


ALTERNATİF UYUŞMAZLIK ÇÖZÜM YÖNTEMLERİNİN (ADR) VERGİ UYUŞMAZLIKLARINDA UYGULANABİLİRLİĞİ: ÜLKE ÖRNEKLERİ VE TÜRKİYE İÇİN ÖNERİLER

Mehmet YÜCE* 

Dilşad KELEŞ** 

Özet

Vergi idaresi ile vergi borçlusu arasında çeşitli nedenlerle ortaya çıkan görüş ayrılıkları olarak ifade edilebilen vergi uyuşmazlıkları idari aşamada veya yargısal aşamada çözüme kavuşturulabilmektedir. Bu temel çözüm yolları yanında başta Amerika ve çeşitli Avrupa Birliği ülkelerinde olmak üzere çeşitli ülkelerde alternatif çözüm yöntemlere de bulunmaktadır.

Bu çalışmada Türkiye’de vergi uyuşmazlıklarının çözümünde alternatif yöntemlerin uygulanabilirliği değerlendirilmektedir. Alternatif çözüm yöntemlerini, anlaşmazlığa düşen tarafları ortak noktada buluşturmak üzere hareket eden çözüm süreçlerini ve yöntemlerini içeren usuller bütünü şeklinde ifade edebiliriz. Türk Vergi Hukuku açısından bakıldığında, ADR’ye ilişkin doğrudan bir düzenleme bulunmamaktadır. Ancak Türkiye’de başta ceza, iş ve ticari uyuşmazlıklara ilişkin mevzuat olmak üzere farklı mevzuatlarda yer almaya başlayan ADR’nin, uygulamadaki başarısı dikkate alındığında, bu yöntemin mükellef odaklı bir yaklaşımla vergi uyuşmazlıklarının çözümünde de uygulanabilirliği gündeme gelmiştir.

Anahtar Kelimeler: Uyuşmazlık, Vergi uyuşmazlıkları, Mükellef odaklılık, Gönüllü Uyum, Alternatif Çözüm Yöntemleri

APPLICABILITY OF ALTERNATIVE SETTLEMENT METHODS (ADR) IN TAX DISPUTES: COUNTRY EXAMPLES

Abstract

Tax disputes, which can be expressed as differences of opinion between the tax administration and the tax debtor for various reasons, can be resolved at the administrative or judicial stage. In addition to these basic solutions, there are also alternative solution methods in various countries, especially in the USA and various European Union countries.

In this study, the applicability of alternative methods in the resolution of tax disputes in Turkey is evaluated. We can express alternative solution methods as a set of procedures that include resolution processes and methods that act to bring the parties to the dispute together at a common point. From the point of view of Turkish Tax Law, there is no direct regulation regarding ADR. However, considering the success of ADR, which has started to take place in different legislations in Turkey, especially the legislation on criminal, labor and commercial disputes, the applicability of this method in the resolution of tax disputes with a taxpayer-oriented approach has come to the fore.

Keywords: Dispute, Tax Disputes, Taxpayer-oriented, Voluntary Compliance, Alternative Dispute Resolution.

* Prof. Dr. Bursa Uludağ Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi, Maliye Bölümü, Mali Hukuk Anabilim Dalı, myuce@uludag.edu.tr.

** Öğrenci, Bursa Uludağ Üniversitesi Maliye Anabilim Dalı Doktora Öğrencisi, dilsadkeles16@gmail.com.

GİRİŞ

Toplum olmanın bir gereğini yansıtan ve birbirlerinden farklı kavramları ifade eden anlaşmazlık ve uyuşmazlıklar, insanların birlikte yaşadığı toplum düzeninde, farklılıklar göz önünde bulundurulduğunda, ortaya çıkması doğal olan olgulardır. Söz konusu bu olgular, toplum açısından olumsuz gibi görünse de çözümü için kullanılan yöntemlerle toplumsal gelişmeye katkıda bulunulabilir.

Uyuşmazlık çözümünde esas yöntem olan geleneksel dava yolunda, yüksek yargılama maliyetleri, taraflar arasında kazan/kaybet savaşı halini almış bir süreç hâkimdir. Ayrıca, mahkemelerin yoğun iş yükünün getirmiş olduğu uzun süren yargılama faaliyetleri mevcuttur. Buna karşın, resmi yargı mekanizması dışında çözüm üretmeye çalışan alternatif yollarda, bireysel menfaatler ön plandadır, taraf iradeleri yüksektir ve toplumsal katılım mevcuttur. Bu çerçevede, Alternatif Uyuşmazlık Çözümü (ADR) uyuşmazlıkların en kısa sürede çözümünü amaçlar.

Vergi, devletin, başta ekonomik ve sosyal hayat olmak üzere, en etkin kullandığı bir araçtır. Söz konusu bu aracın alacaklısı konumundaki devlet ile borçlusu konumundaki bireyler arasında zaman zaman birtakım anlaşmazlıklar yaşanabilmektedir. En genel ifadeyle, vergi uyuşmazlığı şeklinde tanımlanabilen bu durum, vergi mevzuatı, miktarı ya da cezasıyla ilgili olabilmektedir. Bu kapsamda ortaya çıkan uyuşmazlıkların ADR yöntemleri kullanılarak, mükellef odaklı bir yaklaşımla, konuya mükellef gözüyle bakılarak, mükelleflerin ihtiyaç ve beklentileri doğrultusunda çözümlenmeye çalışılması vergi uyuşmazlıklarının çözüm sürecinde etkinliği sağlamak açısından yardımcı olabilecektir.

Bu çalışmada Türkiye’de vergi uyuşmazlıklarının çözümünde alternatif yöntemlerin uygulanabilirliğini değerlendirmek amacıyla alternatif çözüm yolları tanımlanmış olup çeşitli ülkelerde vergi uyuşmazlıklarında kullanılan alternatif yöntemlerden bahsedilmiştir. Yapılan açıklamalar ışığında, çalışmamızda, vergi uyuşmazlığı ve ADR kavramından bahsedilecek olup ardından vergi uyuşmazlıklarında uygulanabilecek ADR yöntemlerine değinilerek, ülke uygulamalarından örnekler verilecektir. Ayrıca Türkiye’de vergi uyuşmazlıklarında alternatif yöntemlerin uygulanabilirliği de değerlendirilecektir.

1. VERGİ UYUŞMAZLIKLARI KAVRAMI VE VERGİ UYUŞMAZLIKLARININ ALTERNATİF ÇÖZÜM YOLLARI

Vergi uyuşmazlıklarının çözümünde rol alan başlıca mekanizmalar idari ve yargısal çözüm yollarıdır. Ancak geleneksel yargının uzun ve masraflı bir süreç olması, idari yolların vergi uyuşmazlıklarının kaynağına inmemeleri ve mükellef odaklı davranışla hareket etmemeleri göz önünde bulundurulduğunda, uyuşmazlıkların barışçıl ve dostane bir yaklaşım ile mümkün olan en kısa sürede çözümünü sağlayacak alternatif yollara ihtiyaç vardır. Bu yöntemlerin vergi uyuşmazlıklarında uygulanabilmesi halinde, idare ile mükellef arasında negatif bir ilişki doğmayacağı gibi taraflar arası güven ortamı tesis olunacak ve böylece idare - mükellef ilişkileri dostça devam edebilecektir.

1.1. Uyuşmazlık ve Vergi Uyuşmazlığı Kavramı

İnsanların bir arada yaşadığı bir toplum düzeninde anlaşmazlıkların yaşanması doğaldır. Dil, din, ırk, değer, düşünce farklılıkları, bireylerin değişen talepleri gibi unsurlar anlaşmazlığa neden olabilir. Ortaya çıkışında çeşitli sosyolojik, psikolojik faktörlerin etkisi olan uyuşmazlık kavramı, kişinin bir iddia ileri sürmesi, karşı tarafın da bu iddiaya zıt şekilde karşılık vermesi ve bulunan iddiada ısrar etmesi sonucunda ortaya çıkmaktadır. En genel tanımıyla uyuşmazlık, kişinin herhangi bir durum, hukuk kuralıyla ilgili iddia ve buna ilişkin talebine karşı tarafın itiraz etmesi sonucu ortaya çıkan anlaşmazlık durumudur (Ceylan, 2009: 76).

Uyuşmazlık aniden ortaya çıkmaz, belirli dönüşümler geçirir. Yani, kişiler arasında meydana gelen bir çatışma, tarafların karşıtlık durumu halinde olmalarını ifade ederken uyuşmazlık söz konusu çatışmayı gidermek için uğraş vermeyi ifade eder. Bu durumda çatışma hukuksal bir boyut kazanır ve uyuşmazlığa dönüşür (Ceylan, 2009: 76).

Vergi uyuşmazlıkları ise genel anlamıyla, vergi mükellefleri ile idare arasında vergilendirme işlem veya uygulamaları sonucu ortaya çıkan görüş farklılıkları sebebiyle ortaya çıkan anlaşmazlık şeklinde ifade edilebilir. Söz konusu uyuşmazlıklar, hem bireyler hem de vergi idaresi açısından yıpratıcı ve zor bir süreçtir. Bu bağlamda uyuşmazlıkların en kısa sürede çözümü sağlanmalı, devlet alacağını kısa sürede tahsil edebilmesi, mükellefler ise vergi ödeme bilinciyle ödevlerini yerine getirirken kendilerini baskı altında hissetmemesi açısından önem kazanır.

1.2. Vergi Uyuşmazlıklarının Çözüm Yolları

Çeşitli sebeplere bağlı olarak ortaya çıkabilen vergi uyuşmazlıklarını çözüme ulaştırmak gereklidir. Bu kapsamda hukuki düzenlemelerin yapılması, vergilemede istikrarlı bir yol haritasının uygulanması gibi önlemler alınmaktadır. Bu önlemlere rağmen, uyuşmazlıkların giderilememesi halinde çeşitli tedbirler veya yargı organları devreye girmektedir (Bozdoğan, 2018: 12).

Vergi uyuşmazlıklarının yargıya intikal edilmeden çözülmesi idari çözüm yolları olarak ifade edilirken, uyuşmazlıkların idari aşamada çözülememesi veya doğrudan dava yoluna başvurulması hali yargısal çözüm yolları şeklinde ifade edilmektedir (Yüce, 2018: 82).

1.2.1. Vergi Uyuşmazlıklarının İdari Aşama Çözümü

Vergi uyuşmazlıkların yargısal yollara başvurulmadan taraflar yani mükellef ile idare arasında diyalog yoluyla da çözümlenmesi mümkündür. Barışçıl veya idari çözüm yolu şeklinde ifade edilebilen bu yollarda, uyuşmazlık yargı yoluna gitmeden çözüme ulaştırılmaktadır (Yardımcıoğlu ve Kütükçü, 2014: 4). Türk Vergi Hukukunda idari çözüm yolları olarak, uzlaşma, hataların düzeltilmesi esas alınmış olsa da, cezalarda indirim, pişmanlık ve ıslah kurumlarını da idari çözüm yollarından sayan görüşler mevcuttur (Karakoç, 2014: 3641).

1.2.1.1. Uzlaşma

Uzlaşma, vergi borçlusu durumundaki mükellef ile vergi alacaklısı idare arasında ortaya çıkan uyuşmazlıklarda orta bir yol bulunması şeklinde ifade edilmektedir (Kerimoğlu, 2016: 28). Vergi Hukukunda söz konusu müessesenin amacı, mükellef ile idarenin bir anlaşmaya vararak, uyuşmazlığın yargıya gitmeden çözülmesidir. Ayrıca, zamandan tasarruf edilerek, yargı organlarının iş yükü de hafiflemektedir. Uzlaşma yoluyla mükelleflerin vergiye karşı direnci de kırılmaktadır (Öztürk, 2018: 4).

VUK'un ek 1. maddesinde uzlaşmanın kapsamı belirtilmiştir. İlgili maddede, ikmalen, re'sen, idarece tarh edilen vergilerle, söz konusu bu vergilere ilişkin vergi ziyai cezalarının miktarlarına ilişkin konularda ya da vergi ziyai cezalarının kanun hükümlerine yeterince etki edememesinden kaynaklanan durumlarda mükelleflerin uzlaşma haklarının mevcut olduğu ifade edilmiştir. Ayrıca, vergi ziyai cezasının yanılma kaynaklı olduğunun iddia edilmesi, vergi hataları ile vergi hataları dışındaki her türlü maddi hatanın olduğunun ileri sürülmesi veya yargı kararları ile idarenin uyuşmazlık konusunda görüş farklılıklarının olması sebebiyle de mükelleflerin uzlaşma hakları saklıdır.

Vergi hukukunda uzlaşma, vergiler salınmadan, cezalar kesilmeden önce mükelleflerin başvurabileceği tarhiyat öncesi uzlaşma ve vergiler salındıktan, cezalar kesildikten sonra başvuru yapabilecekleri tarhiyat sonrası uzlaşma olmak üzere iki adettir. Uzlaşma ile devlet, alacağını daha kısa sürede elde etme imkanına sahip olurken aynı zamanda mükellefler ile vergi idaresi arasında karşılıklı anlaşma ortamı da doğmaktadır.

1.2.1.2. Vergi Hatalarının Düzeltilmesi

Vergiye ilişkin hesaplarda veya vergilendirmeye ilişkin yapılan hatalar sebebiyle haksız yere vergi istenmesi veya alınması durumunda mükellefler söz konusu bu hataların düzeltilmesini talep etme hakkına sahiptir. Böylece, hatalar tespit edilip yargı yoluna başvurulmadan giderilmeye çalışılır. Düzeltme şeklinde de ifade edilebilen bu yol sadece vergi hatalarına ilişkindir (Gerçek vd., 2015: 96).

VUK'un 119. Maddesinde vergi hatalarının çeşitli şekillerde ortaya çıkabileceği ifade edilmiştir. İlgili maddeye göre vergi hataları şu şekillerde ortaya çıkmaktadır:

- İlgili memurun hatayı bulması veya görmesi
- memurların yaptıkları incelemeler neticesinde hatanın görülmesi
- Hatanın teftiş sırasında meydana çıkarılması
- Hatanın vergi incelenmesi sırasında meydana çıkarılması
- Mükellefin müracaatı

Yukarıda belirtilen şekillerde vergi hatalarının ortaya çıkması halinde, açık ve mutlak bir vergi hatası mevcutsa, idare re'sen düzeltme yapabileceği gibi, mükellef talebi üzerine de düzeltme yapılabilmektedir (VUK md. 121- 122).

Vergilemede uygunluk ilkesinin bir gereği olan vergi hatalarının düzeltilmesi, mükelleflere verilmiş bir haktır. Vergiler uygun zamanda, uygun şekillerde alınmalı, vergilemede adalet ilkesinin zedelenilmemesine özen gösterilmelidir (Gerçek vd., 2015: 96).

1.2.1.3. Cezalarda İndirim

VUK'un 376. maddesinde, vergi uyuşmazlıklarının çözümü için cezalarda indirim müessesesi belirtilmiştir. Söz konusu bu yolla, vergi uyuşmazlıkları yargıya intikal etmeden idari aşamada barışçıl yollarla çözülebilmektedir (Kızılot, 2012: 51).

VUK'un 376.maddesinde, ikmalen, re'sen veya idarece tarh etmiş vergi veya vergi farkı ile indirimden geriye kalan cezalar için, ihbarnamenin tebliğinden itibaren 30 gün içinde ilgili vergi dairesine başvurmak veya teminat gösterilerek vade bitiminden itibaren 3 ay içinde

ödeneceğinin bildirilmesi halinde belirli oranlarda¹ (½ oranında) indirim yapılacağı hükme bağlanmıştır (Karakoç, 2014: 3645).

Cezalarda indirim, bazı şartların gerçekleşmesi halinde, vergi uyuşmazlıklarının yargıya gitmeden çözümünü sağlamaktadır (Karakoç, 2014: 3641). Söz konusu bu şartlar, tebliğ tarihinden itibaren 30 gün içinde vergi dairesine başvuru yapılması, vergi aslı ve cezasının dava konusu yapılmaması, vergi aslının tamamı ile cezanın indirimden sonraki kısmının zamanında ödenmesi şeklinde sıralanmaktadır (Şenyüz, 2013: 262-264).

1.2.1.4. Pişmanlık/ İslah

Pişmanlık, failin işlediği kabahatten pişman olduğunu bildirmesini ifade ederken, ıslah, yapması gerekenleri yerine getirerek durumu tamamen veya kısmen düzelteren çabalar bütünü şeklinde ifade edilebilir (Şenyüz, 2013: 274).

Pişmanlık ve ıslah, beyana dayalı vergilerde mükellefe durumunu düzeltme imkanı vermektedir. Söz konusu bu müessese ile, mükellefe belirli bir hoşgörü ile yaklaşılır, vergiye karşı direncini kırmayı sağlayarak vergi bilincinin yerleşmesi amaçlanır (Kızılot, 2012: 171).

Meydana gelmiş vergi suçu açığa çıkmadan önce, mükellefler bu durumu vergi dairesine bildirir veya beyannamesini düzeltir, vergi dairesi de mükelleflerin bu eylemleri karşısında onlara ceza vermez (Kızılot, 2012: 172). Bu durum VUK'un 371. maddesinde, mükelleflerin kanuna aykırı hareketlerini ilgili makama bildirmesi ile vergi ziyai cezası kesilmez, şeklinde ifade edilmiştir.

Pişmanlık hükümlerinden yararlanılması için uyulması gereken koşullar vardır. Bunlar, mükellefin hukuka aykırı davranışını idareye kendiliğinden bildirmesi, yetkili memurların haber verme dilekçesinin mükellef nezdinde vergi incelemesine başlanılmasından önce veya takdir komisyonuna sevk edilmesinden önce verildiğini tespit etmeleri, hiç verilmemiş olan vergi beyannamelerinin dilekçenin verilmesinden itibaren 15 gün içinde verilmesi şeklinde sıralanabilir. Ayrıca, eksik veya yanlış beyanların mükellefin haber vermesinden itibaren 15 gün içinde düzeltilmesi ve ödeme süresi geçmiş vergilerin haber verme tarihinden itibaren 15 gün içinde ödenmesi de gerekmektedir. (VUK md.371)

¹ Vergi ziyai, usulsüzlük ve özel usulsüzlük cezalarında indirme Madde 376 – (Değişik: 22/7/1998-4369/17 md.) (Değişik birinci fıkrası:5/12/2019-7194/26 md.) Mükellef veya vergi sorumlusu; *İkmalen, resen veya idarece tarh edilen vergiyi veya vergi farkını ve vergi ziyai, usulsüzlük ve özel usulsüzlük cezalarının yarısını ihbarnamelerin tebliğ tarihinden itibaren otuz gün içinde ilgili vergi dairesine başvurarak vadesinde veya 6183 sayılı Kanunda belirtilen türden teminat göstererek vadenin bitmesinden itibaren üç ay içinde ödeyeceğini bildirirse kesilen cezanın yarısı indirilir.*

Vergi ziyayı cezası ortadan kaldıran bir kurum olan pişmanlık ve ıslah, yargı yoluna gidilmesi durumunda katlanılması gereken emek ve zaman kaybından kurtarmaktadır. Ayrıca mükelleflere gösterilen hoşgörü sayesinde mükellefleri idareye yaklaştırırken, vergi bilincini de sağlamaktadır (Apalı, 2017: 140).

1.2.1.5. İzaha Davet

VUK'un 370. maddesinde izaha davet müessesesi yerini almıştır. İlgili maddeye göre, vergi incelemesine, takdir komisyonuna sevk edilmeden önce vergi ziyayının ortaya çıktığına ilişkin durumların yetkili birimlerin yapmış olduğu ön tespitlere bağlı olarak, mükelleflerden açıklama talep etmesidir.

Bir tür bilgi toplama aracı olan izaha davet, bilgi toplama ile benzerlik gösterse de, aralarında önemli farklılıkları mevcuttur. VUK'un 148.maddesinde ifade edilen bilgi toplamada, kamu idare ve kurumları, mükellef veya mükelleflerle ilişkide bulunan diğer gerçek ve tüzel kişilerden vergilemeye ilişkin tüm konularda bilgi alırken; izaha davette, hakkında ön tespit yapılan mükelleflerden bilgi alınmaktadır. Ayrıca, bilgi vermek mükellef için bir ödev niteliğindeyken ve verilmemesi halinde bir yaptırım söz konusuysen; izaha davette böyle bir yaptırım mevcut değildir (Aslantaş, 2019: 81).

Türkiye'deki yatırım ortamının iyileştirilmesi amacıyla getirilmiş olan bu yeni müessesede, mükellefler hakkında yapılan haksız işlemlerin önüne geçilerek, haklarının korunması, idare ve mükellef arasındaki uyuşmazlıkların ortadan kaldırılması, mükelleflerin vergiye gönüllü uyumunun arttırılması sağlanmaktadır (Aslantaş, 2019: 81). Ayrıca, uyuşmazlıkların idari aşamada çözümüne alternatif olarak görülebilecek izaha davet yoluyla, mükellefler cezalara ve bazı şartlarda vergi denetimine tabi olmama gibi avantajlar da elde edebilmektedir (Hepaksaz vd.,2018, s. 769).

1.2.1.6. Kamu Denetçiliği (Ombudsman) Kurumuna Başvuru

TDK'da, vatandaşları resmi makamların keyfi ve yasa dışı davranışlarına karşı korumakla görevli kişi veya kurum anlamında kullanılan Ombudsman, başkaları adına hareket ederek, bireylerin idareyle ilgili sorunlarına çözüm arayan kimseyi ifade etmektedir (Odyakmaz vd., 2018: 43). Görevi esas olarak, uyuşmazlıkları çözmek değildir, şikayetleri inceleyerek idareye ve vatandaşlara tavsiyelerde bulunmaktır. Verilen tavsiye kararlarının idarece uygulanması durumunda, söz konusu uyuşmazlıklar dava yoluna gitmeden çözülebilecektir (Odyakmaz vd., 2018: 42).

En genel ifadeyle, yönetimin iş ve eylemlerini denetleme görevi olan, ancak bağlayıcı kararlar vermeyen, bağımsız bir devlet yapısı şeklinde ifade edilebilen (Demirkılınc, 2019: 7): Ombudsman, idari yargıyı tamamlayan, idare ve vatandaş arasında köprü görevi üstlenerek uyuşmazlıkların yargı dışı çözümünde rol oynayan bir kurumdur (Yaltı, 2012: 113-114):

1.2.2. Vergi Uyuşmazlıklarının Yargı Aşamasında Çözümü

Vergi hukukunda uyuşmazlıkların idari aşamada çözülemediği hallerde başvurulabilecek bir diğer yol, yargı aşamada çözüm yollarıdır. Bu kapsamda, vergi yargısı, mükellefler ile vergi idaresi arasındaki uyuşmazlıklara hukuk kuralları çerçevesinde çözüm bulmaya çalışır (Gülşen, 2018: 224):

Anayasa'nın 36. maddesi, yargı organları önünde herkesin davalı, davacı olma hakkına sahip olduğunu ifade ederek, yargı hakkının saklı olduğunu göstermiştir. Anayasa'nın 125. maddesi ise, idarenin her türlü eylem ve işlemlerine karşı yargı yolunun açık olduğuna ve yargısal denetime dikkat çekmiştir. Ayrıca İHAS'ın 6. maddesinde açıkça düzenlenmemiş olsa da, mahkeme hakkı olmadan hakkaniyete uygun, adil yargılamanın olmayacağı, iç hukukta kanun yolu mevcutsa söz konusu bu yola başvurma hakkının engellenemeyeceği belirtilmiştir.

İdarenin her türlü eylem ve işlemlerinin denetime tabi olması hukuk devleti olmanın bir gerekliliğidir. Söz konusu bu denetim yargı öncesi ve yargı sonrası olmak üzere iki adettir (Odyakmaz vd., 2013: 44): Mükelleflerin karşılaşmış oldukları uyuşmazlıkları idari aşamadaki çözüm yollarıyla çözüme kavuşturamadıkları hallerde, uyuşmazlık çözümü için yargı organlarına gitme hakları saklı kalmaktadır. Bu hakka ek olarak, mükellefler uyuşmazlıkları ilk olarak yargıya da intikal ettirebilir. Bir başka ifadeyle idari yollar, yargısal yollara gitmenin bir ön koşulu değildir. Ancak bu durum uyuşmazlığın niteliğine göre değişebilmektedir. Bazı uyuşmazlıkların çözümü için önce idari yollara başvuru, idari yollarla çözüme ulaşamadığı hallerde yargısal yollara başvuru şeklinde ikili aşama söz konusu olabilmektedir.

Vergi uyuşmazlıklarının yargısal mekanizmalarla çözümü ülkeden ülkeye değişmektedir. Bazı ülkeler adli yargı, bazı ülkeler idari yargı kapsamında ele alırken, ülkemizde vergi yargısı idari yargı kapsamına girmektedir.

Vergi uyuşmazlıklarında temel idari çözüm yolu olan uzlaşmada, bir taraf vergi idaresi diğer taraf ise mükelleftir. Vergi idaresi, devletin en temel finansman kaynağını tahsil edebilmek için bu süreçte oldukça katı davranışlar sergilemekte ve mükellef odaklı davranmamaktadır.

Çeşitli şekil şartlarına ve kurallara sahip olan vergi yargısı ile idari çözüm yolları, uyuşmazlıkların çözümü açısından oldukça uzun ve yıpratıcı olabilmektedir. Toplumun bağlı olduğu dava alışkanlığı da göz önünde bulundurulduğunda mahkemelerin iş yükü oldukça artmaktadır. Uyuşmazlıkların çözüm sürecinin de uzun süre sürmesi sebebiyle, katlanılması gereken çeşitli unsurları da bünyesinde barındırması sebebiyle mümkün olduğunca barışçıl ve alternatif yolların gerekliliği ortaya çıkmaktadır.

2. ALTERNATİF UYUŞMAZLIK ÇÖZÜMÜ (ADR) KAVRAMI

18. ve 19. Yüzyıllarda meydana gelen birtakım değişimler, geleneksel yargılama hukukunda bir reformu yapma sonucu doğurmuştur. “*Adaletle ulaşma hareketi*” şeklinde ifade edilebilen söz konusu reform, 1970’li yıllarda gelişen sosyal devlet anlayışıyla doğan yasal gelişmelerin bir sonucudur. Temelleri Avusturya Hukuk Usulü Muhakemeleri Kanununda atılan bu reformda, hâkimden davada eşit konumda olmayan tarafların haklarına ulaşmaları için yardım ederek, çözüme ulaşması istenmiştir (Özbek, 2002: 121).

Bu bağlamda bir çeşit reform hareketi olarak ortaya çıkan adaletle erişim akımı, toplumun ihtiyaçlarına cevap verebilen kurumların kurulması amacıyla ortaya çıkmıştır denebilir. Belirlenmiş sosyal hedeflere ulaşmak için alternatif kurumlar teşvik edilmiş, dava yolu maddi ve manevi olarak yıpratıcı bir süreç olarak görülmüş ve bu amaçla yargıya alternatif olacak kurum arayışları içine girilmiştir (Özbek, 2016: 244-245). Söz konusu bu arayışlar sonucu Alternatif Çözüm Yolları gündeme gelmiştir. Bununla birlikte yargı yolunun taraflar arası ilişkileri zedelemesi, yüksek masraflar, çözüm sürecinin uzun olması, yargının artan iş yükü gibi birtakım unsurlar da ADR’nin tercih edilmesine neden olmuştur. Uyuşmazlıkların üçüncü kişi yardımıyla çözümlenmeye çalışıldığı yargıya alternatif yöntemler olarak ifade edilebilen ADR’de ilişkiler dostane şekilde sürdürülebilmesi (Ergin, 2012) bu yöntemleri cazip hale getirmiştir.

ADR, yaygın olarak Anglo- Amerikan hukuk sistemini uygulayan ülkelerde kullanılan bir yöntemdir. Ancak uygulamadaki başarı pek çok Kıta Avrupası hukuk sistemini uygulayan ülkelerin de dikkatini çekmiştir. Kompleks bir yapı olması sebebiyle, hakkında ortak bir tanımın yapılamadığı ADR, en genel ifadeyle, tarafsız üçüncü kişinin, tarafları bir araya getirerek, ortak bir çözüm bulmaları konusunda taraflara yardımcı olduğu, uyuşmazlık konusunda çözüm önerileri sunduğu, gönüllük esasına göre işleyen, yargılamaya alternatif teşkil eden uyuşmazlık çözüm yolları bütünüdür.

3. VERGİ UYUŞMAZLIKLARINDA UYGULANABİLECEK ADR YÖNTEMLERİ

Genel olarak vergi uyuşmazlıkları ya idari yollarla ya da yargısal yollarla çözüme kavuşturulmaktadır. Bununla birlikte başta Amerika olmak üzere, çeşitli ülkelerde idari ve adli yollara ek olarak alternatif yöntemler de kullanılmaktadır². Kıta Avrupası hukuk sistemi benimseyen Türkiye’de de ADR’ye ilişkin yakın zamanda bazı düzenlemeler yapılarak hukuk sistemine dahil edilmiştir. Toplumsal bakış açısından ADR’ye pek yabancı olmayan Türkiye kısa zamanda başta ceza, iş ve ticaret mevzuatları olmak üzere farklı mevzuatlarda birtakım düzenlemeler yaparak ADR’nin uygulamasında önemli mesafe almıştır. Vergi uyuşmazlıklarının çözümü açısından bakılacak olursa, bu konuda doğrudan bir düzenleme yapılmamıştır. Hali hazırda yasama organında ya da idarede bu yönden oluşmuş bir irade görülmemektedir. Bununla birlikte bu yönde yapılacak bir düzenleme vergi uyuşmazlıklarının dostane bir şekilde çözüme kavuşmasına katkı sağlayarak vergiye gönüllü uyumu pozitif yönde etkileyecektir. Bu çalışmada uyuşmazlıkların yargı öncesinde, bağımsız ve tarafsız şekilde ve karşılıklı iletişim odaklı çözümünü sağlayacak alternatif uyuşmazlık çözüm yöntemlerinin geliştirilmesi önerilmektedir. Örnek teşkil etmesi amacıyla da vergi uyuşmazlıklarında uygulanabilecek başlıca ADR yöntemlerinden bahsedilerek, ülke uygulamalarından örnekler verilecektir.

3.1.Müzakere

Tarafların söz konusu uyuşmazlıkları çözmeye, bir araya gelip görüşmeleri esasına dayanan bir yöntemdir. Yöntemin amacı, uyuşmazlığın daha ileri boyuta gelmesini engellemektir (Biniş, 2013: 13). Bu kapsamda, işbirlikçi bir yaklaşımın olması gerekmektedir. Aksi takdirde her iki tarafın da kazançlı çıkmasını amaçlayan bu yöntemde, işbirliği bir kenara bırakıp tamamen menfaat kavramının öne çıkarsa, bu durumda işbirlikçi yaklaşımın yerini rekabetçi bir yaklaşım almakta, ilişkiler gerilmekte ve uyuşmazlık çözülememektedir. Bu nedenle uyuşmazlığın çözümlenmesi için tarafların işbirliği içinde olmaları gerekmektedir.

Müzakere, ABD’de vergi uyuşmazlıklarının çözümünde Temyiz Ofisi (Office of Appeals) tarafından kullanılan temel yöntemdir. Temyizlerin mevcut yapısı, vergi mükellefi

² Bu kapsamda 1990 yılında ABD Kongresi Alternatif Uyuşmazlık Çözümü Kanunu kabul edilmiştir. Söz konusu kanunun kabul edilmesiyle birlikte uyuşmazlık çözümünde etkinliğin artırılması için alternatif yolların kullanımı zorunlu kılınmıştır. Bu düzenleme kapsamında, ABD İç Gelir İdaresi (AİGİ) Temyiz Ofisi bünyesinde müzakereye ek, arabuluculuk yöntemini deneme mahiyetinde uygulamaya koymuştur. Ardından 1998 yılında yürürlüğe konmuş olan yeniden yapılandırma kanunu ile tahkim de alternatif yollar içine alınmıştır (Erdem, 2012: 221-222).

ile Temyiz memurunun bir anlaşmaya varması için şekli prosedürler yerine, karşılıklı anlaşmayı ve uzlaşmayı içeren toplantılara dayanmaktadır. Diğer alternatif yollara başvurudan önce zorunlu yöntem olan müzakerede hem vergi mükellefleri hem de ABD İç Gelir İdaresi, belirli ölçülerde menfaatlerini korumaya devam etmektedir (Mathews, 2004: 726-727).

Müzakere yöntemi uzlaşma ya da izaha davet yöntemlerine benzemekle birlikte temel söz konusu kurumlardan farklı özellikler taşımaktadır. Uzlaşmanın ve izaha davetin kamu otoritesini temsil eden idare ile mükelleflerin bulunduğu bir ortamda gerçekleşmesi, çözüm sürecinde takdir yetkisinin büyük ölçüde idareye ait olması ve sıkı şekil şartlarının olması, uzlaşma ile varılan sonuçların kesin olması, uzlaşılan konular hakkında yargı yoluna gidilememesi gibi unsurlar sebebiyle söz konusu yöntemler birbirinden farklılık göstermektedir. Ayrıca, izaha davetin, mükellefin başvuru hakkının olmaması, Maliye Bakanlığı'nın belirli konularda vergi ziyana sebep veren mükelleflerden açıklama talep ettiği bir yöntem olması gibi durumlar göz önünde bulundurulduğunda, mükelleften ziyade idarenin aktif bir konuma geçtiği görülmektedir. Bu bağlamda, müzakereden farklı olduğunu söylemek mümkündür. Bu açıklamalar ışığında, müzakerenin usul ve şekil yönünden en esnek yöntem olması, her iki tarafın da eşit katılım sağlayabilmesi sebebiyle, söz konusu yöntemlerden farklı olduğu ve vergi uyuşmazlıklarının çözüm sürecinde mükelleflerin uyum ve katılımını sağlaması açısından yararlı olacağı söylenebilir.

3.2.Arabuluculuk

Arabuluculuk, uyuşmazlığın müzakere yoluyla çözülememesi durumunda, tarafsız üçüncü kişinin sürece katılarak, taraflara yol gösterici olduğu bir yöntemdir. Kural olarak kararları bağlayıcı değildir, taraflara uyuşmazlık sürecini yönetmede yardımcı olmaktadır. Kazan/kazan esaslı yaklaşım olması, hızlı ve dava yoluna göre daha ucuz olması, vergi uyuşmazlıklarının erken çözümü, verginin hazineye erken intikal etmesi gibi durumlar göz önünde bulundurulduğunda, vergi uyuşmazlıklarında uygulanabilir bir yöntem olduğu söylenebilir. Bu bağlamda arabuluculuk yönteminin, bazı ülkelerde vergi uyuşmazlıklarında uygulanışı hakkında örnek vermek yerinde olacaktır.

ABD'de İç Gelir İdaresi içinde, bağımsız bir Mükellef Savunma Hizmetleri Birimi mevcuttur. Bu birimde, mükelleflere hukuki destek sağlanır, uyuşmazlıkların giderilmesine yönelik düzenlemeler yapılır ve önerilerde bulunulur. Bu sayede mükellef sorunları, alternatif yaklaşım çerçevesinde çözümlenmeye çalışılır (Erdem, 2012: 195). Mükelleflerin IRS ile olan sorunlarını çözme konusunda arabuluculuk görevini üstlenen birim, mükelleflerin tek başına

çözemedikleri sorunların çözümü için rehberlik de yapmaktadır (Özcan, 2015: 269). Mükelleflerin uyuşmazlığın niteliğine göre çeşitli arabuluculuk programlarına başvuru yapma hakları bulunmaktadır. Bununla birlikte mükellefler genellikle, temyiz ve müzakere sonrası arabuluculuk yöntemine başvuruda bulunmaktadırlar. Mükellefler, müzakere ve temyiz sürecinde anlaşmaya varamadığı konuları arabuluculuğa intikal ettirme hakkına sahiptir.

Ayrıca ABD’de, mükelleflerin, Büyük ve Orta Ölçekli Vergi Mükellefleri Birimine bağlı ya da küçük işletme olması hallerinde, hızlı anlaşma yöntemine de başvuru hakları mevcuttur. Hızlı anlaşma yönteminde (Fast Track), uyuşmazlıkla ilgili verilen kararlar üzerinde kontrol mükelleflerin elindedir ve bağımsız bir temyiz arabulucusu mükellef ve vergi idaresinin tartışmalı konuları üzerinde bir anlaşmaya varmasına yardımcı olmaya çalışmaktadır. Temyiz arabulucusu, uzlaşma tartışmalarını kolaylaştırmak amacıyla, uzlaşma önerileri sunarak sürece yön vermektedir (<https://www.irs.gov/appeals/fast-track> -12.08.2021). Bahsi geçen hızlı anlaşma yöntemi sayesinde vergi uyuşmazlıklarının 60- 120 gün gibi kısa sürede çözümü mümkün olabilmektedir.

ADR hakkında çalışmalar yapmış olan bir diğer ülke de Fransa’dır. Ülke, 2005 yılında Mükellef Hakları Bildirgesi yayınlamıştır. Söz konusu bildirmede, mükellef haklarını koruma çerçevesinde, hem idare hem de mükellef sorunlarına yönelik düzenlemeler mevcuttur. Ayrıca, Denetime Tabi Tutulmuş Mükelleflerin Hakları ve Yükümlülükleri Bildirgesi’nde, mükelleflerin danışmana başvurma hakları düzenlenmiştir. Mükellefler isterse danışmana başvurunun ardından arabulucuya başvurma hakları da saklıdır. Mükelleflerin danışmana başvurmaları, haklarının korunması açısından oldukça önemlidir. Danışmana başvuru, arabuluculuk gibi uygulamalar, mükellef ve idare arasında doğabilecek uyuşmazlıkların engellenme amacı güderler ve bu yollar, araştırarak, yöneterek uyuşmazlık çözüm sürecini sürdürme anlayışı ile hareket ederler (Durmuş, 2016: 55). Fransa’da ayrıca, vergi uyuşmazlıklarında özel olarak görevli arabuluculuk kurumunun da olduğu görülmektedir.

Hollanda’nın da vergi uyuşmazlıklarında alternatif yolları oldukça sık uyguladığı görülmektedir. Bu konuda, gelir idaresi vergi uyuşmazlıklarında arabuluculuğu uygulayabilmesi için bir proje başlatmıştır. Hollanda’da, 2004’te Hollanda Gelir İdaresi tarafından vergi uyuşmazlıklarında arabuluculuğun etkinliği ve uygunluğunu değerlendirmek için bir proje başlatılmasının ardından gelir idaresi vergi uyuşmazlıklarının çözümü için arabuluculuk uygulamasını resmi olarak teklif etmiştir. 2007 yılında ise vergi mahkemeleri

tarafra arabuluculuk seçeneğini sunmuştur. Bu gelişme kapsamında vergi uyuşmazlıklarında özel görevli arabuluculuk kurumu oluşturulmuştur (Biniş, 2013: 24).

Belçika'da ise, Vergi Arabuluculuk Ofisi adlı bir kurum mevcuttur. Söz konusu kurum, vergi uyuşmazlıklarının barışçıl yollarla çözümünü amaç edinmiştir. Uyuşmazlıklar, yargılamanın dışında, idari aşamadaki yöntemlerle çözülmektedir ve uyuşmazlık çözüme görevi ofis tarafından bağımsız, tarafsız şekilde yerine getirilmektedir (Özcan, 2015: 284).

Kolombiya'da yer alan Mükellefin Avukatı Ofisi de vergi dairesi ile mükellef arasındaki sorunlarda arabuluculuk faaliyeti yaparak uyuşmazlıkları çözmeye çalışmaktadır (Özcan, 2015: 282).

İngiltere'de arabuluculuk uygulamalarına bakıldığında ise yapılan araştırmalara göre; arabuluculuğun vergi uyuşmazlıklarını en fazla 120 gün içinde çözülmesine yol açtığına dair önemli veriler bulunduğu görülmektedir. İngiltere'de uygulanan arabuluculuk müessesesi ile 1 Nisan 2013-14 Ocak 2014 tarihleri arasında küçük ve orta ölçekli işletmeler (KOBİ) ile yaşanan vergi uyuşmazlıklarının % 79'unun 120 gün içinde çözüldüğünü görülmektedir. Bu istatistik verileri arabuluculuğun vergi uyuşmazlıklarının büyük bir bölümünü çözdüğünü göstermektedir (Gülşen, 2019: 273).

Avustralya'da vergi uyuşmazlıklarında, uyuşmazlıklar erken katılım ve doğrudan müzakere ile çözülemediğinde, Avustralian Taxation Office (ATO) anlaşmazlıkları çözmek için uygun olduğunda arabuluculuk uygulamasını kullanmayı önermektedir. Arabuluculuk genellikle taraflar arasındaki anlaşma ile başlatılır. Uyuşmazlıklarda yer alan ATO personeli, söz konusu uyuşmazlığı çözmek veya ilerletmek için aktif bir rol oynamaktadır (Jones, 2015: 562).

3.3.Tahkim

Uyuşmazlıkların mahkeme yerine hakem kullanılması yoluyla çözülmeye çalışıldığı tahkimde, uyuşmazlıklar hakem tarafından sonlandırılır ve diğer ADR yollarından farklı olarak, hakemlerin vermiş olduğu kararlar bağlayıcı olmaktadır. Ayrıca, taraflar uyuşmazlığı tahkimle çözmek konusunda bir sözleşme yapmaktadır. Tahkim sözleşmesi adı verilen sözleşme tahkim için bir geçerlilik şartıdır (Erdem, 2012: 63).

Hakemin tarafsız üçüncü kişi olması, objektif karar vermesi gibi unsurlar sebebiyle, tahkimin vergi uyuşmazlıkları açısından uygun yöntem olduğu düşünülmektedir (Biniş, 2013: 20). Ancak, tahkim, her uyuşmazlık için elverişli değildir. Özellikle uluslararası ilişkilerden kaynaklanan uyuşmazlıkların çözümü için oldukça uygundur (Erdem, 2012: 63). Uluslararası

ticari ilişkilerden kaynaklanan uyuşmazlıkların çözümünde çok sık uygulanan tahkim, uluslararası vergi uyuşmazlıklarının çözümünde de tercih edilmektedir.

Anlaşma hükümlerinin yanlış yorumlanması ya da yanlış uygulanması, ulusal hukuk mevzuatları ile anlaşma hükümleri arasındaki farklılıklar, vergiyi doğuran olayın yanlış değerlendirilmesi, istisna- muafiyetlerin sağlanamaması gibi faktörler çifte vergilemeye veya hiç vergilememe gibi durumlara bağlı olarak uluslararası vergi uyuşmazlıklarının doğmasına sebep olabilmektedir (Mert, 2015: 71). Bu kapsamda, aralarında çifte vergilemeyi önleme anlaşması bulunan devletlerin vergilendirme yetkisinden kaynaklanan uyuşmazlıklar, uluslararası vergi uyuşmazlığı şeklinde tanımlanabilir (Ferhatoğlu, 2010: 14). Bu duruma ilişkin olarak, vergi uyuşmazlıklarının uluslararası nitelik taşımaya başlaması ile tahkim fikrinin ortaya çıktığı söylenebilir. Söz konusu yöntemle ilişkin olarak zaman içerisinde çeşitli çalışmalar yapılmıştır. Örneğin, 1928 yılında Birleşik Krallık ve İrlanda arasında tahkim şartını içeren ilk çifte vergilemeyi önleme anlaşması imzalanmıştır. 1934 yılında Romanya ve Çekoslovakya arasında veraset vergisine yönelik tahkimi içeren başka bir anlaşma daha imzalanmıştır (Sevinçhan, 2016: 451). Ayrıca ABD ile Almanya arasında imzalanmış olan Gelir Vergisi Anlaşmasında da belirli konularda uyuşmazlık çözümü için tahkime gidilebileceğine ilişkin hükümler yer almıştır (Mert, 2015: 38-39).

Uluslararası organizasyon kapsamında çifte vergilemenin önlenmesine ilişkin ilk çalışmalar ise, Milletler Cemiyeti tarafından yapılmıştır. Ancak tahkim usulü yerine Karşılıklı Anlaşma Usulü (KAU) kabul edilmiştir. Buna karşın, Uluslararası Ticaret Odasının Tahkim Komisyonu (ICC) ve Uluslararası Maliye Birliği (IFA) uluslararası vergi uyuşmazlıklarının çözümü için tahkim yolunu öneren örgütler olmuştur (Sevinçhan, 2016: 452). Çifte vergilemenin önlenmesine yönelik çalışmalar yapan bir diğer örgüt OECD'dir. OECD, 2008 yılına kadar tahkim yolunu öngörmemiş olup bunun yerine karşılıklı anlaşma usulünü kabul etmiştir. 2008'de ise zorunlu ve bağlayıcı tahkim hükümlerini bünyesine almıştır (Sevinçhan, 2016: 453). İlerleyen yıllarda, KAU yönteminin yetersizlikleri sebebiyle Avrupa Birliği'ne üye ülkeler de çifte vergilemenin önlenmesi anlaşmalarını imzalamışlardır. Bu kapsamda, on iki ülkenin bir araya gelerek imzaladıkları Bağlı İşletmelerin Karlarının Ayarlamalarından Kaynaklanan Çifte Vergilendirmenin Sona Erdirilmesi Avrupa Topluluğu Konvansiyonu (Convention on the Elimination of Double Taxation in Connection with the Adjustment of Profits of Associated Enterprises) yürürlüğe girmiştir. Söz konusu anlaşmanın 7.maddesinde, dosyanın, yetkili makamlardan birine sunulduğu tarihten itibaren 2 yıl içinde anlaşmaya

varamamaları halinde, çifte vergilemenin ortadan kaldırılması için, uyuşmazlığı çözmekle görevli Danışma Komisyonu kurulacağı ifade edilmiştir (Mert, 2015: 39).

OECD Model Anlaşması'nın 25. Maddesinde düzenlenen KAU, çifte vergilemeyi önleme anlaşmalarının hükümlerini uygulamaya yetkili makamları bir araya getirerek, söz konusu anlaşmaların uygulanması veya yorumlanmasına bağlı olarak meydana gelen sorunları ülkelerin iç hukuk mevzuatlarına bağlı kalmadan karşılıklı olarak çözmeyi amaçlayan bir yöntemdir (Erdem, 2017: 30). Vergi makamları arasında gayri resmî müzakere olarak nitelendirilebilecek KAU (Burnett, 2007: 176), mükelleflerin başvurusuna bağlı çalışan ve uyuşmazlıkların idareler arasında karşılıklı etkileşimle çözümünü sağlayan alternatif çözüm yoludur (Erdem, 2017: 30). Ancak bu yol, vergi mükelleflerine tam bir memnuniyet vermemektedir (Gouthière, 2007: 21). Ayrıca, birçok ülkenin iç hukuk mevzuatı söz konusu usulün, yargılama kararlarına aykırı sonuç çıkarmamasını şart koşmaktadır. KAU sürecine mükelleflerin dâhil edilmemesi ve kapalı işlemesi de KAU'nun sahip olduğu bir diğer olumsuzluk şeklinde ifade edilebilir (Sevinçhan, 2016: 457). Bu olumsuzluklar sebebiyle OECD Model Vergi Anlaşması'nda KAU'nun tamamlayıcısı niteliğinde olan tahkim yoluna yer verilmiştir (Ferhatoğlu, 2008: 196). Anlaşmanın 25. maddesinde, yetkili makamların uyuşmazlığın çözümünde anlaşmaya varamamaları halinde, ilgili kişinin talebi ile iki yıl içinde tahkime gidilebileceği ifade edilmiştir (OECD, 2017: 20).

Bu açıklamalar ışığında uluslararası vergi hukukuna ilişkin tahkimi; iki veya daha fazla devlet arasında çifte vergilemenin önlenmesine yönelik anlaşmalardan veya vergilemeye ilişkin diğer anlaşmalardan kaynaklanan uyuşmazlıkların hakem, hakemler ya da uluslararası organizasyonlar aracılığıyla giderilmeye çalışıldığı yöntem şeklinde tanımlamak mümkündür (Sevinçhan, 2016: 451).

Söz konusu uyuşmazlıklarda taraflardan biri uluslararası hukuku ihlal ettiği için, hukuki süreçlerin uygulandığı usullerin sürece dâhil olması lazımdır. Bunun için tahkime ihtiyaç olmaktadır. Tahkim sayesinde uyuşmazlık çözümü için süre kısıtlamaları getirilerek, süreç belirsizlikten kurtarılır (Yıldırım, 2010: 65). Ayrıca tahkimin gizli yapılması, mükellefleri tahkime gitme konusunda teşvik etmektedir (Yıldırım, 2010: 65). Bu sayede, uyuşmazlıklar davaya nazaran daha hızlı çözümlenmekte, uygulanan süreçler sayesinde yargının iş yükü azalmaktadır.

Uluslararası tahkim yönteminin kullanılması, ad hoc (geçici, arızı) tahkim ve kurumsal tahkim olmak üzere iki şekilde ortaya çıkmaktadır. Ad hoc tahkimde, taraflar süreci kendi

iradeleriyle denetimlerinde tutmaktadır. Bir başka ifadeyle, tahkimde uygulanacak usul ve hukuk, hakemler, tahkim yeri taraflarca belirlenmektedir. Söz konusu tahkime geçici denmesinin sebebi ise, sadece o uyuşmazlık için tercih edilmesinden kaynaklanmaktadır (Sönmez vd., 2015: 212). Kurumsal tahkimde ise süreçte, önceden hazırlanmış kurallar vardır, tahkim kurumu uyuşmazlık çözümünde direkt yer almaktadır ve idari yönden tahkimi oluşturan çeşitli kurumlar mevcuttur. Örneğin, ICC (Uluslararası Ticaret Odasının Tahkim Komisyonu), Birleşmiş Milletler Örgütü'nün UNCITRAL Tahkim Komisyonu ve Dünya Bankası'nın ICSID (Uluslararası Yatırım Uyuşmazlıkları için Çözüm Merkezi) komisyonları dünyada kabul görmüş tahkim kurumlarıdır (Sönmez vd., 2015: 213).

Niteliğine göre zorunlu veya ihtiyarı olabilen tahkim, uluslararası vergi hukukunda tarafların rızasına bağlıdır. Bir başka ifadeyle ihtiyarı tahkim esastır. Ancak devletler önceden yapacakları bir anlaşma ile tahkimi zorunlu kılabilirler (Sevinçhan, 2016: 460-461). Zorunlu tahkimde, KAU sürecinde anlaşma sağlanamadığında tahkim komisyonu kurulmaktadır. Genelde iki tarafın da isteğine bağlı başlayan süreç, bazı anlaşmalarda bir tarafın isteği ile başlayabilmektedir. Örnek vermek gerekirse, Hollanda'nın Mısır, Kuveyt, Makedonya, Moldova ve Özbekistan'la yapmış olduğu anlaşmalarda taraf devletlerden biri KAU'nun 2 yıl içinde sonuç vermemesi halinde diğer taraf devletlerin isteği veya onayı olmadan tahkim kuruluna başvurma hakkı mevcuttur (Ferhatoğlu, 2010: 202)³.

ABD'de mükellefler vergi uyuşmazlıklarının çözümü açısından tahkimi en şekilci yöntem olarak görmektedirler. Bu yüzden mükellefler tarafından zor bir seçenek olarak görülmektedir. ABD İç Gelir İdaresi temyiz sonrası tahkimi ilk olarak deneme mahiyetinde uygulamaya koymuştur. Ardından bu uygulama güncellenerek kapsamı genişletilmiştir. Yapılan düzenlemeye göre söz konusu yöntemle belirli durumlarda başvuru imkânı vardır. Tahkim süreci, bir dava temyizde iken, uzlaşma görüşmeleri başarısız olduktan sonra ve genellikle diğer tüm sorunlar çözüldükten sonra ancak tahkimin talep edildiği belirli olgusal sorunları çözmek için kullanılabilir (<https://www.irs.gov/pub/irs-drop/rp-06-44.pdf>, 12.08.2021). Ayrıca temyiz sonrası tahkim uygulamasından başka uyuşmazlıkların vergi mahkemesine taşınması halinde dava sırasında da tahkime başvuru imkânı mevcuttur (Erdem, 2012: 236).

³ Mısır için bu süre 5 yıldır (Ferhatoğlu, 2008: 202).

3. 4. Diğer ADR Yöntemleri

3.4.1. Erken Tarafsız Ön Değerlendirme

Erken tarafsız ön değerlendirme, uyuşmazlığın ilk aşamasında tarafsız üçüncü kişinin, uyuşmazlığın nasıl ortaya çıktığı, nasıl geliştiği ve ileride ne gibi etkiler meydana getireceği hakkında taraflardan edindiği kısa bilgiler çerçevesinde yaptığı değerlendirmedir. Söz konusu yöntem ile alternatif yöntemlere ve dava yoluna başvurmadan uyuşmazlığın mümkün olan en kısa sürede çözümü amaçlanmaktadır (Uyumaz vd., 2016: 126).

Vergi uyuşmazlıkları açısından bakıldığında idari başvuru ile adli başvuru arasında yer aldığı yönünde bir çıkarım yapılabilir. Mükellef ile idare açısından, vergi uyuşmazlıklarında her iki tarafa da gerginliğin yatışması için imkân verdiği, uyuşmazlıkların yargıya gitmeden çözümünün sağlanacağı söylenebilir (Biniş, 2013: 21). Ancak söz konusu yöntemin vergi uyuşmazlıklarında etkinliği başvurunun isteğe bağlı veya zorunlu olması ve sürecin resmi olup olmayacağı gibi nedenlerden dolayı tartışmalıdır (Bozdoğan, 2018: 59).

3.4.2. Vakıaların Saptanması

Tarafsız üçüncü kişinin uyuşmazlığın temelini oluşturan maddi olayları belirlediği yöntemdir. Söz konusu yöntemde, üçüncü kişi uyuşmazlık çözümü açısından taraflara yeni bir bakış açısı kazandırır. Tarafsız üçüncü kişinin vakıa saptayıcısı olarak adlandırıldığı yöntemde, tarafların güçlü ve eksik yönlerinin belirlendiği bir rapor hazırlanır. Rapor çerçevesinde tarafların anlaşmaları halinde, uyuşmazlıkların çözüldüğü kabul edilmektedir. Yöntemin temel amacı, tarafların devlet yargısında kazanma olasılıklarını öğrenmektir (Uyumaz vd., 2016: 126-127). Tarafsız ön değerlendirme yöntemiyle benzerlik gösterse de uyuşmazlığın ileriki aşamalarında işlerlik kazanıp geniş kapsamlı araştırma yapılması gibi özellikleri sebebiyle farklılık göstermektedir (Hepaksaz vd.,2017: 766).

3.4.3. Kısa Yargılama

Müzakere, arabuluculuk ve yargı yolunun birleşiminden oluşan kompleks yapıda bir yöntemdir. Diğer alternatif yollara kıyasla daha yapısaldır ve tarafların, uyuşmazlık konusu hakkında bilgiye sahip olduğu yöneticileri ile tarafsız üçüncü kişi sürece dâhildir. Yöntemde, tarafların uyuşmazlığa yönelik yaptıkları sunum, üçüncü kişi ve yöneticiler tarafından karara bağlanır (Arat, 2009: 33).

Kısa yargılama, özel olarak veya mahkemece gerçekleştirilen bir yöntemdir. Tarafların özgür iradeleriyle başvurabilecekleri yöntem, mahkemelerin yapmış olduğu yargılama

faaliyetleriyle benzerlik göstermesine karşın, yargılamaya nazaran daha az şekli unsura sahiptir (Hepaksaz vd., 2017: 766). Taraflara, uyuşmazlık çözüm sürecinde güçlü ve zayıf yönlerinin gösterilmesiyle, her iki tarafı da kazandıran bir sonuca, kısa sürede ulaşılması amaçlanmaktadır (Ceylan, 2009: 309)

3.4.4. Arabuluculuk-Tahkim

Arabuluculuk-tahkim uygulaması, uyuşmazlıkların arabuluculukla çözülemediği hallerde söz konusu uyuşmazlığın çözümü için tahkim yolunun devreye girdiği ve arabulucunun hakem görevini üstlenerek uyuşmazlık çözüm sürecini yürütmekte olduğu alternatif bir çözüm yoludur (Özbek, 2017: 18).

Arabuluculuk ve tahkim yöntemlerinin bir arada toplanmış halini ifade eden arabuluculuk-tahkim yönteminde taraflar, sözleşme için anlaşmaktadırlar. Bu nedenle, arabuluculuk-tahkim yönteminin ön koşulu, tarafların arabuluculuk-tahkim sürecini başlatmalarını ön gören anlaşmadır (Goel, 2015: 5).

Arabuluculuk-tahkim süreci, Singapur, Japonya ve Çin dahil olmak üzere çeşitli ülke ve kurumlar tarafından desteklenmiş, ancak Avrupa'da çok fazla kullanılmamıştır. Arabuluculuk-tahkim uygulaması iki tür uygulamaya sahiptir. Bunlardan ilki, farklı tarafsız üçüncü kişilerce yürütülen arabuluculuk- tahkim yöntemi; diğer ise aynı tarafsız üçüncü kişi tarafından yürütülen arabuluculuk-tahkim yöntemidir. İlk uygulamada, bir kişi hem arabulucu hem de hakemdir; ilk olarak arabuluculuk yapılır ve tüm sorunlar çözülmezse, anlaşmazlık hakemin, yani şimdi arabulucu olarak görev yapan ilk arabulucunun önüne çıkar ve kalan sorunları tahkim yoluyla karara bağlar. Diğer uygulamada ise süreç yeni bir hakem tarafından yönetilir. Bu yöntemde, arabuluculuk aşamasından sonra her iki taraf da yeni bir hakem çağırabilir. Yöntemin sahip olduğu önemli fayda, taraflara daha iyi objektiflik ve gizlilik için güven vermesidir. En büyük dezavantajı ise fazladan zamana ihtiyaç duyulması ve masraflı olmasıdır (Goel, 2015: 6).

4. VERGİ UYUŞMAZLIKLARINDA UYGULANABİLECEK BAŞLICA ALTERNATİF UYUŞMAZLIK ÇÖZÜM YÖNTEMLERİNİN KARŞILAŞTIRILMASI

Meydana gelen uyuşmazlıkları taraf iradeleri çerçevesinde, hızlı ve adaletli şekilde çözüme ulaştırmayı amaçlayan alternatif yollar, mükelleflerin vergi idaresine karşı ön yargısını yıkmalarını sağlayarak, mükellef ve vergi idaresi arasındaki uçurumu kapatmaya yardımcı olabilmektedir. Söz konusu yöntemler yargılamaya alternatif yollar bütünü teşkil etmiş olsa da

tarafların konumu, iradeleri, çözüm süreci ve bağlayıcılık açısından birbirlerinden ayrılmaktadır.

4.1. Taraflar Açısından

Müzakere, iki veya daha fazla tarafın tüm katılımcılar için avantajlı olan bir anlaşmaya varmak amacıyla tartışmaya girdiği müzakere süreci olarak tanımlanabilir. Müzakere, başlı başına bir uyuşmazlık çözüm tekniğidir. Bir başka deyişle, müzakere; tarafların kendileri ve birbirleri açısından en iyi sonucu elde etmeyi amaçladıkları bir diyalog sürecidir. Müzakerede, adalet ilkelerini önemseme, karşılıklı kazanma ve ilişkilerin sürdürülmesi için çaba harcamak başarılı bir sonucun anahtarıdır. (Dimov, 2017: 33). Arabuluculuk veya tahkimden farklı olarak, müzakerede, üçüncü bir kişinin müdahalesi yoktur. Anlaşmazlığa karşılıklı olarak kabul edilebilir bir çözüm bulmak tamamen tarafların elindedir. Müzakere süreci gizlidir ve tamamen isteğe bağlıdır; genel olarak, taraflar herhangi bir noktada geri çekilebilir (Benyekhleif vd., 2005: 44).

"Arabuluculuk" terimi, Latince "orta" veya "orta" teriminden türetilmiştir. Tarafların gönüllü olarak sorunları açıklığa kavuşturmak, çözüm seçeneklerini geliştirmek ve değerlendirmek veya bunları kendi yapacakları bir anlaşmaya yönlendirmek için arabulucu olarak tanımlanan bağımsız bir üçüncü tarafın çözüm sürecinde rehberlik yaptığı istişare sürecidir (Carabetta, 2017). Arabulucu, arabuluculuk sürecinde belirleyici bir rol oynar. Tarafsız bir üçüncü kişi olan arabulucu, uyuşmazlıkların sonucunu belirleme yetkisine sahip değildir, bunun yerine anlaşmazlık çözüm süreci içinde taraflara yol göstererek çözümü kolaylaştırmayı amaçlamaktadır (Stilwell, 2014: 28).

Tahkim, tarafsız bir üçüncü kişinin (hakem) nihai ve her iki taraf için de bağlayıcı olan bir karar verdiği bir süreçtir. Verilen hüküm, bir yargı kararının yerini aldığı için yarı yargısal bir prosedür olarak tanımlanabilir (Cortés, 2014: 68). Arabuluculuk ve müzakereden farklı olarak tahkimde, uyuşmazlık konusu olayın çözümüne ilişkin tarafsız bir hakem tarafından yön verilmektedir.

Tablo 1: Müzakere, Arabuluculuk ve Tahkim Yöntemlerinin Tarafların Etkisi Açısından Farkları

	Müzakere	Arabuluculuk	Tahkim
Tanım	Bir konuyla ilgili fikir alışverişinde bulunma sürecidir.	Anlaşmazlık yaşayan tarafları ortak noktada buluşturmayı amaçlayan tarafsız 3.kişi yardımıyla yapılan istişare sürecidir.	Taraflar arasında çıkan uyuşmazlıkların devletin resmi yargı organları yerine, kendileri tarafından belirlenen hakemlerce

			çözümlendiği bir uyuşmazlık çözüm yöntemidir.
3.Kişi Müdahalesi ve Tarafların Etkisi	Süreç tamamen tarafların kontrolündedir. Tarafların uzlaşmalarına yardım edecek, taraflara yol gösterecek 3.kişi müdahalesi söz konusu değildir.	Tarafsız 3.Kişi arabulucu sıfatıyla süreci yürütür, taraflara yol gösterir. Sürecin işlemesi ve son bulması tarafların kontrolündedir.	3.kişi olarak hakem süreci yürütmektedir. Sürecin sonucunu hakem belirlemektedir. Tarafların iradesi minimum düzeydedir.
Taraf İlişkilerine Etkisi	Kazan/Kazan	Kazan/Kazan	Kazan/Kaybet

Kaynak: Tarafımızca oluşturulmuştur.

4.2. Bağlayıcılık Açısından

Müzakerelerde, taraflar anlaşmazlığı çözmek için birlikte çalışmaktadırlar. Süreç tamamen tarafların kontrolü altındadır. Sürecin sonunda ulaşılan kararlar bağlayıcı değildir. Arabuluculukta ise anlaşmazlığı çözmek için tarafsız ve tarafsız bir üçüncü görev almaktadır. Arabulucu süreçte taraflara yol gösterici olmayı amaçlamaktadır. Arabulucunun vermiş olduğu kararlar bağlayıcı nitelikte değildir. Ancak uyuşmazlığın çıkmazdan kurtarılması için arabulucu kararına uyulması süreci kolaylaştıracaktır. Bu durumlara karşın tahkimde, tarafsız bir üçüncü kişi tarafından verilen ve tarafları bağlayan bir karar mevcuttur. Taraflar hakem kararına uymak zorundadır.

Tablo 2: Müzakere, Arabuluculuk ve Tahkim Yöntemlerinin Kararların Bağlayıcılığı Açısından Farkları

	Müzakere	Arabuluculuk	Tahkim
Tanım	Bir konuyla ilgili fikir alışverişinde bulunma sürecidir.	Anlaşmazlık yaşayan tarafları ortak noktada buluşturmayı amaçlayan tarafsız 3.kişi yardımıyla yapılan istişare sürecidir.	Taraflar arasında çıkan uyuşmazlıkların devletin resmi yargı organları yerine, kendileri tarafından belirlenen hakemlerce çözümlendiği bir uyuşmazlık çözüm yöntemidir.
Kararların Bağlayıcılığı	Tarafların verdiği kararlar bağlayıcı nitelikte değildir.	Tarafsız üçüncü kişi çözüm sürecinde yol göstericidir. Ancak arabulucunun verdiği kararlar kesin değildir.	3.kişi olarak hakem süreci yürütmektedir. Hakemin verdiği kararlar kesindir.

Kaynak: Tarafımızca oluşturulmuştur.

4.3. Çözüm Süreci Açısından

Müzakerede taraflar birbirleriyle buluşurken, arabuluculukta arabulucu anlaşmazlığı çözmek için taraflarla görüşmektedir. Tahkimde ise uyuşmazlığın çözümü için hakem, devlet yargısındaki hâkim gibi delilleri incelemekte ve tanık dinlemektedir. Hakem sorular soracak, belgeleri ve delilleri inceleyecek ve sonuçta tarafları bağlayan bir karar verecektir. Hakemin

tarafları uzlaştırma gibi bir görevi bulunmamaktadır. Arabuluculukta odak noktası uyuşmazlığın taraflarıdır (Konuralp, 2011: 55). Arabulucu taraflar arasında sağlıklı bir iletişim ve uyumu sağlamakla görevlidir. Bu amaca yönelik özel ve yaratıcı çözümler sunmaktadır. Müzakerede, taraflar uyuşmazlığın ortaya çıkmasıyla birlikte, söz konusu uyuşmazlığın çözümü için anlaşma sağlamak amacıyla bir araya gelmektedir. Müzakerede taraflar menfaatleri ölçüsünde ortak noktada buluşmaya çalışmaktadır. Müzakere sürecinin başarıya ulaşması tarafların yaratıcı çözümlerine ve uzlaşma niyetlerine bağlıdır. Tahkim yönteminde ise şekli prosedürler mevcuttur ve tarafların yaratıcı çözümler sunmalarına imkan yoktur. Süreç içinde hakem odak noktasıdır.

Tablo 3: Müzakere, Arabuluculuk ve Tahkim Yöntemlerinin Çözüm Süreci Açısından Farkları

	Müzakere	Arabuluculuk	Tahkim
Tanım	Bir konuyla ilgili fikir alışverişinde bulunma sürecidir.	Anlaşmazlık yaşayan tarafları ortak noktada buluşturmayı amaçlayan tarafsız 3.kişi yardımıyla yapılan istişare süreci	Taraflar arasında çıkan uyuşmazlıkların devletin resmi yargı organları yerine, kendileri tarafından belirlenen hakemlerce çözümlendiği bir uyuşmazlık çözüm yöntemidir.
Çözüm Süreci	Tarafların yaratıcı ve kendilerine özel çözümleri odak noktasıdır. Şekli prosedürler mevcut değildir. Esnek usuller bütünüdür.	Arabulucu toplantı sürecinde yaratıcı çözümler sunarak, çözüm sürecine rehberlik yapmaktadır. Optimal esnek prosedürler mevcuttur.	Katı prosedürler vardır. Hakem, nihai hakem kararı şeklinde karar vermektedir. Yaratıcı çözümler üretilmemektedir.

Kaynak: Tarafımızca oluşturulmuştur.

5. ADR’NİN VERGİ UYUŞMAZLIKLARINDA UYGULANABİLİRLİĞİNİN DEĞERLENDİRİLMESİ VE TÜRKİYE İÇİN ÖNERİLER

Tarafların bir konu üzerinde sahip oldukları farklı görüşler nedeniyle ortaya birtakım anlaşmazlıklar çıkabilmektedir. Farklı dünya görüşlerine sahip insanların zaman zaman anlaşmazlığa düşmesi durumu özel hukuk uyuşmazlıklarının kapsamında değerlendirmeye alınmaktadır. Ancak uyuşmazlık taraflarından birinin kamu gücüyle donatıldığı hallerde uyuşmazlık, kamu hukukunun alanına girmektedir. Bu kapsamda, devlet ve mükelleflerin menfaat çatışmalarının meydana gelmesi durumunda mevzuat farklı şekillerde yorumlanabilmekte ve bu durumda söz konusu uyuşmazlıklar kamu hukuku uyuşmazlıkları çerçevesinde incelenmektedir.

Kamu hukukunda uyuşmazlıklar, özel hukuk uyuşmazlıklarından farklı olarak, Borçlar Hukukuna tabi sözleşme, haksız fiil ya da sebepsiz zenginleşme dolayısıyla çıkmamaktadır. Tarafların eşit olmadığı ve devletin egemenlik hakkından kaynaklanan bu alanda, vergiler, devletin temel ve en önemli gelir kaynağıdır. Bu bağlamda, bu alanda ortaya çıkan uyuşmazlıklar verginin devletin hazinesine girmesini oldukça zorlaştırmaktadır. Devlet, bu zor durumdan kurtulmak amacıyla egemenlik hakkına dayanarak vergileri tahsil etmeye çalışmakta, gerektiğinde cebren tahsil etme yoluna da gidebilmektedir. Mükellefler ise bu durum karşısında kendini oldukça baskı altında hissetmekte ve vergiyi bir yük olarak görmelerine sebep olmaktadır. Vergileri yük olarak gören mükellefler, vergiden kaçınmanın yollarını aramaya başlamaktalar, vergiye gönüllü uyumdan oldukça uzaklaşmaktadırlar. İfade edilen bu durum hem devlet hem de mükellef açısından oldukça derin sorunları beraberinde getirmektedir ve taraf menfaatleri zedelendiği için, devlet ve mükellefler arasında gerginlik, güvensizlik oluşmaktadır.

Vergi hukukunda bahsi geçen bu uyuşmazlıkların çözümü için Türk Vergi Hukukunda idari ve yargısal çözüm yolları mevcuttur. Ancak bu yollar sadece sorun çözmeye odaklıdır. Yani sorun uyuşmazlık olmaktan çıkmakta ama özellikle mükellef psikolojik olarak kendini baskı altında hissetmekten kurtulamamaktadır. Diğer bir ifadeyle olayın pasif süjesi olan mükellefin adaletin yerine geldiği konusunda ikna olduğunu söylemek her zaman mümkün olmamaktadır. Bu konuya şu şekilde örnek vermek mümkündür. Vergi uyuşmazlıklarında temel idari çözüm yolu olan uzlaşmada, bir taraf vergi idaresi diğer taraf ise mükelleftir. Vergi idaresi, devletin en temel finansman kaynağını tahsil edebilmek için bu süreçte oldukça katı davranışlar sergilemekte ve mükellef odaklı davranmamaktadır. Bu sebeple, söz konusu süreçte mükellefler açısından tatmin edici bir sonuca da ulaşılamamaktadır. Ayrıca, uzlaşma, barışçıl çözüm yolu olarak değerlendirilmesine rağmen, mükellefle idare arasında karşılıklı güvene ve iletişime dayalı görüşmeler de yapılamamaktadır. Bu durum ülkemizde, vergi uyuşmazlıkları yaşayan mükelleflere onarıcı adalet kapsamında, yeni bir başlangıç yapabilmelerine imkân vermemekte ve mükelleflerin vergiye gönüllü uyumunu azaltmaktadır.

Vergi davasına bakıldığında ise, 2018 yılında vergi mahkemelerinde ulaşılan toplam 147.490 adet dosya olduğu görülmektedir. Bu dosyaların 49,034'ü 2017'de çözülemeyip devreden dosya sayısıdır (adlisicil.adalet.gov.tr- (12.08.2021). Bu durum mahkemelerin yoğun iş yükü altında kalmasına ve davaların uzamasına sebep olmaktadır. Dava sürecinin uzaması

ise adil yargılanma hakkına aykırı bir durum oluşturmaktadır. Görüldüğü üzere, ülkemizde vergi uyuşmazlıklarında mevcut idari ve adli yolların etkinliği tartışmalı bir konudur. Etkili olmayan çözüm yöntemleri ise yargı yoluna ve vergi idaresine duyulan güveni azaltmaktadır. Bu yüzden uyuşmazlıkların yargılanarak çözümü yerine, yöneterek çözüme anlayışı teşvik edilmelidir ve uyuşmazlık çözüm süreci içinde “uyuşmazlıkları önleme” esas amaç olmalıdır.

Vergi hukukunun büyük ölçüde müdahaleci bir yapısı olması sebebiyle, mükellefler üzerinde oldukça ağır baskı hisseder. Bu baskı sebebiyle vergiye uyumda güçlük çeken mükellef ve idare arasında kazan/kaybet savaşı oluşmaya başlar. Bu durumda, mükellef odaklı bir yaklaşımla, konuya mükellef gözüyle bakılmalı, mükelleflerin ihtiyaç ve beklentileri karşılanmaya çalışılmalıdır (Şahin, 2018: 98).

Genel olarak özel hukuk uyuşmazlıklarında daha kolay uygulanabilen ADR'nin, vergi uyuşmazlıklarında uygulanması için, uzlaşmacı bilincin Türk Vergi Hukuk sistemimizin merkezine alınması gerekmektedir. Söz konusu alternatif yolların, vergi uyuşmazlıklarında uygulanabilirliğin teşvik edilmesi için çalışmalar yapılmalıdır.

Yapılan açıklamalar ışığında ADR'nin vergi uyuşmazlıklarında uygulanmasının istenen bir durum olduğu açıktır. Ancak, özel hukuk temelli bu yaklaşımların kamu hukukunda uygulanabilirliği ve uyuşmazlık sürecinde yer alacak tarafsız üçüncü kişinin konumunun ne olacağı konusu tartışmalıdır. Bu duruma açıklık getirebilmek, gerekli alt yapı oluşturulabildiği takdirde mümkün olabilecektir. Bu durumda çeşitli ülkelerin alternatif çözüm yöntemlerine yönelik yapmış olduğu düzenlemeler örnek alınmalıdır. Söz konusu bu düzenlemelere “Avrupa Konseyi Bakanlar Komitesi'nin İdari Makamlar ile Özel Kişiler Arasındaki Dava Alternatifleri” konusunda 9 Sayılı Tavsiye Kararı⁴ örnek verilebilir. Söz konusu tavsiye kararında, mahkemelerin yargılama usullerinin idari uyuşmazlıklar için her zaman mümkün olmayacağı ifade edilmekte ve alternatif yolları idari makamlar ile mükellefler arasındaki uyuşmazlıklarda teşvik etmektedir. Bu konuda bir başka örnek ABD'dir. ABD'de vergi uyuşmazlıklarının çözümünde, yargı yoluna gidilmeden önce, idari yollar içinde alternatif çözüm yolları oldukça etkin şekilde kullanılmaktadır. Bu konuda Administrative Dispute Resolution Act of 1996 (ADRA) ve IRS Restructuring and Reform Act of 1998 gibi düzenlemeler yaparak mükellef odaklılık, verim ve etkinlik kapsamında ADR'nin uygulanabilirliği üzerinde çalışmalar yapıldığı görülmektedir.

⁴ Bkz; <https://www.anayasa.gov.tr/media/3662/cmrec20019tralternativestolitigationadministrative.pdf>(Erişim: 10.08.2021).

Başta ABD olmak üzere, birçok ülke mükelleflerin haklarını gözeterek, uyuşmazlık çözüm sürecini devam ettirmek istemiştir. Türk Vergi Hukuku açısından bakıldığında, egemenlik hakkına sahip devlet ile mükelleflerin eşit konumda olamayacağı, alternatif yolların vergilerin kanuniliği ilkesini zedeleyeceği yönünde düşünceler mevcut olduğu için bu durumu sıcak bakılmamaktadır. Ancak çeşitli ülkelerin uygulamalarına bakıldığında, mükelleflerin hakları ve vergilerin kanuniliği ilkesi çerçevesinde uyuşmazlık çözüm süreçlerinin oldukça etkili bir şekilde işlediği görülmektedir. Türk Vergi Hukuku'nda da ülke uygulamaları örnek alınarak alternatif yolların uygulanabilirliği sağlanabilir.

Vergilerin temel finansman kaynağı olduğu göz önünde bulundurulduğunda, süratle tahsili istenen bir durumdur. Bu alanda yaşanan uyuşmazlıkların en kısa sürede çözülmesi devlet açısından oldukça faydalı olacaktır. Ancak devlet, vergi alacağını en kısa sürede tahsil ederken; mükelleflerin haklarını korumayı ihmal etmemelidir. Mükellefleri korkutmamalı, mükelleflerin vergi vermekten soğumadan hareket etmelerini sağlamalı ve onları vergiye uyumlu olmaları konusunda teşvik etmelidir. Bu durumda ise alternatif yollar devreye girmelidir. Söz konusu alternatif yollar, vergi idaresi tarafından, mevcut idari çözüm yollarına ek olarak sunulmalıdır. Ayrıca, alternatif yolların uygulanabilirliğini sağlamak amacıyla bu yöntemlere başvuru zorunlu tutulmalı, tatmin edici sonuçlar alınmadığı hallerde diğer alternatif çözüm yollarına gidilmesi sağlanmalıdır. Vergi yargısına ise alternatif ve idari yolların tüketilmesi durumunda gidilmesi yönünde bir düzenleme yapılmalıdır.

Vergi uyuşmazlıklarında uygulanabilecek alternatif yollarda, devlet ve mükelleflerin eşit konumda olmasından ziyade, mükelleflerin haklarının korunması, vergi idaresinin mükellefe uzlaşmacı tavırla yaklaşması, kazan/kazan yaklaşımı çerçevesinde uyuşmazlıklara kalıcı çözümler sunulması temel amaç olmalıdır. Mükellefleri mümkün olduğu şekilde, vergi vermeye teşvik etmeye çalışarak, uyuşmazlıkları çözenin ötesinde bir anlayışla hareket edilmeli, anlık çözümler oluşturmak yerine, bu alanda doğabilecek uyuşmazlıkları engelleme amacı Türk Vergi Hukukunda Alternatif Çözüm Yolları'nda odak noktası olmalıdır. Bu sayede, uyuşmazlıklara kalıcı çözümler bulunabilir ve vergi uyuşmazlıklarında alternatif yolların etkinliği sağlanabilir. Devlet ve bireyi eşit konumda görece bir anlayış yerine, mükelleflerin devletin egemenlik hakkını gönüllü olarak kabul ettiği, devlet ve mükellef arasında iletişimin esas olduğu bir yaklaşım benimsenmelidir.

Türkiye’de vergi uyuşmazlıklarında ADR’nin uygulanabilirliğine yönelik öneriler sunmak yerinde olacaktır. Bu kapsamda, vergi uyuşmazlıklarında alternatif çözüm sürecini uygulayacak, 18 Nisan 2020’de, vergide dönüşüm çerçevesinde mükellef odaklı bir sistemle oluşturulan “Mükellef Hakları Kurulu” nun çalışma prensipleri ile paralel, mükellef ile vergi idaresi arasında köprü görevi görebilecek bir “Vergi Arabuluculuk Ofisi” kurulmalıdır. Bu ofis, vergi idaresi bünyesinde yer almalı ancak idare ve denetim birimlerinden bağımsız, mükellef sorunlarını çözüme arabulucu faaliyetleri gerçekleştirecek bir kurum olarak arabuluculuk faaliyetlerinde bulunmalıdır. Ofis içinde yer alacak kişiler, vergi alanında uzman olmalı ve alternatif çözüm yollarını kullanma, müzakere ve yönetme gibi konularda yetkilere sahip olmalıdır ve bu yetkiler kanunlarla düzenlenmelidir. Arabuluculuk ofisi içinde sadece vergi uyuşmazlıklarına yönelik çalışma ve düzenlemeler konusunda yetkili kişiler olmalı ve yetkililer, alternatif yollar hakkında da bilgi sahibi olmalıdır. Bunun için belirli aralıklarla eğitimler düzenlemeli ve bu eğitimlerin masrafları vergi idaresi tarafından karşılanmalıdır.

Ülkemizde vergi uyuşmazlıklarının alternatif yollarla çözüm sürecinin işleyişine yönelik de öneri sunmakta fayda vardır. Söz konusu süreç, mükelleflerin, vergi arabuluculuk ofisindeki yetkili kişiye talepte bulunmasıyla başlamalıdır. Talep yetkili kişi tarafından incelenerek duruma göre kabul veya reddedilmelidir. Ayrıca söz konusu kabul ve ret şartları kanunen düzenlenerek, bu şartların ne olacağına açıklık getirilmelidir. Şartların kabul edilmesi halinde, toplantının yapılacağı yer ve zaman belirli süreler içinde mükelleflere bildirilmelidir. Ardından, vergi idaresi, vergi arabuluculuk ofisindeki yetkili kişi ve mükellefin olduğu toplantı süreci başlamalıdır. Süreçte arabulucu, mükellef odaklı bir davranış ile mükellefin haklarını savunarak arabuluculuk faaliyetini yerine getirmelidir. Taraflar, alternatif yollarla tatmin edici sonuca ulaşamazlarsa ya da kısmen ulaşırlarsa, çözümlenemeyen vergi uyuşmazlığı için yargı yoluna gidilmeden önce söz konusu uyuşmazlık süreci tekrar gözden geçirilmeli, ardından yargı yoluna gitmeleri yönünde bir sistem uygulanmalıdır.

Türk Vergi Hukukunda uyuşmazlıkların alternatif yollarla çözümüne ilişkin bir diğer öneri ise, arabuluculuk- tahkim (Med-Arb) uygulaması olabilir. Öneriye geçmeden önce uygulamanın yapısından bahsetmek yerinde olacaktır.

Bu bağlamda, Med-Arb uygulamasında, vergi uyuşmazlıklarının çözüm sürecinde, mükelleflere uyuşmazlık çözümü için öncelikle arabuluculuk yolu tavsiye edilmeli, uyuşmazlıkların çözülememesi halinde, tahkim sürecine başlanmalıdır. Mükelleflere, vergi

uyuşmazlıklarını arabuluculuk veya tahkimle çözüme kavuşturulabileceğini temin eden söz konusu uygulamada, zaman ve masraflar açısından büyük ölçüde tasarruf edilmesi de sağlanabilecektir.

Uygulamanın vergi uyuşmazlıklarında etkinliğinin sağlanabilmesi açısından, mükelleflerin ve vergi idaresinin uyuşmazlıkları arabuluculuk yöntemiyle çözememeleri halinde tahkime gidileceği konusunda tahkim şartı hazırlanabilir. Mükellef ve vergi idaresi arasında arabuluculuk faaliyeti gerçekleştiren vergi arabulucusu son tutandıktan sonra, şablon olarak hazırlanmış olan tahkim anlaşması ile mükellef ve idareyi tahkim sürecine geçirebilecektir.

Vergi uyuşmazlıklarında arabuluculuk- tahkim süreci, mükellef, vergi idaresi ve arabulucunun katıldığı bir toplantı ile başlayarak, klasik arabuluculuk yönteminde olduğu gibi, tarafların arabuluculuk sürecine ilişkin bildirilmesi, arabulucunun vergi uyuşmazlığı hakkında bilgilendirilmesi şeklinde ilerlemelidir. Bu aşamadan sonra vergi arabulucusu konuya dair araştırma yürüterek, vergi uyuşmazlığının çözümüne ilişkin öneriler sunmalıdır. Arabuluculuk faaliyetlerinin sonucunda mükellef ve idarenin ortak bir noktada anlaşmaları halinde anlaşma tutanağı imzalanarak uyuşmazlık süreci son bulmalıdır. Uyuşmazlığın sona ermemesi halinde, arabulucu, taraflara tahkim yoluna ilişkin bilgiler vererek danışman hakem statüsüne geçebilecektir. Tahkim sürecinde ise, seri tahkim süreci uygulanması yönünde bir şart koyularak, uyuşmazlığın en kısa sürede çözümü amaçlanmalıdır.

Uygulama vergi uyuşmazlıklarının çözüm sürecine dâhil edilebilirse; birtakım faydaları da olacaktır. Örneğin, vergi arabulucusunun danışman hakem statüsüne geçerek uyuşmazlık çözüm sürecinde rol alması, arabulucunun bir önceki aşamada, vergi uyuşmazlığı hakkında bilgi edinmesi sebebiyle tahkim yolunda daha hızlı ve az bir masrafla sonuca ulaşılmasında önemli rol oynayabilir. Ayrıca, arabulucunun ilk aşamada, söz konusu vergi uyuşmazlığıyla ilgili ayrıntıları bilmesi, mükellef ve vergi idaresini ikna etme konusunda da yardımcı olabilecektir.

Söz konusu uygulama önerileri, vergi uyuşmazlıklarının çözümü için öncelikle alternatif yolların uygulanmasını sağlayabilecek, vergi uyuşmazlıklarının çözüm sürecini kısaltmaya yardımcı olabilecek ve vergi yargısına en son çare olarak başvuru yapılmasını sağlayarak, yargının iş yükünün de azalmasına yardımcı olabilecektir. Bu çerçevede, söz

konusu önerilerin uygulanması için pilot uygulamalar yapılmalı ve vergi uyuşmazlıklarında alternatif çözüm yollarının gerekli alt yapısı oluşturulmaya başlanmalıdır.

SONUÇ

Vergi ödevinin niteliğine, vergi borcunun doğmasına ve ortadan kalkmasına ilişkin maddi ve şekli hukuk kurallarının bütününe kapsayan vergi hukukunun uygulamasında birtakım sorunların çıkması kaçınılmazdır. Bu sorunların bir kısmı idari yollarla, bir kısmı ise taraflar arasında diyalog yoluyla çözümlenmediği için uyuşmazlık haline getirilerek tarafsız ve bağımsız mahkemelerce çözümlenmeye çalışılmaktadır. Yargısal çözüm yolu olarak adlandırılan bu süreç mahkemelerin yoğun iş yükü sebebiyle oldukça uzun ve yorucu işlemektedir. Bu nedenle kimi zaman adil yargılanma hakkı olan makul sürede yargılama ilkesiyle çelişir durumlar ortaya çıkabilmektedir. Ayrıca, yargılama sürecinin uzunluğu ve yüksek masraflar yanında taraflar arası ilişkilerin zedelenmesi de göz önünde bulundurulduğunda, söz konusu uyuşmazlıkların çözümünün duygusal yönleriyle çözümlenmeye çalışıldığı ve kişilere sorunun gerçek kaynağına inme fırsatı veren çözüm yöntemlerine ihtiyaç duyulmaktadır.

ADR, vergi hukuku alanında çeşitli ülkelerin hukuk sistemleri içinde yer almaktadır. Türk Vergi Hukukunda ise ADR, uyuşmazlık çözüm süreci içinde uygulama alanı bulmamaktadır. Vergi uyuşmazlıklarının niteliği de göz önünde bulundurularak seçilecek ADR yöntemleri uyuşmazlıkların barışçıl yol ile çözümünde olumlu katkı sağlayabilecektir. Ülkemizde, mükelleflerin karşı karşıya kaldıkları vergi uyuşmazlıklarında uygulanacak ADR yöntemleri tercih edilirken Anayasal bir zeminin oluşturulması ve Anayasa'ya aykırılık teşkil etmemesi önem arz eder. Bir başka ifadeyle, vergi uyuşmazlıklarında kullanılacak ADR yöntemlerine ilişkin düzenlemeler, Anayasal sınırlar dâhilinde olmalıdır. Ayrıca, alternatif yolların etkinliğini sağlamak amacıyla, vergiye ilişkin uyuşmazlıklarda yargıya gitmeden önce dava şartı olarak bu yollara başvuru zorunlu tutulmalı, uzlaşma sağlanamadığı hallerde yargı yolu açık olmalıdır, şeklinde yasal bir düzenleme yapılarak, hukuki çerçevede uygulanabilirliği sağlanmalıdır. Zira Türkiye'de iş ve ticari davalarda arabuluculuk ve ceza davalarında da uzlaştırıcılık yolu gayet başarılı bir şekilde uygulanmaktadır. Diğer ülke uygulamalarında olduğu gibi kamu hukuku felsefesiyle uyumlu olarak geliştirilebilecek ADR yöntemlerinin vergi uyuşmazlıklarında da başarılı bir şekilde uygulanabileceği söylenebilir.

Türk vergi sisteminde, vergi uyuşmazlıklarının idari aşamadaki çözüm yollarına bakıldığında, adil, etkin ve hızlı sonuçlara ulaşabilecek mekanizmaların yeterince olmadığı görülmektedir. İdari çözüm yolları dışında, vergi yargısı incelendiğinde, yargının yoğun iş yükü sebebiyle birtakım tıkanıklıkların da mevcut olduğunu söylemek mümkündür. Söz konusu bu tıkanıklıkların çözümü için de vergi afları sık sık gündeme gelmektedir. Vergi afları bu tıkanıklıklara geçici olarak çözüm getirirse de, vergilemede adalet ve eşitliği bozmakta ve vergiye olan uyumsuzluklarının artmasına sebep olarak, vergiye gönüllü uyumu olumsuz yönde etkilemektedir. Bu bağlamda, vergi uyuşmazlıklarında, mükellef odaklı bir yaklaşımla, yargıya gerek olmadan idari aşama içinde hızlı, adil ve etkin çözümler üretebilecek ADR yolları önerilmektedir. Bağımsız, sadece vergi mevzuatlarına odaklanan bir kurumun kurulması ve bu kurumun hem vergi alanında hem de ADR yöntemleri hakkında uzmanlaşması için ADR eğitimleri verilmeli, mükelleflere ve idareye uzlaşma bilinci aşılanmalıdır.

Direkt olarak yargılayarak çözüme ulaşmak yerine, soruna yönelik çözüm süreçlerini yönetmeyi ve yaratıcı çözümler oluşturabilmeyi teşvik etmek amacıyla, alternatif uyuşmazlık çözümü alanında çalışmalar yapacak kurumların yanında, alternatif yollara ilişkin eğitimler, ders videoları ve kitapçıklar düzenlenerek ADR'nin teşvik edilmesi sağlanmalıdır. Ayrıca, internet siteleri kurularak söz konusu yöntemlerin geniş bir kesime ulaşabilmesi yönünde de çalışmalar yapılmalı ve topluma ADR bilincinin aşılanması sağlanmalıdır.

KAYNAKÇA

- Apalı, İ. (2017). Vergi usul kanununa göre pişmanlık ve ıslah müessesesi uygulaması ve faydaları. *Mali Çözüm Dergisi*, 211-220.
- Arat N. (2009). *Türk idare hukukunda alternatif uyuşmazlık çözüm yolları*. İstanbul: İstanbul Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü.
- Aslantaş, E. (2019). *Vergiye gönüllü uyum: izaha davet müessesesi*. İstanbul: Marmara Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü.
- Benyekhlef, K., ve Gélinas, F. (2005). Online dispute resolution. *Lex Electronica*, 1-131.
- Biniş, M. (2013). Vergi uyuşmazlıklarında alternatif çözüm yolları ve türkiye'de uygulanabilirliği. *Hukuk ve İktisat Araştırmaları Dergisi*, 15-30.

- Bozdoğan, K. (2018). *Uzlaşma özelinde vergi uyuşmazlıklarının idari çözüm yollarının türkiye ve bazı seçilmiş ülkeler açısından karşılaştırmalı değerlendirilmesi*. Denizli: Pamukkale Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü.
- Burnett, C. (2007). International tax arbitration. *Australian Tax Review*, 173-190.
- Carabetta, G. (2017). Alternative dispute resolution in public, Essential and Emergency Services. *Australian Business Law*, 243-259.
- Ceylan, Ş. Ş. (2009). *Geleneksel toplumdaki modern topluma alternatif uyuşmazlık çözümü*. İstanbul: On İki Levha Yayınları.
- Cortés, P. (2014). Online dispute resolution services: a selected number of case studies. *Computer and Telecommunications Law Review*, 172-178.
- Demirkılıncı, A. (2019). *Türkiye’de kamu denetçiliği kurumu ve etkinliği*. Konya: Necmettin Erbakan Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü.
- Dimov, D. (2017). *Crowdsourced online dispute resolution*. Hollanda: Leiden University.
- Durmuş, N. K. (2016). Vergi uyuşmazlıklarında barışçıl çözüm yolları: fransa örneği. *Yıldırım Beyazıt Hukuk Dergisi*, 47-76.
- Erdem, T. (2012). *Vergi hukukunda uyuşmazlıkların idari aşamada çözümü ve alternatif çözüm yolları*. Ankara: Seçkin Yayıncılık.
- Erdem, T. (2017). Vergi hukuku’nda tahkim mümkün mü? (türkiye'nin tahkim pozisyonuna eleştirel bir bakış). *Vergi Sorunları Dergisi*, 24-55.
- Ferhatoğlu, E. (2008). Uluslararası vergi uyuşmazlıklarının giderilmesi: avrupa birliği tahkim anlaşması. *Ankara Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi*, 191-218.
- Ferhatoğlu, E. (2010). *Uluslararası vergi uyuşmazlıklarının tahkim yoluyla çözümü*. İstanbul: Beta Yayınları.
- Gerçek A., Gerger Çetin G., Taşkın Ç., Bakar F. ve Güzel S. (2015). *Mükellef hakları*. Ankara: Seçkin Kitapevi.
- Gouthière, B. (2007). The oecd recommends arbitration to improve the resolution of tax treaty disputes. *International Tax Journal*.

- Gülşen, M. İ. (2018). Vergi uyuşmazlıklarında yargısal çözüm yollarının çeşitli göstergeler ile analizi: istanbul vergi mahkemeleri örneği. *Erciyes Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi*, 241-257.
- Gülşen, M. İ. (2019). Vergi uyuşmazlıklarında idari çözüm yolları: alternatif çözüm olarak arabuluculuk. *Sosyal, Beşeri ve İdari Bilimlerde Akademik Çalışmalar Dergisi*, 267-280.
- Hepaksaz, E. ve Avcı, O. (2018). Vergi uyuşmazlıklarında alternatif çözüm yolları (izaha davet müessesesi ve mükellef hakları bağlamında değerlendirmeler. *Süleyman Demirel Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Dergisi*, 759-772.
- Jone, M. (2015). Evaluating australia's tax dispute resolution system: a dispute systems design perspective. *eJournal of Tax Research*, 552-580.
- Karakoç, Y. (2014). Vergi cezası anlaşmazlıklarının çözüm yollarından cezalarda indirim müessesesi. *Dokuz Eylül Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi*, 3637-3739.
- Kerimoğlu, Z. N. (2016). *Vergi hukukunda uzlaşma sisteminin incelenmesi*. İstanbul: Okan Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü.
- Kızılot, Ş. (2012). *Vergi ihtilafları ve çözüm yolları*. Ankara: Yaklaşım Yayınları.
- Konuralp, C. S. (2011). *Alternatif uyuşmazlık çözüm yolları: tahkim*. İstanbul: İstanbul Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü.
- Mathews, G. P. (2004). Using negotiation, mediation, and arbitration to resolve ırs-taxpayer disputes. *Ohio State Journal On Dispute Resolution*, 709-738.
- Mert, A. (2015). *Uluslararası vergi uyuşmazlıklarının çözümünde tahkim*. Bursa: Uludağ Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü.
- Odyakmaz, Z. ve Çınarlı, S. (2013). *İdari uyuşmazlıklarda yargı öncesi çözüm usullerinin uygulanabilirliği*. Ankara: Orion Kitapevi.
- OECD. (2017). *Oecd articles of the model convention with respect to taxes on income and on capital*.
- Özbek, M. S. (2002). Dünya çapında adalete ulaşma hareketiyle ortaya çıkan gelişmeler ve alternatif uyuşmazlık çözümü. *Ankara Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi*, 121-162.

- Özbek, M. S. (2016). *Alternatif uyuşmazlık çözümü*. Ankara: Yetkin Yayınları.
- Özbek, M. S. (2017). Arabuluculuk ile tahkim yöntemlerinin kesişme bölgesi: arabuluculuk-tahkim. *Yargıtay Dergisi*, 15-106.
- Özcan, O. (2015). *Kamu denetçiliği (ombudsmanlık) kurumunun vergilendirme açısından etkinliğinin analizi*. Bursa: Uludağ Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü.
- Öztürk, A. (2018). *Vergi hukukunda uzlaşma sisteminin incelenmesi*. İstanbul: Okan Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü.
- Sevinçhan, E. (2016). Uluslararası vergi hukukuna ilişkin uyuşmazlıklarda tahkim yolu. *Ankara Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi*, 449-472.
- Sönmez, İ. ve Karakaya, G. (2015). Milletlerarası tahkimde esasa uygulanacak hukuk. *Selçuk Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi*, 203 - 229.
- Stilwell, K. D. (2014). *Mediation of canadian tax disputes*. Kanada: University of Toronto.
- Şahin, M. (2018). Vergi uyuşmazlıklarının kökten çözümüne yönelik devrimsel bir uygulama: yükümlü lehine yorum ilkesi. *Mali Çözüm Dergisi*, 95-107.
- Şenyüz, D. (2013). *Borçlar hukuku*. Bursa: Ekin Kitapevi.
- Uyumaz, A. ve Erdoğan, K. (2016). Aile hukukundan doğan uyuşmazlıkların alternatif çözüm yolları. *Dokuz Eylül Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi*, 119-169.
- Yaltı, B. (2012). Vergi uyuşmazlıklarında yeni başvuru yollarının yargıya etkisi: ombudsman başvurusu ve bireysel başvuru. *Vergi Sorunları Dergisi*, 110-121.
- Yardımcıoğlu, M. ve Kütükçü, M. (2014). Vergi uyuşmazlıklarında idari ve adli çözüm yolları, kahramanmaraş vergi dairesi başkanlığında örnek çalışma. *Akademik Araştırmalar ve Çalışmalar Dergisi*, 2-26.
- Yıldırım, M. (2010). *Uluslararası vergi hukukunda tahkim*. İstanbul: On İki Levha Yayıncılık.
- Yüce, M. (2018). *Vergi yargılama hukuku*. Bursa : Ekin Kitapevi.
- Zehra Odyakmaz, Çınarlı S. ve Aksoy, E. A. (2018). *İdare hukukunda yargı öncesi uyuşmazlık çözüm usulleri*. Ankara: Seçkin Kitapevi.

İnternet Kaynakları

- Internal Revenue Service (2021), <https://www.irs.gov/appeals/fast-track> :
<https://www.irs.gov/appeals/fast-track>, (Erişim Tarihi: 12.08.2021).
- Internal Revenue Service (2021), <https://www.irs.gov/pub/irs-drop/rp-06-44.pdf>, (Erişim Tarihi: 12.08.2021).
- Adli Sicil ve İstatistik Genel Müdürlüğü (2021), adlisicil.adalet.gov.tr, (Erişim Tarihi: 12.08.2021.)
- <https://www.anayasa.gov.tr/media/3662/cmrec20019tralalternativestolitigationadministrative.pdf>, (Erişim Tarihi: 12.08.2021).
- Ergin, İ. (2012). "Alternatif Çözüm Yöntemleri ve Hukuk Uyuşmazlıklarında Arbuluculuk". Genç Hukukçular. <http://muharrembalci.com/hukukdunyasi/makaleler/birikimlerIV/153.pdf>, (Erişim Tarihi: 13.09.2021).
- Goel, S. (2015). "Med-Arb': A Novel ADR Approach". https://papers.ssrn.com/sol3/papers.cfm?abstract_id=2800693, (Erişim Tarihi: 13.09.2021).