

ULUSLARARASI VERGİ HUKUKUNA İLİŞKİN UYUŞMAZLIKLARDA TAHKİM YOLU

Arbitration in International Tax Disputes

Ezgi SEVİNÇHAN*

ÖZ

Tahkim kurumu uluslararası vergi hukuku için görece yeni bir kavram niteliği taşımaktadır. Her ne kadar tahkim, çeşitli uluslararası kuruluşlar tarafından zaman zaman dile getirilmiş olsa da uluslararası vergi hukukunda karşılaşılan sorunlar için devletler nezdinde uzun yıllardır benimsenen esas yöntem karşılıklı anlaşma usulü olmuştur. Makalede karşılıklı anlaşma usulünün bir uzantısı olarak tahkim kurumu ve 2008 yılında OECD Modelinde yer almasının ardından kurumun uygulanabilirliği değerlendirilmektedir.

Anahtar Sözcükler: Uluslararası vergi hukukunda tahkim, karşılıklı anlaşma usulü, OECD.

ABSTRACT

As a method of settling disputes, arbitration is a relatively new concept in international tax law. International tax arbitration has long been suggested

* Arş. Gör., Hacettepe Üniversitesi Hukuk Fakültesi Mali Hukuk Anabilim Dalı, ezgisevinchan@hotmail.com

by many international organizations, but only after 2008 it has been taken part in OECD Model Conventions as a complementary method for mutual agreement procedure. This article aims to analyze the viability of arbitration in international tax law.

Keywords: International tax arbitration, mutual agreement procedure, OECD.

GİRİŞ

Ekonomik yapılanmanın dünya genelinde geçirdiği değişim uluslararası ölçekte birtakım sorunların ortaya çıkmasına neden olmuş, vergi hukuku bağlamında ise özellikle uluslararası ticaretten ve bu faaliyetin vergilendirilmesinden doğan problemler için çözüm arayışına girilmiştir. Bu arayış çerçevesinde devletlerin tek taraflı olarak aldığı önlemlerin yetersizliği sonucu çeşitli uluslararası örgütlerin de çalışmaları ile birlikte devletlerin birbirleriyle akdettikleri çifte vergilendirmeyi önleme anlaşmaları gibi alternatifler ortaya çıkmıştır. Ancak söz konusu anlaşmaların devletlerce uygulanması veya yorumlanmasındaki farklılıklar sebebiyle, sorunun çözümünde ikili anlaşmaların da belirli ölçüde yetersiz kaldığı durumlarla karşılaşmıştır.

Hem ikili anlaşmalarda hem de OECD modellerinde uyumsuzlukların çözümü için esas olarak öngörülen yöntem olan karşılıklı anlaşma usulü (KAU) ise yapısal birtakım özellikleri dolayısıyla çözüm üretme konusunda yetersiz kalmış, bu durumun neticesinde tahkim önerileri ortaya çıkmaya başlamıştır. Ancak çalışmada da inceleneceği üzere, uluslararası vergi hukukunda karşılıklı anlaşma usulüne nazaran görece yeni bir yöntem olarak tahkim de bazı sorunlar içermektedir.

Çalışmada öncelikle tahkime ilişkin kavramsal bazda bilgiler verilip karşılıklı anlaşma usulünün gelişimine değinilecek, ardından bu usulün “tamamlayıcısı” olarak nitelendirilen tahkimin işleyişi ve yapısı açıklandıktan sonra yol açabileceği bazı sorunlar irdelenecektir.

I. KAVRAM

Anlaşmazlıkların hakem yoluyla çözülmesi¹ olarak bilinen ve mahkemelere alternatif bir yargısal çözüm olarak algılanan tahkim kurumu için gerek özel hukukta gerekse kamu hukukunda farklı tanımlamalar getirilmiştir. Her iki hukuk alanının tahkime bakışı belirli noktalarda farklılık arz etmekte ise de hukukun bütünlüğü çerçevesinde kavramın içeriğini genel olarak karşılayabilecek bir tanım ile tahkimin, “ *tarafların mevcut veya ileride doğabilecek hukuksal uyuşmazlıkların çözümünü hakem denen ve kendi seçtikleri kişi veya kişilerin kararına bırakmaları*” şeklinde açıklanması mümkündür².

Uluslararası vergi hukuku kapsamında bakıldığında ise tahkim ile genellikle devletlerin çatışan vergilendirme yetkilerinden doğan uyuşmazlıkların giderilmesine yönelik olarak birbirleriyle akdettikleri çifte vergilendirilmenin önlenmesine yönelik vergi anlaşmalarında³, transfer fiyatlandırmasından kaynaklanan uyuşmazlıklar özelinde Avrupa Birliği Tahkim Anlaşması (ABTA)’nda ve 2008’den itibaren OECD modelinde karşılaşılmaktadır. Söz konusu kapsamda uluslararası vergi hukuku alanında ortaya çıkan tahkime yönelik olarak “*iki ya da daha fazla devlet arasında çifte vergilendirmenin önlenmesi anlaşmalarından veya vergiyi konu alan diğer anlaşmalardan kaynaklanan uyuşmazlığın, anlaşmalarda yer alan tahkim şartı ya da ayrıca yapılacak tahkim anlaşması çerçevesinde, hakem ya da hakemler veya uluslararası organizasyonlar tarafından çözümlenmesi usulü*” şeklinde bir tanım getirilmesi mümkündür⁴.

Yukarıda verilen tanımdan hareketle uluslararası vergi hukukunda tahkimin unsurlarına ilişkin olarak tahkimden bahsedebilmek için ortada; iki veya çok taraflı vergi anlaşmasının varlığı, bu anlaşmaya dayalı olarak ortaya çıkan bir uyuşmazlık ve bu uyuşmazlığın çözümüne yönelik olarak

¹ Türk Dil Kurumu (TDK), http://www.tdk.gov.tr/index.php?option=com_gts&arama=gts&guid=TDK.GTS.5675263c286721.66964031, erişim tarihi: 19.12.2015.

² Soydan Yaltı, Billur; Uluslararası Vergi Anlaşmaları, s. 359, Beta Yayınevi, İstanbul, 2009.

³ Akçaoğlu, Ertuğrul; Ulusal ve Uluslararası Perspektiften Elektronik Ticaretin Vergilendirilmesi, s. 45, 47 vd., Mali Akademi Yayınları, Ankara, 2012.

⁴ Yıldırım, Murat; Uluslararası Vergi Hukukunda Tahkim, s.4, XII. Levha Yayıncılık, İstanbul, 2010.

hakem, hakem heyeti yahut uluslararası bir organizasyonun olması gerektiği açıktır⁵.

ABD ile Birleşik Krallık arasında 1794'te imzalanan Jay Treaty, devletler arasında tahkim usulünün uygulanmasına ilişkin bir başlangıç noktası olarak kabul edilmekle birlikte⁶ tahkimin kurumsallaşması ve özel hukuk bakımından uygulanabilir hale gelmesi⁷ zaman içerisinde gerçekleşmiştir.

19. yüzyılda vergi uyuşmazlıklarının uluslararası boyuta taşınmaya başlaması, çözüm önerisi olarak tahkim fikrinin gündeme alınmasını da beraberinde getirmiştir. Tahkim şartını içeren ilk çifte vergilendirmeyi önleme anlaşması ise 1928'de Birleşik Krallık ve İrlanda arasında akdedilmiş, bu anlaşmayı 1934 tarihinde veraset vergisine yönelik olarak Romanya ile Çekoslovakya imzalanan ve tahkim yolunu öngören bir başka anlaşma izlemiştir⁸. Uluslararası örgüt bazında çifte vergilendirmenin önlenmesi konusundaki ilk çalışmalar ise Milletler Cemiyeti tarafından yapılmış, görüşmeler sırasında tahkim konusu zaman zaman gündeme getirilmesine rağmen ne Meksiko ne de Londra taslaklarında yer almış, onun yerine Karşılıklı Anlaşma Usulü benimsenmiştir. Aynı şekilde Birleşmiş Milletler bakımından da geçerli olan yaklaşım KAU'nun iyileştirilmesi yönünde olmuştur. Çifte vergilendirme ile ilgili endişelerini ilk kez 1920'de dile getiren ICC ise, vergi uyuşmazlıklarının çözümlenmesi için tahkim yolunun izlenmesi konusundaki ısrarlı tavrını o tarihten itibaren devam ettirmiştir. Uluslararası vergi uyuşmazlıklarının çözümünde tahkime olumlu bakan bir başka örgüt de IFA olup, 1993'te salt bu konuya yönelik olarak

⁵ Bu noktada tahkim kavramının uyuşmazlıkların barışçıl çözüm yolları arasında karşılaşılan; yargılama, görüşme, arabuluculuk, dostça girişim, araştırma ve soruşturma, uzlaşma, bilirkişilik gibi kavramlardan içerdiği unsurlar bakımından ayırt edilmesi gerekmektedir. Söz konusu kavramlar ile tahkimin farklılıkları hakkında ayrıntılı bilgi için bkz.: Sur, Melda; Uluslararası Hukukun Esasları, Beta Yayınları, İstanbul, 2006; Pazarıcı, Hüseyin; Uluslararası Hukuk, Turhan Kitabevi, Ankara, 2006.

⁶ Redfern, Alan-Hunter; Martin-Blackaby, Nigel-Partasides, Constantine; Law and Practice of International Commercial Arbitration, s. 60, Sweet & Maxwell, 2004.

⁷ Uluslararası kamu hukuku ve uluslararası özel hukukta tahkimin gelişim sürecine ilişkin detaylı bilgi için bkz.: Erdoğan, Feyiz; Uluslararası Hukuk ve Tahkim, Seçkin Yayınevi, Ankara, 2004.

⁸ Chetcuti, Jean-Philippe; Arbitration in International Tax Dispute Resolution, <http://www.inter-lawyer.com/lex-e-scripta/articles/tax-arbitration.htm>, erişim tarihi: 05.12.2015.

düzenlediği kongrede, geleceğe yönelik olarak, anlaşmalarda tahkim şartına da yer verilmesi gerekliliğinin üzerinde durmuştur⁹.

Çifte vergilendirmenin önlenmesi konusunda önemli çalışmalara imza atan bir başka uluslararası örgüt olan OECD ise kuruluşundan itibaren 2008 yılına kadar tahkime karşı mesafeli bir tutum sergilemiş, yayınladığı modellerde tahkime yer vermemiştir. Bu yaklaşım doğrultusunda OEEC tarafından 1958-1961 yılları arasında oluşturulan model anlaşmanın uyuşmazlıkların çözümü ile ilgili 25. maddesi OECD'nin 1963, 1977 ve 2000 yıllarındaki modellerinde korunmuş ve hepsinde çözüm yöntemi olarak KAU kabul edilmiştir. Tahkimin uygulanabilirliği konusu her ne kadar 1984'ten itibaren dönem dönem OECD nezdinde gündeme getirilmeye başlanmış olsa da, bu konuda 2006 ve 2007 yıllarında yapılan çalışmalar neticesinde, 2008 modelinde 25. maddeye eklenen beşinci paragraf ile zorunlu ve bağlayıcı nitelikte bir tahkim hükmünün kabul edilmesine dek KAU dışında bir çözüm mekanizması yer almamıştır¹⁰. Uluslarüstü bir bütünleşme olarak kabul edilen Avrupa Birliği ise transfer fiyatlandırmalarından doğan çifte vergilendirmeyi önlemeye yönelik çalışmalara 1973 yılında başlamış, bu çalışmaların sonunda 1990 yılında, 12 üye devlet tarafından, transfer fiyatlandırmasından kaynaklanan uyuşmazlıklarla sınırlı Avrupa Birliği Tahkim Anlaşması imzalanmış ve Anlaşma 1995 yılında yürürlüğe girmiştir¹¹.

Tahkimin Türk hukukundaki gelişimine bakıldığında ise Tanzimat öncesi döneme ilişkin olarak *muslihun* isimli kurumun tahkim işlevi gördüğünü, 1850 tarihli Kanunname-i Ticaret ile Mecelle'de de tahkime ilişkin hükümlerin yer aldığını söylemek mümkündür¹². Uluslararası tahkime ilişkin olarak 4686 sayılı Milletlerarası Tahkim Kanunu yürürlükte olup, uluslararası tahkime ancak yabancılik unsuru taşıyan uyuşmazlıklar için gidilebileceği Anayasanın 125/1. maddesi ile öngörülmüştür. Bunun yanı

⁹ Altman, Zvi Daniel; *Dispute Resolution Under Tax Treaties*, s. 25-85, IBFD Publications, Amsterdam, 2006.

¹⁰ OECD; *Proposals for Improving Mechanisms for the Resolution of Tax Treaty Disputes*, OECD, Paris, 2006; OECD; *Improving the Resolution of Tax Treaty Disputes*, OECD, Paris, 2007; OECD; *Model Tax Convention on Income and on Capital*, OECD, Paris, 2008.

¹¹ Ferhatoğlu, Emrah; *Uluslararası Vergi Uyuşmazlıklarının Tahkim Yoluyla Çözülmesi* Avrupa Birliği Tahkim Anlaşması, s. 125-127, Beta Yayınevi, İstanbul, 2010.

¹² Yıldırım; *age.*, s. 37.

sıra 1999 yılında yapılan Anayasa değişikliği ile imtiyaz sözleşmeleri için tahkim yoluna başvurulabilmesi kabul edilmiştir. İç tahkime ilişkin olarak ise Hukuk Muhakemeleri Kanununda çeşitli düzenlemeler yer almaktadır¹³.

II. ULUSLARASI VERGİ UYUŞMAZLIKLARININ GİDERİLMESİNDE KARŞILIKLI ANLAŞMA USULÜNDEN (KAU) TAHKİME UZANAN YOL

A. Karşılıklı Anlaşma Usulü (KAU)

Devletlerin vergilendirme yetkilerini kaynağa, yerleşmeye veya her ikisine birden¹⁴ dayandırmasından ötürü ortaya çıkabilecek ihtilaflar her zaman ulusal çözümler ile giderilememekte, bu sebeple ikili veya çok taraflı uluslararası anlaşmalara ihtiyaç duyulmaktadır. Ancak bu anlaşmalar kimi zaman ülkeler tarafından farklı yorumlanabilmekte, bu yorum farklılıkları neticesinde çifte vergilendirme veya hiç vergilendirmeme gibi sorunlar ortaya çıkabilmekte yahut doğabilecek uyuşmazlıklara ilişkin anlaşmada öngörülmeven durumlar meydana gelebilmektedir.

Bahsi geçen uyuşmazlıkların çözümü için devletler tarafından genel kabul gören ve 2008 yılında tahkime ilişkin paragrafın modele eklenmesi öncesinde OECD modellerinde de yer bulan çözüm önerisi KAU'dür. 2008'den önceki 2005¹⁵ modeline bakıldığında, Karşılıklı Anlaşma Usulü başlıklı 25. maddede KAU'ün şu şekilde düzenlendiği görülmektedir:

"1. Bir kişi, Akit Devletlerden birinin veya her ikisinin işlemlerinin kendisi için

bu Anlaşma hükümlerine uygun olmayan bir vergileme yarattığı veya yaratacağı kanaatine vardığında, bu Devletlerin iç mevzuatlarında öngörülen müracaat usulleriyle bağlı kalmaksızın, olayı mukimi olduğu Akit

¹³ Çalışmanın kapsamı uluslararası vergi hukuku ile sınırlı olduğundan, bahsi geçen mevzuat hükümlerine yer verilmemiş, söz konusu hükümlere işaret edilmekle yetinilmiştir.

¹⁴ Kaynak esaslı vergilendirmede bir devlet, yerleşim yerini hesaba katmaksızın kaynağını kendisinden alan gelir üzerinden vergilendirme yoluna giderken, yerleşim yeri esaslı vergilendirmede ülkede yerleşik durumda bulunan kişilerin gelirlerini elde ettikleri yer dikkate alınmaksızın, salt o ülkede yerleşik olmalarından hareketle, kişilerin dünya genelinde elde ettikleri gelirin tümü üzerinden vergilendirilmesi yoluna gidilmektedir (Akçaoğlu; age., s. 41-42.)

¹⁵ OECD; Articles of the Model Convention with Respect to Taxes on Income and on Capital, 2005.

Devletin yetkili makamına veya durumu 24 üncü maddenin 1 inci fıkrasına uygun düşerse, vatandaşı olduğu Akit Devletin yetkili makamına arz edebilir. Söz konusu müracaat, Anlaşma hükümlerine aykırı düşen bir vergilemeyle sonuçlanan eylemin ilk bildiriminden itibaren üç yıl içerisinde yapılmalıdır.

2. Söz konusu yetkili makam itirazı haklı bulur ve kendisi tatmin edici bir çözüme ulaşamaz ise, bu Anlaşmaya ters düşen bir vergilemeyi önlemek amacıyla, diğer Akit Devletin yetkili makamıyla karşılıklı anlaşmaya gayret sarf edecektir. Anlaşmaya varılan her husus, Akit Devletlerin iç mevzuatlarındaki zaman sınırlamalarına bağlı kalınmaksızın uygulanacaktır.

3. Akit Devletlerin yetkili makamları, Anlaşmanın yorumundan veya uygulanmasından kaynaklanan her türlü güçlüğü veya tereddütü karşılıklı anlaşma yoluyla çözmek için gayret göstereceklerdir. Yetkili makamlar aynı zamanda, Anlaşmada ele alınmayan durumlardan kaynaklanan çifte vergilendirmenin ortadan kaldırılması için de birbirlerine danışabilirler.

4. Akit Devletlerin yetkili makamları, bundan önceki fıkralarda belirtilen hususlarda anlaşmaya varabilmek için, yetkili makamlardan ya da onların temsilcilerinden oluşan ortak bir komisyon aracılığı da dahil olmak üzere, birbirleriyle doğrudan doğruya haberleşebilirler.”¹⁶

¹⁶ Orijinal metin şu şekildedir:

“1. Where a person considers that the actions of one or both of the Contracting States result or will result for him in taxation not in accordance with the provisions of this Convention, he may, irrespective of the remedies provided by the domestic law of those States, present his case to the competent authority of the Contracting State of which he is a resident or, if his case comes under paragraph 1 of Article 24, to that of the Contracting State of which he is a national. The case must be presented within three years from the first notification of the action resulting in taxation not in accordance with the provisions of the Convention.

2. The competent authority shall endeavour, if the objection appears to it to be justified and if it is not itself able to arrive at a satisfactory solution, to resolve the case by mutual agreement with the competent authority of the other Contracting State, with a view to the avoidance of taxation which is not in accordance with the Convention. Any agreement reached shall be implemented notwithstanding any time limits in the domestic law of the Contracting States.

3. The competent authorities of the Contracting States shall endeavour to resolve by mutual agreement any difficulties or doubts arising as to the interpretation or application of the Convention. They may also consult together for the elimination of double taxation in cases not provided for in the Convention.

4. The competent authorities of the Contracting States may communicate with each other directly, including through a joint commission consisting of themselves or their

OECD'nin öngördüğü biçimiyle KAU hakkında bazı tespitlerin yapılması mümkündür. Öncelikle KAU'ye ilişkin temel özellik yetkili makamların karşılıklı olarak, esasen katı kurallara bağlı kalmadan, iyiniyet kuralları dahilinde görüşmeler yapmasıdır. Şöyle ki, model anlaşmanın 25. maddesine göre vergi yükümlüsü, akit devletlerden birinin yahut her ikisinin uygulamalarının anlaşmanın öngördüğüne aykırı bir sonuç doğurduğu kanaatindeyse önce yerleşik olduğu ülkenin idari makamına başvuracak, şayet idare mükellefin talebi ile ilgili olarak tek yanlı bir çözüm bulamaz ise, dilediği takdirde, KAU sürecini başlatmak üzere diğer akit devleti görüşmelere davet edebilecektir. Ancak bu görüşmelere başlanmasında bir zorunluluk bulunmadığı gibi, taraflar bir çözüm bulmakla da yükümlü değildirler¹⁷.

Yargılama yahut tahkim usulünde görülenin aksine taraflar için bağlayıcı kuralların olmayışı, KAU çerçevesinde devletlerin yetkili makamları arasında yürütülen görüşmelerde inisiyatifin devletlerde kalmasını sağlamakta, bu durum ise egemenliğe dayalı vergilendirme yetkisinin kullanımı bakımından devletlerin hakimiyetlerini uluslararası tahkim ya da yargı yoluna göre daha az zedelemektedir. Zira devletlerin mali alanda sürdürdükleri egemenliğin bir dışavurumu olarak kullandıkları vergilendirme yetkisi, taraflar açısından herhangi bir bağlayıcılığı olmayan ve daha ziyade diplomatik bir çözüm yolu olarak uygulama alanı bulan KAU'da daha az zarara görmekte veya hiç görmemektedir¹⁸. KAU'nun iyiniyet ve esnekliğe dayalı bu özelliği devletler için avantaj niteliği teşkil etmektedir¹⁹.

KAU'nun devletlere büyük ölçüde serbesti tanıyan bu özelliği kendisinin uzun süre boyunca temel çözüm mekanizması olma özelliğini korumasını sağlamışsa da, yöntemin artılarının yanında eksilerinin de ele alınması gerekmektedir. Zira her ne kadar tahkime nazaran daha az masraflı bir yöntem olması, devletlerin vergilendirme yetkisi konusundaki

representatives, for the purpose of reaching an agreement in the sense of the preceding paragraphs.”

¹⁷ Ferhatoğlu; age., s. 197.

¹⁸ Öncel, Mualla-Kumrulu, Ahmet-Çağan, Nami; Vergi Hukuku, s.33, Turhan Kitabevi, Ankara, 2015; Arıkan, Zeynep; Vergilendirme Yetkisinin Kullanımı, s. 269, Maliye Araştırma Merkezi Konferansları, 37. Seri, 1996-1997.

¹⁹ Burnett, Chloe; International Tax Arbitration, s. 176, http://papers.ssrn.com/sol3/papers.cfm?abstract_id=1120122, erişim tarihi: 05.12.2015.

egemenliklerinin zarar görmemesi gibi avantajları olsa da KAU; hem ulusal hukuk sistemleri, hem vergi mükellefleri hem de devletler açısından çeşitli sorunlar yaratabilmektedir. Örneğin birçok ülkenin iç hukuk mevzuatı KAU yoluna ancak kendi mahkeme kararlarına aykırı bir sonuç çıkmaması halinde izin vermektedir. KAU vergi mükellefi lehine sonuçlansa dahi bunun uygulanması için ne gibi düzenlemelerin yapılacağı belirsiz olup, sürecin başlamasına yahut sonlandırılmasına ilişkin bir süre sınırı da bulunmamaktadır, zira tüm süreç yetkili makamların inisiyatifine bırakılmıştır. Sürecin başlatılabilmesi için çoğunlukla mükellefin tahakkuk ettirilen vergiyi ödemesi beklenmekte; ancak, bu halde dahi mükellefe sürecin başlatılacağına ilişkin bir güvence sağlanamamaktadır. Vergi mükellefinin KAU'yu başlatabilmek için ulusal mevzuatla bağlı olması da farklı ülkeler bakımından farklı uygulamalara sebebiyet verebilmektedir. KAU'nun uygulanabilmesi için anlaşmaya bağlı olarak bir uyumsuzluğun ortaya çıkması gerekmekte, bu da KAU taraflarının akit devletler olması sonucunu doğurmaktadır; dolayısıyla, mükellef KAU'da katılımcı olarak yer almamakta hatta bu görüşmeler çoğunlukla kapalı yürütülmektedir. Görüşmeleri gerçekleştiren yetkili makam ise genellikle devlet yapısı içerisinde yer alan bürokratlardan meydana gelmekte, bu durum görüşmelere katılanlar bakımından kimi zaman istenmeyen müdahalelerin yaşanmasına sebebiyet verebilmekte ve aynı zamanda farklı durumlara ilişkin KAU süreçlerinin birbirlerinden etkilenmeleri mümkün olmaktadır. Mükellefin hem KAU'ya hem ulusal mahkemelere başvurabilme hakkı ülkeden ülkeye farklılık göstermekte, kimi zaman ulusal yargı yolu KAU için vazgeçilmesi gereken bir ön koşul olarak mükelleflerin karşısında çıkartılabilmektedir²⁰.

B. Tahkim

Vergilendirmeye ilişkin olarak temel bazı ilkelerin değişen ekonomik koşullara uyarlanabilmesinde devletlerin karşılaştığı sorunların çözümlenmesi konusunda genel kabul gören ve KAU'ya ilişkin olarak bahsi geçen olumsuzluklar, konu ile ilgili çalışma yapan örgütleri -ve tabii ki devletleri- başka birtakım hukuki çözüm arayışlarına yöneltmiştir. Yukarıda

²⁰ Yıldırım; age., s. 54-63; Ferhatoğlu; age., s. 41-43, Burnett; agm., s. 179. Çalışmanın ilerleyen kısımlarında açıklanacağı üzere tahkim, KAU'nün neredeyse devamı niteliğinde bir çözüm yolu olarak benimsenmiştir. Bu sebeple tahkim kurumu da KAU'nün ortaya çıkardığı sorunların bir kısmını aynen içermekte, hatta bağlayıcılık bakımından bu sorunların ötesinde başka türlü sıkıntıların da ortaya çıkmasına sebebiyet vermektedir. Tüm bunlar tahkimin işleyişi ve sonuçları bakımından ortaya çıkardığı birtakım tartışılabilir konular kapsamında ayrıca inceleneceğinden, tekrara yer vermemek adına, burada sadece genel anlamda KAU'ye ilişkin olumsuzluklara yer verilmiştir.

bahsedildiği üzere uluslararası çifte vergilendirmenin önlenmesi konusunda tahkim mekanizmasının dile getirilmesi, uygulanmaya başlanmasından oldukça öncelere dayanmasına rağmen devletler egemenliklerinin temelinde gördükleri vergilendirme yetkilerinin sarsılmaması için KAU konusunda ısrarcı olmuş ve tahkime mesafeli yaklaşmışlardır.

Her ne kadar devletler bugüne dek tahkime karşı mesafeli bir tutum sergilemişse de KAU'nun kendileri açısından da bazı sorunlara sebep olduğu açıktır. Mükellefler için avantajlarının yanı sıra, KAU gibi politik olmaktan ziyade hukuki bir çözüm yolu olarak tahkim, devletler için de her ne kadar egemenliklerinin kullanımları yönündeki endişelerini gideremese de bağlayıcılığı yönünden kesin bir çözüme ulaştırmada ve iyileştirilmiş olsa dahi KAU'nun çözüm bulamadığı anlaşmazlıkları gidermede daha etkili bir yöntemdir. Bu anlamda devletleri KAU'yu kötüye kullanmaktan alıkoyan, süre bakımından tasarruf sağlayan ve tarafları çözüme zorlayan bir mekanizma olarak algılanması mümkündür²¹. Ulusal yargıya nazaran daha bağımsız olduğunun kabul edilmesi ise ancak iyi tasarlanmış bir mekanizmanın varlığı halinde mümkün olabilecektir.

Ek çözüm teknikleri üzerinde çalışan OECD, 2006 ve 2007'de bu konuda yoğunlaşan çalışmalarının ardından nihayet 2008'de modelin 25. maddesine beşinci bir paragraf eklemek suretiyle tahkimi kabul etmiştir. Eklenen paragraf şu şekildedir:

“5. a) 1.fıkra kapsamında, bir kimsenin Taraf Devletlerden biri veya her ikisi tarafından gerçekleştirilen vergilendirme işleminin Anlaşma hükümlerine aykırı olduğunu Taraf Devletin yetkili makamına arz ettiği ve

b) diğer Taraf Devletin yetkili makamının yapılan bu başvurudan haberdar edilmesini izleyen 2 yıl içinde, Taraf Devletlerin ikinci fıkra çerçevesinde bir anlaşmaya varamadıkları durumda, vergilendirme işleminin muhatabı olan kimsenin talep etmesi halinde, üzerinde anlaşmaya varılamayan konular tahkime sevk edilir. Bu anlaşmazlık konuları hakkında, devletlerden birinin mahkemesince veya yetkili kılınmış idari mercilerince daha önceden bir karar verilmişse, anlaşmazlık konusu tahkime sevk edilemez. Tahkim kararının uygulanmasına yönelik karşılıklı anlaşma, her iki Taraf Devlet bakımından vergilendirme işleminden doğrudan etkilenen kimse tarafından reddedilmedikçe bağlayıcıdır ve ulusal hukukta yer alan

²¹ Yıldırım; age., s. 64-69.

zamanaşımı sürelerine bağlı kalmaksızın uygulanır. Taraf Devletlerin yetkili makamları, bu paragraf hükümlerinin uygulanma biçimini karşılıklı anlaşmayla belirler."²².

III. TAHKİM TÜRLERİ

Tahkimi başlama süreci, tahkim kurulunun oluşumu ve tahkim neticesinde ortaya çıkan kararın taraflar üzerindeki bağlayıcılığı açısından tasnif etmek mümkündür.

Tahkim sürecinin başlamasına ilişkin bir ayırım yapıldığında “zorunlu tahkim” ve “zorunlu olmayan tahkim” şeklinde bir sınıflandırmaya gidilebilmektedir. Kural olarak uluslararası hukukta her devletin kendi egemenliği çerçevesinde hareket etmesi esas alınmıştır ve bir devletin kendi iradesi dışında tahkime götürülmesi kabul edilmemektedir²³. Devletlerin ancak kendi iradeleri ile tahkime gidebilmeleri mümkündür ve bunun için de bir tahkim anlaşması akdedilmesi gerekmektedir. Uluslararası vergi hukuku bakımından da aynı kural geçerli olup, devletler diledikleri takdirde kendilerini bağlayacak bir tahkim anlaşması imzalama yolunu seçebilecekler ki bu durumda ortaya bir uyumsuzluk çıkması halinde tahkime başvurulacağı konusunda kendilerini yükümlülük altına soktukları söylenebilecektir. Bir başka deyişle, tahkimin rızaya bağlı olması yönündeki genel kural esasen uluslararası vergi hukukunda da geçerlidir ve devletler uyumsuzluk doğmadan önce yapacakları bir anlaşma ile zorunlu tahkim

²² “5. Where,

a) under paragraph 1, a person has presented a case to the competent authority of a Contracting State on the basis that the actions of one or both of the Contracting States have resulted for that person in taxation not in accordance with the provisions of this Convention, and

b) the competent authorities are unable to reach an agreement to resolve that case pursuant to paragraph 2 within two years from the presentation of the case to the competent authority of the other Contracting State, any unresolved issues arising from the case shall be submitted to arbitration if the person so requests. These unresolved issues shall not, however, be submitted to arbitration if a decision on these issues has already been rendered by a court or administrative tribunal of either State. Unless a person directly affected by the case does not accept the mutual agreement that implements the arbitration decision, that decision shall be binding on both Contracting States and shall be implemented notwithstanding any time limits in the domestic laws of these States. The competent authorities of the Contracting States shall by mutual agreement settle the mode of application of this paragraph.”

²³ Pazarcı; age., s. 458.

öngörebilir, uyuşmazlığı tahkime götürme yükümlülüğü altına girebilirler. Devletler arasındaki anlaşma, herhangi bir tahkim hükmü içermiyorsa da tarafların uyuşmazlık çıktıktan sonra, yine her birinin rızası dahilinde olmak kaydıyla, ad hoc tahkime gitmeleri mümkündür ki bu halde zorunlu olmayan tahkimden bahsedilmesi söz konusu olacaktır²⁴.

Tahkim organının sürekliliği yönünden bir değerlendirme yapıldığında ise “ad hoc tahkim-kurumsal tahkim” ayrımına gidilmektedir. Kurumsal tahkimde daha önceden belirlenmiş belirli kurallara göre işleyen bir tahkim usulü ve bir tahkim kurumu söz konusuysen ad hoc tahkimde taraflar - rızaları aranmak koşuluyla- özel ve somut bir uyuşmazlık için kendilerince tayin edilecek bir tahkim öngörmektedirler²⁵.

Hakem kararlarının etkisi bağlamında “bağlayıcı tahkim” ve “bağlayıcı olmayan tahkim” söz konusudur. Şayet hakem kararı nihai ise ve taraflar bu karara uymak zorundalarsa bağlayıcı bir tahkim söz konusu olmakta, tarafların kendilerini verilen hakem kararına uyma yükümlülüğü altına sokmadıkları durumlarda ise bağlayıcı olmayan tahkimden bahsetmek mümkün olmaktadır.

Uygulamadaki tahkim modellerine²⁶ bakıldığı zaman çeşitli ÇVÖA'larda²⁷, OECD'nin 2008 ve sonrasında yayınladığı model anlaşmalarda ve ABTA kapsamında zorunlu tahkim uygulamalarının varlığı görülmektedir. ÇVÖA'larda genel olarak bir devletin tek taraflı olarak tahkim prosedürünü başlatabileceği kabul edilmektedir²⁸.

ABTA da tek taraflı olarak ve mükellefin rızası aranmadan zorunlu tahkim sürecini başlatabilmeyi mümkün kılmaktadır. KAU'nun devamı niteliğinde olan tahkim uygulaması, şayet sorun KAU ile iki yıl içerisinde çözülemezse tahkim organı olarak “tavsiye kurulu”na intikal ettirilecek,

²⁴ Yıldırım; age., s. 72-73.

²⁵ Yıldırım; age., s. 75-76.

²⁶ Çalışmada konuyu sınırlandırmak bakımından teorik önerilere yer verilmeyerek yalnızca uygulamadaki tahkim modelleri incelenecektir.

²⁷ Bağlayıcı olmayan tahkim uygulaması Şili-Ekvador ÇVÖA'da mevcuttur.

²⁸ Örneğin Mısır-Hollanda, Makedonya-Hollanda anlaşmalarında devletlerin tek taraflı olarak tahkim sürecini başlatabileceği hüküm altına alınmıştır. Avusturya-Almanya, Kanada-ABD, Almanya-ABD arasında imzalanan ÇVÖA'larda da zorunlu tahkime ilişkin hüküm yer almaktadır. Yıldırım; age., s. 95-101.

kurulun kararı açıklandıktan sonra devletler anlaşma sağlayamaz ise karar bağlayıcı hale gelecektir²⁹.

1984 yılında devletlerin vergilendirme alanındaki yetkilerinin korunması adına tahkim fikrine sıcak bakmayan OECD 2006 ve 2007'deki önerilerinde zorunlu tahkim öngörmüş ve 2008'deki modelde nihayet zorunlu ve bağlayıcı bir tahkim biçimi modelde yer almıştır. Ancak hakem kurulunun vereceği karar verildiği anda geçerli olmamakta, yetkili otoritelerin karşılıklı anlaşmaya varması ve sorundan doğrudan etkilenen kişilerin³⁰ bu anlaşmayı kabul etmesi halinde hakem kurulunun kararı bağlayıcı hale gelmektedir³¹.

ÇVÖA'lar için genel olarak ad hoc tahkim uygulaması kabul edilmiş olmakla birlikte kurumsal tahkim uygulaması Avusturya-Almanya³² ve Almanya-İsveç³³ ÇVÖA'larında görülmektedir. ABTA'da öngörülen tavsiye kurulu ise her bir somut olay için ayrıca oluşturulmakla tahkim organının sürekliliği bakımından ad hoc niteliğini haiz bir tahkim türü olarak belirtilmektedir³⁴.

IV. TAHKİMİN KOŞULLARI

A. Maddi Koşullar

ABTA'da tahkime gidilebilecek konu bakımından transfer fiyatlandırmalarından doğan uyuşmazlıklar gibi bir sınırlandırma getirilmişken, ÇVÖA'larda yer alan tahkim şartlarında, OECD modelinin 25(3). maddesine uygun olarak, KAU'da³⁵ çözüm bulunamaması halinde "anlaşmanın uygulanmasından ya da yorumundan kaynaklanan" durumlar için bu yola başvurulabileceği öngörülmüştür.

²⁹ Ferhatoğlu; age., s. 163-168.

³⁰ Model şerhine göre sorundan doğrudan doğruya etkilenen kişilerin, yani mükelleflerin, varılan anlaşmayı kabul etmemeleri ve ulusal yargı mercilerine başvurabilmeleri mümkündür.

³¹ OECD; 2008, s. 93, para. 81.

³² Tahkim organı olarak AAD kabul edilmiştir.

³³ Tahkim organı olarak UAD yetkilendirilmiştir.

³⁴ Ferhatoğlu; age., s. 164-165.

³⁵ KAU sürecine ilişkin olarak ayrıntılı bilgi için bkz.: GİB; Avrupa Birliği ve Dış İlişkiler Daire Başkanlığı, Çifte Vergilendirmeyi Önleme Anlaşmalarında Yer Alan "Karşılıklı Anlaşma Usulü"ne İlişkin Rehber, Ankara, 2009.

Dolayısıyla tahkime gidilebilmesi için ilk ön koşulun bir uluslararası vergi uyumsuzluğunun varlığı olduğu açıktır³⁶. Bu uyumsuzluğun çifte vergilendirmeye sebebiyet vermesi şartı ise OECD modelinde yer almamaktadır. Modele göre ortaya çıkabilecek uyumsuzluklar 25(1) ve 25(3). maddelerde sayılmış olup bunlar; anlaşma hükümlerine aykırı şekilde vergilendirme sonucu yaşanan uyumsuzluklar, Anlaşma hükümlerinin yorumlanması ve uygulanması sırasında yaşanan tereddüt ve zorluk sonucu yaşanan uyumsuzluklar ile Anlaşmada hüküm bulunmaması sebebiyle yaşanan uyumsuzluklardan ibarettir.

Tahkim için ikinci ön koşul olarak uyumsuzluğun KAU ile çözüme kavuşturulamaması gerekmektedir, zira tahkim başvurulacak en son yol olarak öngörülmüştür. Bazı ÇVÖA'lar ve OECD modelinde anlaşmazlığın KAU yoluyla iki yıl içerisinde çözülememesi tahkime gidilebileceği, ABTA'da da süre ve KAU ile ilgili olarak yine aynı koşulların gerçekleşmesi halinde tavsiye kurulunun oluşturulacağı hüküm altına alınmıştır³⁷.

Tahkimin bir başka ön koşulu, içerdiği en temel ilke olarak taraflarının (akit devletler veya yetkili otoriteler) rızasının bulunması ve tahkim konusundaki uzlaşmanın tahkimin konusuna ilişkin sınırları ve usul kurallarını içerecek bir biçimde tahkim yönergesinde yer almasıdır. Uygulamada mükellefin tahkim için rızasının bulunması veya bulunmasının gerekli olmaması, tahkimin KAU ile sonuca varılamayan durumlarda otomatik olarak başlaması gibi farklılıklar söz konusu olmakla birlikte, Modelde mükellefin yetkili makamlar nezdinde tahkim talebinde bulunması yeterli sayılmış, ayrıca rıza göstermesi gerekli görülmemiştir. ABTA'da ise mükellefin rızası aranmamakla birlikte, bazı durumlarda sürecin başlatılmasına engel olabileceği kabul edilmiştir³⁸.

³⁶ Dolaylı ve dolaysız vergi uyumsuzluklarının her ikisinin de tahkime götürülüp götürülmeyeceği konusu tartışmalı bir husus olmakla birlikte, tahkim süreci içerisinde vergi mükellefinin sürecin başlamasına rıza göstermesi ya da kararla bağlı olacağı kabulüne ilişkin yazılı açıklaması şeklindeki katılımı göz önünde bulundurulduğunda dolaysız vergi uyumsuzluklarının da tahkime götürülebileceği sonucunun çıkarılması mümkün görülmektedir. Yıldırım; age., s. 169.

³⁷ Ferhatoğlu; age., s. 160; Yıldırım; age., s. 175.

³⁸ Gerek ÇVÖA'lar, gerek ABTA'da mükellefin tahkimi tek başına başlatamıyor oluşu özellikle ICC tarafından eleştirilmektedir. Yıldırım; age., s. 176-178.

Model anlaşmanın tahkime ilişkin hükmü aslında iki farklı sınırlama içermektedir. 5. fıkraya eklenen dipnot şu şekildedir:

“Bu fıkra yer alan uyuşmazlık çözümü yöntemi bazı devletlerdeki ulusal hukuk, politik ve idari uygulamalar sebebiyle kabul edilmeyebilir. İlaveten bazı devletler, bu fıkra hükmüne sadece belirli devletlerle yapacakları anlaşmalarda yer verebilir. Bu sebeple, bu fıkra sadece Model Anlaşma'nın bu madde şerhine ilişkin 65. paragrafta yer alan şartları sağlayan devletlerin aralarındaki anlaşmalarda yer almalıdır”.

Şu halde tahkime ilişkin anlaşma hükmü ancak her iki devletin de ulusal hukuklarının tahkimin etkin bir şekilde kullanılabilirliğine müsaade ettiği durumlarda uygulanabilecektir. Ulusal hukuka ilişkin bir başka sınırlama ise çelişkiye yol açmamak bakımından uyuşmazlığın tahkimden önce adli ya da idari organlar tarafından karara bağlanmamış olması gerekliliğidir.

B. Şekle İlişkin Kurallar

Taraflar kurumsal tahkim yahut ad hoc tahkim uygulamasını benimseyebilirler. Ad hoc temelli bir tahkim türünün benimsenmesi halinde vergi anlaşmasına taraf olan devletler ve mükellef olmak üzere üç ayrı menfaati ilgilendiren tahkim kurulunun oluşumu ve hakemlerin belirlenmesi devletlerin inisiyatifine bırakılmıştır³⁹. Bu anlamda hakkaniyete uygun bir karar verilebilmesi bakımından hakem kurulunun toplam üye sayısının tek rakamlı olması gerektiği düşünülebilir. Nitekim OECD'nin Tahkim Konusunda Örnek Karşılıklı Anlaşma Önerisi'ne göre hakem sayısı üç olarak belirlenmiştir. Bu hakemler atanırken mükellefin kendi hakemini ataması ise söz konusu değildir, anlaşmaya taraf devletler kendileri için birer hakem belirleyecek ve bu iki hakem de üçüncü ve başkan olacak hakemi seçeceklerdir. Yine Öneri'ye göre hakemlerin belirlenen süre içerisinde atanamaması halinde OECD Vergi Politikası ve İdaresi Merkezi Direktörü tarafından atama yapılacaktır. Tahkim kurumunun iyi işleyebilmesi ve süreçte karşılaşılabilecek belirsizliklerin önüne geçilebilmesi bakımından bir üst otoritenin yapacağı atama olumlu karşılanabilmekle birlikte, bu üst otoritenin tarafsızlığının da mutlaka sağlanması gerekmektedir. Ayrıca söz konusu üst otoritenin hakem atama yetkisinin olması, devletlerin tahkim sürecindeki etkinliğini azaltan bir faktör olarak da yorumlanabilmektedir.

³⁹ ABTA ise Tavsiye Kurulunun oluşumunu ayrıntılı biçimde düzenlemiştir. Ferhatoğlu; age., s. 164-165.

Tahkim sürecinin KAU'da olduğu gibi süre bakımından belirsizlik içermemesi adına hakem atamalarında belirli süre kısıtlamaları bulunması gerekmektedir. Mevcut ÇVÖA'larda bu yönde bir hükme rastlanmasa OECD Önerisi, süre bakımından sınırlandırma getirilmesini uygun görmüştür. Hakemlerin değiştirilmesi konusunda ise ABTA, taraf devletlerin hakemlerinin bağımsız hakemin atanması ile aynı anda değiştirilebileceğini öngörmekte, OECD Önerisi de benzer bir çözüm önermektedir; ancak, bağımsız hakemin değiştirilmesi konusunda herhangi bir ÇVÖA'da hüküm yer almamaktadır⁴⁰.

Hakemlerin yetki aşımı halinde tahkim kararının geçersiz olacağı yönünde bir görüş birliğine rastlanmasına rağmen, söz konusu yetkinin ne zaman aşılmış sayılacağı konusu ise belirsiz kalmaktadır. OECD modelinde hakem ücretleri de belirsizliğini korumakla birlikte devletler arasındaki genel kanı, masrafların eşit olarak paylaşılması yönündedir. Ayrıca hakemlerin bağımsızlığı konusunda da hiçbir ÇVÖA'da kriter geliştirilmiş değildir. Hakemler konusundaki tüm bu belirsizliklerin sürecin iyi işlemesine engel teşkil ettiğini söylemek mümkün olmakla birlikte OECD modelinde ve ABTA'ya göre en azından hakemlerin sır saklama yükümlülüğünün olması ve hakeme bilgi sağlanması konusunda düzenlemelerin varlığının olumlu karşılanması gerekmektedir⁴¹.

V. TAHKİM USULÜNE İLİŞKİN KURALLAR VE HAKEM KARARI

Ticari tahkimin aksine uluslararası vergi uyuşmazlıklarına ilişkin tahkimin usul kuralları daha belirsiz olup bu belirsizliği, tahkimin devletlerin iradesine bırakılmış olması ve vergilendirmeye ilişkin yetkilerinin bir nevi devri olarak algılanması sebebiyle devletlere en azından usul konusunda bir serbesti tanınmak istenmesiyle ilişkilendirmek mümkündür. Zira uluslararası ticari tahkimde etkin olan özel hukuk ile uluslararası vergi hukukunda tahkimin kamu hukukuna ilişkin boyutu ikisi arasındaki farklılıkların temel sebebini oluşturmaktadır, demek yanlış olmayacaktır; çünkü, özel hukuka ilişkin uygulamalarda hiç bulunmayan yahut çok daha sınırlı olan devlet faktörü, kamu hukukun temel ögesi olarak karşımıza çıkmakta ve

⁴⁰ Yıldırım; age., s. 189-191.

⁴¹ Yıldırım; age., s. 194 vd.

uluslararası vergi hukuku bazında tahkim kurumu düşünüldüğünde tarafların devletler olması sebebiyle, ticari tahkimden pek çok boyutta farklılaşabilmektedir.

Ticari tahkimde taraflar belirli bir ülke hukukunun uygulanabilmesi konusunda anlaşabilmektedir. Vergi anlaşmaları bakımından da uygulanacak hukukun seçiminde tarafların iradeleri dikkate alınmaktadır. OECD Önerisinde, hakemlerin tahkime götürülen uyuşmazlıkları anlaşmanın uygulanabilir hükümlerine ve akit devletlerin ulusal hukuklarına göre çözümleyeceği belirtilmektedir. Bunun yanı sıra Viyana Andlaşmalar Hukuku Sözleşmesinin yorumuna ilişkin hükümleri de vergi anlaşmalarının yorumu için göz önünde bulundurulmalıdır, zira hakemlerin yaptığı, anlaşmanın yorumlanmasından ibarettir. Ulusal hukukların uygulanması ise ancak anlaşma, yani taraflar izin veriyorsa mümkün olacaktır⁴².

Usule ilişkin bir düzenlemenin eksikliğinin yanı sıra tahkimin nerede yapılacağı da açık değildir. Keza tahkim masraflarına ilişkin kurallar bazı ÇVÖA'larda yer almakla birlikte, teamül taraflarca eşit paylaşılması yönünde olmasına rağmen, belirli bir düzenlemenin varlığından söz edilememektedir⁴³.

Hakem kurulunun hangi süre içerisinde karar vereceği konusu ise, ABTA'da tavsiye kurulunun ve OECD önerisinde tahkim kurulunun kararını açıklaması için öngörülen için 6 aylık süre haricinde herhangi bir vergi anlaşmasında yer almamaktadır. Kararın, nasıl verileceği konusunda hiçbir anlaşmada hüküm bulunmadığından kapalı bir oturumda açıklanması mümkündür. OECD modeli kararın oyçokluğu ile alınmasını öngörmektedir. Açıklanan bu kararın OECD önerisine göre, tahkim talebinde bulunan kişinin ve akit devletlerin izni dahilinde yayınlanması mümkündür, ancak yayımlansa dahi emsal niteliği taşıması söz konusu değildir⁴⁴.

Yukarıda da belirtildiği üzere OECD modeline göre hakem kararları bağlayıcı niteliği haizdir. Zira 25(5). madde “...sorundan doğrudan etkilenen

⁴² Viyana Andlaşmalar Hukuku Sözleşmesinin yorumuna ilişkin detaylı inceleme için bkz.: Canyaş; Oytun, Çifte Vergilendirmeyi Önleme Anlaşmalarının İç Hukuktaki Konumu “Viyana Andlaşmalar Hukuku Sözleşmesi ve Model Şerhler Bağlamında Bir İnceleme”, Adalet Yayinevi, Ankara, 2016.

⁴³ Yıldırım; age., s. 205 vd.

⁴⁴ Ferhatoğlu; age., s. 167.

bir kişi tahkim kararının uygulanmasına ilişkin karşılıklı anlaşmayı kabul ettiği takdirde söz konusu karar akit devletler üzerinde bağlayıcı olacaktır ve bu devletlerin ulusal hukuklarında yer alan herhangi bir süre sınırlamasına rağmen uygulanacaktır..." demektir ve bu durum tahkimin sorunu nihayete erdirme amacına da uygun olacaktır.

Türk hukukunda bir ülkenin yetkili yargı mercileri dışında verilen kararların uygulanabilmesi söz konusu karara ilişkin tanıma ve tenfiz işlemlerinin yapılmasına bağlıdır. OECD modeline göre ise akit devletler tarafından uygulanacak olan karar esasen hakem kararı değil, tarafların hakem kararının uygulanmasına ilişkin karşılıklı anlaşma kararlarıdır ve modeldeki hükmün benimsendiği halde tenfize ihtiyaç duyulmayacaktır demek mümkündür⁴⁵.

VI. ULUSLARARASI VERGİ HUKUKUNDA TAHKİME İLİŞKİN BAZI SORGULAMALAR

Yukarıda genel hatlarıyla ortaya koyulan tahkim sürecinin, vergilerin ve vergilendirme yetkisinin çeşitli özellikleri dolayısıyla hem ulusal hukuklar hem de hukuka ilişkin bazı genel kavramlar bazında birtakım sorgulamalara sebebiyet vermesi, çeşitli noktalarda tikanıklıklara sebep olması mümkün gözükmektedir.

İlk olarak devlet egemenliği penceresinden bakıldığında, tarih süresince vergilendirme yetkisinin devletlerin egemenliği ile ilişkilendirildiğini görmek mümkündür⁴⁶. Vergilendirme yetkisinin sınırlarını devlet egemenliğinin sınırları oluşturmaktadır ve uluslararası vergi uyumsuzluklarının çözümü için tahkim usulünde her ne kadar tahkim vergi anlaşmasının uygulanması veya yorumlanması ile sınırlandırılmış olsa da doğurduğu sonuç bakımından esasen verilen bağlayıcı karar kapsamında devletlerin vergilendirme yetkisinin kapsamına da bir müdahale niteliği taşımaktadır ve uzun süre boyunca tahkime karşı mesafeli durulmasının temelinde devletlerin, mali egemenliklerinin sarsılmaması yönündeki düşünceleri yatmaktadır. Vergi idarelerinin mükellef üzerindeki kontrolünü devam ettirebildiği, ulusal vergi politikalarının zarar görmediği ve hiçbir

⁴⁵ Yıldırım; age., s. 236.

⁴⁶ Vergilendirme yetkisi ile ilgili olarak detaylı bilgi için bkz.: (Çağan; Vergilendirme Yetkisi, Kazancı Hukuk, 1982).

konuda bağlayıcılık içermeyen bir sistem olan KAU konusunda bu denli ısrarcı olunmasının, tahkime gidilmenin kabul edildiği noktada ise ulusal hukuklara atıfta bulunulmasının⁴⁷ temelinde de bu düşüncenin olduğundan bahsetmek mümkündür. Ancak bu noktada, tahkimin zaten devletlerin iradesi doğrultusunda akdettikleri bir anlaşma ile öngörüldüğü düşünülürken, “kendi kendini sınırlama” gibi bir durumun mevcudiyeti, tarihten bugüne algılanış biçimi değişen egemenlik kavramının bugünkü anlamı da göz önünde bulundurulduğunda, devletlerin egemenliklerinin zorla sınırlandırıldığı gibi bir sonuca varılmasını anlamsız kılmaktadır⁴⁸. Bu hususun yanı sıra, halihazırda sermayenin serbest dolaşımının ve uluslararası ticaretin arttırılmak istendiği bir ekonomik düzende, bu amaçların gerçekleştirilmesine yönelik bir araç olarak tahkime karşı devletlerin mesafeli duruşu da çelişkilidir.

Tahkimle ilişkili olarak yargılama yetkisine yönelik anayasal düzenlemeler zemininde bir değerlendirmenin gerekliliği söz konusudur. Zira Anayasa'nın 9. maddesine göre yargı yetkisini kullanma bağımsız mahkemelere özgülenmiştir. Bu anlamda tahkim, bağımsız mahkemelerce kullanılan yargılama yetkisinin dışında bir özellik arz etmektedir. Bu konuda öncelikle hakem kurulunun bağımsız bir mahkeme niteliği taşıyıp taşımadığının değerlendirilmesi yapılmalıdır. İşlevsel açıdan bakıldığında bir uyumsuzluğu çözen ve nihai karara bağlayan tahkimin aslında yargısal bir işlevi yerine getirdiği açıktır. Fakat organik anlamda bir bağımsız mahkemeden söz edilmesi noktasında birtakım sorunlar ortaya çıkmaktadır; çünkü, hakemlerin bağımsızlık teminatı bulunmadığı ve kuruluşunun bağımsız mahkemelerden farklılık arz ettiği ortadadır. Bu durumun yargılama yetkisinin bağımsız mahkemeler dışında bir organa devredilmesi sonucunu doğuracağı kabul edilirse tahkimin anayasallığı tartışmalı olacaktır⁴⁹. Tahkim sonucunda verilen karara karşı itiraz ya da temyiz yollarına başvurulamaması halinde, tahkim kararını uygulayacak olan idarenin eylemine karşı yargı yoluna gidilememesi hali ortaya çıkacaktır ki

⁴⁷ Devletlerin getirdiği sınırlamalardan biri olarak “ulusal hukuklar üzerinde etkili olacak bir sonuç doğurmayan tahkimin ise ne derece mümkün olabileceği hususu tartışmalı bir başka konudur.

⁴⁸ Pazarcı; age., s. 19; Yıldırım; age., s. 120.

⁴⁹ Anayasanın 125. maddesinde milli ve milletlerarası tahkim öngörülmüş olup milletlerarası tahkime yalnızca yabancılık unsuru taşıyan konular için gidilebileceği hüküm altına alınmıştır.

bu da idarenin her türlü eylem ve işlemine karşı yargı yolunun açık olmasını düzenleyen Anayasanın 125. maddesine aykırılık anlamına gelecektir. Aynı zamanda Anayasanın 6. maddesi göz önünde tutularak egemenliğin bir parçası kabul edilen yargılama yetkisinin bağımsız mahkemelerce kullanılacağına ilişkin Anayasa hükmüne aykırı bir tahkim uygulamasının, yargı yetkisinin “yetkili organlar eliyle kullanımı”na aykırılık teşkil edeceği düşünülebilir⁵⁰.

Bireyin özgürlüğü ve güvenliği bağlamında vergi ve benzeri mali yükümlülüklerin yasa ile konulması ve bunlar ile ilgili temel düzenlemelerin yasalarla yapılması gerekmektedir. Anayasanın 73/3. maddesi de bu kapsamda yasallık ilkesinin kabulünü ifade etmektedir. Bu bağlamda uluslararası vergi uyumsuzluğuna ilişkin tahkim kararının uygulanmasının yasallık ilkesine uygunluğu tartışılabilir. Bu noktada tahkimin kapsamının sorgulanması yerinde olacaktır. Şayet tahkim yalnızca anlaşmanın yorumlanmasına ilişkindir denilirse verginin yasallığı ilkesi ile çelişen bir durum ortaya çıkmayacaktır zira tahkim yalnızca yorum sonucu verilecek karardan ibarettir. Bu yorum neticesinde daha önce var olmayan bir mali yükümlülük getirilmediği sürece de tahkim kararı Anayasanın 73. maddesi bağlamında yasallık ilkesine aykırılık da teşkil etmeyecektir. Bu noktada ise yorum faaliyeti ile yeni bir vergisel yükümlülük yaratılmasının mümkün olup olmadığı biçiminde bir tartışmanın yürütülmesi mümkün gözükmemektedir.

Kişi hakları ve tahkim ilişkisi, irdelenmesi gereken bir başka konu olarak düşünülebilmektedir. Zira OECD modeli, tahkim başvurusunu şayet yargı organları tarafından konu ile ilgili verilmiş bir karar yoksa kabul etmektedir. Bunun yanı sıra devletler bakımından da tahkime gidilebilmesinin şartı olarak tüm ulusal yargı yollarının tüketilmiş olması gibi bir zorunluluk getirilmesi mümkündür. Şu halde mükellefin hem ulusal yargı yollarına hem tahkime başvurma hakkının kısıtlandığı⁵¹, yani mükelleften dava hakkına ilişkin feragat istendiği noktada ise bir hak

⁵⁰ Nitekim Anayasa Mahkemesi de Avukatlık Kanunu'nun içerdiği tahkim hükmünün, Anayasanın 9. ve 36. maddelerine aykırı olduğu gerekçesiyle iptalinin gerektiğini söylemiştir. AYM, 2003/98 E., 2004/31 K., RG 10.07.2004. Yıldırım; age., s. 129 vd.

⁵¹ Türkiye’de de yargı organı tarafından verilmiş bir karar olması halinde, yetkili otorite (Gelir İdaresi Başkanlığı) mükellefin KAU başvurusunu reddetmektedir.

sınırlamasından bahsedilmesi mümkün olmaktadır⁵². Bu sınırlama, AIHS'nin adil yargılanma hakkını düzenleyen ve esasen içerisinde kanunla kurulmuş bağımsız ve tarafsız mahkemelerce makul süre içerisinde açık/aleni bir biçimde ve hakkaniyete uygun olarak yargılanma gibi temel ilkeleri barındıran 6. maddesi ile ilişkilendirilebilmektedir. Zira hakem kurulu kanunla kurulmuş bir bağımsız mahkeme olmayıp, tahkimin süre sınırlaması ülkeler arasında yapılan anlaşmalara göre değişme potansiyeline sahiptir. Herhangi bir temyiz mekanizmasının olmayışı da kararların hakkaniyete uygunluğunun denetlenmesinin önüne geçebilmektedir. Ayrıca tahkimin Anayasanın 37. maddesinde de hüküm altına alınmış olan kanuni hakim güvencesine sahip olmadığı da ortadadır⁵³.

Vergilendirme yetkisine benzer bir biçimde egemenliğin kullanımı ile ilişkilendirilebilen Yatırımların Karşılıklı Teşviki ve Korunması (YKTK) anlaşmaları doğrultusunda ICSID tahkimine gidilebilmesi, hatta devlet ile bizzat yatırımcı arasındaki uyuşmazlıklarda dahi tahkim koşulunun öngörülebilmesi karşısında⁵⁴, söz konusu yatırım uyuşmazlığının vergiye ilişkin unsurlar taşınması karşılıklı ihtimal dahilinde bir durumdur. Söz konusu ihtimalin gerçekleşmesi halinde ise vergilendirmeye, dolayısıyla devlet egemenliğine ilişkin bir konunun, YKTK anlaşmalarına dayanılarak ICSID tahkimine götürülebilmesinin dahi önünün açılacağı de göz önünde bulundurulması gerekmektedir.

SONUÇ

Küresel ölçekte değişikliğe uğrayan ekonomik ilişkiler uluslararası ticaret boyutunda da farklılaşmalara yol açmış, devletler de değişen bu yapıya uyum sağlamak amacıyla çeşitli yöntemler benimsemişlerdir. Uluslararası vergi hukukuna ilişkin uyuşmazlıkların çözümü için temelde benimsenen ve esasen devletlerin de daha ılımlı yaklaştığı yöntem ise herhangi bir bağlayıcılık içermeyen KAU mekanizmasıdır. KAU'nun yetkili makamlara, dolayısıyla devletlere tanıdığı bir anlamda sınırsız serbesti ise uygulamada birçok sorunun çözümsüz kalmasına sebebiyet

⁵² Yıldırım, mükellefe her iki yola da başvuru hakkının tanınmasını ve mükellefin lehe olan kararı seçebilme şansının olmasını bir çözüm olarak önermektedir (Yıldırım; age., s. 153.)

⁵³ Yıldırım; age., s. 159 vd.

⁵⁴ Kamu hukuku ve yatırım tahkimi ilişkisi hakkında ayrıntılı bilgi için bkz.: Çal, Sedat; Uluslararası Yatırım Tahkimi ve Kamu Hukuku İlişkisi, Seçkin Yayınevi, Ankara, 2009.

vermiş ve tahkim yöntemi gündeme gelmiştir. Egemenliğin mali uzantısı şeklinde düşünülen vergilendirme yetkisinin, bağlayıcı karar alabilme yetkisini haiz bir hakem kurulunun inisiyatifine bırakılması, tahkime karşı devletleri her zaman belirli bir mesafeyi korumaya itmiş, birtakım uluslararası örgütlerin ısrarcı tahkim teşviklerine rağmen, bu mesafeli tutumunun bir dışavurumu olarak, tahkim OECD modelinde de ikili anlaşmalarda da KAU'nun bir uzantısı biçiminde yer almış ve bağımsız bir süreç olarak kabul edilmemiştir.

Her ne kadar henüz görece başlangıç sayılabilecek bir aşamada olsa da, uygulamaların kazandırdığı deneyimler neticesinde giderek daha çok ikili anlaşmada yer alacağı tahmin edilen yöntem, ancak iyi düzenlenmiş bir tahkim mekanizmasının varlığı halinde çözüm getirebilecektir. Bu haliyle hem ulusal hukuklar hem de AİHS'nin tanıdığı temel haklar bağlamında yaratabileceği çeşitli sıkıntılar düşünüldüğünde, devletlerin de kendilerini bağlayıcı kararlarla sınırlandırmamak konusundaki tavırları tahkim sürecinin işleyişinde çeşitli sıkıntılara ve işlevselliğinin azalmasına sebebiyet verebilecektir. Bu yüzden, KAU ile çözülemeyen sorunları nihayete erdirmesi umulan tahkimin detaylı düzenlemelerle, sakıncalı yanlarının giderilerek ve işlevselliği arttırılacak biçimde yapılandırılması gerekmektedir.

KAYNAKÇA

- Akçaoğlu, Ertuğrul; Ulusal ve Uluslararası Perspektiften Elektronik Ticaretin Vergilendirilmesi, Mali Akademi Yayınları, Ankara, 2012.
- Altman, Zvi Daniel; Dispute Resolution Under Tax Treaties, s. 25-85, IBFD Publications, Amsterdam, 2006.
- Arıkan, Zeynep; Vergilendirme Yetkisinin Kullanımı, Maliye Araştırma Merkezi Konferansları, 37. Seri, 1996-1997.
- Burnett, Chloe; International Tax Arbitration, http://papers.ssrn.com/sol3/papers.cfm?abstract_id=1120122, erişim tarihi: 05.12.2015.
- Canyaş, Oytun; Çifte Vergilendirmeyi Önleme Anlaşmalarının İç Hukuktaki Konumu “Viyana Andlaşmalar Hukuku Sözleşmesi ve Model Şerhler Bağlamında Bir İnceleme”, Adalet Yayınevi, Ankara, 2016.
- Checuti, Jean-Philippe; Arbitration in International Tax Dispute Resolution, <http://www.inter-lawyer.com/lex-e-scripta/articles/tax-arbitration.htm>, erişim tarihi: 05.12.2015.
- Çağan, Nami; Vergilendirme Yetkisi, Kazancı Hukuk, İstanbul, 1982.
- Çal, Sedat; Uluslararası Yatırım Tahkimi ve Kamu Hukuku İlişkisi, Seçkin Yayınevi, Ankara, 2009.
- Erdoğan, Feyiz; Uluslararası Hukuk ve Tahkim, Seçkin Yayınevi, Ankara, 2004.
- Ferhatoğlu, Emrah; Uluslararası Vergi Uyuşmazlıklarının Tahkim Yoluyla Çözümlemesi Avrupa Birliği Tahkim Anlaşması, Beta Yayınevi, İstanbul, 2010.
- Gelir İdaresi Başkanlığı, Avrupa Birliği ve Dış İlişkiler Daire Başkanlığı, Çifte Vergilendirmeyi Önleme Anlaşmalarında Yer Alan “Karşılıklı Anlaşma Usulü”ne İlişkin Rehber, Ankara, 2009.
- OECD, Articles of the Model Convention with Respect To Taxes on Income and on Capital, 2005.
- OECD, Proposals for Improving Mechanisms for the Resolution of Tax Treaty Disputes, OECD, Paris, 2006.

- OECD, Improving the Resolution of Tax Treaty Disputes, OECD, Paris, 2007.
- OECD, Model Tax Convention on Income and on Capital, OECD, Paris, 2008.
- Öncel, Mualla-Kumrulu, Ahmet-Çağan, Nami; Vergi Hukuku, Turhan Kitabevi, Ankara, 2015.
- Pazarcı, Hüseyin; Uluslararası Hukuk, Turhan Kitabevi, Ankara, 2006.
- Redfern, Alan-Hunter, Martin-Blackaby, Nigel-Partasides, Constantine, Law and Practice of International Commercial Arbitration, Sweet & Maxwell, 2004.
- Soydan Yaltı, Billur; Uluslararası Vergi Anlaşmaları, Beta Yayınevi, İstanbul, 2009.
- Sur, Melda; Uluslararası Hukukun Esasları, Beta Yayınları, İstanbul, 2006
- Türk Dil Kurumu (TDK),
http://www.tdk.gov.tr/index.php?option=com_gts&arama=gts&guid=TDK.GTS.5675263c286721.66964031, erişim tarihi: 19.12.2015.
- Yıldırım, Murat; Uluslararası Vergi Hukukunda Tahkim, XII. Levha Yayıncılık, İstanbul, 2010.
- Anayasa Mahkemesi Kararı, 2003/98 E., 2004/31 K., R.G. 10.07.2004.