

VERGİ GÜVENLİK ÖNLEMLERİNİN ALTERNATİF ÇÖZÜM YÖNTEMLERİ AÇISINDAN DEĞERLENDİRİLMESİ

Dilşad KELEŞ* 

Özet

Optimal vergi hasılatına ulaşabilmek, vergi mükelleflerinin vergilerini tam olarak ödemeleri ile mümkün olmaktadır. Yükümlü psikolojisi ve davranışları göz önüne alındığında, vergi gelirlerinde rasyonelliğe ulaşılması için vergi güvenlik önlemleri yardımcı olmaktadır. Vergilerin devletin en önemli gelir kaynağı olduğu düşünüldüğünde, mükelleflerin vergilemeye yönelik göstermiş oldukları faaliyetleri de kontrol etmesini sağlayan kurum olan vergi güvenlik önlemleri kimi zaman devlet ve mükellef arasındaki ilişkilerin uyumsuzluk boyutuna taşınmasına sebep olmaktadır. Bu noktada mükellef haklarının da göz ardı edilmeden kazan- kazan yaklaşımına uygun alternatif yöntemler vergi güvenlik önlemlerinin etkinliğini arttırabilecektir. Çalışmada öncelikle vergi güvenlik önlemi kavramı tanımlanmış, daha sonra alternatif çözüm yöntemleri hakkında bilgi verilerek, vergi güvenlik yöntemleri ile değerlendirilmesi yapılmıştır. Bu çalışma sonucunda Türk vergi sisteminde uygulanan vergi güvenlik önlemlerinin barışçıl yöntemleri esas alan alternatif yöntemlerle birlikte kullanılması gerektiği sonucuna varılmıştır.

Anahtar Kelimeler: Vergi Güvenliği, Alternatif Uyuşmazlık Çözümü, Mükellef Hakları

TAX SECURITY MEASURES IN TURKISH TAX LAW AND ITS IMPLEMENTATION IN VARIOUS COUNTRIES

Abstract

Achieving optimal tax revenue is possible if taxpayers pay their taxes in full. Considering the taxpayer psychology and behavior, tax security measures help to achieve rationality in tax revenues. Considering that taxes are the most important source of income for the state, tax security measures, which are the institutions that enable taxpayers to control their taxation activities, sometimes cause the relations between the state and the taxpayer to reach the level of conflict. At this point, without ignoring taxpayer rights, alternative methods in line with the win-win approach can increase the effectiveness of tax security measures. In the study, firstly the concept of tax security measure was defined, then information was given about alternative solution methods and it was evaluated with tax security methods. As a result of this study, it was concluded that the tax security measures applied in the Turkish tax system should be used together with alternative methods based on peaceful methods.

Keywords: Tax Security, Alternative Dispute Resolution, Taxpayer Rights

* Doktorant, Bursa Uludağ Üniversitesi Maliye Anabilim Dalı, dilsadkeles16@gmail.com.

GİRİŞ

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 Hukukumuzda idari ve adli çözüm yolları mevcuttur. Ancak bu yollar uyuşmazlığa neden olan sorunları önlemek yerine, söz konusu sorunları çözmeye odaklanmaktadır.

Her ne kadar denetimler yoluyla bu davranışlar engellenmeye çalışılsa da denetim sürecinin içerdiği bazı zorluklar nedeniyle istenilen denetleme düzeyine ulaşılamamaktadır. Bu nedenle devlet, mükelleflerin ödevlerini hukuka uygun ve dürüst bir biçimde ifa edebilmesi ve vergi gelirlerinde ortaya çıkan aşınmanın en aza indirilmesi amacıyla çeşitli güvenlik önlemlerini uygulamaktadır.

1. VERGİ GÜVENLİĞİNE İLİŞKİN GENEL BİLGİLER

1.1.Vergi Güvenliği Kavramı

Vergi güvenliği kavramı, vergilerin konulmasındaki amaca uygun olarak optimal verimi elde edebilecek şekilde uygulanmalarını sağlayan önlemlerin tümüdür (Yılmaz & Yaman, 2020: 67). Temel amacı kamu harcamalarını karşılamak olan vergiler, devletin temel gelir kaynağını

oluşturmaktadır. Vergilemenin mali amacını oluşturan söz konusu durumun yanı sıra mali olmayan birtakım sosyal, ekonomik amaçları da mevcuttur. Bu noktadan hareketle vergilerin belirlenmiş fiskal ve parafiskal amaçlarına ulaşabilmek için rasyonel etkinliğe ulaşabilecek yöntemlerin kullanılmasına yardımcı olan tedbirlerin bütünüün vergi güvenliği kapsamında değerlendirildiği ifade edilebilir (Çiftçi & Bakırtaş, 2017: 131).

Vergi güvenlik önlemleri, genel güvenlik önlemleri ve özel güvenlik önlemleri olarak ayrı ayrı değerlendirilebilir. Genel vergi güvenlik önlemleri; Vergi Denetimi, Yoklama, İnceleme, Arama, Aramalı İnceleme, Bilgi Toplama, Vergi Kimlik Numarası Uygulaması, Vergi Dairesi Tam Otomasyon Projesi (VEDOP), Vergilerin Açıklanması, Vergi Levhası, Nakit Ödemelerin Sınırlandırılması, Vergi İstihbarat Arşivi, Veri Tabanı Oluşturulması, İhbar İkramiyesi, Uluslararası İşbirliği, Stopaj, Belge Düzeninin İşletilmesi ve kayıt nizamıdır. Özel güvenlik önlemlerini ise, Gelir Vergisinde kullanılan asgari vergi, emsal kira bedeli, Kurumlar Vergisinde kullanılan transfer fiyatlaması, örtülü sermaye, kontrol edilen yabancı kurum kazançları ve vergi cennetlerine yönelik düzenlemeler olarak sıralamak mümkündür. (Şanver & Oktar, 2013: 3-4).

Yapılan açıklamalar ışığında, vergi güvenliğini, vergi sisteminin adalet, şeffaflık ve güvenilirlik ilkeleri doğrultusunda işleyişini sağlamak amacıyla kullanılan bir kavram olarak ifade etmek mümkündür. Bir ülkede vergi güvenliği sağlanması, hem vergi mükelleflerinin hem de devletin haklarını korumak için önem arz eden bir husustur.

1.2. Vergi Güvenliğini Belirleyen Unsurlar

Vergi güvenliğini belirleyen birçok farklı unsur vergi sisteminde yer almaktadır. Bu kapsamda vergi güvenliği; verginin konusu, verginin matrahı, vergi tarifesi ve oranı ile verginin tahsili açısından incelenen çok kapsamlı bir bütünü teşkil etmektedir.

Bir verginin ne üzerinden alınacağı ile vergi güvenliği arasında olumlu bir korelasyon mevcuttur. Vergi konusunun dar bir kapsamda ele alınması vergi tabanının sınırlanmasına ve dolayısıyla vergi güvenliğine negatif etki yapmaktadır. Bununla birlikte vergi konusunun kapsamlı ve geniş tutulması durumunda ise vergi tabanı genişleyeceğinden vergi güvenliği ile ilişkili bazı boşluklar ortadan kaldırılmış olmaktadır (Öncel: 2001: 44).

Verginin matrahının, vergi konusunun indirildiği ekonomik değerler olduğu göz önünde tutulduğunda, matrahın sınırları da vergi güvenliğini belirleyici rakamsal faktör olarak ifade edilebilir. Mükellefiyetin sınırları açısından belirleyici faktörler; matrahın genişliği, hesaplanış şekilleri, istisna ve muafiyetlerin sayısı ile indirimler olarak sıralanabilir. Vergi güvenliğini belirleyici unsurlardan biri de söz konusu bu mükellefiyet sınırlarıdır. Muafiyet ve istisnalar ile indirimlerin geniş tutulmasının yanında vergi konusuna göre matrahın daraltılması, vergi güvenliğini azaltıcı etki yapmaktadır. Özellikle bu daralmanın belge düzeninde yaygınlaştırılması, vergi güvenliği açısından söz konusu olumsuz etkileri artırıcı niteliktedir (Öncel, 2001: 46). Bununla birlikte vergi kapasitesi ve optimal sınırlar içinde vergi mükellefiyetini artıracak şekilde vergi matrahının genişletilmesi, toplam vergi hasılatını ve güvenliğini olumlu yönde etkileyecektir. Bu noktada dikkat edilmesi gereken husus ise, mükellefiyetteki genişlemenin sınırlarıdır. Vergi optimumu göz önüne alındığında mükellefiyetteki genişlemelerin belirli bir düzeyi aşmasının ardından vergi gelirleri, mükellef sayısındaki artıştan daha az düzeyde artmaktadır. Dolayısıyla vergi optimumunu aşan ölçüde bir vergi mükellefiyeti genişlemesi bir noktadan sonra vergi hasılatının azalması eğilimi göstermesine sebebiyet verecektir (Çiftçi & Bakırtaş, 2017: 132)

Vergi oranlarının yüksek olduğu durumda mükellefler, vergi ödeme davranışlarında olumsuz yönde hareket edebilme eğilimindedir. Böyle bir durumda vergiden kaçınma veya vergi kaçırmaya yöneleceklerdir. Vergi oranlarında belli bir sınırın üzerine çıktığında ortaya çıkan bu tür olumsuz davranışlar vergi hasılatının aşınmasına yol açacaktır. Bu nedenle mükelleflerin vergiye karşı verecekleri muhtemel tepkiler, vergi oranları ile yakın bir ilişki içindedir. Vergi oranlarının artırılması, vergi kapasitesi ve optimaline bağlı olarak belirli bir noktaya kadar vergi güvenliği sınırları içinde kalmaktadır. Ancak söz konusu nokta aşıldığında vergi oranlarına bağlı olarak vergi güvenliği de tehlikeye girmektedir. Yüksek vergi oranları, kayıtdışı ekonomi kapsamında vergi kayıp ve kaçaklarını artırarak vergi güvenliğini olumsuz yönde etkilemektedir. Genellikle vergi kanunları oluşturulurken vergi mükelleflerinin ödemelerini daha rahat şekilde yerine getirebilmeleri düşüncesi ön planda tutulmaktadır. Söz konusu avantajlar verginin, mükelleflere uygun zamanda ve yerde, uygun yöntemlerle tahsil edilmesini ifade eden uygunluk ilkesini karşımıza çıkarmaktadır. Söz konusu ilke çerçevesinde vergilerin mükelleflerden en uygun zamanda ve koşulda alınması, mükellef psikolojisi ve vergiye uyum süreci açısından önem arz etmektedir. Mükelleflere en uygun zamanda vergi ödemelerinin sağlanması gerek vergi idaresine karşı tutumlarının olumlu yönde değişmesine

gerekse de vergi ahlak düzeyinin artmasına katkı sağlamaktadır. Vergi ahlakı ve bilinci zayıf olan toplumlarda bu ilke, vergi psikolojisi açısından oldukça fazla bir öneme sahiptir (Çiftçi & Bakırtaş, 2017:134).

Vergi güvenliğinin sağlanabilmesi için öncelikle tahakkuk ettirilmeyen ya da tahakkuk ettirildiği halde tahsil edilmeyen ve hazineye aktarılmayan vergilerin hazine dışında kalma nedenleri araştırılmalıdır. Araştırmaya göre vergilendirmenin hangi aşamasında aksaklık varsa tespit edilmeli hangi aşamada daha çok aksaklık varsa güvenlik önlemleri ağırlıklı olarak o aşamaya kaydırılmalıdır (Yılmaz, 2020: 68).

2. VERGİ GÜVENLİK ÖNLEMLERİNİN TASNİFİ

2.1. Gelir Vergisinde Vergi Güvenlik Önlemleri

Konusu gelir olan vergiler Gelir Vergisi ve Kurumlar Vergisi olarak ikiye ayrılmaktadır. Gelir üzerinden alınan vergiler içerisinde düzenlenen vergi güvenlik önlemleri incelenirken; ilk olarak Gelir Vergisi kapsamındaki uygulamalar, ardından Kurumlar Vergisi kapsamındaki uygulamalara değinilmesi yerinde olacaktır.

2.1.1. Ticari Kazançlarda Vergi Güvenliği İle İlgili Düzenlemeler (Asgari Vergi)

Gelir Vergisi Kanunu'nun (GVK) 37. Maddesine göre ticari kazanç, "her türlü ticari ve sınai faaliyetlerden doğan kazançlar ticari kazançtır." şeklinde ifade edilmiştir (Akata, 2021: 46).

GVK'nın, ticari kazanç unsuru olarak nitelendirdiği gelirlere yönelik vergi güvenlik önlemleri, GVK'nın mükerrer 111. Maddesinde, "Talih Oyunları Salonlarından Elde Edilen Kazançlarda Asgari Vergi" olarak düzenlenmiştir. Bu alanda artış gösteren vergi kayıp ve kaçaklarına karşı devlet tarafından söz konusu kaybı önlemek adına getirilen vergi güvenlik önlemidir. Gelir vergisi sisteminde 1995 yılından beri varlığını sürdüren bu güvenlik önlemi talih oyunları salonlarının kapatılması ile beraber günümüzde eski etkinliğini kaybetmiş durumdadır (Akata, 2021: 47).

2.1.2. Gayrimenkul Sermaye İradı İçerisinde Vergi Güvenliği İlgili Düzenlemeler (Emsal Kira Bedeli Esası)

Gayrimenkul sermaye iradı kendi içerisinde vergi güvenlik önlemi barındırmaktadır. GVK'da ele alınan "emsal kira bedeli esası" söz konusu vergi güvenlik önlemleri içinde yer

almaktadır. Söz konusu yöntemde, mal ve hakların mevcut kira bedelleri emsal kira bedelinden az olamamaktadır.

Gayrimenkulün emsal kira bedeli esasının uygulanmasında önemli iki kısıttan faydalanılmaktadır. Bunlardan ilki, yetkili kişi veya kurumlar veya mahkemeler tarafından takdir veya tespit edilmiş kirasının olması durumunda uygulanacak oranın varlığı, ikinci kısas ise; diğer hallerde emsal bedelin, söz konusu mal veya hakların maliyet bedeli, maliyet bedelinin bilinmemesi durumunda uygulanacak yöntemin Vergi Usul Kanununun (VUK)'da yer alan değerlendirme ölçütleri uygulanmasıdır. İlk durumun varlığı halinde; takdir veya tespit edilmiş kira mevcut değilse VUK' a göre belirlenen vergi değerinin % 5'i kadarınca uygulanır. Eğer ikinci durumun varlığı söz konusu olması durumunda, VUK'un servetlerin değerlendirilmesi hakkındaki hükümlerine göre belli edilen değerlerinin % 10'u kadarınca uygulanır (GVK; m.73/f.1).

2.2. Kurumlar Vergisinde Vergi Güvenlik Önlemleri

Küreselleşme olgusuyla beraber artan rekabet ortamından devletler de payını almış ve yatırımcıları kendi ülkelerine çekmek ya da kendi ülkelerinde tutmak amacıyla birbirleriyle rekabet yarışına girmişlerdir. Artan bu rekabet sonucunda zararlı vergi rekabeti kavramı doğmuştur. Zararlı vergi rekabeti sonucunda bazı ülkelerin vergi matrahları aşınmaya başlamıştır. Dolayısıyla vergi gelirlerinin aşınmasının önüne geçmek isteyen ülkeler mevzuatlarını güncelleyerek bazı vergi güvenlik önlemleri ile donatmışlardır. İşletmeler açısından ise ülkelerin sunduğu vergisel avantajlar vergi planlamasının yönünü değiştirmiştir. Ülkelerin sunduğu indirim, istisna ve muafiyet gibi vergisel avantajlar işletmelerin yatırımlarını bu ülkelere kaydırmalarını teşvik etmiştir. Sunulan bu avantajlardan kanunların izin verdiği ölçüde yararlanan işletmeler vergi yüklerini azaltmayı amaçlamaktadırlar. Ancak sunulan avantajların cazibesi bazen işletmelerin bu avantajları olumsuz yönde kullanmalarına ve agresif vergi planlaması yoluna gitmelerine sebep olmuştur. Bu noktada devletlerin vergi mevzuatlarına ekledikleri vergi güvenlik önlemleri önem arz etmektedir. Böylece vergi tabanının aşınmasının önlenmesi amaçlanmaktadır.

Bu kapsamda 5520 sayılı Kurumlar Vergisi Kanununun (KVK) ile birtakım düzenlemeler getirilmiştir. Bunlar; KVK'da örtülü sermaye, Kontrol Edilen Yabancı Kurum Kazancı (KEYKK), transfer fiyatlandırması yoluyla örtülü kazanç dağıtımına yönelik düzenlemelerdir. KVK'da örtülü sermaye ile amaçlanan, sermaye niteliği taşıyan borç vermeler sonucu tahakkuk

ettirilen faizlerin, kur farklarının ve benzeri giderlerin kurumların vergi matrahlarından indirilmesini engellemektir. İşletmeler ortak ve sahiplerinden sermaye olarak almaları gereken fonları kuruma borç olarak alınmış gibi göstererek karşılığında faiz ödemektedirler. Bu durum sonucunda işletme elde ettiği kurum kazancını vergilendirmeden ortaklara aktarabilmektedir. Ayrıca, Çok Uluslu Şirketler'in (ÇUŞ) bu tür işlemleri dolayısıyla kaynak ülke açısından kâr payı vergilendirilmesi ile ödenen faizlerin vergilendirilmesi sınırlı olmakta ve sınırı aşan bu tür işlemlerde şube ya da iştirakin bulunduğu ülkenin vergi tabanı aşınmaktadır. TVS bu tür işlemlerin önüne geçmek ve vergi tabanının aşınmasını engellemek için mali mevzuatta örtülü sermaye uygulamasına yer vermiştir. Bu sayede sermayeye faiz yürütülmesi yasağının peçelenmesini engellemek ve kurumlar vergisi matrahının aşınmasını önlemek amaçlanmaktadır (Yılmaz, 2020: 74).

2.2.1. Kontrol Edilen Yabancı Kurum Kazancı

Kontrol Edilen Yabancı Kurum Kazancı (KEYKK), bir kişi veya kurum tarafından yurtdışında yönetilen bir şirketin çıkarlarının, dağıtılmamış olsa bile, ortağın ikamet ettiği ülkedeki bir ortağa dağıtılmış gibi vergilendirilmesi olarak tanımlanmaktadır (Ercan, 2020: 170).

KEYKK kavramı, Türk vergi sistemine ilk olarak 5520 sayılı Kanunla dâhil edilmiş olup, müessesenin adında yer alan “kurum” terimi, müessesenin uygulama kapsamı içerisinde yer alacak kurum ve kuruluşları belirlemesi anlamında önem taşımaktadır. Bahsi geçen müessesede, şirket veya kuruluş gibi terimlerin yerine kurum teriminin yer alması, sadece KVK kapsamına giren kurum tanımı içerisinde yer alan kurumları hedeflediğini göstermektedir (Ercan, 2020: 170).

KEYKK müessesesini benimsemiş çoğu vergi sisteminde, KEYKK'ler, yabancı ülkelerde ikamet eden ve kaynak ülkede doğrudan vergiye tabi olmayan bağımsız vergilendirilebilir kişilikler olarak kabul edilebilmektedir. Kaynak ülkede mukim olmayan KEYKK müessesesinde iştiraki bulunan tam mükellef kişi ve kurumlar ise KEYKK müessesesi sayesinde doğrudan kaynak ülkede vergilendirilmektedir. Böylelikle bu kurumların vergi erteleme yoluyla vergiden kaçınması otomatik olarak önlenmiş olmaktadır (Ercan, 2020: 172).

2.2.2. Transfer Fiyatlandırması Yoluyla Örtülü Kazanç Dağıtımı

Örtülü sermaye ve transfer fiyatlandırması yoluyla örtülü kazanç dağıtımı vergi güvenlik müessesesi olarak nitelendirilir. Bunların temel amacı vergi matrahının haksız yere azaltılmasını engellemek ve hazinenin kayba uğramasını önlemektir.

Temel olarak örtülü sermaye kavramı, kurumların kazançlarını bu tür vergi peçelemesiyle ve muvazaalı işlemler vasıtasıyla saklayarak, vergi matrahını aşındırmayı hedefleyen işlemleri önüne geçmek amacıyla getirilmiştir. Örtülü sermaye kavramının üzerinde durduğu husus şirketlerin finansman ihtiyacı ve bunu giderme yöntemleri ile ilgili ortaya çıkan borçlanmalardır. KVK' da örtülü sermaye saydığı bu borçlanmalar için ödenen ya da hesaplanan faizlerin kurum kazancından indirilemeyeceği hükme bağlanmıştır. Bu bağlamda KVK'ya göre; *“Kurumların, ortaklarından veya ortaklarla ilişkili olan kişilerden doğrudan veya dolaylı olarak temin ederek işletmede kullandıkları borçların, hesap dönemi içinde herhangi bir tarihte kurumun öz sermayesinin üç katını aşan kısmı, ilgili hesap dönemi için örtülü sermaye sayılır.”* hükmü ile örtülü sermaye kanun kapsamında tanımlanmıştır (KVK; m.12/f.1). Örtülü sermaye müessesesi ile kurum kazancının eksik gösterilmesinin önüne geçilmek amaçlanmaktadır. Eğer bu hüküm olmasaydı, kurumun kendi öz sermayesi dış sermaye gibi gösterilerek, ödenen ya da ödenecek faizlerin gider olarak matrahtan indirilmesi mümkün olabilecekti. Bu yolla, devletin vergi alacağını koruyan vergi güvenlik önlemi olduğu açıktır.

Örtülü kar paylaşımı, bir şirketten kurumsal gelirin vergiden muaf transferini temsil etmektedir. Kurum kazancının vergilendirilmesinden sonra, kar dağıtıldığında, ortaklardan alınan temettüler ek gelir vergisine tabi olmakta ve elde edilen gelir üzerindeki vergi yükünü artırmaktadır. Bu durumda, kurum kazancı vergilendirildikten sonra, karın hissedarlarla paylaşılması yerine, elde edilen kazanç yasal olarak kurumlar vergisinden muaf tutularak hissedarlar lehine ödenerek örtülü kazanç elde edilir. Bu nedenle transfer fiyatlandırması, örtülü kar paylaşımını önlemek için bir "vergi garanti kurumu" görevi görür. Bu açıdan bakıldığında, menfaat sahiplerinin ve kurumların vergi matrahını baltalaması ve kurum kazancının karşılıklı olarak farklı fiyat veya fiyatlardan mal veya hizmet alım veya satımı yoluyla ifade edilebilmesi anlamına gelmektedir. Bu çerçevede oluşturulan kuralların amacı, ilişkili taraflarla mal veya hizmet alışverişinde bulunan kişi ve grupların gelirlerinin eksiksiz ve doğru bir şekilde raporlanmasını sağlamak ve transfer fiyatlandırmasının vergi matrahını bozmasını önlemektir (Kara & Can, 2017: 17).

3. ÇEŞİTLİ ÜLKELERDE VERGİ GÜVENLİK ÖNLEMLERİ

3.1. ABD’de Vergi Güvenlik Önlemleri

3.1.1.ABD’de Asgari Vergi Uygulaması (Alternative Minimum Tax)

Bireysel Alternatif Asgari Vergi (AMT), normal gelir vergisi ile birlikte çalışır. Bazı vergi mükelleflerinin, bir kez düzenli gelir vergisi kurallarına ve bir kez de asgari vergi uygulaması kurallarına göre yükümlülüklerini iki kez hesaplamasını ve ardından daha yüksek tutarı ödemesini gerektirir. Bu bağlamda Alternatif Asgari Vergi (AMT), bazı vergi mükelleflerinin vergi yükümlülüklerini iki kez hesaplamasını ve en yüksek tutarı ödemesini gerektiren ayrı bir vergi sistemidir. AMT, normal sisteme göre daha az farklı muafiyetlere ve oranlara sahiptir (Tax Foundation, 2022).

Alternatif asgari vergi, yüksek gelirliler için standart gelir vergisine zorunlu bir alternatiftir. AMT, normal vergi oranından birkaç yönden farklıdır: Birincisi, standart kesintiye sahip değildir veya herhangi bir kişisel muafiyete izin vermez ve en yaygın ayrıntılı kesintileri ortadan kaldırır. Bunlara eyalet ve yerel gelir vergileri, yabancı vergi kredileri ve çalışan işletme giderleri dahildir. AMT, vergi dilimlerinde biraz daha basittir ve %26ve %28 olmak üzere iki vergi oranı vardır.

AMT'nin amacı, bireylerin vergilendirilebilir gelirlerini çok fazla düşürmelerini önlemektir. Ancak “vergi mükellefleri, mevcut vergi sisteminin merkezi bir parçası olan kesintileri kullandıkları için cezalandırılmalı mı?” Sorusu da göz ardı edilmemektedir. Bu kesintiler ekonomik olarak sağlıklı değilse, vergi kanunu en başta bunların kullanımını teşvik etmemelidir (Demian&Company, 2020).

3.1.2. Vergi Denetim Sistemi

ABD’de vergi kanunlarının yönetim ve uygulamasından hazineye bağlı İç Gelir İdaresi (Individual Revenue Service) sorumludur. IRS’nin en önemli fonksiyonlarından biri vergi kanunlarının uygulanmasıdır. Bunun yanında mükelleflerin beyannamelerini doğru olarak vermeleri ve vergi yükümlülüklerini yerine getirmelerini ve tahakkuk edecek vergilerini doğru olarak ödemelerini temin etmekle görevlidir. Bunun dışında vergi kanunlarına uymayan mükelleflerin inceleme ve soruşturulmasıyla da yetkili ve görevlidir (Çavdar, 2019: 134).

IRS’de vergi incelemesi, mükellefle temasa geçmek amacıyla beyanname yazılı olan adrese ilk temas mektubu olarak adlandırılan bir mektubun gönderilmesiyle başlar. İlk temas mektubu, mükellefi IRS vergi incelemesinin ne anlama geldiği, inceleme elemanının hangi konuları inceleyeceği ve incelemenin de inceleme elemanının bulunduğu büroda yapılacağı konularında bilgilendirir. Diğer bir ifadeyle, ilk temas mektubu incelemenin kapsamı ile ilgili bütün bilgileri içermektedir. İncelemeler sonucunda mükelleflerin beyanları ya olduğu gibi onaylanır ya da mükelleflere ilave vergi önerisinde bulunulur. Vergi mükelleflerinin birçoğu inceleme elemanları tarafından önerilen değişiklikleri kabul etmektedir (Çavdar, 2019: 135-136).

3.2.Alman Vergi Sisteminde Uygulanan Vergi Güvenlik Önlemleri

3.2.1.Ortalama Kar Haddi Uygulaması

Federal Alman Gelir Vergisi Kanunu’nu incelediğimizde, bazı özellikleriyle ülkemizde uygulanan ortalama kar haddi esasına benzeyen bir uygulamanın olduğu söylenebilir.

Ülkemizde uygulanan ortalama kar haddi uygulaması Alman Vergi Sisteminde Yol Gösterici Oranlar Usulü olarak yer almaktadır. Söz konusu yöntem, daha çok deneyim ve tahmine dayanan bir yöntemdir. Bu yöntem, vergi dairelerinin uzun bir zaman sürecinde edindiği çeşitli deneyimlere dayanmaktadır. Yol Gösterici Oranlar Usulü, aynı dalda faaliyet gösteren mükellef grupları arasında yaptığı incelemeler sonucu ortaya çıkan kar oranlarını esas alır. Vergi beyannamelelerindeki bildirimler bu oranlara göre denetlenmektedir (Arslan, 1994: 124-125).

3.2.2.Servet Bildirimi

Servet bildirimiminin F. Almanya’daki durumu farklı bir görüntüyü sergilemektedir. Bu ülkede geçmiş zamandan günümüze Servet Vergisi (Vermögenssteuer) uygulanmakta olup ve mali sistem içinde bu vergi oldukça önemli bir yer kaplamakta idi. Gelir Vergisinin uygulanmasından sonra Servet Vergisi düşük oranlarda korunmuş ve Gelir Vergisinin denetiminde başarı ile kullanılmıştır. F. Almanya’da hem gerçek hem de tüzel kişiler Servet Vergisinin kapsamına dâhildir. Böylece, Servet Vergisi hem bir gelir kaynağı olarak hem de Gelir Vergisini denetleme aracı olarak kullanabilmektedir (Arslan, 1994: 125).

3.2.3. Vergi Denetimi

Almanya'da "denetim" niteliğindeki vergi denetimleri Teftiş ve Teftiş Kurulu tarafından, vergi denetimleri ise vergi dairesi denetçisi tarafından yapılmaktadır. Alman vergi sisteminde, vergi denetimlerinin kurulması 1977 Mali Usuller Yasası hükümleriyle düzenlenmiştir (Beşel & Gürdal, 2017: 192).

Almanya'da teftiş niteliğinde olan denetim Sayıştay tarafından yerine getirilirken vergi incelemeleri vergi dairelerinde bulunan inceleme elemanları tarafından gerçekleştirilmektedir. Alman vergi sisteminde vergi incelemesi müessesesi 1977 tarihinde yürürlüğe giren Vergi Usul Kanunu hükümlerince düzenlenmiştir. Alman vergi sisteminde denetim faaliyetleri yoklama, işletme denetimi ve vergi takibatı olmak üzere üç yönteme dayanmakta olup yoklama, mükellefiyet ve mükellefiyet şekilleri ve bunlarla ilgili tespit ve kontrolleri kapsamakta, işletme denetimi tahakkuk eden verginin hesaplanmasına ilişkin işlemlerin incelenmesinin mükellef nezdinde yapılması, vergi takibatı servisi ise geniş yetkilerle donatılmış vergi takipçilerinden oluşmakta ve vergi kaçakçılığı ile ilgilenmektedir. Vergi inceleme elemanları, küçük ve orta büyüklükte işletmeleri inceleyen, büyük işletme ve holdinglerden sorumlu olanlar ve vergi soruşturma biriminde görevli olanlar olmak üzere sınıflandırılmıştır. Almanya'da vergi yönetiminde etkinliğin sağlanması mükelleflerin vergi duyarlılıklarını arttırarak vergi kayıp ve kaçaklarının azalmasını sağlamıştır (Yılmaz, 2019: 20-21).

3.3.Fransız Vergi Sisteminde Uygulanan Vergi Güvenlik Önlemleri

3.3.1.Ortalama Kar Haddi

Fransa'da perakende satışların ve hasılatın kontrol edilmesi iki şekilde olmaktadır (Arslan, 1994: 132-133):

3.3.1.1.Gayrisafi Hasılatın Kıyaslanması Yolu

Bu yöntemde, gayrisafi kar, perakende satış yapan bir işletmenin, beyan ettiği gelirden bir kuşku duyulması halinde inceleme elemanı tarafından, yıl içinde satışı yapılan malın maliyet bedeline uygun olan oranın uygulanması ile hesaplanmaktadır. Uygulanacak kar yüzdesinin belirlenmesinde, Maliye Bakanlığınca çeşitli meslek gruplarına göre hazırlanmış dokümanlardan yararlanılmaktadır.

3.3.1.2.Göstergeye Dayanan Kontrol Yolu

Bazı göstergeler esas alınmak suretiyle, beyan dışı bırakılmış bir hasılatın bulunup bulunmadığı araştırılmaktadır. Örneğin bir kısım alışların kanuni defterlere kaydedilmemiş olduğunun görülmesi, bir kısım satış hasılatının da defterlere kaydedilmediğinin göstergesi olarak kabul edilmektedir. Göstergelere dayanan kontrol yöntemiyle beyan dışı bırakılmış hasılatın tam olarak ortaya konulabileceği söylenemez. Ancak hasılat yaklaşık olarak hesaplanabilmektedir. Bu uygulama ile yaklaşık bir belirleme çaresiz bir kabulden üstün tutulmaktadır.

3.3.2.Hayat Standardı

Fransa'da, mükelleflerin bildirdikleri vergi matrahının hukuka uygunluğunu doğrulamak için uygulanan ve "Sode General Des İmpots" nun 168. maddesinde "yaşayış tarzının bazı unsurlara göre vergiye tabi gelirlerin asgari ve götürü takdiri" ismiyle düzenlenen hükmü gereğince, mükelleflerin elde ettikleri gelirleri ile beyan ettikleri vergi arasında uyumsuzluk olması halinde vergilemeye esas matrah, götürü olarak belirlenecektir. Bahsi geçen yöntemin uygulanmasında mükellefin sahip olduğu birtakım varlıkları götürü şekilde asgari matrah olarak dikkate alınmıştır (Arslan, 1994: 134)

3.3.3.Servet Bildirimi

Fransa'da ülkemizde daha önce uygulanan servet beyanına benzer biçimde, tüm gelir vergisi mükelleflerinin servetleri hakkında ayrıntılı bilgiler mevcuttur. Bu bilgiler vergi dairelerinin arşivlerinde yer almaktadır. Gerek duyulduğunda, mükellefin gelirinin belirlenmesinde karine olarak arşiv bilgilerinden yararlanılmaktadır (Arslan, 1994: 134)

3.3.4.Vergi Denetimi

Fransa'da teftişler eyalet içindeki teftiş ajansları tarafından yürütülmektedir. Mali denetim, 1816 yılında Maliye Bakanlığı ile Maliye Bakanlığının birleşmesi ile kurulan İktisat, Maliye ve Sanayi Bakanlığının daireler arası yetkisine sahip bir maliye müfettişi tarafından yapılmakta ve doğrudan Maliye Bakanlığına rapor vermektedir. Bakanlığın teftiş, soruşturma ve soruşturmalarda etkin ve verimli çalışmasını sağlamak amacıyla kurulan komisyon, maliye müfettişleri ve maliye müfettişlerinden oluşmaktadır (Çavuş, 2006: 28).

3.4.İngiliz Vergi Sistemi Ve Uygulanan Vergi Güvenlik Önlemleri

3.4.1.Ortalama Kar Haddi

İngiliz Gelir Vergisi Sisteminde, ciro üzerinden vergilendirme olarak adlandırılan ve sadece dar yükümlüler için uygulanan bir önlem vardır. Bu önleme göre, dar yükümlülüğü olan kimselerin vergiye tabi kazançlarını doğru olarak belirlemek mümkün olmadığı takdirde, bunların cirolarına belirli bir kar oranı uygulanmaktadır. Kar oranının uygulanması ile bulunan miktar, vergiye esas olarak alınmaktadır. Uygulanan oran önceden herhangi bir çalışma ile belirlenmemekte, gerek duyulduğunda işin niteliğine göre sonradan tayin edilmektedir (Yeniçeri, 2005: 122).

3.4.2.Servet Bildirimi

İngiltere'de Gelir vergisinin metninden doğma bir servet bildirim yoktur. Vergi Usul Kanununda (Tax Menagement Act) ayrı bir kurum olarak düzenlenmemiş olmasına karşın, mali sistem içinde servet denetimi ve servet bildirim bir gelenek olarak yer almakta ve gelir vergisi denetiminde bu kurumdan büyük ölçüde yararlanılmaktadır. Mükellefler, yıllık gelir vergisi beyannamelerinde kazanç ve iratlarının yanı sıra servet unsurlarını da bildirmektedirler. Servet unsurlarında bir artış oluşması ya da ihbar olması durumunda, o mükellefin 10-15 yıllık beyannameleri incelenerek bildirilen gelirleri ile vergiye tabi olmayan gelirleri toplanmakta ve o dönem için normal ölçülere göre belirlenen geçim giderleri düşülerek tasarruf edilebilecek gelir bulunmaktadır. Vergilendirilmemiş bir servet artışı bulunması ve bunun nedenlerinin de mükellef tarafından açıklanamaması durumunda, geriye doğru vergi salınması yoluna gidilmektedir (Arslan, 1994: 138).

3.4.3.Vergi Denetimi

Bölge müfettişleri oldukça bağımsız çalışmaktadırlar. Yeterli ölçüde esneklik ve kanuni yetkilerle donatılmışlardır. Ancak, başmüfettiş, bölge müfettişlerinin, vergi dairesini iyi yönettiğinden emin olacak, idarenin etkinliği konusunda güvenecektir. Bölge müfettişleri, müfettişlik bölümünün vereceği talimatlar doğrultusunda çalışırlar. Her denetim elemanı, Başmüfettişin temsilcisi olarak bir bölgeden sorumludur. Bölgedeki işlerin planlanan biçimde yürüdüğünü, verimliliğin standartlara uygunluğunu izlerler. Diğer taraftan görevin yürütülmesinde ortaya çıkan ve genel merkez görüşünün bilinmesine ihtiyaç duyulan

durumlarda başmüfettişi haberdar ederler. Denetim elemanının başlıca görevlerinden biri de, her bölgede ve her yıl bir kez yapılan genel denetimdir. O dönemde geçmiş yılın kritiği yapılır ve gelecek yıla ait planlar incelenir (Arslan, 1994: 138).

İngiltere'de vergi denetimi alanında Serbest Hesap Uzmanlarından (Chartered Accounted) geniş ölçüde yararlanılmaktadır. Hemen her mükellefin bir muhasibi veya mali müşaviri vardır. Mali müşavirin talimat ve direktiflerine göre vergi kanunlarındaki esaslar çerçevesinde mükelleflerin tutmak zorunda oldukları defterler muhasebeciler tarafından tutulmaktadır. Muhasebecisi olmayanlar ise bu işi kendileri yapabilecek derecede bilgiye sahip olanlardır (Yeniçeri, 2005: 123).

4.VERGİ GÜVENLİĞİNE İLİŞKİN TEMEL İLKELER

Vergi güvenliğine ilişkin temel ilkeler genel olarak vergilemenin anayasal ilkeleri kapsamında değerlendirilmelidir. Bu ilkeler, kanunilik ilkesi, istikrar ilkesi, hukuki güvenlik ilkesi olarak incelenmektedir. Söz konusu ilkelerin yanında, mükellef hakları, vergi güvenliğine idarenin yaklaşımı ile idari yorumlar ve idarenin sahip olduğu takdir yetkisi de vergi güvenliğinin uygulanmasına yönelik temel ilkeler çerçevesinde değerlendirilmelidir.

4.1.Vergilemenin Anayasal İlkeleri Açısından Vergi Güvenliği

4.1.1.Kanunilik İlkesi Açısından Vergi Güvenliği

Anayasa'nın Vergi Ödevi başlıklı 73. maddesinde kanunilik ilkesi odak noktası olarak alınmış olup maddenin ilerleyen bölümlerinde kanunilik ilkesinin istisnasına yer verilmiştir. Anayasa'nın 73. maddesinin dördüncü fıkrasında yer alan hükme göre;

Vergi, resim, harç ve benzeri mali yükümlülüklerin muaflık, istisnalar ve indirimleriyle oranlarına ilişkin hükümlerinde, kanunun belirttiği yukarı ve aşağı sınırlar içinde değişiklik yapmak yetkisi Cumhurbaşkanına verilebilir.

Anayasa'nın 167. maddesinin ikinci fıkrası hükmüne göre;

Dış ticaretin ülke ekonomisinin yararına olmak üzere düzenlenmesi amacıyla ithalat, ihracat ve diğer dış ticaret işlemleri üzerine vergi ve benzeri yükümlülükler dışında ek mali yükümlülükler koymaya ve bunları kaldırmaya kanunla Cumhurbaşkanına yetki verilebilir.”

Yukarıda ifade edilen ve kanunilik ilkesinin istisnalarını oluşturan maddeler, idari otoritenin keyfi davranışlarına neden olması, hukuki güvenlik ilkesini zedelemesi yönlerinden eleştirilmektedir. Ülkemizdeki uygulama sonuçları incelendiğinde, söz konusu istisna hükümlerinin amacına uygun kullanıldığını söylemek güçtür. Anayasada yer alan ve Cumhurbaşkanına verilmiş olan yetki devri, vergilemede belirlilik ve istikrar ilkelerine zarar vererek, hukuki güvenlik şemsiyesini zedelemektedir (Gerçek & Bakar, 2017: 25).

Vergi idaresinin vergilemeye ilişkin faaliyetlerinin kanun ile düzenlenmesi bir yandan vergi yükümlülerine güvence ve eşitlik sağlarken; diğer yandan da idarenin kamu hizmetlerini kararlılık içinde sürdürmesi için alacaklarını daha hızlı ve etkili biçimde tahsil ve takip etmesine olanak vermektedir. Kanunilik ilkesi, vergi yükümlüsü için kanun sınırlarının aşılması güvencesini verirken, vergi alacaklısı olan devlete de bu yetkinin kullanılması ödevini vermektedir (Kanmaz, 2018: 10).

4.1.2.İstikrar İlkesi Açısından

Vergi kanunlarında sık yapılan değişiklikler vergi güvenliğini olumsuz etkileyen etkenlerin başında gelmektedir. Mükelleflerin veya diğer ekonomik birimlerin yerine getireceği işlemlerin sonuçlarının ve bu işlemlerin beraberinde getireceği vergi kurallarının kesin olarak bilinmemesi durumu, mükelleflerin devlete duydukları güvene zarar vermekte ve vergilemede süreklilik olgusunun yerine getirilememesine neden olmaktadır. Tüm bu durumlar vergi psikolojisine ters düşmektedir (Şenyüz, 1993: 212).

Vergi kanunlarının sık aralıklarla değişmesi, yükümlülerin kanunları takip edememelerine neden olmaktadır. Vergi kanunlarında sık yapılan değişiklikler, mevzuatı takip edilemeyecek boyuta getirmiştir. Yapılan düzenlemeler, devlet ve mükellef barışını sağlamayı amaçlasa da, sık değişen vergi kanunlarına uyum sağlamanın kolay olmayacağı göz ardı edilmemelidir.

4.1.3.Hukuki Güvenlik İlkesi Açısından

Hukuk devleti en kısa ve öz bir ifadeyle, hukuk kurallarına sıkı sıkıya bağlı olan ve vatandaşlarına ve daha doğrusu tüm bireylere hukuki güvenlik sağlayan bir devlet olarak tanımlanabilir (Aktan, 2017: 103).

Hukuki güvenlik ilkesi aynı zamanda, belirli bir aralık içinde, tüm hükümet faaliyetlerinin makul bir şekilde tahmin edilebilir olduğu anlamına gelir. Hukuki güvenlik, yalnızca bireylerin devlet davranışına olan güvenini değil, aynı zamanda geçerli yasanın dayandığı güveni de içerir. Dolayısıyla bu ilke istikrar ilkesiyle yakından ilişkilidir. Vergi hukukunda sık sık yapılan değişiklikler vergi istikrarı ilkesini zedelemekte ve mükelleflerin geleceğe güvenle bakmasını engellemektedir.

Hukuki güvenlik ilkesi ile hukuka uygunluk ilkesi de yakından ilişkilidir. Verginin niteliğini etkileyen yasal düzenlemeler mükellefler için önemli bir güvencedir. Ancak Türk vergi sistemimizde kanunilik ilkesinin birçok istisnasının olduğu görülmektedir. Söz konusu bu istisnalar kimi zaman belirlenen sınırları aşabilmektedir. Sonuç olarak, hukuki belirlilik ilkesini ihlal etmektedir. Hukuki güvenlik ilkesine ulaşmanın ön koşulu, devletin de kurallara uymasındır. Bu sayede vatandaşlar devletin icraatlarına ve mevcut hukukun devamına güvenebilirler. Hukuki güvenlik ayrıca bireylerin vergilendirme yoluyla devlet müdahalesini öngörebilmelerini ve durumu buna göre ayarlayabilmelerini gerektirir.

4.2.Mükellef Hakları Açısından

Vergi güvenliği kavramı, devletin vergi gelirlerini tam ve zamanında tahsil etmesine izin vermenin yanı sıra mükellefleri koruyan bir kavram olarak karşımıza çıkmaktadır.

Vergilemenin pasif süjesi olan mükelleflerin idarenin eylem ve işlemlerinden korunması oldukça önemlidir. Bu konu mükellef hakları ve diğer konularla yakından ilgilidir. Vergi hukuku, vergi makamları ile bireyin temel hak ve özgürlükleri arasındaki kısıtlamaları ve bireyin temel hak ve özgürlüklerinin vergi makamlarına olan duyarlılığını göz önünde bulundurarak; genellikle hak ve özgürlüklere vurgu yapmaktadır. Ancak, vergi mükellefi korumasına ve mükellef haklarına geçiş aşamalı olarak gerçekleşmektedir.

Mükellef hakları, mükelleflerin anayasa ve antlaşmalar gibi birincil ve ikincil kaynaklar aracılığıyla yararlanabilecekleri vergi yargısı kapsamında vergi hukuku kurallarını uygulamaktan veya uygulamaktan imtina etme haklarıdır ve talep edilebilecek bir imtiyazdır. Günümüzde vergiye gönüllü uyumun sağlanması, vergi makamları ile işbirliklerinin kurulması ve vergilendirme anında mükelleflerin akılda tutulması için yapılan çalışmalar mükellef haklarının varlığını ortaya koymaktadır (Kanmaz, 2018: 60).

4.3.Vergi Güvenliğine İdarenin Yaklaşımı Açısından

Vergi güvenliği terimi genellikle idari vergi taleplerinin korunması olarak anlaşılmaktadır. Bu yaklaşım nedeniyle mükellef güvenliği konuları göz ardı edilmiştir (Kanmaz, 2018: 62)

Mükelleflerin vergi kaçırmaya yönelmeleri, sahip olduğu haklarla değil; vergi ahlâkıyla açıklanabilir. Vergi ödeme isteğinin adalete, yargıya ve vergi ahlakına bağlı bir yapıya sahip olduğunu söylemek mümkündür. Çünkü vergi ahlakı önemli ölçüde, dış müdahalelerden etkilenen bir yapıya sahiptir. Toplumda yaygın bir şekilde vergi kaçakçılığı olduğu izlenimi oluşmuşsa, bireylerin vergi ödeme konusunda içsel motivasyon olarak tanımlanan vergi ahlakı da, negatif olarak etkilenerek vergi ödeme konusunda isteksiz davranacakları muhtemeldir. Bu bağlamda, devlete bağlılık ve vergi ahlâkının sıkı bir ilişki içinde olduğu söylenebilir (Gencel & Kuru, 2012: 33-34).

Literatürde devlet ve mükellefler arasındaki ilişki bir psikolojik sözleşme olarak adlandırılmaktadır. Bu durumda her iki tarafın da üzerine düşen yükümlülükleri yerine getirmesi beklenmektedir. Aksi takdirde sözleşme bozulacak ve sistem gerektiği şekilde işlemeyecektir. Bu psikolojik sözleşmede en önemli etmen tarafların birbirlerinin dürüstlüğüne olan inancıdır. Eğer sözleşmenin başında, taraflardan biri diğerinin dürüstlüğünden şüphe duyuyorsa anlaşma baştan bozulmuş demektir. Devlet-vatandaş ilişkilerinin sağlıklı olabilmesi ve vergi gibi yükümlülüklerin gönüllü olarak ve yeterli düzeyde yerine getirilebilmesi için, öncelikle toplumun çeşitli kurumlarına ve özellikle devlete ait kurum ve kuruluşlarına yeterli bir düzeyde güvene gereksinim vardır (Gencel& Kuru, 2012: 34).

4.4.İdari Yorumlar Ve Takdir Yetkisi Açısından

Yürütme organının kuruluş ve işleyişini, görev ve yetkilerini düzenleyen kanun ve diğer yasal hükümler belirsiz ve çok geniş yorumlanabilir. Bu yorumlar, kamu düzeni ve ahlakı, kamu yararı, kamu işleri, genel ahlak, hizmetin gerekleri, kamu güveni, kamu sağlığı, kamu refahı, ulusal güvenlik, kamu güvenliği, uygun kelime ve terimleri ile kullanılmaktadır (Kalabalık, 1997: 223).

İdari ve denetim birimleri arasında, denetim birimlerinin kendi aralarında ve hatta denetim personeli arasında çok farklı yorumlar vardır. İdare takdir yetkisini kullanırken aynı

zamanda yorum da yapmaktadır. İdare tarafından vergi kanunlarının yorumu yapılırken kanunilik ilkesinden sapılmaması son derece önemlidir (Gerçek, 2010: 26).

5.TÜRKİYE'DE UYGULANAN VERGİ GÜVENLİK ÖNLEMLERİNİN DEĞERLENDİRİLMESİ VE YAŞANAN SORUNLAR

193 Sayılı Gelir Vergisi Kanunu'nun 73'üncü maddesinde düzenlenen "emsal kira bedeli" uygulamasının Anayasa'nın 2, 5, 10 ve 73'üncü maddelerine aykırı olduğu iddialarının iptali için Anayasa Mahkemesi itiraz yoluna başvuru nedeni olarak, Anayasa'nın 2. ve 5. maddelerine göre refah devleti kavramının benimsendiği belirtilmiştir. Refah devleti anlayışı, devletin tüm vatandaşlar için asgari bir sosyal ve ekonomik seviyeyi sağlamak ve sürdürmekle yükümlü olduğu şeklindedir. Bunu başarmak için kaynak transferi gibi doğrudan yollardan veya bazı faaliyetleri kolaylaştırmak veya teşvik sağlamak gibi dolaylı yollardan yararlanabilmektedir. Dolaylı yolların kullanılması, toplumsal dayanışmayı güçlendirerek devletin tek başına çözemeyeceği sorunlara toplumsal katkı sağlama amacına hizmet eder. Refah devleti anlayışını aktarmanın en önemli araçlarından biri vergi politikasıdır. Normal şartlarda vergilendirilmesi gereken grup veya işlemler vergi muafiyeti ve istisnaları ile vergiden muaftır. Yukarıdaki madde bağlamında emsal kira değeri ilkesi, ev sahibi ile kiracı arasındaki özel ilişkide ve ev sahibinin mülkünü başkasının kullanımına açması durumunda çok farklı saiklere sahiptir. Örneğin, bir gayrimenkul sahibi bir yoksula gayrimenkulü bedelsiz olarak devrederse, elde etmediği kira geliri üzerinden vergi ödemesi gerektiği ileri sürülmüştür. Dolayısıyla sosyal dayanışmayı zorlaştırdığı için refah devleti ilkeleriyle çeliştiği sonucuna varılabilir. Anayasa'nın 10. maddesindeki kira eşdeğeri hükümler dikkate alındığında, kira geliri elde etmek amacıyla mülk kiralayanlar ile emsallerine göre daha az veya daha az kira geliri elde edenlerden aynı şekilde vergilendirilir (Tekin & Avşar, 2020: 46). Bu durum mükelleflerin, gerçekten elde ettikleri kira gelirlerini doğru beyan etmedikleri düşüncesinde olduğunu ortaya koymaktadır. Bu durumda da devlet ve mükellef ilişkilerinin güvensiz bir zeminde olduğu görülmektedir.

Emsal kira bedeli Anayasa'nın 73.maddesi kapsamında değerlendirildiğinde, kirası olmayan taşınmazın vergisinin ne olacağı tartışması ortaya çıkmaktadır. Ancak Gelir İdaresinin vermiş olduğu bir özalgede, gayrimenkulün korunmak amacıyla bedelsiz olarak başkasına devredilmesi halinde emsal kira bedeli hesaplanması ve hesaplanan bedel üzerinden beyanname verilmesi gerektiğini belirtmiştir.

Ülkemizde emsal kira bedeli, ortalama kar haddi, asgari gayrisafi irat, hayat standardı esaslı, servet beyanı gibi vergi güvenlik uygulamaları geçmiş zamanlarda uygulanmış olup bazıları günümüzde hala uygulanmaktadır. Vergi sisteminin kendi kendini kontrol etmesine büyük ölçüde yardımcı olan vergi güvenlik önlemleri, vergi incelemeleri, denetim kurumları kadar önemli bir unsur olarak karşımıza çıkmaktadır. Bu noktada vergi güvenliğini belirleyen unsurların vergi güvenlik önlemleri bakımından değerlendirilmesi rasyonel olacaktır.

5.1.Vergi Güvenliğini Belirleyen Unsurların Vergi Güvenlik Önlemleri Bakımından Değerlendirilmesi

Vergi güvenliğini belirleyen unsurlar; verginin hangi somut olay üzerinden alınacağı, mükellefi ve vergiyi doğuran olay, verginin matrahı, verginin oranı ve verginin tahsilatı gibi genellikle vergi yükümlülüğüne ilişkin unsurlardır. Bu unsurların her birinin vergi güvenliğini sağlamadaki etkileri farklıdır. Dolayısıyla yasalar düzenlenirken ülkenin içinde bulunduğu sosyal, ekonomik ve kültürel özelliklerinin yanı sıra vergi güvenliğini belirleyen unsurlar arasındaki uyum da göz önünde bulundurulmalıdır. Aksi takdirde vergi güvenliğine etkileri olumsuz olabilir.

Bilindiği üzere, verginin konusu, vergiye tabi olan unsuru ifade etmektedir. Verginin konusunun çok sayıda somut olayı kapsamaması ile vergi güvenliği arasında olumlu yönde bir ilişki mevcuttur. Bu yasal düzenlemeler ile vergi tabanı vergilendirilebilir tüm ekonomik faaliyetleri kapsar ise vergi güvenliğini olumsuz etkileyebilecek durumlar engellenmiş olur. Ancak burada unutulmaması gereken bir husus da, vergi güvenliğinin sağlanması için öncelikle vergilerin neler üzerinden alınacağı ve hangi konuların vergiye tabi olacağını belirlemesidir. Anayasanın 73. Maddesine göre, vergiler ancak kanunla konular, kaldırılır veya değiştirilir. Bu bağlamda, yasalarda düzenlenmedikçe herhangi bir unsur ya da işlem üzerinden vergi alınamaz. Seçilen vergi konuları ise vergi adaletini zedelemeyen, mükelleflerin vergiye gönüllü uyumunu kolaylaştıracak ve ülke ekonomisinin gelişimine uygun olarak seçilmelidir.

Vergi konusunun belirlenmesinin ardından yükümlüsünün kim olacağı belirlenmektedir. Verginin yükümlüsü, vergi kanunlarına göre üzerine vergi borcu düşen gerçek veya tüzel kişi olarak ifade edilmektedir. Vergi yasalarında verginin konusu belirlendikten sonra diğer unsurlarında belirlenmesi gerekmektedir. Verginin konusu ile somut olayın yükümlü nezdinde gerçekleşmesi ile vergiyi doğuran olay ortaya çıkmaktadır. Bu

aşamadan sonra vergileme sürecinin ilk adımını oluşturan yükümlülerin belirlenmesi ve takibi vergi güvenliğinin temel koşulunu oluşturmaktadır.

Yükümlüler, vergi yüklerini minimize etmek için, vergiye konu olan faaliyetlerini gizleme yoluna gidebilirler. Bu nedenle vergi hukukunda kanunların temel amacı vergiyi doğuran olayda daimiliğin sağlanmasıdır. Bu sayede başarılı, güvenli ve verimli bir vergileme yapılmış olur. Sonuç olarak vergi yükümlüsünün belirlenmesi ve vergiyi doğuran olayın doğru olarak saptanması vergi güvenliği açısından önem arz etmektedir.

Verginin matrahı, vergi konusunun indirildiği teknik ve ekonomik miktar olarak ifade edilmektedir. Devletin belirlenmiş amaçlara ulaşabilmek için uygulamış oldukları istisna ve muafiyetler çoğu zaman vergi matrahını aşındırmakta ve vergi uygulamalarını güçleştirmektedir. Belirlenmiş sosyo-ekonomik amaçlara ulaşmak amacıyla matrahta yapılan düzenlemeler, getirilen aflar verginin güvenliğini zedeleyen durumlar olarak karşımıza çıkmaktadır.

Yapılan tanımlamalar ve değerlendirmeler sonucunda, verginin konusu, mükellefi ve vergi matrahının belirlenmesinin vergi güvenliği açısından önem arz ettiği açıktır. Bu açıdan vergi yasaları düzenlenirken gerek verginin konusu ve yükümlüsü gerek verginin matrahı titizlikle ele alınmalı ve vergi yükümlülerinin önceden yapacakları birtakım ayarlamalar ile vergiden kaçınma veya vergi kaçırmalarına olanak vermeyecek şekilde düzenlenmelidir.

6.VERGİ GÜVENLİK ÖNLEMLERİNİN OLASI ALTERNATİF UYUŞMAZLIK ÇÖZÜM YÖNTEMLERİ AÇISINDAN DEĞERLENDİRMESİ

6.1.Alternatif Uyuşmazlık Çözüm Yöntemleri

6.1.1.Müzakere

Müzakere, Türk Dil Kurumu (TDK)'da, bir konuyla, uyuşmazlıkla ilgili fikir alışverişinde bulunma anlamına gelmektedir. Bu çerçevede, bir konuyla ilgili görüşme, danışma anlamına gelen müzakerede tarafların söz konusu uyuşmazlık çözümü için anlaşmaları esas olmaktadır. Tarafların en etkin olduğu bu yöntemde uyuşmazlığın ileri aşamaya gitmesi engellenir. Karşılıklı iletişim tekniğine bağlı olduğu için uygulanması kolaydır, taraflar uyuşmazlığı kendi istekleri ile çözüme ulaştırma amacıyla bir araya gelir (Ceylan, 2009: 199).

6.1.2.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 (Özbek, 2016:591) durumlar göz önünde bulundurulduğunda, vergi uyuşmazlıklarında uygulanabilir bir yöntem olduğu söylenebilir.

6.1.3.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).

6.2.Diğer ADR Yöntemleri

6.2.1. 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).

6.2.2. 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).

6.2.3. 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).

6.2.4. 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).

6.3.Vergi Güvenlik Önlemlerinin Alternatif Uyuşmazlık Çözüm Yöntemleri Açısından Değerlendirmesi

Vergi güvenliği, mükellef ve vergi idaresinin vergilendirme sürecine girerken öngördükleri hukuki düzenlemelerin sonuçlarının, vergilendirme sürecinin sonunda da geçerli olmasını sağlayan hakların bütünüdür ve vergi güvenliğinin mükellef ve devlet açısından olmak üzere, iki boyutu bulunmaktadır.

Mükellefler ve devletler açısından incelenen vergi güvenlik olgusunun mükellefler nezdinde ilk boyutu, seçmen çoğunluğunun vergi mükellefi olmamasıdır. Bu durumun yanı sıra vergileme karşısında yükümlülerin tutumlarının göz ardı edilmesi (Çiçek, 2006: 59),

mükelleflerin vergi hakkındaki düşünce ve algıları da vergi güvenliğinin mükellefler açısından boyutlarını oluşturmaktadır.

Vergi güvenliğinin mükellefler açısından bir diğer boyutu da vergi mevzuatının açık ve anlaşılır olması, mevzuatın sürekli değişmemesi ve orta ve uzun vadeli planların uygulanmaması olarak karşımıza çıkmaktadır. Vergi sisteminin mükellefler tarafından kolayca anlaşılmadığı, mevzuatın sık sık değiştiği bir ortamda vergi sistemi olumsuz etkilenmektedir. Diğer taraftan belirsizliğin hakim olduğu bir ortamda mükelleflerin geleceğe yönelik planlar da yapmaları mümkün olmamaktadır. Ayrıca istikrarın olmadığı bir vergi ortamında net olmayan ifadeler uyuşmazlıklara da yol açmaktadır.

Vergi güvenliğinin devletler açısından boyutu incelendiğinde ise, vergi idaresinin mükellefe bakış açısının ön plana çıktığı görülmektedir. Vergi verilmez alınır düşüncesinden hareket eden ve kamu gücüyle donatılan idarenin mükellefe vergi kaçıran potansiyel suçlu gibi bakması, mükelleflerin vergiye karşı bakış açılarını olumsuz etkilemektedir.

Ülkelerin vergi mevzuatları sosyo-ekonomik koşullara göre değişen ve şekillenen bir yapıya sahiptir. Bir vergi sisteminin etkinliği de söz konusu sosyo- ekonomik koşullara bağlıdır. Ancak vergi güvenlik önlemleri vergilemede etkinliğin sağlanmasından ziyade vergi tahsilat miktarının artırılması amacıyla kullanıldığı görülmektedir.

Vergileme alanında ortaya çıkan uyuşmazlıkların çözümüne yardımcı olabilecek etkin çözümler gerekmektedir. Devletler açısından, vergi oranlarının artırılması, mükellefe baskı uygulamak, mükellefin psikolojisine önem vermeden vergi tahsil etmek gibi uygulamalar kısa dönemde vergi gelirlerini artırsa da güvenli vergilemenin sağlanması için uygulanabilecek yöntemler değildir.

Vergi olgusunun tek taraflı olmadığı göz önünde bulundurulduğunda, vergileme sürecinin tamamen mükellef lehine bırakılması da istenen bir durum değildir. Ancak, devletlerin egemenlik hakkında dayanarak mükellefler üzerinde baskı kurarak, mükelleflere ceza vermesinin de vergi güvenliğini zedelediği yadsınamaz bir gerçektir. Bu bağlamda devletler öncelikle gereken tedbirleri alarak, mükellefleri cezadan korumalı, en son aşamada yaptırım uygulamalıdır.

Alternatif çözüm yöntemlerinde, yöntemin serbestçe belirlenebilmesi, gönüllülük ve işbirliği esasının hâkim olması nedeniyle her iki tarafın da kazanmasına sebep olan bir süreç işler. Güven esasına dayalı uyuşmazlık çözümü olan ADR’de gizlilik sayesinde taraflar belge ve delillerini daha rahat şekilde sunarlar. Taraflar arası ilişkinin gözetildiği ADR’de bireylerin sonuna daha hızlı ulaşmaları da mümkün olabilmektedir. Ayrıca tarafların yaratıcı çözümlere ulaşmada ve menfaatleri ölçüsünde kazanmasına da yardımcı rol oynamaktadır (Keleş, 2020: s 54).

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 (Keleş, 2020: 139). Böylece mükelleflerin vergiye gönüllü uyumu sonucu vergi güvenliği de sağlanmış olacaktır.

SONUÇ

Vergi güvenliği, mükellef ve vergi idaresinin vergilendirme sürecine girerken öngördükleri hukuki düzenlemelerin sonuçlarının, vergilendirme sürecinin sonunda da geçerli olmasını sağlayan hakların bütünüdür. Vergi güvenliği, hukuki oluşumlardan kaynaklanmaktadır. Dolayısıyla, vergi güvenliği, hukuki güvenliğin vergi hukukunda ortaya çıkış biçimi olarak ortaya çıkmış bir kavramdır. Vergi güvenliğinin çeşitli unsurların odak noktasını oluşturduğu düşünüldüğünde, ortaya çıkmasının ve sona ermesinin, oluşumunu ve vergi idaresi uygulamalarını düzenleyen yasal hükümlere bağlı olduğunu ve toplumu şekillendiren organizasyon biçimi olduğu görülmektedir. Vergi güvenliği aynı zamanda demokrasi, insan hakları ve kamu düzeni ve ahlakı ile ilgili bir kavramdır.

Doktrinde yer alan vergi güvenlik önlemleri, asgari vergi, emsal kira bedeli, KEYKK, örtülü sermaye, transfer fiyatlandırması yoluyla örtülü kazanç dağıtımı olarak yer almaktadır. Bahsi geçen yöntemlerin amacı verginin süratle tahsili olup vergilemede etkinlik amacı ikinci plana atılmaktadır.

Vergilemede etkinliğin sağlanması için, vergi kanunları basit, açık, anlaşılır ve günümüzün ihtiyaçlarına cevap veren; daha anlaşılır, net, kolay uyulabilecek bir yapıya

kavuşturulmalıdır. Ayrıca ekonomik boyutu olan diğer mevzuat ve kanunların da vergi güvenliğine ilişkin düzenlemelere uyumlu ve vergi güvenlik uygulamalarını destekleyici olmaları sağlanmalıdır.

Verginin zorunlu olarak ve karşılıksız tahsil edilebilir nitelikte olması, bu ilişkiye dâhil olan mükelleflerin güvenliğini de gerektirmektedir. Vergi güvenliği kavramına bu açıdan bakıldığında, vergi yükümlülüklerinin gereği gibi yerine getirilmesinin yanı sıra düzenlemelere de uyulması gerekmektedir. Ayrıca vergi işlerinin diğer tarafını oluşturan mükelleflerin güvenliğini sağlamaya yönelik düzenlemeleri de içermektedir.

Vergisel konularda yapılan düzenleme ve değerlendirmelerin sadece mali ve hukuki boyutunun incelenmesi yeterli değildir. Belirlenen amaçlara ulaşılması ve etkinliğin sağlanması için yükümlü psikolojisinin de iyi değerlendirilmesi gerekmektedir. Toplum psikolojisi ve bilişsel psikoloji açısından ele alınarak oluşturulan vergi sistemi, maliye politikasını amaçlarına ulaştıracağı gibi aynı zamanda mükellef-idare işbirliğini de sağlayacaktır. Bu nedenle vergi güvenlik yöntemlerinin alternatif çözüm yöntemleriyle birlikte kullanılması, vergi etiği, vergi ahlakı, vergi zihniyeti, kültür vb. faktörler çerçevesinde vergiye gönüllü uyumun incelenmesi yüksek bir vergi güvenliğinin oluşmasına katkı sağlayacaktır.

EXTENDED SUMMARY

Tax security refers to the measures put in place to safeguard taxpayer information, prevent fraud, and ensure the integrity of the tax system. Overall, tax security is essential for maintaining the trust and confidence of taxpayers in the integrity of the tax system. By implementing robust security measures and promoting awareness among taxpayers, governments can effectively protect sensitive financial information and prevent fraudulent activities, thereby ensuring the fair and equitable administration of taxes.

Applying Alternative Dispute Resolution (ADR) methods in tax security measures is crucial for several reasons. Tax disputes can be complex and time-consuming, often resulting in strained relationships between taxpayers and tax authorities. ADR offers a more efficient and amicable way to resolve these disputes, promoting transparency, fairness, and compliance with tax laws.

Traditional litigation can be expensive for both taxpayers and tax authorities, consuming resources in legal fees and court expenses. ADR methods such as mediation or arbitration often result in quicker resolutions, saving time and money for all parties involved.

Tax disputes can strain the relationship between taxpayers and tax authorities. ADR provides a less adversarial environment for resolving disputes, helping to preserve relationships and promote cooperation between the parties. This is especially important for businesses, where maintaining a positive relationship with tax authorities is essential for ongoing compliance.

ADR methods allow for more flexibility and customization in resolving tax disputes. Parties can tailor the process to suit their specific needs and concerns, leading to more satisfactory outcomes for all involved.

ADR proceedings often offer greater confidentiality compared to traditional litigation. This can be advantageous for both taxpayers and tax authorities, allowing them to discuss sensitive financial and legal matters without the fear of public exposure.

Tax disputes can drag on for years in the court system, causing uncertainty and frustration for taxpayers. ADR methods typically result in faster resolutions, providing certainty and closure to the parties involved.

ADR often allows parties to select neutral third-party experts with specialized knowledge in tax law and accounting. These experts can help facilitate constructive dialogue and assist in finding creative solutions to complex tax issues.

By offering taxpayers a fair and efficient process for resolving disputes, ADR can help foster trust in the tax system and promote voluntary compliance. When taxpayers feel that their concerns are being heard and addressed in a timely manner, they are more likely to comply with tax laws voluntarily.

The importance of applying ADR methods in tax security measures cannot be overstated. By offering a cost-effective, flexible, and collaborative approach to resolving disputes, ADR promotes fairness, tax security, transparency, and trust in the tax system, benefiting both taxpayers and tax authorities alike.

The relationship between tax security measures and Alternative Dispute Resolution (ADR) methods is intricate and multifaceted, playing a crucial role in promoting compliance,

transparency, and fairness within the tax system. Tax security measures encompass a wide range of strategies aimed at safeguarding taxpayer information, preventing fraud, and ensuring the integrity of the tax collection process.

In summary, the relationship between tax security measures and alternative dispute resolution methods is symbiotic, with each playing a vital role in promoting compliance, transparency, and fairness within the tax system. By working together, these complementary strategies help safeguard taxpayer information, resolve disputes efficiently, and maintain trust and confidence in the integrity of the tax system.

KAYNAKÇA

- Akata, D. (2021). Vergi güvenlik önlemleri kapsamında kripto paralar ve yüksek frekanslı ticaretin değerlendirilmesi. *Doktora Tezi*. İzmir: İzmir Kâtip Çelebi Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü.
- Aktan, C. C. (2017). Anayasal iktisat ve vergilemede hukuki güvenlik ilkesi. *Hukuk Ve İktisat Araştırmaları Dergisi*, 101-116.
- Arat N. (2009). *Türk idare hukukunda alternatif uyuşmazlık çözüm yolları*. İstanbul: İstanbul Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü.
- Arslan, M. (1994). Türkiye'de vergi kaçakçılığının önlenmesinde vergi güvenlik önlemlerinin etkinliği. *Doktora Tezi*. İstanbul: İstanbul Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü.
- Beşel, F., & Gürdal, T. (2017). Almanya ve fransa'da vergi denetimi . *International Congress on Political, Economic and Social Studies*, 190-200.
- Ceylan, Ş. Ş. (2009). *Geleneksel toplumdaki modern topluma alternatif uyuşmazlık çözümü*. İstanbul: On İki Levha Yayınları.
- Çavdar, F. (2019). Türkiye ve amerika birleşik devletleri'ndeki vergi denetimi uygulamalarının karşılaştırılması. *Trakya Üniversitesi Sosyal Bilimler Dergisi*, 127-140.
- Çavuş, A. (2006). Vergi idaresinin yükümlüyü denetim yolları. *Doktora Tezi*. İstanbul: Marmara Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü.
- Çiçek, H. (2006). Psikolojik ve sosyal yönden yükümlülerin vergiye karşı tutum ve tepkileri (istanbul ili anket çalışması). *SMMMO Yayınları (e-kitap)*

- Çiftçi, T. E., & Bakırtaş, D. (2017). Vergi güvenlik önlemleri açısından emlak vergisinin değerlendirilmesi. *Alanya Alaaddin Keykubat Üniversitesi 2. Uluslararası Sosyal Bilimler Sempozyumu* (S. 129-137). Alanya: Alanya Alaaddin Keykubat Üniversitesi.
- Demian&Company. (2020). *What is the alternative minimum tax and should it be eliminated?* <https://taxprocpa.com/blog/what-is-alternative-minimum-tax-should-it-be-eliminated/> adresinden alındı
- Ercan, T. (2020). Kontrol edilen yabancı kurum kazancı ve uluslararası bilgi değişiminin önemi. *International Journal of Public Finance*, 167-192.
- Erdem, T. (2012). *Vergi hukukunda uyumsuzlukların idari aşamada çözümü ve alternatif çözüm yolları*. Ankara: Seçkin Yayıncılık.
- Findlaw. (2021). *What Is the Alternative Minimum Tax?* <https://www.findlaw.com/tax/federal-taxes/what-is-the-alternative-minimum-tax-.html> adresinden alındı
- Foundation, T. (2022). <https://taxfoundation.org/tax-basics/alternative-minimum-tax-amt/> adresinden alındı
- Gencil, U., & Kuru, E. (2012). vergi kültürü ve vergi politikaları: etkileşimi: türkiye değerlendirmesi. *Yönetim Bilimleri Dergisi*, 29-60.
- Gerçek, A. (2010). Vergi hukuku alanındaki takdir yetkisinin kullanılmasında idarenin ve memurun sorumluluğu. *Uludağ Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi Dergisi*, 1-28.
- Gerçek, A., & Bakar, F. (2017). Vergilemede kanunilik ilkesi açısından anayasa'nın 73/4. maddesi ile bakanlar kuruluna yetki verilmesinin değerlendirilmesi. *International Journal of Public Finance*, 7-26.
- Group, T. (2021). *VAT in France*. <https://www.tmf-group.com/en/services/companies/accounting-tax/vat/country-profile/france/> adresinden alındı
- Hepaksaz, E. ve Avcı, O. (2018). Vergi uyumsuzluklarında alternatif çözüm yolları (izaha davet müessesesi ve mükellef hakları bağlamında değerlendirmeler. *Süleyman Demirel Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Dergisi*, 759-772.
- Kalabalık, H. (1997). İdare hukukunda takdir yetkisi kavramı ve benzer kurumlarla karşılaştırılması. *Gazi Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi*, 205-232.
- Kanmaz, G. S. (2018). Vergi güvenliği ve türkiye için uygulama önerileri. *Doktora Tezi*. Kırıkkale: Kırıkkale Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü.

- Kara, D., & Can, A. V. (2017). Transfer fiyatlandırması yoluyla örtülü kazanç dağıtımında ilişkili kişi kavramının 6728 sayılı kanun kapsamında değerlendirilmesi. *İşletme Bilimi Dergisi*, 13-33.
- Keleş, D. (2020). Alternatif çözüm yöntemleri ve vergi uyumsuzluklarında uygulanabilirliği . *Yüksek Lisans Tezi*. Bursa: Bursa Uludağ Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü.
- OECD. (2017). *Oecd Articles Of The Model Convention With Respect To Taxes On Income And On Capital*.
- Öncel, Y. (2001). *Gelir vergisinin vergi güvenliği açısından değerlendirilmesi*. İ.Ü. İktisat Fakültesi Maliye Araştırma Merkezi Konferansları, Seri No:39.
- Özbek, M.S. (2016). *Alternatif uyumsuzluk çözümü*. Ankara: Yetkin Yayınları
- Özbek, M. S. (2017). Arabuluculuk ile tahkim yöntemlerinin kesişme bölgesi: arabuluculuk-tahkim. *Yargıtay Dergisi*, 15-106.
- Sezgin, B. (2011). *Son gelişmeler ışığında emsal kira bedeli esası*. <https://archive.ismmmo.org.tr/docs/malicozum/103malicozum/16%20b%C3%BClent%20sezgin.pdf> adresinden alındı
- Şanver, C., & Oktar, A. (2013). Gelir üzerinden alınan vergilerde vergi güvenlik önlemleri ve mükelleflerin ba-bs bildirimlerine bakışı araştırması. *Siyaset, Ekonomi ve Yönetim Araştırmaları Dergisi*, 1-23.
- Şenyüz, D. (1993). Vergilemede istikrar ilkesi ve türk vergi mevzuatı. *İstanbul Üniversitesi Maliye Araştırma Merkezi Konferansları*, 207-216.
- Tekin, A., & Avşar, G. C. (2020). Türkiye’de tarhiyat öncesi vergi güvenlik uygulamaları. *Avrasya Sosyal ve Ekonomi Araştırmaları Dergisi (ASEAD)*, 32-48.
- Uyumaz, A. ve Erdoğan, K. (2016). Aile hukukundan doğan uyumsuzlukların alternatif çözüm yolları. *Dokuz Eylül Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi*, 119-169.
- Yeniçeri, H. (2005). Türk vergi sisteminde vergi güvenlik önlemleri. *Doktora Tezi*. İstanbul: İstanbul Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü.
- Yılmaz, N., & Yaman A. (2020). Vergi güvenlik önlemleri ve vergi planlamasının gelir üzerinden alınan vergiler açısından değerlendirilmesi. *Vergi Sorunları Dergisi*, 65-80.
- Yılmaz, Y. (2019). Alman vergi sistemi ve vergi denetimine genel bir bakış. *Vergi Raporu*, 11-27.

İNTERNET KAYNAĞI

Goel, S. (2015). "Med-Arb': A Novel ADR Approach". Erişim Adresi: https://papers.ssrn.com/sol3/papers.cfm?abstract_id=2800693 , Erişim Tarihi: 22.06.2022).

Tax Foundation. (2022). " International Tax Competitiveness Index 2022". Erişim Adresi: <https://taxfoundation.org/research/all/global/2022-international-tax-competitiveness-index/> , (Erişim Tarihi: 14.06.2022).