

VERGİ UYUŞMAZLIKLARINDA ALTERNATİF ÇÖZÜM YOLLARI VE TÜRKİYE'DE UYGULANABİLİRLİĞİ

MİNE BİNİŞ

Balıkesir Üniversitesi İİBF
Yrd. Doç. Dr.
E-posta: mbinis@balikesir.edu.tr

Özet

Ceza kesmeye, tahsilâta, mükellefiyete ilişkin işlemler ve kanuna aykırılık iddiaları gibi başlıca nedenlerden dolayı devletle vergi mükellefi arasında ortaya çıkan vergi uyuşmazlıkları, barışçıl yollar olarak adlandırılan idari çözüm yollarında veya yargı aşamasında çözümlenmektedir. Ancak bununla birlikte artan bir eğilim olarak alternatif çözüm yollarının vergi uyuşmazlıklarının ortadan kaldırılmasında uygulanması gündeme gelmiş ve Amerika Birleşik Devletleri gibi çeşitli ülkelerde geleneksel çözüm yolları ile birlikte uygulama alanı bulmuştur.

Alternatif çözüm yolları, uyuşmazlığa konu olan tarafları bağımsız, tarafsız ve objektif üçüncü bir kişinin eşliğinde bir araya getirerek uyuşmazlığı kendi aralarında hızlı ve adil bir biçimde çözümlenmesini amaçlayan yöntemlerdir. Bu çalışma kapsamında Türkiye'de vergi uyuşmazlıklarının giderilmesinde alternatif çözüm yollarının uygulanabilirliği değerlendirilmiştir.

Anahtar Kelimeler: Uyuşmazlık, Vergi uyuşmazlıkları, Alternatif çözüm yolları

Alan Tanımı: Kamu Maliyesi, Kamu Ekonomisi (Vergi Hukuku)

ALTERNATIVE DISPUTE RESOLUTION WAYS IN TAX DISPUTES AND ITS APPLICABILITY IN TURKEY

Abstract

Tax disputes that arise between the government and the taxpayers as a result of some of the main reasons, such as procedures related to penalty cutting, collection of revenues, liability and the allegations of illegality, can be resolved by the help of administrative way which is called peaceful ways or judiciary stage.

However at the same time, as an increasing trend of using alternative dispute resolution ways to resolve tax disputes have become agenda and in various countries such as United States of America have found application area with the traditional resolution ways.

Alternative resolution ways, are the methods that aim to solve the disputes quickly and fairly among parties, which are subject to the dispute, with the accompaniment of an independent, neutral and objective manner. In this study eliminating tax disputes through ADR and its applicability in Turkey has been evaluated.

Keywords: *Dispute, Tax Disputes, Alternative Dispute Resolution*

JEL Code: K34, H29

1. GİRİŞ

Uyuşmazlık, hukuk düzenince korunan bir menfaatin ihlali veya taraflar arasındaki menfaat dengesinin bozulmasıdır. Aralarında anlaşmazlık bulunan taraflar için en makul yol, doğrudan bir araya gelerek uyuşmazlığı kendi aralarında yapılan görüşmelerle çözümlenmesidir. Ancak tarafların çatışan menfaatlerinin neden olduğu psikolojik gerginliğin de etkisiyle uyuşmazlığı kendi aralarında yapılan görüşmelerle çözümlenmesinin her zaman mümkün olmadığına uygulamada sıklıkla rastlanılmaktadır. Alternatif uyuşmazlık çözüm yolları (ADR) taraflara bu makul yola en yakın olan usullerle, uyuşmazlıkların giderilmesi imkânı sunmaktadır. Tarafsız üçüncü bir kişinin yardımıyla taraflar kendi inisiyatifleri ile aralarındaki uyuşmazlığı çözüme imkânına sahip olmaktadır. Bununla birlikte ADR'leri tarafların imkânlarını geliştirerek uyuşmazlıklar büyümeden ön-uyuşmazlık aşamasındayken çözümlenmesini sağlamaktadır.

Vergi uyuşmazlığı, vergi ilişkisinde iki tarafı temsil eden vergi alacaklısı olan vergi idaresi ile vergi borçlusu konumunda olan mükellefler arasında ortaya çıkan hukuki uyuşmazlıkları ifade etmektedir. ADR yolları mükellef ile idare arasındaki iletişim problemlerine köprü oluşturulması ve uyuşmazlığın birçok açıdan daha etkili, verimli ve hızlı bir biçimde çözümlenmesi ve sürüncemeli vergi uyuşmazlıklarının giderilmesi gibi birçok fırsat sağlayabilir.

Bu doğrultuda çalışma kapsamında vergi uyuşmazlığı ve ADR kavramına açıklama getirildikten sonra, vergi uyuşmazlıklarında faydalanılabilecek ADR

yollarına değinilmiş ve bazı ülke örneklerinden hareketle vergi uyuşmazlıklarında uygulanışı incelenmiş ve son olarak Türkiye’de vergi uyuşmazlıklarında ADR’lerin uygulanabilirliği ele alınmıştır.

2. VERGİ UYUŞMAZLIKLARINDA ALTERNATİF UYUŞMAZLIK ÇÖZÜM YOLLARI

Uyuşmazlıkların çözümünde idari ve yargısal çözüm yolları başvuru mekanizması olarak işlemektedir. Ancak yargılama giderlerinin fazlalığı, mahkemelerdeki aşırı iş yükünün uyuşmazlık çözüm sürecini uzun bir zamana yayması ve idari aşamadaki prosedürlerin fazlalığı gibi unsurlar uyuşmazlığa taraf olanları daha kısa sürede çözüm imkânı sunan yeni usullere yönlendirmiştir (Özbay, 2006: 459). Özellikle *geciken adaletin adalet olmadığı* düşüncesinden hareketle ülkelerde ADR yollarına doğru bir eğilim meydana gelmiştir.

2.1. Uyuşmazlık ve Vergi Uyuşmazlığı Kavramı

Uyuşmazlık kavramının kelime anlamı Türk Dil Kurumu Güncel Türkçe Sözlüğünde (2013) “*uyuşmama durumu*”, Yöntembilim Terimleri Sözlüğünde (TDK, 2013) “*tutumları ölçülen çeşitli kişilerin ya da aynı kişinin yanıtları arasındaki benzeşmezlik*” olarak belirtilmiştir. Hukuk alanında uyuşmazlık ise “*tarafardan birinin bir olgu veya hukuk kuralına ilişkin iddia veya talebinin, diğeri tarafından itiraz, karşı iddia ya da inkârla karşılandığı belirli bir anlaşmazlık durumu*” (Ceylan, 2007: 65) şeklinde ifade edilmektedir. Belirli bir hakkın, borcun veya ödev ile ilgili anlaşmazlığın uyuşmazlığa dönüşebilmesi için uyuşmazlığı ortaya çıkaran tarafın iddia ve talebinde ısrarcı olması gereklidir.

Vergi uyuşmazlığı ise, vergi alacaklısı olan devlet ile vergi borçlusu olan mükellef arasında verginin tarh, tebliğ, tahakkuk, ceza kesme ve tahsil işlemlerinden dolayı ortaya çıkan anlaşmazlıklardır. Kısaca vergi uyuşmazlıkları vergiye taraf olanlar arasında vergi uygulamalarındaki görüş ayrılıklarından meydana gelmektedir. Vergi uyuşmazlıklarını sadece devlet açısından gelir kaybına yol açan bir durum olarak değerlendirmek yanlış olacaktır. Vergi uyuşmazlıkları aynı zamanda gerçek ve tüzel kişileri de etkilemektedir.

2.2. Alternatif Uyuşmazlık Çözüm (ADR) Kavramı

Uyuşmazlıkları çözüme işlevi esas olarak Devlete yüklenmiş bir görev olmakla birlikte yaşanan hızlı değişimler ve küreselleşmenin etkisi ile birlikte Anglo-Sakson ülkelerde ilk kez uygulanan, oradan Kıta Avrupa ülkelerine de yayılan alternatif uyuşmazlık çözüm yöntemleri ortaya çıkmıştır (Bulur, 2007: 31).

ADR (Alternative Dispute Resolution), “bir hak arama yöntemi değil özel bir ihtilaf çözme yöntemi” (Özbek, 1999: 196), “ tarafların kendi uyuşmazlıklarını dış müdahale olmaksızın önlemek veya yönetmek üzere başvurduğu yollar” (Mookhey, 2013: 87) şeklinde ifade edilmektedir. Genel bir ifadeyle ADR ise, “ uyuşmazlığa taraf olanların kendi çözümlerini bulmaya özendirme için tarafsız üçüncü bir kişice bir araya getirilerek, iletişim kurmalarını ve bu şekilde sorunlarının çözümünü kendilerinin bulmalarını sağlamaya yönelik olan veya onlara uyuşmazlık konusunun koşullarına ve özelliklerine uygun olarak, üzerinde mutabakata varabilecekleri en uygun çözüm önerileri üretip sunmak suretiyle destek vermesini öngören ve tümüyle gönüllülük esasına dayanan uyuşmazlık çözüm yollarının bütünüdür” (Tanrıver, 2006: 151). Alternatif çözüm yolları tamamen tarafların tercihine bırakılmış yardımcı fonksiyon üstlenen usullerden oluşan uyuşmazlık çözme sistemleridir.

ADR'nin genel kabul gören üç unsuru üzerinde durulmaktadır. Bunlardan ilki tarafsız üçüncü bir kişinin müdahalesidir. Tarafsız üçüncü bir kişi çatışmaların taraflarca çözülemediği ve uyuşmazlığa dönüştüğü aşamada çözüme yönelik fonksiyon üstlenmektedir. İkinci unsuru ise, gönüllülük esasına dayanmasıdır. Tarafların zorlama olmaksızın kendi tercihlerine bağlı olarak başvurabilecekleri seçimlik yollardan oluşmaktadır. Üçüncü ve son unsuru ise kural olarak bu süreçte alınan kararların bağlayıcı olmamasıdır (Özbay, 2006: 463- 464). ADR usulleri idari ve yargı yollarındaki prosedürlerle kıyaslandığında, hızlı bir şekilde anlaşmazlıkları çözmeye yönelik önemli fırsatlar sunmaktadır.

2.3. Vergi Uyuşmazlıklarında Uygulanabilecek ADR Yolları

Alternatif uyuşmazlık çözüm yöntemlerinin maliyet tasarrufu sağlama, müzakerelerin gizli yürütülmesi, belli uzmanlığa sahip tarafsız bir üçüncü kişinin objektif değerlendirilmesini mümkün kılma ve önemli iş ilişkileri kurma için fırsatlar sağlama gibi (Kay ve Depew, 2000: 15) birçok faydası üzerinde durulmakla birlikte özellikle bu yöntemlerin uyuşmazlıkların hızlı bir şekilde çözümünü sağlama ve taraflara uyuşmazlığın çözümünde geleneksel yöntemler dışında alternatif yollar gösterme fonksiyonlarına vurgu yapılmaktadır. Bu yöntemlere örnek olarak arabuluculuk, tahkim, vakıaların tespiti, kısa duruşma, tarafsız erken ön değerlendirme ve müzakare gösterilebilir.

2.3.1. Müzakare (Negotiation)

Müzakere, tarafların üçüncü bir kişinin herhangi bir yardımını veya desteğini almadan, karşılıklı olarak bir araya gelip görüştükleri ve uyuşmazlık konusunda

anlaşmaya varmalarını hedefleyen bir alternatif uyuşmazlık çözüm yöntemidir (Tanrıver, 2006: 160). Müzakerede amaç tarafların karşı karşıya görüşerek, çatışmanın daha da büyümesini engellemektir. Ancak uyuşmazlığın taraflar üzerinde neden olduğu psikolojik gerginliğin etkisiyle genellikle aralarında bir çözüme varamadıkları görülmektedir.

2.3.2. Arabuluculuk (Mediation)

Arabuluculuk, tarafsız üçüncü bir kişinin uyuşmazlığın çözümünde herhangi bir öneride bulunmaksızın taraflara yardım ettiği bir alternatif uyuşmazlık çözüm yöntemidir. Uyuşmazlıkların yargıya gitmeden çözümünde mükelleflere hızlı, uygun maliyetli seçenek sunan bir ADR usulüdür.

Arabuluculuk kazan- kazan neticesi doğurma, işlem maliyetlerini azaltma ve gelirleri artırma gibi fonksiyonları dolayısıyla vergi uyuşmazlıklarında ideal bir yol olduğunu savunan görüşler mevcuttur (Meyercord, 2010: 931). Hem vergileme konusunda hem de mükellefin sektörü hakkında uzmanlığı olan ve arabuluculuk konusunda tecrübe sahibi tarafsız bir kişinin arabulucu olarak seçilmesi ile mükellefe zaman ve maliyetler açısından birçok fayda temin edilebilir (Zimmerman, 2000: 56). Mükellef ile idare arasındaki bir uyuşmazlık ne kadar çabuk çözümlenirse hazineye gelir girişi o kadar hızlı olacaktır.

Arabuluculuğun maliyeti yargı maliyetleri ile karşılaştırıldığında daha düşük seviyelerde kalmaktadır. Arabulucu, bir veya birden fazla tarafın kendi bakış açılarını farklı açıdan görmeleri mevzunda yardımda bulunabilir. Arabulucu tarafların aralarındaki uyuşmazlığı çözmek için daha açık bir şekilde iletişime geçmeleri ve gönüllü olarak çaba göstermeleri ve bilinçli seçimler yapmaları konusunda teşvik edebilir (Kay ve Depew, 2000: 20). Bununla birlikte vergi uyuşmazlıklarının çözümlenmesinde arabuluculuk yöntemine karşı olan görüşler de vardır. Arabuluculuğun tarafların ihtiyaç ve menfaatlerini ilgilendiren bir süreç olduğu ve bu usulün uygun olduğu uyuşmazlıkların genellikle taraflar arasında geçmişte ortaya çıkmış veya gelecekte ortaya çıkması muhtemel olan kişisel ilişkileri içerdiği vurgulanmaktadır. Vergi uyuşmazlığında ise geçmişte ortaya çıkmış kişisel bir ilişki yoktur ve gelecekte de mükellefler ile uyuşmazlık yaşanmayacağı varsayılır (McDonough, 1993: 41).

Mükellefler arabuluculuğun bağlayıcı ve her durum için uygun olmadığını farkında olmalıdırlar. Özellikle esasa ilişkin incelemeler ve duruşmanın gecikeceği durumlar için arabuluculuk tavsiye edilmemektedir. İtiraz sonrası arabuluculuk, genellikle itiraz aşamasındaki görüşmelerde çözümlenmeden kalan

yasal ve somut gerçeklere dayalı durumlar, tahsil anlaşmazlıkları, diğer bir tarafın katılımı olmaksızın tutarlı bir sonuca ulaşılamayacağı durumlar ve vergi mükellefinin idari aşamadaki görüşmeler sırasında iyi niyetli davranmadığı sınırlı sayıda durum için uygundur. Arabuluculuk usulü ile anlaşmaya varılamazsa taraflar bağlayıcı olan tahkime yönelebilirler veya anlaşmazlığı yargıya taşıyabilirler (Welty, Thomas ve Mudigere, 2012: 29). Arabuluculuk mevcut uyuşmazlık çözüm yöntemlerini tamamlayıcı bir rol üstlenmektedir.

2.3.3. Tahkim (Arbitration)

Tahkim, tarafların aralarındaki mevcut anlaşmazlığın, tarafsız üçüncü bir kişi aracılığıyla kanıtlar aracılığıyla incelenmesine ve kararın açıklanmasına dayanan bir alternatif uyuşmazlık çözüm yöntemidir. Taraflar tarafsız üçüncü bir kişinin veya kişilerin kararı ile uyuşmazlıkları ile ilgili bir anlaşmaya varmaktadırlar.

Vergi uyuşmazlıklarında tahkimin bir çözüm yolu olarak elverişli olduğunu ifade eden görüşler bulunmaktadır. Hakemin tamamen tarafsız bir üçüncü kişi olduğu için vergi uyuşmazlıklarının çözümünde objektif bir karar verme imkanı olması, karar sürecinin hızlı olması, gizlilik içermesi, daha ucuz olması ve yargılama sürecinden daha az prosedür içermesi nedeniyle bu usul ilgi çekmektedir. Ayrıca vergi uyuşmazlığının daraltılabileceği veya tahkimle çözülebilecek kısımlara bölünebileceği de belirtilmektedir (McDonough, 1993: 41).

Tahkimde çoğunlukla hakem seçme izni verilmektedir. Hakem vergi uzmanı olabileceği gibi, bu konuda deneyimi olan bir kişi de olabilir. Tahkim ile taraflar idare içinden veya idareye bağlı olmayan bir hakem belirleyebilirler. Hakemin raporu kesin nitelik taşır ve herhangi bir mahkemeye buna ilişkin itiraz edilemez (Welty, Thomas ve Mudigere, 2012: 29). Bir vergi anlaşmazlığının tahkim yolu ile belirlenebilir olup olmadığı tartışılırken, genellikle “tahkimle çözülebilir” ifadesi kullanılmaktadır. Bir uyuşmazlık iki kriteri sağlama koşuluyla tahkimle çözülebilir. Birincisi hakemin makul bir karara varabilmesi için tarafların birbirleriyle ve tahkim kuruluna uygun bir zeminde olmasıdır. İkincisi uyuşmazlık konusunun tahkime elverişli bir konu olmasıdır (Ganguly, 2012: 751).

Alternatif uyuşmazlık çözüm yollarından arabuluculuk ile tahkimi birlikte içeren arabuluculuk-tahkim yöntemi de vardır. Bu yöntemde arabuluculuk aşamasının başarıya ulaşamaması durumunda tahkim aşamasına geçilmektedir. Süreçte arabulucu olarak görev yapan tarafsız üçüncü kişi artık hakem olarak görevine devam etmektedir. Tahkim aşaması sonunda alınan kararlar taraflar açısından bağlayıcıdır (Konuralp, 2011: 51- 52).

2.3.4. Erken Tarafsız Öndeğerlendirme (Early Neutral Evaluation)

Tarafların aralarındaki uyuşmazlığın çözümlenmesi için uyuşmazlığın henüz başlangıcında, nasıl bir yol izlenmesi gerektiği konusunda karar almaları ve uyuşmazlığın nasıl ortaya çıktığı, nerede, nasıl geliştiği ve bundan sonra kaydedilecek süreç hakkında deneyimli bir üçüncü kişi aracılığıyla bilgilendirilmelerini öngören bir alternatif uyuşmazlık çözüm yöntemidir. Uyuşmazlıkların başlangıç aşamasında uygulanan bu usul karmaşık nitelikte olmayan uyuşmazlıklarda faydalı olabilir (Özbay, 2006: 467- 468).

Bu yöntemde izlenmesi zorunlu bir prosedür bulunmamakla birlikte süreç tarafsız üçüncü bir kişinin başkanlığında taraflarla bir toplantı düzenlenmesi ile başlar. Toplantıda değerlendirici kişi tarafların güçlü ve zayıf yanlarını ortaya koyan bir rapor düzenler. Hazırlanan rapor ile taraflar yargı öncesi mevcut durumlarını daha az giderle ortaya koyma imkânı elde ederler (Tanrıver, 2006: 161). Uyuşmazlığın bu süreçte çözümlenememesi halinde yapılan değerlendirmeler gizli kalmaktadır.

İdari başvuru yolu ile yargısal çözüm yolu arasında uygulanacak yöntem ile idare açısından idari başvuru aşamasındayken uyuşmazlıkların çözümünü özendirme fırsatı doğmaktadır. Mükellefler ise itiraz sürecine ve bu programa dâhil olabilirler. Bununla birlikte vergi uyuşmazlıklarında her iki tarafa da çözüm sürecinde yatışma dönemi sağlama, yargıya gitmeden uyuşmazlıkların çözümü ve dava hazırlığını genişletme avantajları da sağlamaktadır. Erken tarafsız ön değerlendirme usulünün tüm uyuşmazlıklar için uygulanması mümkün değildir. Bu yöntemin vergi alanında uygulanabilirliğindeki temel sorunlar; sürecin gönüllü mü zorunlu mu olacağı, tarafların sürece dâhil olmalarının motive edilmesi sorunu, resmi bir sürecin gerekip gerekmediği ve bu yöntemin uygulanmasına elverişli olmayan davaların süreçten nasıl uzak tutulabileceğidir (McDonough, 1993: 44). Ayrıca bu yöntem hukuki uyuşmazlıklar kapsamında yer alan ve yargıda çözülmesi gereken anlaşmazlıklar için uygulanamaz.

2.3.5. Vakıaların Saptanması (Fact Finding)

Vakıaların saptanması yöntemi, üçüncü bir kişi aracılığıyla uyuşmazlığı belirleme ve çözmeye yönelik olan ve bağlayıcı nitelik taşımayan bir alternatif uyuşmazlık çözüm yoludur. Genellikle taraflar arasında uzlaşma sağlanamadığında, vakıa saptayıcısı devreye girmekte ve potansiyel riskleri ortaya koyan bir rapor hazırlamaktadır. Bu raporda uyuşmazlığın yargıya intikali halinde tarafların kazanma olasılıkları ortaya konmaktadır. Bu yöntem tarafsız ön değerlendirme yöntemine benzerlik göstermekle birlikte uyuşmazlığın ilk aşamalarında değil de

daha sonraki aşamalarında uygulanması ve daha detaylı bir araştırmayı gerektirmesi nedeniyle farklıdır. (Tanrıver, 2006: 162).

2.3.6. Kısa Yargılama (Mini-Trial)

Kısa yargılama yöntemi, özel olarak veya mahkemelerde ihtilafı çözmeye yetkili kişilerce tarafların temsilcileri aracılığıyla uyuşmazlıkların dinlenmesi ve bu görüşmeler sonrasında tarafsız danışmanın yardımıyla uyuşmazlıkların çözümlenmesidir (Özbek, 1999: 200). Özellikle taraf sayısının fazla olduğu, uyuşmazlığın karmaşık yapıda olduğu ve büyük miktarda uyuşmazlıklarda tercih edilen bir yoldur. Bu yöntemde taraflar uyuşmazlığın çözüm sürecinde, izlenecek yöntemin kapsamını, hangi aşamaları içereceğini ve kimlerin sürecin işleyişine katılacağını serbestçe anlaşmayla takdir etme imkânları bulunmaktadır (Tanrıver, 2006: 164). Süreç sonunda tarafsız kişilerce tarafların güçlü ve zayıf yanları ortaya konur ve bağlayıcı olmayan kararları açıklanır.

3. VERGİ UYUŞMAZLIKLARINDA ADR'NİN UYGULANABİLİRLİĞİ

Vergi uyuşmazlıklarının çözümünde özellikle son yıllarda ADR yollarının başarı şansı değerlendirilmektedir. Maliyetleri azaltma ve etkinlik sağlamada ADR uygulamaları birçok ülkede tatbik edilmekte ve düzenlemelere gidilmektedir.

3.1. ADR'nin Vergi Uyuşmazlıklarında Uygulanışına İlişkin Ülke Örnekleri

Uyuşmazlıkların çözümünde taraflara alternatif yollar sağlayan ADR'lerden günümüzde birçok ülkede ticari uyuşmazlıklar, iş hukuku uyuşmazlıkları, medeni hukuk ile ilgili uyuşmazlıklarda faydalanılmaktadır. 2000'li yıllardan itibaren genel bir eğilim ise ADR yollarının vergi uyuşmazlıklarında uygulanabilirliği ve uygulama alanlarının incelenmesidir. Vergi uyuşmazlıklarında ADR'lerin uygulanabilirliğini savunan görüşler, vergi kanunlarının karmaşıklığının ancak vergi konusunda uzman kişilerce yapılan değerlendirmelerle etkin bir şekilde çözümleneceğine dayanmaktadır. Yargı aşamasında hâkimlerin uzmanlığına girmeyen vergi uyuşmazlıklarının çözümünün etkinlik sağlamaktan uzak olacağı ve maliyetlerin artmasına yol açacağı vurgulanmaktadır. İşte bu noktada ADR usulleri hızlı, etkin ve maliyet tasarrufu sağlama gibi avantajları nedeniyle ülkelerde uyuşmazlıkların çözümünde uygulama alanı bulmuştur.

İngiltere özelinde bakıldığında ADR'lere vergi uyuşmazlıklarında yer verildiği görülmektedir. Nisan 2009'da vergi mahkemeleri sisteminde yapılan reform sonrası, Yargılama Prosedürlerinin üçüncü maddesi ile vergi uyuşmazlıklarının yargı dışında çözümlenmesini kolaylaştırma ve ADR'nin kullanımına vurgu

yapılmıştır. Söz konusu düzenleme ile mahkemelere, tarafların uyuşmazlıklarının çözümü için gönüllü iştirak edecekleri, uygun bir alternatif çözüm yoluna yönlendirme fonksiyonu verilmiştir. İngiliz Gelir İdaresi (Her Majesty's Revenue and Customs-HMRS) 2009 yılının sonlarında tamamlanan Vergi Uyuşmazlıkları Revizyonu ardından mükelleflere ADR'lerden daha büyük ölçüde faydanılmasını birincil olarak tavsiye etmektedir. Aralık 2009' daki Vergi Forumu görüşmeleri sırasında, HMRC tarafından ADR usullerine ilişkin pilot uygulama yapacaklarını ve istekli olan kurumların başvurabilecekleri beyan edilmiştir (Doran, 2010: 27).

ABD'de birçok eyalette ADR uygulamaları yürürlüktedir. Bazı yerlerde vergi idaresinin kendi personeli idari aşamada uyuşmazlıkları çözmeye arabulucu olarak görevlendirilmiştir. Illinois Enformel Müzakere Kurulu buna örnek gösterilebilir. Bununla birlikte ADR uygulamalarına vergi davalarında da rastlanılmaktadır (Meyercord, 2010: 935). ADR'lerin vergi uyuşmazlıklarında uygulanabilirliği özellikle vergi mahkemelerinin işyükünü azaltmada potansiyel bir rolü olacağı üzerine odaklanmaktadır. 2011 yılında ABD Vergi mahkemeleri vergi davalarında ADR usullerinin uygulanmasını kuralları arasına koymuştur. Vergi Mahkemeleri Kanunu 124'deki değişiklik öncesi itiraz sonrası alternatif uyuşmazlık çözüm aracı olarak sadece gönüllü bağlayıcı tahkime izin verilmekteydi. 5 Mayıs 2011 tarihi itibarıyla her ne kadar genel kaideye göre gönüllü bağlayıcı tahkim önerilse de, bağlayıcı olmayan arabuluculuk ve diğer uyuşmazlık çözüm yöntemleri de dikkate alınmaya başlamıştır. Ayrıca 2012 yılının sonlarında ABD Gelir İdaresi (IRS-Internal Revenue Service) arabuluculuk ve tahkimin yeni uygulama şekilleri üzerinde çalışıldığını belirtmiştir (Welty, Thomas ve Mudigere, 2012: 25-26). IRS İdari Uyuşmazlık Çözüm Kanunu (Administrative Dispute Resolution Act-ADRA) çerçevesinde çeşitli durumlarda başvurulabilecek arabuluculuk yönteminin uygulamasına da önem vermektedir. Bu programlar, mükelleflerin geleneksel başvuru sürecini tükettikten sonra gidebilecekleri başvuru sonrası arabuluculuğu içermektedir (Meyercord, 2010: 936).

Avustralya incelendiğinde ise ADR ile ilgili çeşitli düzenlemeler göze çarpmaktadır. 2011 yılında yürürlüğe giren Sivil Uyuşmazlık Çözüm Kanunu'nda vergi uyuşmazlıklarını çözmeye yeni yaklaşımlar izlenmesi gerekliliğine işaret edilmiştir. Kanun ile bireyleri ADR'ye yönlendirerek ve yasal uyuşmazlıklarını yargıya taşımadan bağlantılı adımları izleyerek çözmeleri sağlanarak, adalete olan güvenlerinin artırılması amaçlanmıştır. Söz konusu kanun çerçevesinde mahkemenin dava işlemleri aşamasını takip eden kısa bir süre içerisinde mükellefler ile Avustralya Vergi İdaresi (ATO) arasında "asli adımlar beyanı"nda

bulunulması gerekmektedir. Bu beyanda taraflar arasında uyuşmazlıkları çözmede uygulanan adımların veya o adımların niye izlenmediğine ilişkin açıklamaların maddeler halinde sıralanması gerekmektedir (Williams ve Jackson, 2011: 50).

Hollanda'da ADR konusunda çalışmalara gitmiştir. 2004 yılında Hollanda Gelir İdaresi vergi uyuşmazlıklarında uygulanmak üzere arabuluculuk usulünün etkinliğini ve uygunluğunu değerlendirmek amacıyla pilot uygulamasına başlamış ve bu pilot uygulamada taraflar arasında uyuşmazlıkların çoğunda anlaşmaya varıldığı gözlenmiştir. 2005 yılından itibaren gelir idaresi vergi uyuşmazlıklarında arabuluculuk imkânını resmi olarak teklif etmektedir. Bununla birlikte 2007 yılından itibaren de tüm ilk derece mahkemelerinde, vergi uyuşmazlıklarının çözümü için bir seçenek olarak taraflara arabuluculuk yöntemi hatırlatılmaktadır. Bunun gibi Hollanda'da vergi uyuşmazlıklarında arabuluculuk iki ayrı aşamada kullanılabilir. İlk olarak mükellef idarenin kararına karşı itiraz başvurusunda müracaat edebilir. İkinci aşama ise mükellefin itirazı idarece kabul edilmediğinde, idarenin bu kararına karşı vergi mahkemelerinde başvurulmasıdır. Hollanda gelir idaresi kural olarak iç arabulucular kullanmaktadır, dış arabulucular sadece istisnai durumlarda kullanılmaktadır. Haziran 2007 tarihinde vergi uyuşmazlıklarında görevli özel vergi arabulucuları birimi (Vereniging van Fiscale Mediators -VFM) oluşturulmuş ve bu birim ile dış arabulucuların sayısının artırılması hedeflenmiştir (Doran, 2010: 29- 30). Arabuluculuk usulü Hollanda'da vergi uyuşmazlıklarının çözümünde yaygın bir şekilde uygulanmaktadır.

3.2. Türkiye'de Vergi Uyuşmazlıklarında ADR'nin Uygulanabilirliği

Vergi uyuşmazlıkları çözüm süreci teknik bilgi ve uzmanlık gerektirmektedir. Bu gereklilik de uyuşmazlıklarının çözüm sürecinin daha uzun bir sürece yayılmasına sebep olmaktadır. Vergi uyuşmazlıkları diğer uyuşmazlık türlerinden farklı niteliğe sahiptirler. Bu özelliklerden ilki vergi kanunlarının medeni kanun ve ticaret hukuku ile kıyaslandığında daha karmaşık olmasıdır. İkinci bir özellik ise vergi uyuşmazlıklarının yargıya intikalinde mükellef ile idarenin karşı karşıya gelmesidir. Üçüncü özellik, vergi uyuşmazlıklarında idare ile bireyler arasındaki bilgi asimetridir. Ayrıca bireyler idare karşısında kendilerini güç olarak da zayıf görmektedirler. Dördüncü olarak vergi uyuşmazlıkları etki açısından diğer medeni, ticari uyuşmazlıklardan ve ceza davalarından farklılık göstermektedir. Örneğin bir vergi uyuşmazlığına ilişkin dava kararının emsal teşkil etmesi halinde sadece davaya taraf olanları değil, davaya taraf olmayan mükellefleri de sonuç etkilemektedir. Ayrıca idare ile mükellefler arasında vergi kanunlarına etki

bakımından da dengesizlik bulunmaktadır (Tran-Nam ve Walpole, 2012: 473-476). İdare vergi kanunlarının değişmesinde rol oynayabilirken, bireysel olarak mükelleflerin böyle bir etki alanı yoktur.

Türkiye'deki mevcut sistem değerlendirildiğinde vergi uyuşmazlıklarının iki alanda çözümlendiği görülmektedir. Vergi uyuşmazlığı karşısında mükelleflere idari ve yargısal yollar olmak üzere seçimlik hak tanınmaktadır. İdari çözüm yollarının tüketilmesine gerek olmaksızın mükellef uyuşmazlık konusunu doğrudan yargıya taşıyabilir. Yargılamada uyuşmazlık konusu çekişmeli bir hal almaktadır. Mükellef ile idare bu süreçte birbirine karşı cephe almaktadır. Bu durum ise mükellef ile idare arasındaki ilişkileri zedeleyebilmekte ve mükellefin vergiye gönüllü uyumu konusunda olumsuz bir etki oluşmasına sebep olmaktadır.

Mükellefler açısından bir vergi uyuşmazlığının nerede çözümleneceğine ilişkin verecekleri kararlarında göz önünde tutulan önemli faktörlerden biri işlem maliyetleridir. Mükelleflerin uyuşmazlık konusu çözümleninceye kadar katlanacakları maliyetleri dikkate almaları gerekmektedir. Bu maliyetlere dikkat çekmek açısından Savaşan, Altundemir ve Ulupınar (2012: 126- 144) tarafından yapılan çalışmada aynı tür faaliyet yapan ve aynı uyuşmazlıkla karşılaşan üç mükellefin uyuşmazlığı çözüm için tercih ettikleri yolların maliyetleri değerlendirilmiştir. Çalışma sonucunda ortaya çıkan önemli sonuçlardan biri mükelleflerin uyuşmazlığın çözümünde kendilerine avantaj sağlayacak yollar hakkında bir araştırmaya gitmemeleridir. Mükelleflerin kendilerine uyuşmazlık konusu olaya bağlı olarak avantaj sağlayacak yolu araştırıp, tercih etmeleri halinde maliyetlerden ve uyuşmazlık konusu olaydan kurtuldukları görülmektedir. Ayrıca önemli diğer bir sonuç olarak da vergi idarelerince tesis edilen işlemlerde doğru teknik ve yöntemlerin kullanılmamasının yapılan idari işlemin hukuken sakat olmasına sebep olmasıdır. Eğer mükellef idarece kendisine tesis edilen işlemin hukuken sakat olup olmadığını araştırıp hukuken sakat olan bir işlemi yargıya taşırsa lehine bir kararla karşılaşacaktır. Böyle bir araştırma yapmadan yargıya başvurması halinde ise dava konusunun reddedilmesi halinde hem davanın maliyetine katlanmak hem de yargının iş yükünü gereksiz yere artırmış olacaktır (Savaşan, Altundemir ve Ulupınar, 2012: 139- 140). Söz konusu çalışmanın bulgularından hareketle mükellef ve idare arasındaki uyuşmazlığın konusuna bağlı olarak seçilen ADR yolu ile uyuşmazlık kısa sürede ve etkin bir şekilde çözümlenebilir.

ADR'lerin Türkiye'de uygulanışına ilişkin düzenlemelere bakıldığında Tüketicinin Korunması Hakkında Kanun'da yer alan Tüketici Sorunları Hakem Heyeti, Avukatlık Kanunu'nda yer alan uzlaştırma yetkisi, Türk İş Hukuku'nda yer alan arabuluculuk, aile hukukunda yer alan aile mahkemelerinin uzlaştırma yetkisi ve son düzenleme olan 22.06.2013 tarihinde yürürlüğe giren 6325 sayılı *Hukuk Uyuşmazlıklarında Arabuluculuk Kanunu'nda* (HUAK) yer alan arabuluculuk dikkat çekmektedir. Gelişmiş ülkelerde ADR iç hukukun bir parçası iken ülkemizde ise alternatif çözüm yolları denilince genellikle akıllara tahkim ve uzlaştırma gelmekte ve bu yolların sadece uluslararası uyuşmazlıklarda uygulanabilirliğine ilişkin genel bir izlenim bulunmaktadır. Türkiye'de alternatif çözüm yöntemlerinin uygulanabilirliği değerlendirilirken *HUAK'* nın incelenmesi gerekecektir. Kanun'un birinci maddesine bakıldığında arabuluculuk yönteminin sadece tarafların üzerinde serbestçe hareket edebilecekleri iş ve işlemlerden doğan özel hukuk uyuşmazlıklarının çözülmesinde uygulanabileceği ve diğer uyuşmazlık türlerinde uygulanamayacağı belirtilmiştir. Bu durumda bir kamu ilişkisinden doğan vergi uyuşmazlıklarında arabuluculuk yönteminin uygulanabilirliğini tartışmaya açık hale getirmektedir.

Türkiye'de vergi uyuşmazlıklarında ADR'lerin uygulanabilirliği konusunun çok fazla dikkat çekmediği söylenebilir. Ancak ülke uygulamalarından görüleceği üzere günümüzde birçok ülke uyuşmazlığın daha ilk aşamalarında uygulanan ADR yolları ile uyuşmazlığı çözüme fırsatı elde etmektedir. Türkiye'de vergi uyuşmazlıklarının çözülmesinde ADR yolları ile uyuşmazlıkların yargıya sevk edilmeden mevcut uyuşmazlık çözüm sürecine ilave edilebileceği ve bu şekilde hem vergilemede etkinlik hem de gönüllü uyum sağlanabilecektir. Alternatif uyuşmazlık çözüm tekniklerine olan ilgi ve mevcut siyasi iklim arabuluculuk yönteminin alternatif uygulanmasının uygun bir seçenek olduğunu göstermektedir. Ancak HUAK'daki düzenlemeden de hareketle Türkiye'de vergi uyuşmazlıklarının çözümünde arabuluculuk usulü uygulaması mümkün görünmemektedir.

Yargı sürecinde de ADR uygulamalarına rastlanılmaktadır. Adli Sicil ve İstatistik Genel Müdürlüğü 2011 yılı verilerine göre vergi mahkemelerinde ortalama yargılama süresi 239 gündür (Adli Sicil ve İstatistik Genel Müdürlüğü, 2011). ADR'ler yardımı ile özellikle tahkim usulü ile yargılama süresi kısaltılabilir. Ancak asıl olan uyuşmazlığın yargıya intikal ettirilmeden çözülmesi olduğun öncelikle idari aşamada veya yargı öncesi ADR'ler yolu ile uyuşmazlığın çözüm yollarında düzenlenmesi ülkemiz açısından daha etkin bir

seçenek olacaktır. ADR'ler idari çözüm yollarına göre daha maliyetli, daha yüksek miktarda uyuşmazlıklarda gidilebilir veya idari çözüm yollarına başvuru süresini kaçıran mükelleflere yargıdan önce bu yolları denemeleri şartı getirilebilir. Özellikle uyuşmazlığın ilk aşamalarında erken tarafsız ön değerlendirme usulü ile idare ile mükellef güçlü ve zayıf yanlarını görme imkânı elde edecektir. Vergi uyuşmazlığına ilişkin idari aşamada anlaşmaya varılamaması halinde vakıaların saptanması yolu tercih edilebilir. Bu şekilde uyuşmazlık konusunun yargıya intikal etmeden son kez vergi idaresi ile mükellef arasında görüşülmesi ile taraflara bir kez daha anlaşma sağlanması fırsatı sunulacaktır. Mükellefler ihtilafa konu olayla ilgili hukuksal donanıma sahip olmadığı varsayımından hareketle, ADR'ler yargı sürecine kıyasla mükelleflere daha az maliyetle çözüm imkânı sunmaktadır. Türkiye'de vergi uyuşmazlıklarında alternatif çözüm yolları uygulanabilirliği konusunda dikkate alınması gereken hususlar bulunmaktadır. Bu hususlar şu şekilde ifade edilebilir:

- Alternatif uyuşmazlık çözüm yollarına başvurulmasına teşvik eden bir sistemin oluşturulması. Sürecin mükellefler açısından cazip hale getirilmesi. HUAK'da düzenlenen arabulucukta olduğu gibi, zamanaşımı süresinin ve hak düşürücü sürenin vergi uyuşmazlıklarında başvuru ADR yollarında da işlememesi.
- Yargının aşırı iş yükünün azaltılması ve vergi uyuşmazlığının hızlı çözümünü sağlanması için ADR'nin mevcut faydaları konusunda kamu bilinci artırılmalıdır. Özellikle pilot uygulamaya başlanıp, uygulama sonuçları hakkında mükelleflerin bilgi sahibi olmasının sağlanması.
- Uyuşmazlıkların çözümü ile ilgili sürecin belirli ve açık prosedürler içermesi. Vergi idaresi içinde özel bir birim oluşturulması. Hangi ADR yoluna başvurulacağının uyuşmazlık konusu açısından değerlendirilmesi ve ADR maliyetinin saptanması önem arz etmektedir.
- Erken ön değerlendirme ve vakıaların saptanması yollarının ilk etapta vergi uyuşmazlıklarında çözüme dâhil edilmesi. Benzer bir şekilde yargıya başvurmadan önce uyuşmazlık konusunun miktarına bağlı olarak ADR yollarına gidilmesi bir önkoşul olarak getirilebilir.

3. SONUÇ

Vergi sistemlerinde uyuşmazlık çözüm yollarına, tarafların menfaatlerini gözeterek ve interaktif katılımını sağlayan alternatifler geliştirilmesi gerekliliği ön plana çıkmıştır. Bu yollarla uyuşmazlıkların kemikleşmiş bir yapıya bürünmeden ortadan kaldırma imkânı doğacaktır. ADR sürecine dâhil olan taraflar anlaşmaya varılacağı düşüncesi taşımaktadırlar. Bu durum da tarafları uzlaşmaya daha yatkın konuma getirmektedir.

Günümüzde vergi sistemleri mükelleflerin beyanına dayalı olarak tarh edilmesine dayanmaktadır. Bu nedenle vergi uyuşmazlıkları genellikle mükellef hakkında yapılan bir vergi incelemesi sırasında gün yüzüne çıkmaktadır. İdare ile mükellef arasında her anlaşmazlık uyuşmazlığa dönüşmemektedir. Bir anlaşmazlığın uyuşmazlık haline gelebilmesi için taraflardan birinin iddiasında ısrar etmesi gereklidir. ADR işte bu noktada anlaşmazlıkların uyuşmazlığa dönüşmediği aşamada dahi etkin bir rol oynayarak tarafların zaman ve emek maliyetlerinin azalmasına katkıda bulunabilir. Mükellef hakları doğrultusunda mükelleflere uyuşmazlıklarının konusuna bağlı olarak en uygun yöntemi seçmeleri imkânı getirilmelidir. ADR yollarına başvuran mükelleflerin hem yargılama süreci ile karşılaştırıldığında maliyetleri azalacak hem de mükelleflere yargı sürecine gitmeden makul bir anlaşmaya varılması için ikinci bir şans tanınmış olacaktır.

Vergi uyuşmazlıklarının ADR yolu ile giderilmesinin sağlayabileceği en önemli katkılardan biri mükelleflerin diğer haklarından feragat etmeden uyuşmazlıkların daha hızlı bir şekilde çözümlenmesini sağlamaktır. Vergi uyuşmazlıkları halinde, uyuşmazlıkların bir üst makamlara bağlı çözümlenmesi mükelleflerin sürecin kendilerine karşı yığıldığı düşüncesini oluşturmakta ve mükelleflerin vergiye uyumsuzluğunu arttırmaktadır. Ayrıca formel süreç uyuşmazlığa bağlı olarak zaman ve maliyetleri arttırmaktadır. ADR yolları ise formel olmayan bir süreç sağlayarak uyuşmazlığın çözüm sürecinde etkinlik ve işlem maliyetlerinin düşürülmesine katkıda bulunabilir. Diğer yandan ADR ile ilgili dikkate alınması gereken hususlar da vardır. ADR'ler özellikle yargının yükünün azaltılması ve yargı sürecinin daha hızlı ve etkin kullanılmasını sağlayabilecekken; idari aşamadaki bürokratik işlemleri artması sonucunu doğurmamalıdır. Özellikle vergi idaresinin mevcut iş yükünün artmasına sebep olmamalıdır.

Türkiye'de vergi uyuşmazlıklarında uygulanabilirliği incelendiğinde ülke örneklerinden hareketle herhangi bir ADR çözüm sürecine dâhil edilmeden önce

vergi sistemindeki mevcut problemlerin tanımlanması ve alternatif yolların hangi koşullarda uygulanması halinde başarılı olabileceği saptanması önem taşımaktadır. Özellikle sürece dâhil edilmeden önce pilot uygulaması yapılması, başarılı sonuç göstermesi halinde genele yayılması gereklidir. Ayrıca sürece dâhil edilen ADR'lerde uyuşmazlık konusunun miktarından daha ziyade uyuşmazlık konusunun karmaşıklığına göre tercih yapılacak bir nitelik kazandırılmalıdır.

KAYNAKLAR

Adli Sicil ve İstatistik Genel Müdürlüğü. Adli İstatistikler 2011. http://www.adlisicil.adalet.gov.tr/istatistik_2011/160.pdf (02.09.2013).

Bulur, Alper. “*Alternatif Uyuşmazlık Çözüm Yolları ve Arabuluculuk Yöntemi*”, Ankara Barosu Dergisi. 65: 4, 2007, 30-46.

Ceylan Şahin, Şule. Geleneksel Toplumdan Modern Topluma Alternatif Uyuşmazlık Çözümü, Marmara Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Hukuk Anabilim Dalı Kamu Hukuku Bilim Dalı Yayımlanmamış Doktora Tezi, İstanbul, 2007.

Doran, Richard. “*UK Considers ADR to Resolve Tax Disputes*”, International Tax Review, Jul-Aug, 2010, 27- 30.

Ganguly, Maya. “*Tribunals and Taxation: An Investigation Of Arbitration In Recent Us Tax Conventions*”, Wisconsin International Law Journal. 29:4, 2012, 735- 772.

Kay, Sheldon M. & Depew, Joseph, M. (2000); “*Using ADR to Resolve Corporate Tax Controversies*”, Corporate Business Taxation, October, 2000, 15-24.

Konuralp, Cengiz Serhat. Alternatif Uyuşmazlık Çözüm Yolları: Tahkim, İstanbul Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Özel Hukuk Anabilim Dalı Yayımlanmamış Doktora Tezi, İstanbul, 2011.

McDonough, Kirsten J. “*Resolving Federal Tax Disputes Through ADR*, Arbitration Journal. June, 1993, 38-46.

Meyercord, Leonora. “*Avoiding State Bankruptcy: Mediation as an Alternative to Resolving State Tax Disputes*”, The Review of Litigation. 29 :4, 2010, 925- 950.

Mookhey, Sheena. “*Tax Disputes System Design*”, e Journal of Tax Research. 11:1, 2013, 79- 96.

Özbay, İbrahim. “*Alternatif Uyuşmazlık Çözüm Yöntemleri*”, Erzincan Hukuk Fakültesi Dergisi. 10: 3-4, 2006, 459- 475.

Özbek, Mustafa “*Alternatif Uyuşmazlık Çözüm Yolları ve Temel Çözüm Türleri Nelerdir?*”, Ankara Barosu Dergisi. 2-3, 1999, 187-204.

Savaşan, Fatih & Altundemir, Mehmet Emin & ULUPINAR, Aziz. “*Vergi Uyuşmazlıklarının Çözüm Yollarının Nitel Araştırma Yöntemleriyle Karşılaştırılması*”, Maliye Dergisi. 162, Ocak- Haziran, 2012, 126- 144.

Tanrıver, Süha. “*Hukuk Uyuşmazlıkları Bağlamında Alternatif Uyuşmazlık Çözüm Yolları ve Özellikle Arabuluculuk*”, TBB Dergisi. 64, 2006, 151-278.

Türk Dil Kurumu, *Sözlükler*, www.tdk.gov.tr , (01.09.2013).

Tran-Nam, Binh & Walpole, Michael. “*Independent Tax Dispute Resolution and Social Justice in Australia*”, UNSW Tax Journal. 35: 2, 2012, 470-500.

Welty, Todd & Thomas, Mark & Mudigere, Denise (2012). “*Evaluating and Leveraging Alternative Dispute Resolution Options in Tax Disputes Involving Financial Institutions*”, Journal of Taxation and Regulation of Financial Institutions. May- June, 25: 5, 2012, 25- 34.

Williams, Gleen ve Jackson, Craig W. (2011). “*New Ways to Fix Tax Disputes (Alternative Dispute Resolution Gathers Momentum)*”, Technical Focus. Charter I, June, 2011, 50- 51.

Zimmerman, Philip. “*The CPA in Mediation and Arbitration (New Opportunities to Reduce The Cost of Tax Litigation)*”, The CPA Journal. June, 2000, 56- 57.