

T.C.
NİĞDE ÜNİVERSİTESİ
SOSYAL BİLİMLER ENSTİTÜSÜ
İŞLETME ANABİLİM DALI
MUHASEBE FİNANSMAN BİLİM DALI

YÜKSEK LİSANS TEZİ

VERGİ HATALARININ TESPİTİ VE DÜZELTME
YOLLARINA İLİŞKİN BİR ARAŞTIRMA

Hazırlayan
Kemal YALÇIN

2012-NİĞDE

T.C.

NİĞDE ÜNİVERSİTESİ

SOSYAL BİLİMLER ENSTİTÜSÜ

İŞLETME ANABİLİM DALI

MUHASEBE FİNANSMAN BİLİM DALI

YÜKSEK LİSANS TEZİ

**VERGİ HATALARININ TESPİTİ VE DÜZELTME
YOLLARINA İLİŞKİN BİR ARAŞTIRMA**

Hazırlayan
Kemal YALÇIN

Danışman
Yrd. Doç. Dr. Metin AKTAŞ

2012-NİĞDE

ONAY SAYFASI

Yrd.Doç.Dr. METİN AKTAŞ danışmanlığında **KEMAL YALÇIN** tarafından hazırlanan "**Vergi Hatalarının Tespiti ve Düzeltme Yollarına İlişkin Bir Araştırma**" adlı bu çalışma jürimiz tarafından Niğde Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, İşletme Anabilim Dalı Muhasebe Finansman Bilim Dalında Yüksek Lisans Tezi olarak kabul edilmiştir.

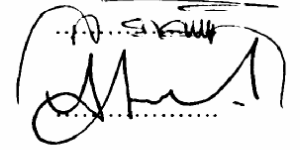
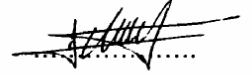
Tarih: 29.05.2012

JÜRİ :

Danışman : YRD. DOÇ. DR. METİN AKTAŞ

Üye : DOÇ. DR. AHMET ERGÜLEN

Üye : YRD. DOÇ. DR. AHMET TURGUT



ONAY :

Bu tezin kabulü Enstitü Yönetim Kurulu'nun Tarih ve sayılı kararı ile onaylanmıştır.

Doç. Dr. Mehmet ÖZEL
Enstitü Müdürü

ÖZET

Vergi Hatası, vergi alacağı doğuran hesaplarda veya vergilendirme işlemleri sırasında yapılan hatalardan ötürü haksız yere fazla veya eksik vergi istenmesi ya da alınmasıdır. Hesap hataları; matrah hataları, vergi miktarındaki hatalar, verginin mükerrer olması şeklinde hesaplama işlemlerinden kaynaklanan hatalardır. Vergilendirme hataları; mükellefin şahsında yapılan hata, mevzuda hata, vergilendirme veya muafiyet dönemlerinde hata şeklinde vergilendirme işlemlerinin içerik olarak yanlış anlaşılmasından ve yanlış dönemlerde işleme alınmasından kaynaklanan hatalardır. Vergi hataları; ilgili memurun incelemesi neticesinde, üst memurların yaptıkları incelemeler neticesinde, hatanın teftiş sırasında ortaya çıkarılması neticesinde, mükellefin başvurusu halinde ortaya çıkarılması ile tespit edilir. Vergilendirme işlemi sırasında yapılan teknik hatalar ise içerik bakımından reesen ya da mükellefin talebi üzerine düzeltilebilir.

Vergi hatalarının tespiti ve düzeltme yollarına ilişkin işkmler çalışmanın amacını oluşturmaktadır. Hataların tespitinden düzeltilmesine kadar olan süreçte ise izlenen yöntemler üzerinde durulmuştur.

Sonuç olarak; çalışmanın uygulama kısmında elde edilen verilerle göre vergi hatalarının tespitinde en etkili biçim yoklama memurlarıdır. En çok hata yapılan vergi işlemi ise katma değer vergisidir.

Anahtar Kelimeler: Vergi Hataları, Hesap Hataları, Vergilendirme Hataları, Vergi Hatalarının Tespiti, Vergi Hatalarının Düzeltilmesi.

ABSTRACT

Tax error, give rise to income tax asset accounts or taxation procedures for mistakes made during the tax request less or more, or removal of unfair. Account errors; base errors, errors in the amount of tax, tax calculations, if the form is caused by repetitive errors. Taxation errors, errors in the person of the taxpayer, manage error, error in the form of taxation or exemption from taxation transactions during the periods of content to be processed as the errors caused by misunderstanding and wrong. Tax errors, as a result of the review officer, the top civil servants as a result of their investigations, the error occurs during the removal of the inspection, as a result of the taxpayer if the application is determined by subtracting. Taxation process, the technical errors can be corrected at the request of the content self in terms or taxpayer.

Detection and correction of tax errors is the purpose of study on ways işkmler. In the process until the correction of errors in the methodology focuses on the identification.

As a result, the practical part of the errors in determining the most effective form of tax obtained by the polling officers verirle. The most usual mistake in the value-added tax for the tax process.

Keywords: Tax Errors, Errors, Errors Taxation, Tax Errors Detection, Correction of Tax Errors

ÖNSÖZ

Vergi hatalarının tespiti ve düzeltme yolları, küreselleşen vergi yöntemleri ve düzeltme yöntemleri sayesinde uluslar arası alanda büyük bir yapılanma eğilimine girmişlerdir. Bu nedenle yapılan hatalar, hatanın kaynağını bağlayıcı bir nitelik taşımaktadır.

Vergi hatalarının tespiti hem idare hem mükellef arasındaki ilişkileri güçlendirir. Vergilendirme işlemi yapılan incelemeler ve hesaplamalara dayandırılarak idare ve mükellef arasındaki vergi hatalarından kaynaklanan muhalefeti mevcut yasalar ile düzeltir ve vergilendirme sürecindeki bütünleşmeyi sağlar. Bu sebeple vergi hataları, hataların tespiti ve düzeltme aşaması küreselleşen ekonomi sayesinde çok önemli hale gelmiş ve üzerinde sayısız çalışma yapılmıştır.

Çalışmam süresince gerekli yönlendirmeleri yaparak, hiçbir fedakârlıktan kaçınmayan, yakın ilgi ve desteğini gördüğüm ve her türlü olanağı sağlayan danışmanım sayın Yrd. Doç. Dr. Metin AKTAŞ'a, lisans ve yüksek lisans hayatım boyunca, bilimsel konularda daima yardımını gördüğüm hocalarım sayın Prof. Dr. Zeki DOĞAN'a, Doç. Dr. Yunus CERAN ve Sayın Yrd. Doç. Dr. İbrahim YALÇIN'a sonsuz teşekkürlerimi sunuyorum.

Ayrıca tez çalışmam boyunca beni destekleyen aileme ve arkadaşlarıma, araştırmamın yoğun ve stresli temposunda daima yanımda olan, araştırmamın her aşamasında yardımlarını esirgemeyen, bilgi ve birikimlerini paylaşan eşim İlknur YALÇIN'a, beni manevi olarak destekleyen annem Şerife YALÇIN ve babam Hüseyin YALÇIN'a teşekkürlerimi sunuyorum.

Mayıs 2012

Kemal YALÇIN

İÇİNDEKİLER

ÖZET	vi
ABSTRACT	vii
ÖNSÖZ	viii
İÇİNDEKİLER	xiv
TABLOLAR LİSTESİ	xvi
ŞEKİLLER LİSTESİ	xvii
KISALTMALAR DİZİNİ	xviii
GİRİŞ	1

BİRİNCİ BÖLÜM

VERGİ HATALARINA GENEL BAKIŞ

1.1. VERGİLENDİRME İŞLEMİ KAVRAMI	4
1.1.1. Genel Açıklama	4
1.1.2. Vergileendirme İşlemi Kavramı ve İdare Hukuku ile İlişkisi	4
1.1.2.1. Vergiyi doğuran olay	5
1.1.2.2. Verginin tarhı.....	5
1.1.2.3. Tebliğ	9
1.1.2.4. Tahakkuk	9
1.1.2.5. Tahsil	10
1.2. HATA KAVRAMI	10
1.2.1. Genel Açıklama	10
1.2.2. Borçlar Hukukunda Hata	11
1.2.2.1. Sözleşmenin mahiyetinde meydana gelen hata	12

1.2.2.2. Sözleşmenin konusunu meydana getiren şeyde hata	13
1.2.2.3. Şahısta ortaya çıkan hata	13
1.2.2.4. Miktarda ortaya çıkan hata	13
1.2.2.5. Sözleşmenin lüzumlu niteliklerinde hata	14
1.2.3. Vergilendirme İşleminde Hata Kavramının Borçlar Hukukundaki Hata Kavramı ile Karşılaştırılması	14
1.3. VERGİ HATASI KAVRAMI	15
1.3.1. Vergi Hatası Kavramı ve Kapsamı.....	15
1.3.2. Vergi Hatalarının Unsurları	23
1.3.2.1. Haksız ve yürütülmesi zorunlu bir işlem olması	23
1.3.2.2. Haksız işlem sonucunda fazla veya eksik vergi istenmesi veya alınması	24
1.3.2.3. Haksız işlemin, kanunda sayılan hata türünden olması	24
1.3.3. Vergi Hatalarının Çeşitleri	25
1.3.3.1. Hesap hataları	25
1.3.3.1.1. Matrah hataları	25
1.3.3.1.2. Vergi miktarında yapılan hatalar	28
1.3.3.1.3. Verginin mükerrer olması	29
1.3.3.2. Vergilendirme hataları	30
1.3.3.2.1. Mükellefin şahsında yapılan hatalar	31
1.3.3.2.2. Mükellefiyette yapılan hatalar	32
1.3.3.2.3. Verginin konusunda yapılan hatalar	34
1.3.3.2.4. Vergilendirme ve muafiyet döneminde yapılan hatalar	35
1.4. VERGİ HATALARININ ORTAYA ÇIKARILMA HALLERİ	36
1.4.1. İlgili Memurun Hatayı Bulması ve Görmesi	36

1.4.2. Üst Memurların Yaptıkları İncelemeler Sonucunda Hatanın Görülmesi	36
1.4.3. Hatanın Teftiş Sırasında Meydana Çıkarılması	36
1.4.4. Hataların Vergi İncelemesi Sırasında Ortaya Çıkarılması	36
1.4.5. Mükellefin Başvuru Halinde Ortaya Çıkarılması.....	37

İKİNCİ BÖLÜM

VERGİ HATALARININ DÜZELTİLMESİ

2.1. DÜZELTME TALEBİNİN HUKUKİ MAHİYETİ	38
2.1.1. Genel Açıklama	38
2.1.2. Anayasal Açıdan Hukuki Boyutun İncelenmesi	39
2.1.2.1. İdari işlem ve eylemlere karşı yargı yolunun açık olmasının anayasal güvencesi	40
2.1.2.1.1. Sosyal, hukuk ve demokratik devlet olma ilkesi	41
2.1.2.1.2. Anayasa'nın 73. maddesinin vergilemeye dair ilkeleri	43
2.2. VERGİ HATALARINI DÜZELTME KAVRAMININ KAPSAMI VE DÜZELTMEDE ÖZELLİK TAŞIYAN HALLER	47
2.2.1. Vergi Hatalarını Düzeltme Kavramında Kapsam	47
2.2.2. Vergi Hatalarını Düzeltme Kapsamı Dışında Kalan Haller	48
2.2.2.1. Vergi hatası sayılmayan hukuki uyuşmazlıklar	48
2.2.2.2. Yargı kararına konu olan uyuşmazlıklar	50
2.2.3. Vergi Hatalarını Düzeltmede Özellik Taşıyan Haller	51
2.2.3.1. Damga vergisinde	51
2.2.3.2. Vergiyi doğuran olayda mutlak butlan hali söz konusu ise	51
2.2.3.3. Ödeme emrinde	52
2.2.3.4. Katma değer vergisinde	52
2.2.3.5. Uzlaşmada ortaya çıkabilecek vergi hatalarında	53

2.2.3.6. İl özel idareleri ve belediyeler tarafından tahsil edilen kamu alacaklarında düzeltme talebi	54
2.2.3.7. Vergi beyannamelerinde hata bulunması halinde	55
2.2.3.8. Toplu düzeltme yapılabilir mi?	55
2.2.3.9. Vergi cezalarında	55
2.2. VERGİ HATALARINI DÜZELTME ÇEŞİTLERİ	56
2.2.1. Re'sen Düzeltme	56
2.2.2. Mükellefin Talebi Üzerine Düzeltme	58
2.4. VERGİ HATALARINI DÜZELTME USUL	59
2.5. VERGİ HATALARINI DÜZELTMEDE ZAMANAŞIMI	62
2.5.1. Genel Olarak Zamanaşımı Kavramı	62
2.5.2. Düzeltmede Zamanaşımı Kavramı	63
2.5.3. Düzeltmede Zamanaşımı Süreleri	63
2.5.4. Düzeltme Zamanaşımında Ek Süre	65
2.5.5. Düzeltme Zamanaşımının Durması	66

ÜÇÜNCÜ BÖLÜM

VERGİ HATALARINI DÜZELTMEDE YARGI YOLUNA BAŞVURU

3.1. İDARİ VE YARGISAL BAŞVURU YOLLARINDA DÜZELTME YETKİSİNE SAHİP OLANLAR	67
3.2. VERGİ HATALARINI DÜZELTMEDE İDARİ BAŞVURU YOLU	72
3.2.1. Genel Açıklama.....	72
3.2.2. İdari Başvuru Yollarında İdari Organlar.....	73
3.2.2.1. Vergi dairesi	73
3.2.2.2. Üst makamlar	75

3.2.2.3. Maliye Bakanlığı	75
3.3. VERGİ HATALARINI DÜZELTMEDE YARGISAL BAŞVURU YOLU	76
3.3.1. Genel Açıklama	76
3.3.2. Düzeltme Talebinin Reddi Halinde Dava Açma.....	77
3.2.2.1. Düzeltme talebinin dava açma süresi içinde yapılması halinde	77
3.2.2.2. Düzeltme talebinin dava açma süresinden sonra yapılması halinde	84
3.2.2.2.1. Düzeltme başvurusunun vergi dairesine yapılması	84
3.2.2.2.2. Şikayet yolunun kullanılması	86
3.2.2.2.3. Düzeltme talebinin şikayet yolundan geri dönmesi halinde dava yolu ve gidilecek yargı organı	88
3.3.3. Davanın Hukuki Niteliği	90
3.3.4. Davanın Taraflarının Kişilik veya Niteliğinde Değişiklik Meydana Gelmesi Hali	94
3.3.5. Davanın Sonuçlanması Halinde Ortaya Çıkabilecek Hukuki Sonuçlar	95
3.3.5.1. Davanın vergi idaresinin aleyhine sonuçlanması	95
3.3.5.2. Davanın vergi idaresinin lehine sonuçlanması	97
3.3.5.3. Yargı organının yetki alanına getirilen sınırlamalar	97
3.3. YARGI ORGANLARINCA VERİLECEK KARARLARA KARŞI BAŞVURULABİLECEK KANUN YOLLARI	98

DÖRDÜNCÜ BÖLÜM

VERGİ HATALARININ TESPİTİ VE DÜZELTME YOLLARINA İLİŞKİN BİR ARAŞTIRMA

4.1. ARAŞTIRMANIN YÖNETİMİ.....	100
4.1.1. Araştırmanın Modeli	100
4.1.2. Evren ve Örneklem.....	100

4.1.3. Veri Toplama Araçları	101
4.1.4. Verilerin Çözümlemesi	101
4.2 BULGULAR	101
4.2.1. Kişisel Özelliklere İlişkin Bulgular	101
4.2.2. Vergi Hatalarının Tespiti ve Düzeltilmesine İlişkin Bulgular	105
SONUÇ	1166
KAYNAKÇA	1211
EKLER	1322

TABLÖLAR LİSTESİ

Tablo 4.1. Katılımcıların Cinsiyetlerine İlişkin Frekans Dağılımları	1022
Tablo 4.2. Katılımcıların Yaşlarına İlişkin Frekans Dağılımları	102
Tablo 4.3. Katılımcıların Mesleki Kıdemlerine İlişkin Frekans Dağılımları	103
Tablo 4.4. Katılımcıların Unvanlarına İlişkin Frekans Dağılımları.....	104
Tablo 4.5. Vergi Hatalarına Neden Olan Denetim Türlerine İlişkin Frekans Dağılımları	105
Tablo 4.6. Uygulamada Yaşanan Vergi Hata Türlerine İlişkin Frekans Dağılımları	106
Tablo 4.7. Vergisel Hataların Ortaya Çıkış Sebeplerine İlişkin Frekans Dağılımları	106
Tablo 4.8. “Yapılan Bir İnceleme Sonrasında Mükellefleriniz Aleyhine Bir Tarhiyat ve Bu Tarhiyata Bağlı Olarak Da Bir Vergi ve Ceza İhbarnamesi Gönderilirse Bu İdari İşleme Karşı Ne Yaparsınız?” Görüşüne İlişkin Frekans Dağılımları.....	107
Tablo 4.9. “Vergi İdaresiyle Aranızda Bir Vergisel İhtilaf Oluştığında, Bu İhtilafın Çözümü İçin Aşağıdaki Çözüm Yollarından Hangisini Tercih Edersiniz?” Görüşüne İlişkin Frekans Dağılımları.....	1077
Tablo 4.10. “Vergisel İhtilafların Çözümünde Kullanılan, Aşağıdaki İdari Çözüm Yollarından Hangisini Daha Çok Tercih Ediyorsunuz?” Görüşüne İlişkin Frekans Dağılımları	108
Tablo 4.11. “Şu Ana Kadar İdari Aşamada Çözüm İsteyipte, Çözümleyemediğiniz Vergisel İhtilaflar Odlumu?” Görüşüne İlişkin Frekans Dağılımları	109
Tablo 4.12. “Vergisel İhtilafların İdari Aşamada Çözümlememesinin Nedenleri Sizce Aşağıdakilerden Hangisidir?” Görüşüne İlişkin Frekans Dağılımları.....	109
Tablo 4.13. “Ülkemizde Mükellefler İdari Çözüm Yollarına Başvurmanın, Kendilerine Sağladığı Avantajlar Hakkında Yeterli Bilgiye Sahipmidirler?” Görüşüne İlişkin Frekans Dağılımları.....	110

Tablo 4.14. “Mükellefleri İdari Çözüm Yollarının Avantajları Hakkında Bilgilendirmek İçin Ne Yapılmalıdır?” Görüşüne İlişkin Frekans Dağılımları	110
Tablo 4.15. “Uzlaşma Komisyonuna Hiç Katıldınız mı?” Sorusuna İlişkin Frekans Dağılımları	111
Tablo 4.16. “Uzlaşma Komisyonlarında Mükellefler İle İdare Arasındaki İlişki Nasıldır?” Görüşüne İlişkin Frekans Dağılımları	111
Tablo 4.17. “Ülkemizdeki Uzlaşma Komisyonları Etkin Bir Şekilde Çalışıyormu?” Görüşüne İlişkin Frekans Dağılımları.....	112
Tablo 4.18. “Ülkemizdeki Uzlaşma Komisyonlarının Etkin Bir Şekilde Çalışmamasının Nedeni Sizce Nedir?” Görüşüne İlişkin Frekans Dağılımları.....	112
Tablo 4.19. “Vergisel Uyuşmazlıkların Çözümünde Verilen Kararlardan Hangisini, Hukuki Açıdan Daha Doğru Buluyorsunuz?” Sorusuna İlişkin Frekans Dağılımları	113
Tablo 4.20. “İdari Aşamada Çözümlenemeyip Yargıya İntikal Eden İhtilafların, Ne Kadarı Mükellefler Lehine Sonuçlanmaktadır?” Sorusuna İlişkin Frekans Dağılımları	1133
Tablo 4.21. “Vergisel Uyuşmazlıkların İdari Aşamada Çözümü, Mali Yargı Organlarının Yükünü Azaltmış mıdır?” Sorusuna İlişkin Frekans Dağılımları.....	114
Tablo 4.22. “Vergisel Uyuşmazlıkların İdari Aşamada Çözümünün, Mali Yargı Organlarının Yükünü Azaltmamasının Nedeni Nedir?” Görüşüne İlişkin Frekans Dağılımları	1144
Tablo 4.23. “Sizce Ülkemizde Vergi İhtilaflarını Azaltmak İçin Ne Yapılmalıdır?” Sorusuna İlişkin Frekans Dağılımları	1155

ŞEKİLLER LİSTESİ

Şekil 4.1. Cinsiyete İlişkin Grafik	102
Şekil 4.2. Yaşa İlişkin Grafik	103
Şekil 4.3. Mesleki Kıdeme İlişkin Grafik	104
Şekil 4.4. Unvanlara İlişkin Grafik	105

KISALTMALAR DİZİNİ

Adı Geçen Eser	a.g.e.
Adı Geçen Makale	a.g.m.
Adı Geçen Tez	a.g.t.
Amme Alacaklarının Tahsil Usulü Hakkında Kanun	AATUHK
Bakınız	bkz.
Borçlar Kanunu	BK
Daire	D.
Danıştay	Dş.
Danıştay Dergisi	D.D.
Esas	E.
Gelir Vergisi Kanunu	GVK
Hukuk Usulü Muhakemeleri Kanunu	HUMK
İçtihatları Birleştirme Kurulu	İBK
İdari Yargılama Usulü Kanunu	İYUK
Karar	K.
Katma Değer Vergisi	KDV
Madde	md.
Medeni Kanun	MK
Mükerrer	mük.
Sayfa	s.
Sayı	S.
Tarih	T.
Ve Benzeri	vb.

Ve Devamı

vd.

Vergi Dava Daireleri Genel Kurulu

VDDGK

Vergi Usul Kanunu

VUK

GİRİŞ

Devletin kamu harcamalarını karşılayabilmesi için ihtiyaç duyduğu kamu gelirleri, tarihsel süreç boyunca çeşitlilik göstermekle beraber, söz konusu kamu gelirleri içinde vergi geliri önemli bir yer tutmaktadır.

Tarihsel süreç içinde ele alındığı zaman vergi, çok eskilere dayanan bir kavram olmanın yanı sıra günümüzde önemi daha da artmış bir kamu geliri niteliğinde ortaya çıkmaktadır. Şöyle ki, sosyal devlet anlayışının da etkisiyle, devletin kendisinden yerine getirmesi beklenen ödevlerinin artması, vergi kamu gelirin öneminin daha da fazlalaştırmaktadır. Ayrıca, verginin kamu harcamalarının karşılanması yanında, sosyal ve ekonomik yaşamın düzenlenmesine ilişkin fonksiyonlarının varlığı da unutulmamalıdır.

Vergi kanunlarının uygulanması aşamasında, vergi mükellefleri ile vergi idaresi arasında vergiye ilişkin konularda çeşitli uyuşmazlıklar ortaya çıkabilmektedir. Bu uyuşmazlıklar, çok çeşitli noktalarda kendini gösterebilmektedir. Örnekler vermek gerekirse, vergi kanunlarının mükellefler tarafından tam olarak anlaşılamaması, ortaya çıkan sorunların çözümü bakımından vergi kanunlarının içeriğinde yetersiz kalması, vergi kanunlarında sık sık değişikliğe gidilmesi, vergi idaresi ile mükellefler arasındaki diyalogun iki taraf açısından da verimli sonuçlar doğuracak şekilde kurulamaması vb. nedenler sayılabilir. Söz konusu nedenlerin ortaya çıkardığı sorunların giderilmesinde, Türk Hukukundaki çözüm yollarını iki ana grupta toplayabiliriz. Bunlardan birincisi, vergide ortaya çıkan uyuşmazlıkların idari aşamada giderilmesine çalışılması, ikincisi ise uyuşmazlıkların yargısal alanda giderilmesi çarelerine ilişkindir.

Bu çalışmanın esas konusunu, vergi uyuşmazlıklarının bir bölümünü oluşturan vergilendirme işleminde “vergi hatası kavramı” ve vergi uyuşmazlıklarının idari yolla çözümüne ilişkin müesseselerden biri olan vergi hatalarında “düzeltme yolu” teşkil etmektedir. Dolayısıyla, çalışma konusunu oluşturan hususlar genel olarak üç noktada toplanabilir. Bunlar, “vergilendirme işlemi”, “vergi hatası” ve vergi hatasının giderilmesine yönelik “düzeltme yolu” konularıdır.

Birinci bölümde, ilk olarak, vergilendirme işlemi ve hata kavramları ayrı ayrı ele alınarak incelenmeye çalışılmıştır. Hata kavramının incelenmesinde, öncelikle, genel olarak hata kavramına değinilmiş ve çalışma konusu ile yakın bir kavram olarak düşünülebilecek Borçlar Hukukunda hata kavramı ele alınmış, nihayet vergilendirme işleminde hata kavramı ile Borçlar Hukukundaki hata kavramının karşılaştırılması yapılmıştır. Birinci bölüm içinde, daha sonra çalışma konusu bakımından birinci önemli noktayı teşkil eden vergilendirme işleminin üzerinde durulmuştur. Burada öncelikle, bir idari işlem mahiyetinde olan vergilendirme işleminin, idare hukuku ile ilişkisi vergilendirmenin aşamaları itibariyle ele alınarak incelenmiştir. Aynı bölümde, çalışma konusu bakımından ikinci önemli noktayı oluşturan vergi hatası kavramı da ayrıntılı olarak incelenmeye çalışılmış ve söz konusu incelemede ilk olarak vergi hatası, unsurları itibariyle ele alınmıştır. Ayrıca, Vergi Usul Kanununda yer alan vergi hatası türleri ve vergi hatalarının ortaya çıkarılma yolları üzerinde durulan diğer konuları teşkil etmektedir.

İkinci bölümde, çalışma konusu içinde üçüncü önemli noktayı oluşturan vergi hatalarında düzeltme, öncelikle kavramın hukuki mahiyeti itibariyle ortaya konulmaya çalışılmıştır. Bu anlamda düzeltme kavramının hukuki boyutu üzerinde durulurken, düzeltme yolunun, yakından ilgili olduğu anayasal ilkeler bakımından incelenmesine çalışılmıştır. Daha sonra, düzeltme kavramının kapsamı dışında kalan ve dolayısıyla düzeltme yoluyla ortadan kaldırılması mümkün olmayan hususlar ile vergi hatalarının düzeltilmesinde düzeltme yolunun uygulanabilirliği açısından özellik gösterebilecek hususlar da ayrı bir alt başlık altında ele alınmıştır. Vergi hatalarında uygulama alanı bulan düzeltme türleri ve düzeltmede usul üzerinde durulan diğer konulardır. İkinci bölüm için ayrıca önem taşıyan bir başka konu olarak, düzeltmede zamanaşımı müessesesi üzerinde durulmuştur. Bu konuda, öncelikle genel olarak zamanaşımı kavramına değinilmiş daha sonra ise, düzeltmede zamanaşımı, ortaya çıkabilecek hukuki sonuçları da dikkate alınmak suretiyle inceleme konusu yapılmıştır.

Üçüncü bölüm, vergi hatalarını düzeltmede mükellefçe başvurulabilecek hukuki imkanlar olarak, vergi hatalarının idari ve yargısal aşamada çözümlenmesi

konularını kapsamaktadır. Üçüncü bölümde, öncelikle düzeltme başvurusunda bulunmaya yetkili olanlar konusu yargı kararlarından da yararlanılmak suretiyle incelenmeye çalışılmış, daha sonra da vergi hatalarının düzeltilmesinde idari ve yargısal başvuru yolları irdelenmiştir. Ayrıca, yargısal başvuru aşamasından sonra doğabilecek hukuki sonuçlarda ele alınmıştır. İlgili bölümün sonunda, izlenebilecek yargısal süreçte önemli bir noktayı oluşturan, yargı organları tarafından verilen kararlara karşı başvurulabilecek kanun yollarına da kısaca değinilmektedir.

Dördüncü bölümde vergi hatalarının tespiti ve düzeltme yollarına ilişkin bir araştırma yapılmıştır. Anket Kayseri ilinde belirlenen örnekleme uygulanmış ve verilen SPSS programı aracılığı ile çözümlenip yorumlanmıştır.

Sonuç bölümünde ise, çalışmanın konusunu oluşturan vergi hatası kavramı ve düzeltme yolu hakkında genel bir değerlendirme yapılmıştır.

Yapılan çalışmada, araştırma konusu yapılan bölümler, teorik bazda incelemenin yanı sıra, Danıştay kararlarının da ışığında ele alınmaya ve tetkik edilmeye çalışılmıştır.

İnceleme konularının kapsamı ile ilgili olarak bir hususun da belirtilmesinde fayda görülmektedir. Hata ve düzeltme kavram ve usulü, Vergi Usul Kanununda düzenlenmiştir. Buna karşılık, gümrük vergisi ise, Vergi Usul Kanununun 2. maddesi gereğince, VUK'nun kapsamı dışında kalmaktadır. Bir başka deyişle, Gümrük ve Tekel İdareleri tarafından alınan vergilere, Vergi Usul Kanunu uygulanmamaktadır. Dolayısıyla, gümrük vergisinde ortaya çıkabilecek hatalar ve bunlara ilişkin düzeltme usulü, farklı kanunlarda farklı usullerle düzenlendiği için, bu çalışmanın inceleme konuları dışında bırakılmıştır.

BİRİNCİ BÖLÜM

VERGİ HATALARINA GENEL BAKIŞ

1.1. VERGİLENDİRME İŞLEMİ KAVRAMI

1.1.1. Genel Açıklama

Vergi ilişkisinin tarafları (kamu alacaklısı - kamu borçlusunu) arasında ortaya çıkan bir vergi borcunun, tahsil edilebilmesi için gerekli olan koşullardan biri de vergilendirme işlemlerinin varlığıdır. Söz konusu işlemler, vergilendirme ilişkisinin çeşitli aşamalarında gerçekleşebilmektedir.

Vergi hataları, vergilendirme işlemlerinde ortaya çıkmaktadır. Bu hatalar, bazen mükellef (yükümlü) kesimi tarafından bazen de vergi idaresi tarafından yapılmaktadır. Öyleyse bir vergi hatasının oluşabilmesi için, öncelikle vergi ilişkisinin tarafları arasında bir vergilendirme işleminin varlığına ihtiyaç bulunmaktadır. Dolayısıyla, vergilendirme işlemi kavramının içerik itibarıyla incelenmesi, ileride ayrıntılı olarak üzerinde durulacak olan “Vergi Hatası” ve “Vergi Hatalarında Düzeltme” konularının daha iyi anlaşılmasına yardımcı olacaktır.

1.1.2. Vergilendirme İşlemi Kavramı ve İdare Hukuku ile İlişkisi

Kamu hukuku içerisinde yer alan vergi hukuku, bu özelliği sebebiyle, kamu hukukunun diğer dallarıyla da yakın bir ilişki içerisinde. Bu hukuk dallarından birisini de, idare hukuku oluşturmaktadır. Vergi hukuku ile idare hukuku arasındaki ilişkiyi meydana getiren önemli noktalardan biri, vergilendirme işleminin bir idari işlem mahiyetinde olmasıdır. Örneğin, Vergi Usul Kanununun 20. maddesi, tarh işlemini bir idari işlem olarak nitelendirmektedir. Dolayısıyla, idari işlemlerin

unsurları, vergilendirme işlemleri içinde aynen ya da çok büyük ölçüde geçerlidir. Örneğin idari işlemlerin unsurları, sakat işlemlerin geri alınması ya da kaldırılması düzeltme), yargısal denetim gibi konularda esas alınan ilkeler geniş ölçüde vergilendirme işlemleri açısından da geçerlidir (Öncel vd., 1999:3).

Vergilemenin çeşitli aşamalarında ortaya çıkan vergilendirme işleminin, idari işlem niteliğinin dikkate alınarak incelenmesi, hem vergilendirme işlemi kavramının hem de bir bütün olarak çalışma konusunun daha iyi anlaşılmasına yardımcı olacaktır. Bu konuda vergiyi doğuran olay, tarh, tebliğ, tahakkuk ve tahsil aşamalarından söz etmek gerekecektir.

1.1.2.1. Vergiyi doğuran olay

Vergilendirme sürecinde ilk aşamayı vergiyi doğuran olay teşkil etmekle birlikte, vergiye ilişkin bir borcun oluşabilmesi için, ilk olarak bir vergi yasasının varlığı gereklidir. Bu vergilerin kanuniliği ilkesinin bir gereğidir. Ayrıca, ilgili vergi kanununun söz konusu mali yıla ilişkin olarak uygulanacağını, Bütçe Yasasının C cetvelinde belirtilmesi de bir şart olarak ortaya çıkmaktadır. Verginin mükellefi açısından vergi borcunun, dolayısıyla, devlet açısından da vergi alacağını ortaya çıkabilmesi için vergiyi doğuran olayın meydana gelmesi gerekmektedir. Vergiyi doğuran olayı, Vergi Usul Kanunu md. 19/1 tanımlamaktadır (VUK, m. 19/1). Vergiyi doğuran olay gerçekleştikten yani vergilendirme sürecinin sebebi ortaya çıktıktan sonra yapılan ilk ve asıl işlem “tarh” adını taşımakta ve Kanunun 20. maddesinde öngörülmüş bulunmaktadır (Özay, 2002:550).

1.1.2.2. Verginin tarhı

Vergiyi doğuran olay ile vergi alacağını doğması, aslında doktrinal ve teorik bir nicelik taşımaktadır. Bu alacağın yani daha somut bir deyimle vergi borcunun doğumu için bunun bir süjeye yönelmesi gerekmektedir. İşte vergi tarhı, soyut ve kişisel olmayan bir nicelik taşıyan vergi alacağını belirli bir kişi veya kuruma yönelterek bunu somut duruma getirir (Tuncer, 1971:196).

Verginin tarhı, Vergi Usul Kanununun 20. Maddesinde tanımlanmaktadır (VUK, m. 20). Bu tanıma dikkat edildiğinde, yasanın tarh aşamasını bir idari işlem olarak hükme bağladığı anlaşılır. Tarh işlemi böyle nitelendirilince idare hukukunda idari işlemler için yapılan analizlerin tümü bu vergilendirme işlemi bakımından da geçerli olacaktır (Öncel vd., 1999:90-91). Bir vergilendirme işlemi olarak özellikle tarh işleminin, idari işlemin türleri ve unsurları itibariyle incelenmesi, vergilendirme işleminde ortaya çıkan vergi hataları konusunun daha iyi kavranmasında büyük fayda sağlayacaktır.

Tarh İşleminin İdari İşlem Türleri İtibariyle İncelenmesi: İdarenin genel bir işlemle vergileme yetkisini kullanmasından farklı olarak tarh, tek tek mükellefler hakkında hukuki sonuçlar doğuran, kesin ve uygulanması gereken bir nitelik taşımaktadır (Uluatam ve Methibay, 1999:107). Tarh işlemi idari işlem türlerinden şart işlemler, yapıcı işlemler, belirtici işlemler, yararlandırıcı işlemler ve yükümlendirici işlemler açısından incelenecek olursa şu noktalar üzerinde durulabilir.

Şart işlemler, belli bir kişiyi veya nesneyi, hukuk kurallarınca önceden düzenlenmiş bulunan nesnel ve kişilik dışı bir hukuki duruma sokan veya böyle bir hukuki durumdan çıkaran işlemlerdir (Günday, 2002:95). Tarh işlemi bu manada şart işlem olarak kabul edilmemektedir. Çünkü, kanaatimizce, vergi hukukumuzda kişiye yükümlü statüsünü kazandıran tarh işlemi değil vergiyi doğuran olaydır.

Eğer işlem yeni bir hukuki durum yaratıyorsa yapıcı nitelik taşır; buna karşılık yeni bir durum yaratmayıp varolan durumu saptamakta ise işlem belirticidir (Öncel vd., 1999:90). Kanaatimizce, vergi hukukumuzda, kişinin yükümlü statüsünü, tarh işleminden önce vergiyi doğuran olay ile kazanması, tarh işlemine, yapıcı-belirtici işlemler ayırımında, belirtici işlem olma özelliğini kazandırmaktadır (Öncel vd., 1999:90-91).

Tarh İşleminin İdari İşlemin Unsurları (Öğeleri) İtibariyle İncelenmesi: Özel hukuk işlemlerinde üç öğe aranır. Bunlar, yetenekli kişinin iradesi, konunun yapılabilir ve yasal olması, bazı işlemler için öngörülen biçim koşullarına

uyulmasıdır. Bu öğelerden ilk ikisi, “asıl” üçüncüsü ise “ikincil” nitelikte öğelerdir (Gözübüyük, 2001a:262). Tarh işlemi ise bir idari işlem olarak kamu hukuku alanında ortaya çıkmaktadır.

Kamu makamlarının, devlet yetkilerini kullanırken donatıldıkları kamu gücü, kendilerine, bireyler ile girdikleri ilişkilerde, onların iradesinden bağımsız bir şekilde ve hatta karşıt iradelerine rağmen, tek yanlı olarak hukuki sonuçlar ve etkiler yaratabilecek işlemler yapabilme yetki ve yeteneğini tanımaktadır (Erkut, 1990:13). ‘İdarenin, yönetilenlere karşı tek taraflı iradeyle yaptığı işlemler; başka bir deyişle yalnızca idarenin iradesi ile doğan ve hukuki değer kazanan işlemler, tek yanlı işlemlerdir (Karavelioğlu, 2009:16). Bir idari işlem olarak tarh işlemi de, tek yanlı bir idari işlemdir. Kamu Hukuku alanında ortaya çıkan ve tek yanlı bir idari işlem özelliği taşıyan tarh işleminin idari işlemin unsurları açısından incelenmesi de bir gereklilik oluşturmaktadır. Öncelikle idari işlemlerin unsurlarını belirtecek olursak, idari işlemler beş unsurdan oluşur. Söz konusu unsurlar, yetki, şekil, sebep, konu ve maksat unsurlarıdır.

Vergi idaresi ilke olarak bağlı yetki ile donatılmış bulunduğundan, takdir yetkisinin geçerli olması söz konusu değildir (Öncel vd., 1999:94). Takdir yetkisi, “bir idari işlemin yapılması konusunda yasaların belirli bir kural koymadığı durumlarda idare organlarının sahip oldukları yetki” olarak tanımlanabilir (Bağdatlı, 2002:424).

İdari işlemin çeşitli unsurları açısından takdir yetkisinin geçerli olup olmadığı vergi işlemlerinde şöyle değerlendirilebilir. Bir kere maksat unsurunda herhangi bir takdir kullanımı söz konusu olamaz. Öte yandan yetki ve şekil unsurları bakımından da takdir yetkisi geçerli değildir. Bu durumda takdir yetkisinin kullanılması sebep ve konu unsurlarına inhisar etmektedir (Öncel vd., 1999:94).

İdari işlemin şekil unsuru; tesisi için yetkili idari makamca izlenmesi gerekli yöntemi (usulü) ve idari işlemin hukuk düzeninde aldığı biçimi, maddi varlığını anlatır (Candan, 1993:48). Özel hukuk alanında “biçim” istisna olmasına karşın, idare hukuku alanında idari işlemin ana öğelerinden birini oluşturur. Biçim

kurallarına bağılı olmayan idari işlemler ise istisnadır (Gözübüyük ve Güven, 2001:130).

Doktrin ve Yüksek Mahkeme içtihatlarına göre şekil bakımından eksiklikler iki grupta toplanmaktadır: Asli ve tali şekil noksanlıkları (Tuncay, 1972:150). Vergilendirme işlemlerinde, oluşabilecek esasa etkili olmayan (tali) şekil aykırılıkları işlemi hukuken geçersiz kılmayacaktır. Buna karşılık, esasa etkili (asli) şekil aykırılıkları ise işlemi hukuken geçersiz kılacaktır (VUK, m. 108).

Sebebe; idareyi işlemi yapmaya iten neden, saiktir (Candan, 1993:51). Sebebin ne olduğu, bazen hizmeti düzenleyen hukuk kurallarında açıkça gösterilir. Böyle durumlarda idare, işlemi onunda gösterilen sebebe uygun olarak yapmak zorundadır. İdari işlemin sebebi bir maddi olay veya bir kanun hükmü olabilir (Karatepe, 1995:73).

Tarh işleminin hukuki sebebi, ilgili maddi vergi kanununda yer alan vergi koyan soyut kuraldır, maddi sebebi ise, vergi alacağıdır. Bununla birlikte; vergi alacağının vergi kanunlarında yazılı tipe uygun olarak doğmuş olması, tarh işlemi tesisi için yeterli sebep değildir. Ayrıca; üzerinden vergi alacağının hesaplanacağı matrahın miktar olarak hesaplanmış olması da gerekir (Candan, 1993:52).

Bir idari işlemin içerdiği hukuki sonuç onun konusudur. Ancak idari işlemlerin bir kısmı, genel, soyut hukuki etkiler içerirken, bir kısmı, belli kişileri ilgilendiren, somut hükümler doğurur (Yayla, 1990:94). Tarh işleminde de hukuki sonuç itibarıyla meydana gelecek sakatlık işlemi konu yönünden hukuka aykırı kılacaktır. Örneğin, bir tarh işlemi neticesinde bir kurumlar vergisi yükümlüsünden kurumlar vergisi istenmesi gerekirken başka bir tür verginin istenmesi, işlemi konu yönünden sakatlayacaktır.

İdare hukukunda maksat unsuru gene bu hukukun dayandığı ana prensiplerden çıkar, kudret, iktidar, amme menfaati ve hizmeti fikrine bağılıdır (Onar, 1966:317). Tüm idari işlemlerde son ve ortak amaç (maksat) kamu yararadır (Karavelioğlu, 2009:73).

İdari işlemler, kamu yararı dışında, şu amaçlarla tesis edilmiş olabilirler:

- Politik amaç güdülmüş olabilir.
- Başkalarına çıkar sağlanması amaçlanabilir.
- İdari işlemin muhatabına zarar verilmek istenilebilir.
- Yetkili makam, kendisine çıkar sağlamak istemiş olabilir.

Özel amaç diye adlandırdığımız bu amaçlarla hareket edilerek işlem yapılması durumunda, “amaç saptırması” denilen hukuka aykırılık hali meydana gelir (Candan, 1993:40). İdare görevlisinin zihninde oluşan amaç ne kadar sübjektif olursa olsun, işlemin hukuk düzeninde meydana getirdiği değişiklik meşru ise, işlem geçerli sayılmaktadır. Bu nedenle bir idari işlemin sebebi ile konusu arasında uyum varsa amaç unsuru gerçekleşir (Karatepe, 1995:74).

Tarh işleminde maksat unsurunu, devletin vergiyi tahsil etmekte ki esas amacı oluşturur. Vergi alacağının tahsilinde esas amaç, kamu harcamalarının gerektirdiği finansman ihtiyacının elde edilmesidir. Dolayısıyla, tarh işleminin maksat unsurunu kamu yararı teşkil eder. Kamu yararı dışında, özel bir yararla vergi tarhı işlemi hukuka aykırı kılacaktır.

1.1.2.3. Tebliğ

Tebliğ işlemi, Vergi Usul Kanununun 21. maddesinde tanımlanmıştır (VUK, m. 21). Tebliğ işlemi, yükümlünün ya da sorumlunun belirlenmesinden verginin ödenmesine ya da tahsiline kadar olan aşamaları ilgilendirmekte olup, gerekli olduğu takdirde yapılan işlemler hakkında tebligatta bulunulması yoluna gidilecektir (Edizdoğan, 1998:80-81).

1.1.2.4. Tahakkuk

Tahakkuk, Vergi Usul Kanununun 22. maddesinde tanımlanmıştır (VUK, m. 22). Vergi tarh edildikten sonra, idare adına vergi alacağı, mükellef adına da vergi borcu kaydı düşülmüş olmaktadır. Verginin ödenebilir hale gelmesi bakımından, mükellefin söz konusu vergiden veya ilgili ödemelerden haberdar kılınması yani

kendisine tebligatta bulunulması ve mükellefin de sonuçlarını kabullenmiş olması gereği vardır. Yasalarla kendisine tanınmış olan sürenin geçmesi ya da varsa uyuşmazlığın giderilmesi veya çözümlenmesinden sonra vergi tahakkuk edebilmektedir (Akdoğan, 2006:136). Tarh ve tahakkuk aynı idari örgüt içinde yürütülmekle beraber, mahiyetleri ve doğurdukları hükümler itibarıyla birbirinden farklıdır. Şöyle ki, tarh, tahakkuk icrai kararını hazırlayan bir işlem olmaktadır (Tuncer, 1984:27).

1.1.2.5. Tahsil

Tahsil, vergilendirmenin son aşamasıdır ve olayı vergi alacaklısı olan idare yönünden açıklayan bir kavramdır. Aynı olayı yükümlü yönünden açıklamak gerekirse tediye (ödeme) deyiminin kullanılması gerekir (Nadaroğlu, 2004:241).

Tahsil işlemi, Vergi Usul Kanununun 23. maddesinde belirtilmiştir (VUK, m. 23). VUK'nun getirdiği düzenleme uyarınca, vergi borcu, ödenmesi suretiyle ortadan kalkmakta ve böylece tahsil işlemi de vergi borcunu ortadan kaldıran sebeplerden biri olarak karşımıza çıkmaktadır.

Vergi borcunun mükellef tarafından kendi isteği ile ödenmemesi halinde ise, devletin vergi alacağını tahsil etmesi söz konusu olacaktır. Özay da, vergilendirmenin son bulduğu bu aşamanın yükümlünün kendi arzu ve iradesi ile gerçekleşmemesi halinde, idarenin yasal düzenleme uyarınca “doğrudan yerine getirme” ya da “re’sen icra” ve “zor kullanarak yerine getirme”, “cebren icra” yetkilerine sahip olduğunu ve bu yetkileri kullanıp kullanmama konusunda da herhangi bir takdir seçeneği bulunmadığını belirtmektedir (Özay, 2002:553).

1.2. HATA KAVRAMI

1.2.1. Genel Açıklama

Genel anlamıyla hata, gerçeğe uymayan bir bilgi veya düşünceye sahip olmak ve gerçeği ifade ediyoruz kanaat ve kastı ile hakikate uymayan o bilgi ve düşüncemizi açıklamaktır (Feyzioğlu, 1976:122). Başka bir tanımla hata, gerçeğe

uygun olmayan ve hata eden (yanılan) kişice kesin olarak (yani, kuşkusuz biçimde) gerçek kabul edilen eylem olarak tanımlanabilir (Yılmaz, 2005:340). Hata şuurlu yaşayışımızda çok defa kendini gösteren bir tezahürdür ve bizim bir şey hakkındaki düşüncemiz o şeyin hakiki vaziyetine uygun olmadığı, yani bizim inandığımız, zan ve kabul ettiğimiz bir vaziyet hakikatte başka türlü olduğu takdirde hata mevcuttur. İnsanın yanılması ve hataya düşmesi hayatın bütün sahalarında, ilimde, siyasi ve ekonomik yaşayışta, genel ve özel hayatta büyük bir rol oynar (Schwarz, 1948:299).

Dar anlamda hata, gerçek hakkında bilinçli olmayan yanlış veya eksik bir kanaati (tasavvuru) ifade eder. Geniş anlamda ele alındığı zaman ise, hata kavramı, yanlış veya eksik kanaat yanında bilgisizliği de içine alır (Ayan, 1996:179).

Vergi hukukunda düzeltme işleminin konusunu, Vergi Usul Kanununda düzenlenen “vergi hatası” kavramı oluşturmaktadır. Vergilendirme işlemlerinde düzeltme yoluna gidilebilmesi için, öncelikle, söz konusu işlemde bir vergi hatasının bulunması gerekmektedir. Bir başka deyişle, düzeltmenin söz konusu olabilmesi için, düzeltmeye konu edilecek işlemin, Vergi Usul Kanununda tanımlanan vergi hatası türlerinden biri ile malul olması gerekir. Çalışma konularımız içinde, vergi hatası kavramının irdelenmesi esas itibarıyla bu bölümde yapılacaktır. Ancak içeriğinde vergi hatasını taşıyan vergilendirme işlemlerinin incelenmesinden önce, genel olarak hata kavramının ele alınmasında fayda vardır. Ayrıca, hata sadece vergi hukukuna özgü bir kavram olmayıp, diğer bazı hukuk dallarında da yer alan bir kavramdır. Vergi hukukunun dışında, hata kavramına ağırlıklı olarak yer veren hukuk dallarından biride, Borçlar Hukukudur. Bu nedenle kavramın özellikle, Borçlar Hukukundaki hata kavramı ile yakın ilişkisini ortaya koymak ve bir karşılaştırmasını yapmak, hata kavramının vergi hukukundaki yerini daha iyi saptamamızı sağlayacaktır.

1.2.2. Borçlar Hukukunda Hata

İrade bozukluğu (irade fesadı) hallerinde, irade ile iradenin açıklanması arasındaki uygunsuzluk bilmeyerek ve istenmeyerek, yani gayri kasdi olarak meydana gelir (Akıntürk, 1994:37). Hukuk sistemimizde “tek taraflı bağlamazlık”

tarzında geçersizlik müeyyidesine bağlanan irade bozukluğu sebepleri olarak “hata”, “hile” ve “ikrah (tehdit)” düzenlenmiştir (İnan, 2001:199).

Hata ya irade beyanının istenmeyerek arzuya uygun olmaması veya arzunun (iradenin) oluşmasına etken olan bir hususta düşüncenin (tasavvurun) gerçek duruma uygun olmamasıdır. Birinci halde beyan hatası, ikinci halde arzunun oluşmasına yol açan saikte hata söz konusu olur (Oğuzman ve Öz, 1995:77). Borçlar Kanununun 23. maddesi uyarınca, meydana gelen esaslı bir hata, sözleşme ile bağlı olunması halini etkileyecek bir durum olarak ortaya çıkmaktadır (BK md. 23). Şöyle ki, ilgili maddeye göre, sözleşme yapılırken esaslı bir hataya düşen taraf, söz konusu sözleşme ile bağlı olmayacaktır.

Sözleşmelerde (hatta daha ileri gidilerek, bir muhataba karşı yapılması gereken bir taraflı beyanlarda) hatanın sonuçları incelenirken, hiç gözden uzak tutulmaması gereken bir nokta vardır; O da, en az hataya düşen taraf kadar korunmaya muhtaç ve layık olan bir karşı tarafın bulunmasıdır. Karşı taraf, kendisine karşı yapılan beyana güvenmiş, muteber bir sözleşmenin meydana geldiği kanaati ile hareket etmiştir (Kocayusufpaşaoğlu, 1968:40).

Borçlar Hukukunda hata kavramının daha iyi anlaşılabilmesi için, Borçlar Kanununun 24. maddesinde sayılan “esaslı hata” hallerine kısaca değinmek gerekecektir. Daha önce belirtmek gerekir ki, esaslı hata halleri Borçlar Kanununun 24. maddesinde sınırlayıcı olarak sayılmış değildir. Nitekim Feyzioğlu’da bu husus ile ilgili olarak, “Borçlar Kanununun 24. maddesinde başlıca esaslı hataların gösterildiğini söyledikten sonra, bu maddede sayılan hallerin sınırlayıcı olmadığını birer örnekten ibaret olduğunu ifade etmektedir (Feyzioğlu, 1976:125).

1.2.2.1. Sözleşmenin mahiyetinde meydana gelen hata

Borçlar Kanunu md.24/1 bent 1, aktin (sözleşmenin) mahiyetinde meydana gelen hata (yanılma) halini belirtmektedir (BK md. 24/1). Bu tür hata genellikle, bir şahsın hukuki önemini ve sonucunu bilmeden kendisine borç yükleyen bir beyanda bulunması halinde meydana gelmektedir (Önen, 1999:59). Örneğin (A), bir sobayı (B)'ye satmak amacı ile hareket ederken yanılarak bağışlama sonucunu doğuran bir

beyanda bulunursa bu hal, esaslı bir hata halidir. Bu çeşit yanlış sözleşmenin niteliğinde yapılan bir esaslı yanıldır (Kaynar, 1980:42).

1.2.2.2. Sözleşmenin konusunu meydana getiren şeyde hata

Borçlar Kanununun 24. maddesinin birinci fıkrasının ikinci bendinin düzenlediği esaslı hata hallerinden birini sözleşmenin konusunu meydana getiren şeyde meydana gelen hata hali teşkil etmektedir (BK md. 24/1 bent 2). Sözleşmenin konusunu meydana getiren şeyde yanlış (hata) hali ortaya çıkabilir. Örneğin, bir kimse bir eşyayı satın almak isterken başka bir şey göstermiş yahut o eşyayla ilgili yanlış bir marka bildirmişse veya satın almak istediği atın adını karıştırarak yanlış bir ad vermişse veya misafir odasındaki tablonun değiştirildiğini bilmeksizin, misafir odasındaki tabloyu satmışsa yanlış esaslı sayılır (Tunçomağ, 1976:338).

1.2.2.3. Şahısta ortaya çıkan hata

BK md. 24/1 bent 2 uyarınca düzenlenen diğer bir esaslı hata hali de, şahısta ortaya çıkan hata halidir (BK md. 24/1 bent 2). Hata ettiğini iddia eden taraf, üzerine borç alırken (sözleşmeyi yaparken) özellikle dikkate aldığı şahısta yanlışmışsa, örneğin, A'yı avukat olarak tutmak isterken, isim benzerliği dolayısıyla B ile sözleşme yapmışsa, bu hata da esaslıdır (Reisoğlu, 2002:87).

1.2.2.4. Miktarda ortaya çıkan hata

BK md. 24/1 bent 3, miktarda ortaya çıkabilecek hata (yanlış) halini düzenlemektedir (BK md. 24/1 bent 3). İcayı yapan tarafın bildirdiği miktar, kastettiği miktardan çok ise veya muhatabın kabuldeki edimi kastettiği edimden çok az ise, akdin miktarında hata vardır. Bunun esaslı bir hata olması için icapla kabulün birbirine mutabık olmasına rağmen ya icayı yapanın beyanı ile hakiki iradesi yahut muhatabın kabul beyanı ile hakiki iradesi arasındaki miktar farkının mühim olması lazımdır (Saymen ve Elbir, 1966:262). Bu tip hatalara örnek olarak, satılmak istenen malın kilosuna 10000 lira istenecekken yanlışlıkla 1000 lira istenmesi, 100 kilo mal ısmarlanacakken 10000 kilo mal ısmarlanması gibi durumlar gösterilebilir (Ayan, 1996:182).

1.2.2.5. Sözleşmenin lüzumlu niteliklerinde hata

BK md. 24/1 bent 4, aktin lüzumlu niteliklerinde (unsurda) hata halini düzenlemektedir (BK md. 24/1 bent 4). Ögede (unsurda) yanılmanın varlığı kabul edilebilmek için, bildirim yapan kimse tarafından üzerinde yanılığa düşülmüş olan durum öznel (sübjektif) bakımdan o kimsece sözleşmenin temel bir ögesi olarak düşünülmüş ve bu nedenle de kendisinin kararı üzerinde kesinlikle etken olmuş bulunmalı ve ayrıca nesnel (objektif) bakımdan bu durum, dürüstlük kuralına göre, hukuki işlemin veya sözleşmenin gerekli bir ögesi ve temel noktası sayılabilmelidir (Velidedeoğlu ve Özdemir, 1987:65). Örneğin, elmas zannedilerek satın alınan bir yüzüğün adi bir taş, altın zannedilen bir şeyin sarıya boyanmış gümüş çıkması hallerinde unsurda hata bahis konusudur (Önen, 1999:61).

Borçlar Kanununun 24. maddesinin ikinci fıkrası, esaslı olmayan bir hata halini belirtmektedir (BK md. 24/2). BK md.24/2’de belirtilen hata hali esaslı hata sayılmayacaktır. Ayan, bu konuda Borçlar Kanununun 24. maddesinin ikinci fıkrasının esaslı hata sayılmayan bir durum olduğunu ve böyle bir hatanın kişiye sözleşmeyi iptal hakkını vermeyeceğini belirttiikten sonra, kanun koyucunun belirli şartları taşıyan saik hatalarının esaslı hata olarak değerlendirilmesini öngördüğünü ifade etmektedir (Ayan, 1996:182-183).

1.2.3. Vergilendirme İşleminde Hata Kavramının Borçlar Hukukundaki Hata Kavramı ile Karşılaştırılması

Vergilendirme işleminde ortaya çıkan hata halleri, Vergi Usul Kanunu md.116 vd. maddelerinde düzenlenmiştir. Vergilendirme işleminde ortaya çıkan hata kavram ile Borçlar Hukukunda hata kavramı arasında bazı noktalarda benzerlik olduğu düşünülebilir. Örneğin, BK md 24/1 bent 3’de belirtilen miktarda ortaya çıkan hata hali ile VUK md.117/2de belirtilen, vergi miktarında meydana gelen hata arasında bir paralellik kurulabilir. Gene, örneğin, BK. md.24/1 bent 2 de belirtilen, şahısta ortaya çıkan hata hali ile VUK md. 118/1’de belirtilen, mükellefin şahsında hata hali bir benzerlik gösterebilir.

Ancak, bu iki hukuk dalına ait hata kavramları arasında, düşünölebilecek bir içerik benzerliğine rağmen, bir noktayı önemle belirtmek gerekir. Bu husus, iki hukuk dalı arasındaki mahiyet (yapı) farklılığında ortaya çıkmaktadır.

Hukukun bir bütün olduğu esas olmakla beraber, Romalılar devrinden beri yapılagelen ayrıma göre objektif hukuk, kamu hukuku ve özel hukuk diye ikiye ayrılmıştır. Kişiler arasındaki ilişkileri düzenleyen usul ve kurallara Özel Hukuk; kişilerle devlet veya devletlerin arasındaki ilişkileri düzenleyen usul ve kurallara da Kamu Hukuku denilmektedir (Aksoy, 1991:3). Genel olarak, özel hukukta yer alan ilişkilerde taraflar arasında hukuki bir eşitliğin varlığı söz konusu iken, kamu hukuku alanındaki ilişkilerde ise tarafların hukuki bir eşitlik içerisinde olmadığını belirtebiliriz.

Vergi ilişkisinde taraflar eşit durumda değildir. Yani özel hukuktaki yatay (kişiler arası) ilişkiler değil, kamu hukukundaki dikey (devlet-kişi arası) ilişkiler söz konusudur (Atar, 1994:2). Vergi hukukunda geçerli olan kurallar, emredici nitelikte kurallardır. Vergi ilişkisinin tarafları arasında (kamu borçlusu-kamu alacaklısı) ortaya çıkan bu husus, vergi hukukunun bir kamu hukuku dalı olarak nitelendirilmesinde önemli bir rol oynamaktadır. Buna karşılık, özel hukukta irade özgürlüğü ve eşitlik esastır. Bu bakımdan özel hukuk ilişkilerinde emredici kurallar, diğer bir deyimle astlık-üstlük ilişkisi söz konusu değildir (Kırbaş, 2003:26). Belirtilen bu özellikleri taşıyan borçlar hukuku ise bir özel hukuk dalı olarak kabul edilmektedir. Sonuç olarak diyebiliriz ki, bu iki hukuk dalı arasındaki belirttiğimiz söz konusu önemli ayırım, borçlar hukukunda düzenlenmiş bulunan hataya ilişkin hükümlerin, vergilendirme işlemlerinde oluşan hata hallerinin uygulanmasına engel teşkil etmektedir.

1.3. VERGİ HATASI KAVRAMI

1.3.1. Vergi Hatası Kavramı ve Kapsamı

3692 sayılı “Vergilerde İhbarnamelerin Tebliğine ve İtiraz ve Temyiz usullerine ve İtiraz ve Temyiz Komisyonları Teşkiline Dair Kanun”da, vergi hatası

kavramı yerine maddi hata kavramının kullanıldığını görmekteyiz (5432 sayılı Kanun md. 23/2). Vergi hatası kavramına ise, 5432 sayılı Kanunda yer verildiğini görüyoruz. Nitekim bu Kanunun 106. maddesinin yaptığı tanımda, vergi hatası kavramını kullanmakta olduğunu görmekteyiz (5432 sayılı Kanun md. 106).

Vergi hatası kavramı, 213 sayılı Vergi Usul Kanununun 116. maddesinde, “Vergi hatası, vergiye müteallik hesaplarda veya vergilendirmede yapılan hatalar yüzünden haksız yere fazla veya eksik vergi istenmesi veya alınmasıdır.” şeklinde tanımlanmıştır. Bu tarif mükelleften istenen vergi miktarını hedef tutmakta ve verginin asıl veya miktarına taalluk etmeyen, vergi miktarına tesiri olmayan diğer hataları vergi hatası mahiyetinde saymamaktadır (Turgay, 1977:479). Tanım gereği hata, vergi tarh işleminde olabileceği gibi, tahsil işleminde de bulunabilir. Tarh işleminde hata, verginin eksik ya da fazla istenmesi, tahsil işleminde ise eksik ya da fazla alınması suretiyle gerçekleşebilir.

Genel olarak vergi hataları, doğrudan vergi miktarını etkileyerek, fazla veya eksik vergi tarh, tahakkuk ve tahsiline yol açan “maddi” yanlışlıklar ya da vergi yükümlülüğünün saptanmasına ilişkin değerlendirme yanlışlarından kaynaklanmaktadır (Oto, 1996:60). Bu hatalar vergi dairesi tarafından yapılmış olabileceği gibi, mükellef tarafından da yapılmış olabilir. Ayrıca yapılan hata vergi dairesi aleyhine olabileceği gibi, mükellef aleyhine de olabilir (Seviğ, 30 Mayıs 1991).

Vergi hatalarına ilişkin olarak Danıştay’ın çeşitli kararları mevcuttur. Danıştay vermiş olduğu bir kararında, yükümlünün beyannamesini posta ile göndermesi durumunda, posta tarihi ile ilgili olarak posta idaresinden kaynaklandığını belirttiği bir hata neticesinde kesilen cezalarda vergi hatasının varlığını kabul etmiştir (Uysal ve Eroğlu, 2005:182).

Bir Maliye Bakanlığı özelgesinde de, belli bir vergilendirme dönemine ilişkin olarak indirilmesi gerekli olan vergi miktarının, beyanname üzerinde yanlış sütunda gösterilmesini vergi hatası olarak görülmüştür (Kızılot, 1989:2171).

Buna karşılık, Danıştay 7. Dairesine konu bir olayda, 7338 sayılı Veraset ve intikal Vergisi Kanununda belirtilen değerlendirme ölçülerinin üstünde beyanda

bulunulması, vergi hatası kapsamında görülmemiştir. İlgili kararda, mükelleflerin intikal eden bir servet unsuru ile ilgili olarak değerlendirme ölçülerinin üzerinde beyanda bulunabilecekleri, mükellef tarafından, gayrimenkullerin değerinin yanlışlıkla fazla beyan edildiği iddiasının Vergi Usul Kanunda yer verilen vergi hataları kapsamında düşünülemeyeceği belirtilmiştir (7338 sayılı Kanun, md. 10/2). Danıştay 7. Dairesi bir başka kararında da, miras yoluyla intikal eden malların, veraset ve intikal vergisi beyannamesinde mirasçılar tarafından gerçek değerlerinin üzerinde beyan edilmesi halini, Veraset ve İntikal Vergisi Kanununda intikal eden malların gerçek değerlerinin üstünde beyan edilmesini engelleyen bir maddenin olmadığını belirterek vergi hatası kapsamında görmemiştir (Danıştay Dergisi, 1999:352).

Vergi hatalarına özgü düzeltme yoluna başvurulabilmesi için, Vergi Usul Kanununda yer alan vergi hatalarından birinin varlığının gerekliliği, bir Danıştay kararında da vurgulanmaktadır. Söz konusu karar uyarınca, vergi ihbarnamelerinin tebliğinde yapılan hata, VUK'da sayılan vergi hatası hallerinden herhangi birine girmediği için olaya düzeltme hükümlerinin uygulanması mümkün olmayacaktır (Arıca, 1991:51).

Gecikme zammı uygulamasında vergi hatasının varlığı ileri sürülebilecek midir? Gecikme zammı, kamu alacağının süresi içinde ödenmemesi dolayısıyla alınmakta ve bir tür müeyyide niteliği taşıyan bir ödeme olmaktadır. Gecikme zammı, 6183 sayılı Amme Alacaklarının Tahsil Usulü Kanununun 51. maddesinde düzenlenmiştir. AATUHK md.51, kamu alacağının süresi içinde ödenmeyen kısma vadenin sona ermesi tarihinden itibaren her ay için ayrı ayrı gecikme zammı uygulanacağını belirtmektedir. Aynı madde de, 213 sayılı Vergi Usul Kanununa göre uygulanan vergi ziyai cezasının dışında ceza mahiyetinde olan kamu alacakları için gecikme zammının uygulanmayacağı da belirtilmektedir. Danıştay 4. Dairesi, 6183 sayılı Kanuna ilişkin olarak alınan gecikme zammına yönelik vergi hatası iddiasının ileri sürülemeyeceğini, söz konusu gecikme zammının vergi hatası kapsamında değerlendirilmesinin mümkün olmadığını belirtmiştir. Kararda belirtildiğine göre, yükümlü adına alınan ve uzlaşılması sonucu kesinleşen vergi ve cezalar, gayrimenkullerin haciz ve satışı suretiyle tahsil edilmiştir. Fakat, Yargıtay'ın satış

işlemini usulsüzlük dolayısıyla iptal etmesinden sonra davacı şahısların paraları kendilerine vergi borcu da idareye ödenmesine rağmen, vergi dairesince vergi borcunun ödenmediği varsayılarak gecikme zammı hesaplanmıştır. Danıştay 4. Dairesinin kararında uyuşmazlığın, hesaplanan ve tahsil edilen bu gecikme zammının iadesi amacıyla Maliye ve Gümrük Bakanlığına başvurulmasına rağmen 60 gün geçtikten sonra cevap verilmemesi suretiyle oluşan olumsuz işlemin iptaline yönelik olduğu belirtilmektedir. Söz konusu kararda, 213 sayılı Vergi Usul Kanununun 116. Maddesinde tanımlanan vergi hatasının var olup olmadığının öncelikle araştırılması gerektiği belirtilmiş ve vergi hatasının tanımı yapıldıktan sonra gecikme zammının AATUHK'nun 51. maddesine göre, ödeme süresi içinde ödenmeyen kamu alacağının vadenin bitimi tarihinden itibaren hesaplanıp uygulanan ve kamu borçlusunun ödememe eyleminin müeyyidesini teşkil ettiği ifade edilmiştir. Kararda sonuç olarak ise, 6183 sayılı kanunun uygulanmasına ilişkin olarak gecikme zammının vergi hatası kapsamında yer almadığı belirtilmiştir (Danıştay Dergisi, 1992:200). Buna karşılık Vergi Dava Daireleri Genel Kurulunun bir kararında gecikme zammında vergi hatası bulunduğu ileri sürülebileceği ifade edilmektedir. Söz konusu kararda, yükümlü tarafından beyan üzerine tahakkuk eden katma değer vergisi ve dahili tevkifat borcunun ödendiği, ancak yükümlünün kendisinden gecikme zammının fazla alındığını iddia ederek şikayet yoluna başvurduğu belirtilmektedir. Yükümlü, daha sonra düzeltme işleminin yeterli olmadığı düşüncesiyle Danıştay 7. Dairesine dava açma yoluna gitmiş, işlemin iptalini ve uğradığını iddia ettiği maddi zararların tazminini talep etmiştir. Danıştay Vergi Dava Daireleri Genel Kurulu, önüne gelen bu uyuşmazlıkta, gecikme zammının vergi hatasının ileri sürülmesi yoluyla düzeltme konusu olabileceğini belirttikten sonra, ödeme işleminin yapılmasından sonra fazla tahsil edilmiş bulunan vergi ve zamların düzeltme fişi ile iade edildiğini ve bu nedenle hatanın varlığından söz edilemeyeceğini belirtmiştir. Vergi Dava Daireleri Genel Kurulu, tazminat isteminin ise, gerek katma değer vergisi gerekse de dahili tevkifat için uygulanmış olan gecikme zammının haksız ve fazla alınmasından dolayı uğranılan maddi zararın giderilmesi istemine dayandığını belirterek, kamu alacağı niteliğini kazandıktan sonra dahili tevkifata ilişkin düzenlemenin yürürlükten kaldırılmasına dayanılarak 6183 sayılı Kanuna göre

hesaplanan gecikme zammı yönünden işlemin iptaline karar verildiğini, dolayısıyla idare için tazmini gerekir bir durumun olmadığını ifade etmektedir. Kararda, katma değer vergisine uygulanan gecikme zammı için de VUK'da yazılı olan vergi hatalarının bulunmadığı ve dolayısıyla temyize konu olan kararın tazminat isteminin ret edilmesine ilişkin hüküm fıkrasında da hukuka aykırılık olmadığı belirtilmiştir. Buna karşılık söz konusu VDDGK Kararıyla ilgili olarak verilen karşı oyda ise, vergi hatası türlerinden hesap hatasının varlığına işaret edilerek hesap ve vergi hatalarından hiçbirinin yer almadığından bahisle karar verilmesinin yerinde olmadığı belirtilmiştir. Söz konusu karşı oyda, davacının düzeltme fişiyle kendisine yapılan iadeye rağmen, hata sonucunda fazla tahsil edilmiş olan gecikme zammının bulunduğunu ısrarla belirttiğine işaret edilerek, gecikme zammının hesaplanması ve fazla tahsil edilen tutar bulunup bulunmadığının araştırılması gerektiği de belirtilmektedir (Danıştay Dergisi, 1997:198).

Söz konusu Vergi Dava Daireleri Genel Kurulu kararı ile ilgili olarak iki husus üzerinde durabiliriz. Birincisi, ilgili kararda, 6183 sayılı Kanunun uygulamasında alınan gecikme zammının vergi hatası iddiasına konu olabileceği belirtilmektedir. İkinci husus ise, Vergi Dava Daireleri Genel Kuruluna konu olan kararda, düzeltme fişi ile fazla tahsil edilmiş olan vergi ve zamların mükellefe iade edildiğinin belirtilmesine rağmen, karşı oyda mükellef tarafından fazla tahsil edilmiş bir gecikme zammı miktarının hala mevcut olduğunun iddia edildiği ifade edilmektedir. Olaya eğer bu açıdan bakacak olursak, VDDGK kararında, daha evvelden düzeltme fişi ile mükellefe yapılan iade işlemine rağmen, bu düzeltmenin ve iadenin, bir vergi hatasına yol açmayacak surette tam ve doğru olarak yapıp yapılmadığının üzerinde durulması ve sonucun da kararda belirtilmiş olması daha isabetli bir yaklaşım olurdu kanaatindeyiz.

Vergi hatasının kapsamı ile bağlantılı olarak belirtebileceğimiz Danıştay kararlarına bir başka örnek, Danıştay 3. Dairesinin, tecil faizinin hesaplanması ile ilgili olarak ortaya çıkan bir uyuşmazlığa ilişkin kararıdır. Danıştay 3. Dairesi, kararında, tecil faizinin hesaplanmasında yılın 365 gün yerine 360 gün olarak kabul edilmesi hususundan kaynaklanan uyuşmazlıkta, açık bir vergilendirme veya hesap

hatası meydana gelmediğini dolayısıyla olaya düzeltme hükümlerinin uygulanmasının da söz konusu olamayacağını belirtmektedir (Danıştay Dergisi, 1999:224). Kanaatimizce de, tecil faizinin hesaplanmasına ilişkin olarak ortaya çıkan ilgili uyuşmazlığın, Danıştay kararında da belirtildiği gibi vergi hatası kapsamında görülmemesi gerekir. Çünkü, burada bir tartışmayı, yorumu gerektiren bir uyuşmazlık vardır ve bu uyuşmazlık, hukuki bir uyuşmazlık olarak vergi hatası kapsamı dışındadır.

Vergi hatalarının ayırıcı özelliği, ortada değerlendirmeye veya hukuki yoruma dayanan bir uyuşmazlık konusunun bulunmamasıdır (Tezel, 1982:79). Hukuki uyuşmazlık halleri, bir tartışma ve yorumu gerektiren uyuşmazlık halleridir. Vergi hatası - hukuki uyuşmazlık ayırımına ilişkin Danıştay'ın bir çok kararları mevcuttur. Örneğin, Danıştay bir kararında, devlet tahvili yerine geçmek üzere verilen borç senedine ilişkin faiz gelirlerinin vergilendirmeden muaf olup olmaması konusunu, hukuki uyuşmazlık olarak görmüştür. Danıştay söz konusu kararında bu hususu, “Devlet tahvili yerine kaim olmak üzere verilen borç senedinde faiz gelirlerinin vergiden muaf olup olmayacağı hususu 213 sayılı Vergi Usul Kanununun 116 ve müteakip maddeleri kapsamına giren vergi hatalarından olmayıp, hukuki uyuşmazlık niteliğindedir” şeklinde belirtmiştir (Kızılot, 1989:2218). Danıştay, vermiş olduğu bir başka kararında, ticari ve mesleki kazançlara ait olarak, ayrı ayrı hayat standardı temel göstergelerinin dikkate alınıp alınamayacağına ilişkin uyuşmazlığı da vergi hatası kapsamında görmemiştir (Danıştay Dergisi, 1992:11). Buna karşılık, Danıştay 3. Dairesine konu olan bir olayda ise, hayat standardı temel göstergesinin eşler için ayrı ayrı uygulanması sonucunda ortaya çıkan uyuşmazlık, vergi hatası kapsamında kabul edilmiş ve hukuki uyuşmazlık olarak nitelendirilmemiştir (Danıştay Dergisi, 1994:263). Danıştay 3. Dairesi, vermiş olduğu bu kararında, uyuşmazlık konusunun kanunda açık olarak düzenlenmiş olması sebebiyle, ortada bir yoruma, tartışmaya gereksinim doğuracak hukuki nitelikte bir uyuşmazlık görmemiştir.

Vergi hatası kavramının anlamı ve sınırlarının tespiti konusu, Danıştay İtihatları Birleştirme Kurulu Kararında da tartışılmıştır. Azlık oyunun da yer aldığı

söz konusu Danıştay Kararına konu uyuşmazlıkta, 1985 Şubat dönemi ilişkin bir uyuşmazlık ile ilgili olarak yükümlüye bildirilen vergiler ve gecikme faizi 1989 yılında ödenmiştir. Daha sonra, Danıştay İçtihatları Birleştirme Kurulunun 1.1.1986 tarihinden önceki dönemlere ilişkin tarhlar için gecikme faizi uygulanmaması ile ilgili kararı belirtilerek ödenmiş olan gecikme faizinin geri verilmesi amacı ile kurum tarafından yapılan düzeltme istemi kabul edilmemiştir. Bunun üzerine ilgili kurum, şikayet yoluna başvurmuş, bu başvurunun reddi üzerine de Danıştay'da dava açılmıştır. Uyuşmazlığa ilişkin olarak, Danıştay Vergi Dava Daireleri Genel Kurulunun kararları arasında, olayın vergi hatası mahiyetinde olup olmadığına ilişkin görüş ayrılığı mevcut olup, konu Danıştay İçtihatları Birleştirme Kurulunun önüne gelmiştir. Belirttiğimiz gibi, uyuşmazlıkta, 1.1.1986 tarihinden önceki vergilendirme dönemleri için gecikme faizi alınamayacağını belirten 3.7.1989 günlü ve E: 1988/5. K1989/3 sayılı Danıştay İçtihatları Birleştirme Kurulu Kararının, geçmişe yönelik olarak uygulanıp uygulanamayacağı noktası önem taşımaktadır. Danıştay İçtihatları Birleştirme Kurulu Kararının inceleme başlıklı kısmında özetle, gecikme faizinin bir mali yüküm olduğu ve gecikme faizi için de düzeltme ve şikayet yolunun izlenebileceği, bu durumun, Vergi Dava Daireleri Genel Kurulunun iki ayrı kararında da kabul edildiği ve bu konuda görüş ayrılığı olmadığı belirtilmektedir. Olayda vergi hatası bulunduğunu düşünenlerin, 1.1.1986 tarihinden önceki dönemler için gecikme faizi alınmasını hem ilgili yasa kuralına ve hem de Danıştay İçtihatları Birleştirme Kararına aykırı bularak, bu durumu VUK 118/2 ve VUK 118/3 kapsamında değerlendirdikleri belirtilmektedir. Söz konusu haller vergilendirme hatalarından, mükellefiyette hata ve mevzuda hata kavramlarını oluşturmaktadır. Danıştay İçtihatları Birleştirme Kurulu Kararında böyle bir değerlendirmede yasal isabet olmadığı vurgulanmakta, vergilendirme işlemlerinde her zaman bazı hataların yapılabileceği, fakat her hatanın da VUK md.117 ve 118. maddelerinde yer alan hatalar kapsamında olmadığı ve düzeltme ve şikayet yoluna konu olamayacağı belirtilmektedir. Danıştay İçtihatları Birleştirme Kurulunun, 1.1.1986 tarihinden evvelki dönemler için gecikme faizi alınamayacağına ilişkin kararının da daha evvel uygulanmış gecikme faizleri bakımından vergi hatasını oluşturmayacağının ifade edildiği kararın inceleme başlıklı kısmında ayrıca, içtihadı birleştirme kararlarının

Danıştay daire ve kurulları ile idari mahkemeler ve idare açısından da bağlayıcılığına işaret edilmiştir. İdarenin, içtihadı birleştirme kararından önce söz konusu içtihadı birleştirme kararına aykırı olarak gerçekleştirdiği bir idari işlemi geri almaya zorlanamayacağı ve yargı yerlerinde bu kararlara aykırı ve kesinleşmiş kararlar hakkında da yargılamanın yenilenmesi yoluna gidilmesinin mümkün olmadığına da işaret edilen kararda, sonuç olarak olaya konu gecikme faizinin düzeltme ve şikayet yoluyla geri verilemeyeceği belirtilmiştir. Buna karşılık, azlık oyunda ise, vergi ve benzeri mali yükümlerin ancak yasa ile konulup kaldırılabilmesi, VUK kapsamında olan gecikme faizinin, 3239 sayılı “Yasanın yürürlüğünden önceki dönemlere ait vergilere uygulanması halinin düzeltme ve şikayet yoluna konu olabilecek bir vergilendirme hatası oluşturduğu belirtilmektedir. Ayrıca, içtihatları birleştirme kararlarının nitelik ve hukuki durumlarının da incelenmesinin uyuşmazlığın çözümünde etkili olacağının belirtildiği söz konusu azlık oyunda, Danıştay Kanunu md.40/4 belirtildikten sonra, aynı maddenin 3 numaralı fıkrasında da içtihatların birleştirilmesine ilişkin kararların gönderildikleri tarihten itibaren bir ay içinde yayınlanacağının öngörülmüş olmasının bu kararların herkes tarafından bilinmesi için olduğu ve yasanın yürürlükte bulunduğu fakat henüz içtihatları birleştirme kararının verilip yayınlanmadığı dönemlere ilişkin olarak açılan davalarda bağlayıcı olamayacağı, kararın verilmesinde de dikkate alınamayacağı belirtilmiştir. Azlık oyunda ayrıca, gecikme faizinin üzerinden hesaplanıp birlikte tahsil edildiği verginin bir parçası niteliğinde olduğu, bu niteliği yönünden gecikme faizinin ilişkin olduğu verginin bağlı olduğu hukuki duruma göre işlem görmesinin gerektiği belirtilerek, idarenin vergi alacağının doğduğu tarihte henüz yürürlükte olmayan bir yasaya dayanarak yükümlüden gecikme faizi istemesi ve almasının VUK’nun 118/2 ve 118/3 kapsamında bir vergilendirme hatası teşkil ettiği yönündedir. Kısaca belirtmeye çalıştığımız 3.7.1989 günlü ve E.1988/5, K.1989/3 sayılı Danıştay İçtihatları Birleştirme Kurulu Kararının geriye yürürlüğü konusunu da içeren uyuşmazlıkta, söz konusu Danıştay İçtihatları Birleştirme Kararının geriye yürürlüğü sorununun bir hukuki uyuşmazlık olarak nitelendirilmesi gerekir. Çünkü, burada, Vergi Usul Kanununda düzenlenen vergi hatalarının kapsamı dışında kalan ve bir

yorumu gerektirir nitelikte bir hukuki uyuşmazlık söz konusudur (Danıştay Dergisi, 1995:79).

Vergi iadesi ve cezası ile ilgili bir uyuşmazlık vergi hatası kapsamında değerlendirilebilecek midir? Bu konuda, Danıştay 3. Dairesi bir kararında, uyuşmazlığa konu vergi iadesi ve cezasının, 2978 sayılı Vergi İadesi Hakkında Kanunun 6. maddesi hükümlerine göre haksız yere vergi iadesine sebep olunmasından dolayı istenen bir alacak olduğunu, vergi, resim, harç ve bunlara bağlı bir ceza olmadığı için Vergi Usul Kanununun kapsamına giremeyeceğini belirtmiştir. Danıştay 3. Dairesinin kararında, vergi iadesi ve cezası hakkında, vergi hatalarının düzeltilmesi ile düzeltme talebinin reddi halinde şikayet yoluna başvurulmasını düzenleyen hükümlerin de uygulanma imkanının olmadığı vurgulanmaktadır. İlgili kararda ayrıca, vergi iadesine ilişkin işlemlere karşı açılacak davalarda, düzeltme şikayet yolu izlenmek suretiyle, 2575 sayılı Danıştay Kanununun 24/j maddesi uyarınca Danıştay'da dava açılmasının olanaksız olduğunu ve vergi iadesine ilişkin işlemlere karşı açılan davaların çözüm yerinin ilk derece mahkemesi olarak vergi mahkemeleri olduğu ifade edilmektedir (Danıştay Dergisi, 1990:232).

Vergi hatalarının varlığı halinde, bu hataların düzeltilmesi yönünde mükellef tarafından gidilebilecek, idari ve yargısal başvuru yolları söz konusu olabilecektir.

1.3.2. Vergi Hatalarının Unsurları

1.3.2.1. Haksız ve yürütülmesi zorunlu bir işlem olması

Vergilendirme işleminde vergi hatasının ortaya çıkabilmesi için, aranan ilk koşul olarak vergilendirme işleminin, haksız ve yürütülmesi zorunlu bir işlem niteliğinde olması gerekliliği karşımıza çıkmaktadır. Bu konuda, Öncel-Kumrulu-Çağan, vergilendirme işleminin vergi hatası türünden bir sakatlık taşıması için öncelikle kesin ve yürütülmesi zorunlu bireysel işlem niteliğinin bulunması gerektiğini, idarenin düzenleme yetkisini kullandığı genel işlemlerde örneğin bir yönetmeliğin taşıdığı kanuna aykırılık unsurunun bireysel bir işlem söz konusu olmadığı için Vergi Usul Kanunu uyarınca düzeltmeye konu yapılamayacağını, bir

genel tebliğin de vergi hatası kapsamındaki işlemlerin dışında kalacağını belirtmektedir (Öncel vd., 1999:175).

Gözübüyük, bireysel işlemler için, genel düzenleyici işlemlerin belli bir kişiye, nesneye ya da olaya uygulanması sonucu ve yalnız bunlar için geçerli bir durum yaratan işlemler olduğunu belirtmekte ve bunlara bireysel işlem de dendiğini ifade etmektedir (Gözübüyük, 2001a:259). Vergilendirme işleminin haksız olması demek, bu işlemin hukuka ve kanuna aykırı olması demektir. Diğer bir ifadeyle, haksız işlem den kasıt, yapılan işlemin yasaya ve hukuka aykırılığıdır. Aynı zamanda, böyle bir işlem sonucu, vergilendirme işlemi sebep ve konu unsurları bakımından sakatlanmakta ve eksik veya fazla vergi istenmesine veya alınmasına neden olmaktadır (Aksoy, 1999:67). Zaten genellikle, vergilendirme işlemlerinde sebep ve konu unsurları yönünden ortaya çıkan sakatlıklar, Vergi Usul Kanununun 117 ve 118. Maddelerinde sayılan vergi hatalarını meydana getirmektedir.

1.3.2.2. Haksız işlem sonucunda fazla veya eksik vergi istenmesi veya alınması

Vergilendirme işleminde vergi hatasının varlığı için gerekli olan diğer bir şart, yapılan haksız işlem neticesinde fazla veya eksik vergi istenmesi veya alınmasıdır. Vergilendirme işlemindeki haksızlık unsurunun varlığı, verginin miktarını etkilemekte ve sonuçta düzeltme işleminin konusunu oluşturabilecek bir uyumsuzluğu ortaya çıkarmaktadır.

1.3.2.3. Haksız işlemin, kanunda sayılan hata türünden olması

Vergilendirme işleminde bir vergi hatasının varlığı için, söz konusu hatanın, Vergi Usul Kanununda sayılan hata türlerinden biri olması gerekir. Vergi hataları, Vergi Usul Kanununun 117. maddesinde “hesap hataları” ve 118. maddesinde “vergilendirme hataları” olarak belirtilmiştir. Dolayısıyla bir vergi hatasının söz konusu olabilmesi için, bunun ya bir hesap hatası ya da bir vergilendirme hatası türünden bir hata olması gerekecektir.

Vergi hatalarının kapsamı dışında kalan hukuki uyumsuzluklar, vergi hatalarının düzeltme usulünün kapsamı dışında kalacaktır. Hukuki bir uyumsuzluğun varlığı halinde, yargı yoluna gidilmesi gerekecektir.

1.3.3. Vergi Hatalarının Çeşitleri

Vergi hatası türleri, Vergi Usul Kanununun 116. maddesi uyarınca, “hesap hataları” ve “vergilendirme hataları” olarak ortaya çıkabilmektedir.

1.3.3.1. Hesap hataları

Hesap hataları, Vergi Usul Kanununun 117. maddesinde yer almaktadır. İlgili maddede hesap hataları “matrah hataları”, “vergi miktarında hatalar”, “verginin mükerrer olması” şeklinde belirtilmiştir.

1.3.3.1.1. Matrah hataları

Vergi mevzularının, verginin hesaplanması için saptanan değer ve miktarlarına matrah denir (Erginay, 1994:40). Matrah, bazen ağırlık, yüzölçümü, hacim türünden bir ölçü olabileceği gibi iktisadi değer de olabilir (Uluatam, 1999:273).

Matrah hatalarını, Vergi Usul Kanunu md. 117/1, “Vergilendirme ile ilgili beyanname, tahakkuk fişi, ihbarname, tekalif cetveli ve kararlarda matraha ait rakamların veya indirimlerin eksik veya fazla gösterilmiş veya hesaplanmış olmasıdır.” şeklinde ifade etmektedir. Dolayısıyla VUK md. 117/1'in belirttiği hallerde matraha ilişkin olarak rakamların veya indirimlerin eksik veya fazla gösterilmiş veya hesaplanmış olması halinde matrah hatası oluşacaktır. Vergi sistemimizde tekalif cetveli uygulaması kaldırılmış bulunmaktadır. Verginin tahakkuku için günümüzde, ya tahakkuk fişi ile ya da ihbarname ile yapılan uygulama söz konusu olmaktadır. Beyannamenin verilmesi üzerine tahakkuk fişi düzenlenmekte, verginin re'sen, ikmalen veya idarece tarh edilmesi hallerinde ise ihbarname uygulama alanı bulmaktadır. Matrah hataları, VUK md.117/1 uyarınca, kararlarda (örneğin, takdir komisyonu kararlarında) da ortaya çıkabilecektir.

Matrah hatasına bir örnek vermek gerekirse, örneğin gelir vergisi beyannamesinde gayrimenkul sermaye iradına ilişkin tabloda götürü gider indirimi yapıldığı halde icmal tabloya brüt iradın geçirilmesi bir matrah hatası olarak değerlendirilir (Bellek, 1997:50).

Belirtmek gerekir ki, matrah hataları basit mahiyette hesaplama hatalarıdır. Ve bu tip hataların düzeltme yolu ile giderilmesi mümkün olacaktır. Fakat, uyuşmazlığın konusu her zaman basit mahiyetteki hesaplama hataları olmayabilir. Taraflar (kamu borçlusu- kamu alacaklısı) arasındaki uyuşmazlığın konusunu bazı hallerde yoruma açık hususlar oluşturabilir. Hukuki nitelikteki bu tip uyuşmazlıkların yargı organlarına gidilmek suretiyle çözümlenmesi gerekecektir. Örneğin kurumlar vergisinde örtülü sermaye ve örtülü kazanca ilişkin iddialar, takdir komisyonlarınca yapılan değerlemeler, belli harcamaların doğrudan gider mi yazılacağı yoksa amortismanına mı tabi tutulacağı gibi konular, yine sonuçta ortaya çıkacak matrah miktarının doğruluğu ile ilgili olmakla birlikte, nitelikleri gereği tartışılabilir, yargı organınca irdelenip yasa hükümlerinin yorumu sonucu açıklığa kavuşacak hukuki uyuşmazlık örnekleridir (Öncel vd., 1999:178).

Mükellefin defter kayıtları ve belgeleri üzerinde mevcut hatalar düzeltme yöntemi ile değil, vergi incelemesi yöntemi ile dikkate alınmaktadır (Bellek, 1997:51).

Üzerinde durulması gereken bir başka husus da, mükellefe bir konuda vergi kanunları ile seçimlik bir hakkın tanınmış olması halinde ortaya çıkar. Tercih hakkının, mükellef tarafından yararına aykırı olarak kullanılması halinde, düzeltme yolundan yararlanma imkanı yoktur. Belirtmek gerekir ki, böyle bir durumda, vergi incelemesi yolu ile de hatanın giderilebilmesi mümkün değildir. Örnek vermek gerekirse, Gelir Vergisi Kanununun 74. maddesinde de, mükellefe, gayrimenkul sermaye iratlarında istedikleri takdirde giderlerin indirilmesinde, gerçek usulün yerine götürü gider usulünü seçme hakkını tanımaktadır. Burada, mükellef için bir seçimlik hakkın kullanılması imkanı tanınmaktadır. Mükellefin seçimlik hakkını kendi aleyhine olarak kullanması halinde, hata düzeltme hükümlerinden yararlanması mümkün değildir.

Vergi mükellefleri kural olarak beyan ettikleri matrahlara karşı dava açamazlar (VUK, m. 378/2). Buna karşılık, mükelleflerin beyannamelerini ihtirazi kayıtla vermeleri halinde, söz konusu beyannamelere ilişkin olarak yapılan işlemlere karşı dava açma hakları saklıdır (İYUK, md. 27/3). Genel hukuk ilkelerine esasen vergi uygulamasına girmiş olan ihtirazi kayıt ile beyan gerek Vergi Usul Kanununda gerekse diğer vergi kanunlarında özel şekilde düzenlenmiş bir müessese değildir (Özbudak, 1995:20). İhtirazi kayıtla beyan, mükelleflerin beyannamelerinde belirttikleri matrah veya matrah kısmı üzerinden tarh edilecek vergiye ilişkin çekincelerini beyannamelerini verirlerken kanuni gerekçeleriyle ortaya koymaları yoluyla söz konusu vergiye karşı dava açma hakkı elde etmelerini sağlayan beyan şeklidir (Özden, 1996:105). İhtirazi kayıtla beyandan söz edebilmek için, matrahın belli bir tutar ile beyannameye gösterilmiş olması şarttır. Bunun dışında belli bir tutar göstermeden genel bir ifadeyle yapılacak bildirim ve şerhler, ihtirazi kayıtla beyan sayılmaz (Yalçın, 1992:11). İhtirazi kayıtla beyan müessesesinden yararlanabilmek için muhakkak vergi mahkemesi nezdinde dava açılması gerekmektedir (Yücel, 1993:52). Dava açma hakkı, vergi veya ceza ihbarnamesinin tebliğ edilmesi ile doğmaktadır. Genelde ikmalen, re'sen veya idarece yapılan ilave tarhiyatlar mükellefe vergi/ceza ihbarnamesi ile tebliğ edilir. Bu tebligatın yapıldığı tarihten itibaren, dava açma süresi içinde vergi mahkemesi nezdinde dava açılabilir (Arslan, 1999:157). Beyannameye ihtirazi kayıt konulmasına rağmen otuz günlük dava açma süresinde dava açılmaması halinde, ihtirazi kayıt konusu matrah veya matrah kısmı üzerinden hesaplanan ve tahakkuk ettirilen vergiler, kesinleşmektedir (Yücel, 1993:52-53). Dava açılmaması dolayısıyla kesinleşen işlemler hakkında, bu işlemlere ilişkin olarak, daha sonra başka işlemlerin yapılması da mümkündür. Söz konusu işlemlerde vergi hatasının varlığı halinde, Vergi Usul Kanununun 126. maddesinde düzenlenmiş bulunan düzeltmede zamanaşımından yararlanılabilir (VUK, md. 126). Danıştay 4. Dairesinin bir kararına konu olan olayda, ihtirazi kayıtla yapılan beyan işleminde, süresinde dava açma yoluna gidilmesi gerektiği, buna karşılık karara konu olan ve düzeltme ve şikayet yoluyla açılan davada ise, beyanın ihtirazi kayıtla yapılmasına karşılık süresinde dava açılmadığı belirtilmektedir. Danıştay 4. Dairesi bu durumda, beyanın ihtirazi kayıtla yapılmış olmasını davanın incelenmesi

yönünden esasa etkili görmemiştir. Söz konusu kararda, ayrıca, Kurumlar Vergisi Kanununun 14. maddesinin 6. bendinde belirtilen bağış ve yardımların matrahtan indirilmesinin mükellefin ihtiyarına yani kendi arzusuna bırakılan hallerde, eğer bu indirim hakkı kullanılmamış ise artık matrahta hatadan bahsedilemeyeceğini belirtmektedir. Daha önceden de belirttiğimiz gibi, mükellefe bir konuda tercih hakkı verilmiş ise ve mükellefçe de bu tercih hakkı kendi lehine olarak kullanılmamışsa artık bu konuda mükellef tarafından düzeltme yolundan yararlanılması imkanı yoktur (Danıştay Dergisi, 1995:221). İlgili olayda da, mükellef kendisine tanınan daha doğru bir deyişle kendi arzusuna bırakılan, KVK md.14/6 uyarınca yapılan bağış ve yardımları matrahtan indirim hakkını kullanmamıştır. Ve bu durum artık bir vergi hatası olarak matrahta hata halini oluşturmayacak ve düzeltme yoluna konu teşkil etmeyecektir.

Matrahta ortaya çıkan hatalarda ceza uygulaması, vergi aslına bağlı olarak ortaya çıkar. Buna karşılık, nispi olarak kesilen ve vergi aslına bağlı kalınmaksızın kesilen özel usulsüzlük cezalarında ayrı bir ceza matrahı ortaya çıkmaktadır. Örneğin, Vergi Usul Kanununun 353. maddesi, verilmesi ve alınması icabeden belli belgelerin verilmemesi, alınmaması veya düzenlenen bu belgelerde farklı meblağlara yer verilmesi halinde, belli bir nispette özel usulsüzlük cezası kesileceğini belirtmektedir.

1.3.3.1.2. Vergi miktarında yapılan hatalar

Vergi miktarında hataları, Vergi Usul Kanunu md. 117/2, “Vergi nispet ve tarifelerinin yanlış uygulanması, mahsupların yapılmamış veya yanlış yapılmış olması birinci bentte yazılı vesikalarda verginin eksik veya fazla hesaplanmış veya gösterilmiş olmasıdır.” şeklinde ifade edilmiştir. Örnek vermemiz gerekirse, beyan edilen ücretlerde özel indirimin uygulanmaması, toplam verginin yanlış hesaplanması, mahsupların yanlış yapılması, veraset ve intikal vergisinde yanlış tablodan vergi hesaplanması gibi durumlardır (Öztürk, 1991:49).

Vergi cezalarında da, miktarda hata hali ortaya çıkabilir. Ceza nispeti ve usulsüzlük cezalarına ait cetvellerin yanlış uygulanması, vergilendirme ile ilgili

vesikalarda cezanın eksik veya fazla hesaplanmış veya gösterilmiş olması gibi durumlarda bu nevi hatalar yapılmış olur (Kocahanoğlu, 1997:289).

1.3.3.1.3. Verginin mükerrer olması

Devlet, kamusal harcamaların gerektirdiği finansman ihtiyacını, vergilendirme yetkisini kullanarak karşılamaya çalışmaktadır. Vergilendirme yetkisi dar anlamda, devletin veya bu yetkiyi devletten devralmış kamu tüzel kişilerinin vergi koyma konusundaki yetkilerini içerir. Bu yetki geniş anlamda, kamu giderlerini karşılamak üzere, gerçek ve tüzel kişiler üzerine konulan “her çeşit mali yüküm”e ilişkin yetkiyi kapsar (Çağan, 1982:5). Vergilendirme yetkisinin aynı mükellef, aynı tür vergi ve aynı vergilendirme dönemi için kullanılmasına ilişkin olarak, gerek iç hukuk gerekse de uluslararası hukuk alanında çeşitli sorunlar çıkabilir. Söz konusu sorunlardan biri de mükerrer vergilendirme ve çifte vergilendirme kavramlarında ortaya çıkmaktadır.

Çifte vergilendirme hallerinin giderilmesinde, gerek iç hukuk gerekse uluslararası hukuka ilişkin çeşitli tedbirlerin alınması mümkündür.

Vergi Usul Kanunu md. 117. maddesinin 3. bendinde, verginin mükerrer olmasını, “Aynı vergi kanununun uygulanmasında belli bir vergilendirme dönemi için aynı matrah üzerinden bir defadan fazla vergi istenmesi veya alınmasıdır.” şeklinde belirtmektedir (Soydan, 19975:7; Tuncer, 1974:2-6).

Bir mükerrer vergilendirme olayının, düzeltme müessesine ait hükümler doğrultusunda giderilmesi gerekir.

Mükerrerlik için şu örneği verebiliriz: Bir gelir vergisi mükellefi Mart ayının ilk günlerinde vergi beyannamesini hazırlayarak vergi dairesine vermiştir. Fakat ay sonuna doğru vergi dairelerinin izdihamlı bir devrede bulunduğu sırada tekrar ikinci bir beyanname vererek ilk beyannamede bildirdiği rakamları düzeltmek istemiştir. Vergi dairesine bir dilekçe vererek veya ikinci beyannamenin üzerine işaret koyarak ikinci beyanname ile birinci beyanını değiştirdiğini bildirmemiştir. Vergi dairesi de bunun farkına varmayarak her iki beyanname üzerine aynı dönem için iki defa gelir

vergi tarh etmiştir. Bu suretle arzu edilmeyen bir vergi mükerrerliği doğmuştur (Turgay, 1977:494).

Danıştay konuya ilişkin olarak vermiş olduğu bir kararında, aynı matraha ilişkin olarak birden fazla defa vergi istenmesi ve alınmasını, VUK md.117/3 kapsamında bir hata olarak görmüştür (Kızılot, 2000:872).

1.3.3.2. Vergilendirme hataları

Vergilendirme hataları, Vergi Usul Kanununun 118. maddesinde, “mükellefin şahsında hata”, “mükellefiyette hata”, “mevzuda Hata” ve “vergilendirme veya muafiyet döneminde hata” halleri olarak belirtilmiştir.

Görüleceği üzere, Vergi Usul Kanunu hesap hatalarından ayrıca ikinci bir kategori olarak vergilendirme hatalarını düzenlemektedir. Kumrulu, vergilendirme hatalarının esas olarak vergi dairesi tarafından yapılan yanlış değerlendirmeler olduğunu, ancak buna karşın ender de olsa yükümlülerin bu yanlışlıklara yol açmaları ihtimalinin olduğunu ifade ederek, kendisini yükümlü sanan, istisna ve muafiyet kapsamına girmediğini düşünen kişinin yanlış beyanı üzerine verginin tarh ve tahsil edilmiş olabileceğini, bu takdirde düzeltme yoluyla bu yanlışlıkların giderilmesini yükümlünün isteyebileceğini belirtmektedir. Kumrulu, yükümlünün bu tür hataya düşmesini engelleyici imkanların Vergi Usul Kanununda yer aldığını belirtmekte, ayrıca hesap hatalarına göre vergilendirme hatalarıyla ilgili bir anlaşmazlığın, hata kavramı dışında tutulup hukuki uyuşmazlık olarak kabul edilmesinin niteliği gereği daha kolay olduğunu söylemektedir (Kumrulu, 1979:96).

Vergilendirme hatalarına ilişkin olarak Danıştay’ın çeşitli kararları vardır. Danıştay vermiş olduğu bir kararında, düzeltme işlemine konu olmuş tebligata ve inceleme raporuna yönelik olarak yapılan iddiayı, vergilendirme hatası olarak görmemiştir (Kızılot, 2000:896).

Danıştay 4. Dairesine konu bir olay ise, vergi hatası, hukuki uyuşmazlık ayrımının bir örneği niteliğinde ortaya çıkmaktadır. İlgili olayda, davacı, Devlet tarafından kendisine tahsis edilen hazine arazisi üzerine yaptırdığı okul inşaatı için

harcanan tutarı, ücret gelirleri için ödenen vergiden indirmek istemiş fakat bu amaçla vergi dairesine yaptığı başvuru ret edilmiştir. Davacının daha sonra, Maliye ve Gümrük Bakanlığına yaptığı şikayet başvurusunun ret edilmesi üzerine davacı tarafından yargı yoluna gidilmiştir. Danıştay, söz konusu uyuşmazlıkta indirim hükmünden yararlanılıp yararlanılmayacağı hususunu vergilendirme hatası kapsamında görmemiştir (Danıştay Dergisi, 1992:213). Kanaatimizce de, burada VUK'nun 118. Maddesi kapsamında bir vergilendirme hatasının yerine bir hukuki uyuşmazlık durumu mevcuttur. Çünkü, mükellefçe, indirim hakkından yararlanılabiliyor yararlanılamayacağı konusu, yargı organlarında tartışılması ve çözümü gereken bir uyuşmazlık örneği olarak ortaya çıkmaktadır. Bir Maliye Bakanlığı Muktezasında, at yarışları ile ilgili bir bayiin gerçekte kendisi katma değer vergisi mükellefi olmadığı halde, hakkında söz konusu verginin mükellefiyetinin tesis ettirilmesi sonucu vergi beyan etmesi, VUK md. 118 kapsamında vergilendirme hatası olarak kabul edilmiştir. İlgili muktezada, vergilendirme hatasının düzeltme işlemi uyarınca giderilebileceği de belirtilmiştir (Vergi Dünyası, 1999:183).

1.3.3.2.1. Mükellefin şahsında yapılan hatalar

Vergi Usul Kanununun 118/1. maddesinde, mükellefin şahsında hata hali, “bir verginin asıl borçlusu yerine başka bir kişiden istenmesi veya alınmasıdır.” şeklinde ifade edilmiştir. İsim benzerliğinden kaynaklanan hatalarla, verginin yükümlünün babasından veya oğlundan alınması, tüzel kişi adına alınması gereken verginin ortaklardan istenmesi gibi durumlar mükellefin şahsında hataya örnek gösterilebilir (Öztürk, 1991:49).

Vergi cezalarında da, mükellefin şahsında hata hali meydana gelebilir. İsim benzerliğinden kaynaklanan hatalarla, vergi cezasının failin (muhatapın) babasının veya oğlunun adına; tüzel kişi adına kesilmesi gereken vergi cezasının ortaklar adına kesilmesi, muhatapın şahsında hata yapıldığını gösterir (Candan, 2004:407).

Danıştay 4. Dairesi bir kararında, anonim şirkette yönetim kurulu üyeliğinden ayrıldıktan sonra, ayrılan kişinin ödenmeyen vergi borçlarından sorumlu tutulmasını VUK md.118/1 uyarınca mükellefin şahsında hata hali olarak kabul etmiştir. Söz

konusu Danıştay kararında, yönetim kurulu üyeliğinden ayrılınmasına ve vergiden sorumluluğun sona ermesine rağmen vergi istenmesi, mükellefin şahsında hata hali olarak kabul edilmektedir. Buna karşılık azlık oyunda ise, yükümlünün vergilendirme döneminde yönetim kurulu üyeliğinden ayrılmış olması ve kasıt ve ihmali bulunmadığı yolundaki iddiaların vergi mahkemesinde açılacak bir davada incelenip karara bağlanması gerektiği ifade edilmiştir (Danıştay Dergisi, 1993:243). Kanaatimizce de, yönetim kurulu üyeliğinden ayrılıp ayrılmadığı veya kasıt veya ihmalin varlığının tartışma konusu olduğu hallerde, bu sorun, VUK'nun 116-118. maddelerinde yer alan vergi hatalarından birinin kapsamında olmayıp, azlık oyunda da işaret edildiği gibi çözümü yargı organlarına ait olan bir konudur.

Kızılot, tarhiyata muhatap alınacak kişinin tayinindeki yanlışlık ile mükellefin şahsında meydana gelen hata halinin birbirine karıştırılmaması gerektiğini belirtmektedir. Kızılot, örnek olarak, dar mükellefiyet halinde tarhiyatın muhatabının, varsa daimi temsilcinin yoksa kazanç ve iradı mükelleflere sağlayanların olduğunu, vergi dairesinin daimi temsilci olarak muhatap alıp tarh işlemini gerçekleştirdiği kişinin gerçekte daimi temsilci olmadığı kanıtlansa dahi, tarhiyatın kazanç ve iradı sağlayanlar adına yapılması gerektiği iddiası ile düzeltilemeyeceğini çünkü bu durumda meydana gelen hatanın mükellefin şahsında hata hali ile ilgisi olmadığını ifade etmektedir. Kızılot, böyle bir durumda, tarhiyatın muhatabının tayin edilmesi ile ilgili olarak ortaya çıkan uyuşmazlığın çözüm yerinin yargı organları olması gerekeceğini belirtmektedir (Kızılot, 2003:102).

1.3.3.2.2. Mükellefiyette yapılan hatalar

Vergi Usul Kanunu 118/2. maddesinde, mükellefiyette hata halini, “Açık olarak vergiye tabi olmayan veya vergiden muaf bulunan kimselerden vergi istenmesi veya alınmasıdır.” olarak belirtmiştir.

Mükellefiyette hatadan söz edebilmek için ilgilinin vergiye tabi olmadığı veya muaf olduğunun tereddüte yer bırakmayacak şekilde açık olması gerekmektedir. Aksi takdirde yani vergiye tabi olup olmama ve muaf olup olmama konusunda tereddüt varsa artık bir vergi hatasından değil, bir vergi uyuşmazlığından

sözetmek gerekir. Vergi uyuşmazlıkları ise ancak yargıya intikal ettirilerek çözümlenebilecektir (Karaca, 1993:28).

Örnek: (A) isimli şahıs, gelir vergisi konusuna giren bir kazanç irat elde etmemiş veya hiç kazanç elde etmemişse veya muafiyet ve istisna hükümlerinden yararlanmaktaysa, bu şahıstan gelir vergisi istenmez ve alınmaz. Aksi halde mükellefiyette hata yapılmış olur.

Fakat (A) isimli şahsın elde ettiği kazanç ve iradın muafiyetten veya istisnadan birine girip girmediği konusu tartışmalı ise, yani tam olarak belli değilse, böyle bir durumda mükellefiyette hata yapılmış sayılmaz. Bu durum, yargı organlarının kararına göre çözümlenir (Uysal ve Eroğlu, 1995:188).

Mükellefiyette hatanın varlığı halinde, kesilen vergi cezasının söz konusu hatalı vergilendirme işleminin düzeltilmesi ile ortadan kaldırılması mümkündür. Çünkü, vergi cezasının kesilmesine sebep olan esas işlem hatalı vergilendirme işlemidir.

Danıştay bir kararında, ticari faaliyetle uğraşan bir kişinin taraf olduğu bir alacak borç ilişkisinde, isim benzerliği nedeniyle, bu kişi yerine babası adına tarhiyat yapılmasını, mükellefiyette hata olarak kabul etmiştir (Kızılot, 2000:899). Danıştay bir başka kararında, vergi, resim ve harç istisnasının tanındığı yatırım teşvik belgesi alan bir şirketin, yatırım teşvik belgesinde yer alan özel bir şart uyarınca şirket nevi değişikliği ile sermaye artırımına gitmesi durumunda, şirketin bu işlemleri için damga vergisi tahakkuk ettirilmesini Vergi Usul Kanununun 118. maddesi kapsamında mükellefiyette hata hali olarak kabul etmiştir. Ancak, oy çokluğuyla alınan bu karara karşı yer alan ayrışık oy da ise, vergi, resim ve harç istisnasının şirketin anonim şirkete dönüşmesi ve sermaye artırımı yoluna gitmesi halinde uygulanıp uygulanamaması sorununun açık bir vergilendirme ve hesap hatası niteliği dışında hukuki nitelikte bir uyuşmazlık olduğu belirtilmiştir (Danıştay Dergisi, 1992:639).

1.3.3.2.3. Verginin konusunda yapılan hatalar

Verginin konusunda hata, Vergi Usul Kanunu md.118/3'te, "Açık olarak vergi mevzuuna girmeyen veya vergiden müstesna bulunan gelir, servet, madde, kıymet, evrak ve işlemler üzerinden vergi istenmesi veya alınmasıdır." şeklinde belirtilmiştir.

Açık olarak verginin konusuna girmeyen ya da vergiden istisna edilmiş olan gelir, servet, değer, belge ve işlemler üzerinden vergi istenmesi ya da alınması; verginin mevzuunda hatayı ifade etmektedir. Buna göre; a.) Vergi kanunları ile bilinçli olarak verginin konusuna alınmayan veya verginin konusuna girip girmediği açık olarak belli olmayan ve dolayısıyla henüz sonuca kavuşturulmamış işlem ve olayların vergilendirilmesi; b.) Verginin konusuna girmekle beraber vergiden istisna tutulan gelir, kıymet, evrak ve işlemlerin matraha dahil edilmesi; halinde, verginin mevzuunda hata yapılmış olacaktır (Arıca, 1991:19).

VUK md.118/3'te belirtilen söz konusu gelir, servet, madde, kıymet, evrak ve işlemlerin vergi mevzuuna girmemesi için, bunların açık olarak vergi konusuna girmemesi veya vergiden istisna olması gerekir. Aksi takdirde, yani bunların vergiye tabi olup olmadığı konusunun yoruma açık olduğu durumlar hukuki uyumsuzluk halleridir. Bu gibi hallerde uyumsuzluğun yargı organlarına gidilerek çözümlenmesi gerekir.

Vergilemede en önemli sorun, vergi mevzuunun belirlenmesi sorunudur. Vergi konulmak istenirken, ne gibi gelir, servet, madde, kıymet, evrak ve işlemlerden vergi alınabileceği hususu tartışılır. Bütün vergi kanunlarının ilk maddesi hemen hemen verginin mevzuunu tarif eder. Kanunlarında tarif edilen vergi mevzuunun dışındaki gelir, servet, madde, kıymet, evrak ve işlemlerden vergi alınması veya istenmesi, verginin mevzuunda hata yapılması demektir (Esen, 1983:22). Burada vergi idaresinin vergiyi doğran olayla ilgili olarak açıkça yanlış ürünü olan bir işlemi söz konusudur (Kaneti, 1989:132).

Vergi muafiyetinden yararlanan bazı kurumlardan vergi istenmesi, vergiye tabi olmayan bazı belgelerin vergilendirilmek istenmesi, konuda hata halini meydana getirecektir. Danıştay, geçmiş dönemde oluşan zararların, vergiden istisna edilmiş

veya muaf bir gelir unsuru gibi gelir vergisi stopajına tabi tutulmak istenmesini mevzuda hata olarak nitelendirmiştir (Danıştay Dergisi, 1992:221). Buna karşılık, Danıştay, bir uyuşmazlığa ilişkin olarak verdiği bir kararında, yapıldığı tarihte mevzuata uygun olan vergileme işleminin, dayanağını teşkil eden kanun hükmünün sonradan iptal edilmesi halinde, bunun “mevzuda hata” halini oluşturmayacağını ifade etmiştir. Danıştay önüne gelen bir başka uyuşmazlıkta, inceleme raporu esas alınarak cezalı katma değer vergisi tarh edilmesi halinde, bu tarhiyatın haklı olup olmadığı hususunun mevzuda hata teşkil etmeyeceğini belirtmiştir (Danıştay Dergisi, 1992:336). Danıştay’ın söz konusu kararına konu olan cezalı katma değer vergisine ilişkin tarh işleminin haklı ve dolayısıyla geçerli olup olmadığı konusu, hukuki nitelikte bir uyuşmazlık olması gerekir. Çünkü, bu konu yorum gerektiren bir konudur ve dolayısıyla düzeltme yolunun kullanılabileceği basit bir vergi hatası niteliğinde değildir.

Verginin konusunda ortaya çıkacak vergi hatalarına ilişkin olarak, vergi aslına bağlı cezaların da kesilmesi mümkündür.

1.3.3.2.4. Vergilendirme ve muafiyet döneminde yapılan hatalar

Vergi Usul Kanunu md.118/4, vergilendirme veya muafiyet döneminde hata halini, “Aranan verginin ilgili bulunduğu vergilendirme döneminin yanlış gösterilmiş veya süre itibariyle eksik veya fazla hesaplanmış olmasıdır.” şeklinde tanımlamaktadır.

1995 takvim yılına ilişkin gelir unsuru ya da unsurlarının başka bir takvim yılına ait bir gelir olarak vergilendirilmek istenmesi veya vergi kanunlarında belirtilen herhangi bir muafiyet döneminin süre itibariyle eksik veya fazla hesaplanmış olması bu hata haline örnek olarak verilebilir.

Vergilendirme ve muafiyet döneminde oluşan hatalara ilişkin olarak cezalarında kesilmesi mümkündür ki, bu durumda kesilecek cezalar vergi aslına bağlı cezalar olacaktır.

1.4. VERGİ HATALARININ ORTAYA ÇIKARILMA HALLERİ

Vergi hatalarının ortaya çıkarılma yolları, Vergi Usul Kanununun 119. maddesinde düzenlenmiştir.

1.4.1. İlgili Memurun Hatayı Bulması ve Görmesi

Vergi dairelerinde tarh, tebliğ, tahakkuk ve tahsilat işleriyle uğraşan memurlar, bu işlemleri yaparken, vergi hatalarına rastlayabilirler ya da daha sonra dosya üzerinde işlem yaparken bu hatayı bulabilirler (Kızılot, 1999:1065).

1.4.2. Üst Memurların Yaptıkları İncelemeler Sonucunda Hatanın Görülmesi

Üst memurlardan amaç; servis şefi, müdür yardımcısı ya da vergi dairesi müdürü (vergi dairesi bulunmayan yerlerde mal müdürü), gelir müdürü ve defterdardır. Bunlar mükellef ya da sorumlu ile ilgili herhangi bir yazıyı paraf veya imza ederken ya da mükellef dosyasını incelerken hatayı görebilirler (Kızılot, 1999:1066).

1.4.3. Hatanın Teftiş Sırasında Meydana Çıkarılması

Vergi daireleri işlemleri zaman zaman, Maliye müfettişleri veya muavinleri, vergi kontrolörleri veya gelir kontrol memurları tarafından tetkik ve teftiş olunur. Bu esnada vergi hataları meydana çıkar (Turgay, 1977:511).

1.4.4. Hataların Vergi İncelemesi Sırasında Ortaya Çıkarılması

Vergi incelemesini, beyan edilen vergilerin defter, belge, kayıt veya hesaplara uygunluğunun kontrol edilmesi ve araştırılması sonucunda ödenmesi gereken vergilerin doğruluğunun tespit edilmesi ve sağlanması olarak tanımlayabiliriz (Şeker, 1993:53). Vergi incelemelerinde maksat, Vergi Usul Kanununun 134. maddesinde “Vergi incelemesinden maksat, ödenmesi gereken vergilerin doğruluğunu araştırmak,

tespit etmek ve sağlamaktır.” şeklinde ifade edilmiştir. Vergi Usul Kanununun 135. maddesi ise, incelemeye yetkili olanları belirtmektedir (VUK, m. 135).

Vergi incelemeleri sırasında da, çeşitli vergi hatalarının vergi incelemesinde bulunan kişilerce ortaya çıkarılması mümkündür. Vergi inceleme raporlarında vergi hatası bulunması durumunda uygulama nasıl olacaktır? Bu konuda, Kütükçü, gerek vergi incelemesi sonucu gerekse de tarh işleminden sonra yükümlünün yaptığı başvuru ile incelemeden kaynaklanan bir hatanın olabileceğini, her iki durumda da vergi dairesinin inceleme raporlarını tek başına değerlendirmeye tabi tutmak yetkisi olmadığı ve aynen işleme koyma zorunluluğu bulunduğu için, verilecek kararı üst makamlar aracılığıyla inceleme işlemini yapana bırakması gerektiğini ifade etmektedir. Kütükçü, üst makamdan kastedilenin ise, yurt düzeyinde incelemeye yetkili olanlar bakımından Bakanlık, il düzeyinde incelemeye yetkili olanlar bakımından da Defterdarlık olduğunu belirtmektedir (Kütükçü, 1993:76).

1.4.5. Mükellefin Başvuru Halinde Ortaya Çıkarılması

Bazı hallerde vergi hatasının, bizzat mükellefin kendisinin başvurması suretiyle ortaya çıkarılması da mümkündür. Vergi hatalarının ortaya çıkarılmasına özgü bu yol, mükellefin varlığını iddia ettiği vergi hatasına ilişkin olarak ilgili vergi dairesine başvurması suretiyle gerçekleşecektir.

İKİNCİ BÖLÜM

VERGİ HATALARININ DÜZELTİLMESİ

2.1. DÜZELTME TALEBİNİN HUKUKİ MAHİYETİ

2.1.1. Genel Açıklama

Düzeltilme talebinin hukuki mahiyetine geçmeden önce düzeltme işleminin ne olduğu üzerinde durmak faydalı olacaktır. Bilindiği gibi idare kendi işlemleri üzerinde; kaldırma, geri alma ve değiştirmeden mürekkep üç tasarrufta bulunabilir (Tan, 1970:713). Düzeltmenin konusunu teşkil eden ve mükellefin malvarlığında azalmaya sebep olan ve vergi dairesince tesis edilen işlemin aynı zamanda idari bir işlem olduğunu belirtmek gerekmektedir. Her türlü idari işlem ve eylemlere karşı yargı yolu açıktır ilkesi gereğince vergi idarelerinin yaptığı işlemleri de bunun içinde düşünmek zorundayız. Düzeltme işlemi de idarenin tasarrufta bulunabileceği “geri alma” tasarrufu ile paralellik arz ediyor gibi görünmektedir. Ancak bu konuda bir görüş birliği de bulunmamakta ve geri alma işleminin vergi hatalarının düzeltilmesi işlemi ile çakıştığı ileri sürülmektedir (Kumrulu, 1979:16).

Düzeltilme talebi ise, türlü şekillerde ortaya çıkan vergi ve vergilendirme hatalarının Vergi Usul Kanununda belirtilmiş usuller doğrultusunda düzeltilmesinin talebi eylemidir. Düzeltme, idarenin mükellef aleyhine yapmış olduğu bir idari işlemin giderilmesine yönelik yeni bir idari işlemdir. Düzeltme, idarenin hatayı görerek reesen de yapabileceği gibi mükellefin başvurusuyla da yapılabilir.

Düzeltilme talebi, hatalı vergilendirme işlemini yapan vergi idaresinden bu hatanın giderilmesine ilişkin idari bir başvurudur. Esen düzeltme talebini VUK 120121 hükümlerine göre değerlendirerek “haksız alınan veya istenen verginin iade

edilmesi işleminin bir vergi iade işlemi olmamasına rağmen sonuçta bir vergi iadesi durumunu” gösterdiğini söylemektedir (Esen, t.y.:8).

Düzeltilme Talebi Vergi Usul Kanununun 122. maddesinde “Mükellefler, vergi muamelelerindeki hataların düzeltilmesini vergi dairesinden yazı ile isteyebilirler” şeklinde ifade edilmektedir. Düzeltme başvurularının posta ile tahhütlü olarak gönderilmesi de kanun gereği caiz olmaktadır. Posta yolu ile düzeltme talebinde bulunulması yolunun açık bulunması, hem mükellefler açısından ve hem de idare açısından kolaylık sağlayabilmektedir. Düzeltme talebi, gücünü Anayasadan alan ve mükellefin hak ve menfaatinin vergi idaresi karşısında yargı yolunun açık bırakılmasıyla korunulması sağlanan kanuni bir başvuru müessesesidir. Mükelleflerin vergi hatalarının düzeltilmesini isteyebilmeleri ancak mükellefler aleyhine ilişkin yapılan vergi hatalarıyla sınırlı olması gerekmektedir.

2.1.2. Anayasal Açıdan Hukuki Boyutun İncelenmesi

Kamu hukuku geneli içinde vergi hukukunun, anayasa hukuku ile idare hukuku ile temel bağlantıları vardır (Kumrulu, 1979:147). Anayasal gelişmelere paralel olarak mali hükümler ve idari hükümler ara bağlantılı olarak genel çerçevesinde de bir vizyon değişikliği görülmüştür. Devletlerin sosyal, hukuk ve demokratik devlet olma yolundaki özenleri anayasa hukuku, vergi hukuku ve idare hukuku arasında bireyin lehine olumlu bir ittifak oluşturmuştur. Örneğin anayasal tarihimizin ilk anayasası olarak kabul edilen 1876 Kanuni Esasiye bakıldığında vergilendirme ve bütçe ile ilgili otoriteyi sınırlayıcı ya da uygulamayı belirleyici maddeler konulmuştur (Kumrulu, 1979:149). Yine 1961 Anayasası’nın tüm maddeleri gözden geçirildiğinde, ortalama üçte birinin doğrudan ya da dolaylı olarak vergi kavramlarıyla ilişkilendirilebileceği görülür. Örnek olarak da; sosyal devlet, hukuk devleti, verginin kanuniliği, ödeme gücü gibi ilkeler ile temel hak ve özgürlükler, bütçe ve planlı ekonomi ile ilgili benzeri hükümler gösterilebilir (Kumrulu, 1979:146).

1982 Anayasası’nda ise 1961 Anayasası’ndan pek farklı olmayarak ve onun bu konuyla ilgili bir kısım hükümlerini muhafaza ederek daha derli toplu hale geldiği

söylenabilir (Erginay, 1994:62). Ancak yürütme organına biraz daha fazla yetki verilmiştir. Bakanlar Kurulu'nun Kanun Hükmünde Kararname Yapma yetkisinin verilmesi durumun istisnasını ve yürütme organına daha fazla yetki verildiğinin bir örneğini oluşturmaktadır.

Çeşitli vergi hatalarına ilişkin vergi idarelerine intikal eden düzeltme başvurularının yapılmasında bir kısım anayasal ögelerin etkisi bulunmaktadır. Bu ögeler, bireye idare karşısında yargı yolunun açık olması güvencesiyle hak ve menfaatlerini koruma ve savunma hakkı tanımaktadır. Bu anayasal ögeler şunlardır:

2.1.2.1. İdari işlem ve eylemlere karşı yargı yolunun açık olmasının anayasal güvencesi

10 Aralık 1948 tarihinde Birleşmiş Milletler İnsan Hakları Evrensel Beyannamesinin 8. maddesine göre: “Her kişinin, kendisine Anayasa ya da kanun ile tanınan ana haklara aykırı işlemlere karşı, doğrudan doğruya sonuç verecek biçimde, ulusal mahkemelere başvurma hakkı vardır.” denilmektedir (Yenice, 1980:5). Bu, evrensel anlamda birey hakkının kamu otoritesi karşısında korunulması anlamına gelmektedir.

Yine, 10 Mart 1954 gün, 6366 sayılı Kanun ile kabul edilen İnsan Haklarını ve Ana Hürriyetleri Korumaya Dair Avrupa Sözleşmesinin 6. maddesi ile de herkese: “..kanuni müstakil ve tarafsız bir mahkeme tarafından davasının makul bir süre içinde hakkaniyete uygun ve aleni surette dinlenmesini istemek hakkı” tanımaktadır (Türk, 1988:73). Bunların uzantısı olarak gerek 1961 Anayasası'nda (31. ve 114. maddesi) ve gerekse 1982 Anayasası'nda (125. maddesi) hak arama özgürlüğü ile ilgili düzenlemelere dair kayıt düşülmüştür. Ayrıca yukarıda adı anılan uluslararası bildiri ve sözleşmeye 1924 Anayasasının 59. ve 60. maddeleri itibariyle uygunluk arzetmesine çalışılmıştır (Yenice, 1980:6).

İdari işlem ve eylemlere karşı bireyin korunabilmesi, iki aşamalı bir seyir izlemektedir. Bunlardan ilki, bireyi, koruyucu hükümlerin anayasada düzenli olarak yerini alması, ikincisi ise uygulamada anayasa ve kanunlara riayet edilmesidir. Bunun anlamı bireyin iki taraflı güvenceye alınmasıdır. Yoksa burada önemli olan

idarenin işlemlerinin yargı denetimine bağlı tutulmasını sağlayan hukuk kuramını kabul etmek değil, yürütmenin idarenin idari yargıyı benimsemesi ve idari yargı organlarının verdiği kararlar neticesinde kendini bağlı görmesidir. Bu aynı zamanda eşitlik ve insan haklarına ve çağdaş devlet özellikleri dediğimiz sosyal, hukuk ve demokratik devlet ilkesiyle de temelden bağdaşmaktadır.

Buna göre düşünüldüğünde; Türkiye Cumhuriyeti 1982 Anayasası'nın 125. maddesinde; “idarenin her türlü eylem ve işlemlerine karşı yargı yolu açıktır” denilmektedir. Bu bize idarenin kanuna ve hukuka aykırı bilerek veya bilmeyerek yaptığı eylem ve işlemlerinin yargısal denetiminin güvencesini getirmektedir. 125. maddenin son paragrafında geçen ibare bize, idarenin sebep olduğu “eylem ve işlemlerinden doğan zararı ödemekle yükümlüdür” demesiyle verdiği zarar karşılığında belli bir edimle anayasal olarak kayıtlanmıştır. Yine 125. maddenin 4. fıkrasında yargının idarenin yerine geçip karar vermemesini öngörmektedir. Bu, sadece yapılan eylemin veya işlemin haklı ya da haksız olduğuna karar verebilmesi demektir. Bu fıkra ile de aynı zamanda idarenin taktir hakkına tolerans tanınmıştır.

Konumuz uyarınca idare nezdinde bulunan vergi idaresi ve muhatabı olan vergi mükellefleri açısından konuyu uyarlamamız gerekmektedir. Buna göre vergi idarelerinin bilerek ya da bilmeyerek yaptığı hukuka ve kanuna aykırı işlemlerin düzeltilmesi gerekmektedir. Vergi ile ilgili hataların ilgili vergi dairesinden ya da idari biriminden düzeltilmesi istenilirken, bu talebin arkasında bulunan ve anayasa ile kayıt altına alınmış bazı ilkeler bulunmaktadır. Bunlar aşağıda kısaca özetlenmiştir.

2.1.2.1.1. Sosyal, hukuk ve demokratik devlet olma ilkesi

Sosyal Devlet Olma İlkesi: Sosyal devlet ilkesinin vergilendirme alanındaki yansıması, mali güce göre vergilendirme olarak düzenlenmiştir. Bu, aynı zamanda Anayasa'nın vergi adaletine ilişkin kuralıdır (Çağan, 1983:79). Yasama organı, vergi sistemini düzenlerken bu direktife uyarak (olumlu ödev) kişilere mali güçlerini aşan ölçüde vergi yükü yüklememesi gerekmektedir. Mali güce göre vergilendirme ilkesi (vergilemede iktidar da denilmektedir) sosyal hukuk devleti ilkesiyle sıkı bir ilişki içerisindedir (Nadaroğlu, 1990:8). Vergilendirmenin şartları yönünden benzer veya

eşit durumda olan fertlerin aynı işleme tabi tutulması gerektiği (yatay adalet) ve yine vergilendirme şartları açısından düşünüldüğünde farklı kişilerin vergi yüklerinin ne ölçüde değişeceği (dikey adalet) sorununa Sosyal Hukuk Devleti içerisinde çözüm aranmaktadır (Çağan, 1982:192). Zaten her ne kadar verginin tanımında verginin karşılıksız alınacağı ifade edilmekte ise de; vergi ödeyen her mükellef, karşılığında devletten birşeyler beklemektedir ki bu da sosyal devlet anlayışına mütenasip düşmektedir (Yereli ve Meriç, 1993:41). Konu, sosyal politika açısından düşünüldüğünde gider politikası önlemleriyle tabana yayılamayan gelir ve servetin iktisaden zayıf olanın lehine politik açıdan arzu edilen ölçüde dağıtılmasıdır. Yine, sosyal devlet içerisinde planlı kalkınma ile vergilendirme arasında zayıfın lehine yönelik bir dengenin kurulması da gerekmektedir ki bu oldukça zor ve çelişik bir dengedir (Öncel vd., 1999:55). Sosyal amacın yerine getirilmesinde sanırım en önemli ilkeler mali güce göre vergilendirme ve bunun yanı sıra vergilendirme yetkisinin gelir ve servetin yeniden dağılımında kullanılmasıdır. Ancak günümüzde sosyal devlet yada refah devleti ilkesi, ekonomik gerekçeler bakımından yoğun eleştiriler almaktadır.

Hukuk Devleti Olma İlkesi: Yasal idare ilkesi, idarenin vergilendirme işlemlerini yasalar ve Bakanlar Kurulunun anayasal şartları gerçekleştirmiş yetkisine dayanarak öne sürdüğü düzenleyici işlemlere uygun olarak davranması anlamına gelmektedir (Çağan, 1982:73). Bireyin idare karşısında korunması vergi idareleri içinde geçerli bir ilkedir. Vergilendirme bakımından kişilerin yasaların önünde eşit olması ilkesi dayanağı Anayasanın 10. maddesinde bulunmaktadır. Buna göre vergi yasalarının genel, objektif ve kişisel olmayan düzenlemeler içermesi, yani maddi anlamda kanun olması ve buna ilaveten ödeme gücü ve aile durumu yönünden aynı kesimden kişilerin belirli bir vergi ile mesul tutulması eşitlik bakımından anlam kazanmaktadır. Anayasa'nın 15. maddesinin içerdiği hüküm hariç vergi yasalarına karşı temel hak ve özgürlüklerin de güvence altına alındığını görüyoruz (Aksoy, 1991:7). Bir önemli diğer husus olan vergi yasalarının geriye yürümezliği ilkesi, hukuk devletinin hukuki güvenlik ilkesinin mecburi bir gereğidir. Bireyler gelecekte karşılaşacakları vergi yüklerini yürürlükteki vergi kanunlarına göre düşünüp iktisadi ve ticari akışlarını ona göre yapmaları doğaldır. Ancak sonradan çıkartılan yasalarla

vergi borcunun geçmiş dönemler için artırılması veya geriye yürütölmek istenmesi hukuki güvenliklerini sarsıcı olacağı düşünölmektedir. Yine Vergi Kanunlarının yargısal denetimini anayasa mahkemesi tarafından, idarenin vergilendirme işlemlerinin yargısal denetimini de vergi mahkemeleri, bölge idare mahkemeleri ve Danıştay tarafından yapılabilir olması, hukuk devletiyle uyuşur bir durum arz etmektedir (Çağan, 1982:78).

Yukarıda sayılan teorik ve pratik uyarlamalar ışığında bireyin ya da vergi mükellefinin idareyle ortaya çıkan uyuşmazlıklarında haklarını koruyabilme imkanı sağlanmışır.

Demokratik Devlet Olma İlkesi: Vergi idaresinde demokrasi, vergi idarelerinin yaptığı haksız ya da hatalı vergilendirmelerde kişinin hak ve menfaatlerini arayabilme özgürlüğüdür. Vergilendirme olayı halk ile devlet arasında olduğu için, idarenin idari etkinliklerinde açık ve hesap verir konumda olması gerekmektedir. Bu idarenin keyfilikten arındırılması demektir.

2.1.2.1.2. Anayasa'nın 73. maddesinin vergilemeye dair ilkeleri

Devletin örgötsel yapısını ve genel işleyiş kurallarını gösteren ve siyasal süreç içerisinde yasama organınca belirlenecek uyulması zorunlu kuralların içinde kalacağı çerçeveyi belirleyen temel düzenleme, anayasadır (Gündüz, 1995:106).

1982 Anayasasının, “vergi ödevi” başlığını taşıyan 73. maddesi, vergilemeye ilişkin bir çok ilkeyi de içermektedir. Düzeltme talebinin hukuki boyutunun incelenmesinde, konu ile ilgisi açısından söz konusu ilkeler üzerinde durmak faydalı olacaktır.

Anayasa md. 73/1 uyarınca; “Herkes, kamu giderlerini karşılamak üzere, mali gücüne göre, vergi ödemekle yükümlüdür.” Burada ifade edilen “herkes” kelimesi, vergilerin genelliğı ilkesini belirtmektedir. Vergilemenin Genellik Prensibi, bir taraftan vergi ödeme gücüne sahip olan ve kanunlarla belirlenen vergi mükellefiyeti sebeplerinden biri, kendilerine isabet eden bütün (gerçek ve tüzel) kişilerin, (hukuki) tabiyet, seviye, sınıf, din, ırk vs. gibi iktisatla ilgisiz durumları nazarı itibara

alınmaksızın vergiye tabi tutulmalarını talep eder, diğer taraftan bir münferit vergi çerçevesinde sübjektif veya objektif vergi mükellefiyetinden muaf tutulmaya ancak tüm iktisadi-sosyal-kültürel ve sağlık politikası veya vergi tekniği sebepleri bakımından gerekli görüldüğü zaman izin verir (Neumark, 1975:82). Vergilemede genellik ilkesi uyarınca, verginin genelliği ilkesinden bir sapma olmaması için eşit durumdaki mükelleflerin eşit vergi ödemesinin sağlanması yeterlidir (Gündüz, 1995:106). Verginin genelliği ilkesi ile ilgili olarak şu hususunda belirtilmesi gerekir ki, ilgili ilke uyarınca herkes vergi ödemekle yükümlü olmasına rağmen kanunun belirttiği bazı hallerde (örneğin vergi muafiyet veya istisnalarında olduğu gibi) bu ilkeden ayrılabilmektedir.

Genellik ilkesinin yanı sıra, söz konusu olan ilkelere bir diğeri de, eşitlik ilkesidir. Eşitlik ilkesinin ifade ettiği anlamlardan biri, vergi kanunları karşısında vergi mükelleflerinin hukuki açıdan eşit uygulamalara tabi tutulması, kanunlarla kabul edilen istisnalar dışında, vergi mükellefleri arasında eşitliği bozucu şekilde hareket edilmemesidir. Vergi kanunu önünde eşitlik ilkesi, kaynağını 1982 Anayasasındaki eşitlik ilkesini belirten 10. maddeden almaktadır. Eşitlik ilkesi aynı zamanda, mali güç açısından da vergi mükellefleri arasında eşit uygulamalara gidilmesini daha açık bir deyişle vergi verme bakımından eşit mali güce sahip olanlardan aynı miktar vergi alınmasını gerektirir. Belirtmek gerekir ki, burada, vergilendirme de dikkate alınacak bir husus olarak mali güç kavramı da önem taşımaktadır. Mali güç, vergi ödeyebilme gücüdür. Özel kişilerde, mali güç iktisadi güçle eşdeğer bir anlam taşır (Kaneti, 1989:30). Vergi doktrin ve uygulamasında mali gücün göstergeleri gelir, servet ve harcamalardır. Günümüzde hemen hemen bütün vergi sistemleri bu göstergeleri esas alarak dizayn edilmiştir (Sönmez ve Ayaz, 1999:52).

Vergi hatalarında düzeltme kavramının vergilemede genellik ve eşitlik ilkeleri ile yakın ilişkisi mevcuttur. Şöyle ki, daha önce belirtildiği üzere, vergilendirme işlemlerinde vergi hatası, vergiye ilişkin hesaplarda veya vergilendirme de yapılan hatalar dolayısıyla verginin haksız olarak, istenmesi veya alınmasıdır. Yani, vergi hatasında, vergilendirme işlemine egemen olan noktalardan

biri de işlemin haksızlığıdır. Haksız vergilendirme işlemleri ise sonuçta, vergilendirmenin genelliğine aykırı ve eşitlik ilkesini bozucu bir uygulama ortaya çıkaracaktır.

Anayasanın 73. maddesinde belirtilen ilkelerden biri de, vergi yükünde dengeli ve adaletli dağılım ilkesidir. Vergi yükünün dengeli ve adaletli dağılımının sağlanması, sosyal devlet ve hukuk devleti ilkelerinin gerçekleşmesinde büyük bir öneme sahiptir. Vergilemede adaletin sağlanmasının, ekonomik dengenin oluşmasına yardım etmesi yanında, sosyal adaletin ve dolayısıyla sosyal devlet ilkesinin gerçekleşmesine de büyük katkısı olacaktır. Vergi yükünün adaletli ve dengeli dağılımı yolu ile sosyal adaletin ve dolayısıyla sosyal devlet ilkesinin gerçekleştirilmesi, Anayasamızın da devlete yüklediği ödevlerden biridir. Nitekim, 1982 Anayasasının 2. maddesi, Türkiye Cumhuriyetinin sadece hukuk devleti olmadığı aynı zamanda bir sosyal devlet olduğunu da vurgulamaktadır. Sosyal devlet çok yönlü ve tanımlanması güç bir terimdir. Ancak en belirgin özellikleri; kişiyi ekonomik hayatta yalnız bırakmayan; kişinin huzur ve refahını gerçekleştirmek, güvence altına almak, sosyal adaleti sağlamak için ekonomik hayata müdahale eden; böylece ekonomik, sosyal ve kültürel kalkınmayı gerçekleştirip adalete, tam çalışma esasına ve herkes için insanlık onuruna yaraşır bir yaşayış seviyesi sağlamaya yönelik bir devlet biçimi olmasıdır (Önbilgin ve Oytan, 1977:8-9).

Vergi hatasında düzeltme kavramı, vergilendirme de haksızlık unsurunu ortadan kaldırıcı yönü ile, dolaylı yoldan dahi olsa vergi yükünün dengeli ve adaletli dağılımında önemli bir fonksiyon görecektir. Böylelikle, vergilendirmede düzeltme kavramı ve sosyal hukuk devleti kavramları arasında önemli bir bağlantı ortaya çıkmaktadır.

Düzeltilme kavramının ilgili olduğu bir başka anayasal ilke, verginin yasallığı (kanuniliği) ilkesidir. Verginin kanuniliği ilkesi uyarınca, vergi yükümlülüğünün tesisi kanunla gerçekleştirilecektir. Gene vergi yükümlülüğüne ilişkin değişiklikler ve verginin kaldırılması ancak kanunla yapılabilecektir. Verginin yasallığı ilkesine hukukumuzda ilk olarak, 1924 Anayasasında değinilmiştir. Bu ilke, 1924 Anayasasının 85. maddesinin birinci fıkrasında, “Vergiler ancak bir kanun ile tarh ve

cibayet olunabilir.” şeklinde belirtilmiştir. Aynı ilke, 1961 Anayasasının 61. maddesinin ikinci fıkrasında, “Vergi, resim ve harçlar ve benzeri mali yükümlülükler ancak kanunla konulur.” şeklinde ifade edilmiştir. Vergilerin yasallığı ilkesi, 1982 Anayasasında da ifade edilmiştir. Şöyle ki, ilgili Anayasanın “Siyasi Haklar ve Ödevler” başlıklı dördüncü bölümünde yer alan md.73/3’e göre, “Vergi, resim, harç ve benzeri mali yükümlülükler kanunla konulur, değiştirilir veya kaldırılır.” 1982 Anayasasında, 1961 Anayasasından farklı olarak, vergi, resim, harç ve benzeri mali yükümlülüklerin değiştirilmesi veya kaldırılmasının da yasayla gerçekleştirileceği yani bu noktalarda da vergilerin yasallığı ilkesinin geçerli olacağı belirtilmiştir. Ayrıca, belirtmek gerekir ki, 1982 Anayasasında, yürütme organına belirli sınırlar içerisinde kalmak şartıyla vergilendirme alanında belirli yetkiler de tanınmıştır.

Günümüzdeki teknolojik gelişmeler, ekonomik yapıdaki hızlı devinimler ve süratle karar alma ihtiyacı ile ekonomiyi yönlendiren mevzuatın özellikle bunalım dönemlerinde ekonomik durum ile hızla uyumlaştırılması ihtiyacı vb. gibi nedenlerle bu ilkedен sapmalar ve yürütme organına da vergilendirme yetkisi alanında bazı yetkiler tanıdıssa da, vergilendirme yetkisinin, kural olarak yasama organına ait olduğu tartışmasızdır (Doğrusöz, 1985:66). İdare, kişilere bir vergi veya mali yüküm yüklemeye, kanunun izin verdiği durumlarda ve öngördüğü koşullar ve ölçü içinde yetkilidir. Vergilerin kanuniliğı ilkesi, yasama organının yürütme organına karşı üstünlüğünü sağlayan etkin bir araçtır (Ayaz, 1996:61).

Vergi hatasında düzeltme, hukuka ve kanuna uygun vergilendirmeyi gerçekleştirici yönü ile verginin yasallığını da sağlayıcı bir fonksiyon görecektir. Zira, düzeltme yolunun işlerlik kazanması ile vergi hatalarının giderilmesi kanuna uygun vergilendirmeyi sağlayarak sonuçta dolaylı yoldan dahi olsa vergilerin kanuniliğı ilkesinin daha etkin olarak uygulanma olanağını sağlayacaktır.

2.2. VERGİ HATALARINI DÜZELTME KAVRAMININ KAPSAMI VE DÜZELTMEDE ÖZELLİK TAŞIYAN HALLER

2.2.1. Vergi Hatalarını Düzeltme Kavramında Kapsam

Vergi Usul Kanununun 125. maddesi, “Düzeltmenin Şumulü” başlığını taşımaktadır. İlgili madde uyarınca, vergi mahkemesi, bölge idare mahkemesi ve Danıştay’dan geçmiş olan işlemlerde eğer vergi hatası bulunursa o zaman söz konusu yargı kararları kesinleşmiş dahi olsa bu hatalar düzeltilebilecektir. Bu durumda, düzeltme, Vergi Usul Kanununda öngörülen düzeltme usulleri çerçevesinde yapılacaktır. Eğer vergi hataları hakkında vergi mahkemesi, bölge idare mahkemesi ya da Danıştay tarafından bir karar verilmiş ise, o zaman VUK’daki düzenlemeye ilişkin hükümler doğrultusunda düzeltme yapılması mümkün değildir.

Aşağıda yazılı vergi hatalarının, düzeltme hükümlerine göre ıslahı mümkün bulunmamaktadır.

1. Bir vergi incelemesi veya defter ve belge tetkiki ile kesinlik kazanacak hatalar;
2. Mükellefin değerlendirme hatalarından doğan matrah fazlalık veya noksanlıkları,
3. Muayyen bir hesap döneminde amortisman ayırmayı unutan mükellefin, daha sonra düzeltme talebinde bulunması;
4. Düzeltme talebine konu hatanın, ilgili bulunduğu matrahın re’sen takdiri gerektirmesi;
5. Vergi inceleme raporları ve eklerine mesnet teşkil eden belgelerdeki hatalar;
6. Takdir komisyonu kararlarındaki hesap ve matrah hataları;
7. Muafiyet ve mükellefiyet durumunun tartışmalı olduğu hallerde ileri sürülen mükellefiyet hataları;
8. Gelir Vergisi Kanununun uygulanmasında ihtiyari toplama hakkına sahip olmalarına rağmen istisna hadleri altında kalan gelir unsurlarını da, ihtiyaren beyan eden mükelleflerin, daha sonraki düzeltme talepleri;

9. Katma değer vergisinde, emsal bedelin yanlış hesaplanmasından doğan vergi hataları;
10. Adi ortaklıklarda, ortaklardan biri veya birkaçının müracaatı üzerine, matrahın yargı organlarınca kısmen veya tamamen kaldırılmış olması halinde; daha önce talepte bulunmayan ortakların düzeltme talepleri;
11. Damga vergisine tabi evrakın düzenlenmesinden sonra, hukuki işlemten vazgeçilmesine bağlı düzeltme talepleri;
12. Ödeme emirlerinde yapılan hatalar;
13. Vergi dairelerine yatırılan emekli kesenekleri, artış farkları, karşılık ve vergilerinin iadesi için yapılan düzeltme talepleri.

Görüleceği üzere, yukarıda sayılan hallerin hepsinde, ya bir diğer işlemi gerekli kılmasına ya da açık ve sarıh olarak vergi hatasından bahsedilmesinin mümkün bulunmadığı durumlara münhasır bulunmaktadır.

Danıştay Dördüncü Dairesi vermiş olduğu bir kararında, bir vergi ile ilgili inceleme raporu veya takdir komisyonu kararı olmaksızın, vergi dairesinin, aynı mükellefin bir başka vergi borcu ile ilgili düzenlenmiş inceleme raporundan hareketle re'sen düzeltme fişı tanzim ederek tarhiyat yapamayacağına hükmetmiştir. Danıştay'a göre, re'sen tanzim olunan düzeltme fişleri ile tarhiyat yapılabilmesi, ancak bir maddi hatanın varlığı halinde olabilir ve yine bir hazırlık işlemi olan takdir komisyonu kararını veya inceleme raporunu gerektirmektedir. Ancak bu ön hazırlık işlemlerinin varlığı halinde kanaatimizce, artık bir düzeltmeden bahsedilemez. Bu durumda ayrı bir re'sen veya ikmalen tarhiyat söz konusu olur (Danıştay Dergisi, 1996:378).

2.2.2. Vergi Hatalarını Düzeltme Kapsamı Dışında Kalan Haller

2.2.2.1. Vergi hatası sayılmayan hukuki uyşmazlıklar

Vergi hataları kolaylıkla tespit edilebilen, hukuki bir tartışmayı gerektirmeyen açık ya da basit yanlışlıklardır. Buna karşılık vergilendirme

işlemlerinde ortaya çıkan bir takım yanlışlık ve sakatlıklar ancak hukuki tartışma, yorum ya da değerlendirmelere başvurulması suretiyle çözümlenebilmektedir. Bu tür sakatlıklara hukuki uyuşmazlık adı verilmektedir ki, bunların düzeltme yolu ile çözümlenmesi kabul edilmemektedir (Atar, 1994:164). Hukuki uyuşmazlıklar, vergi hatasından farklı olarak, vergilendirme işleminin özüne ilişkin, vergi alacaklısı ile vergi borçlusu arasında hukuken tartışma konusu yapılabilecek hususlarda ortaya çıkar. Taraflardan biri işlemde sakatlık olduğunu ileri sürerken karşı taraf işlemin kanun hükümleri çerçevesinde düzgün olduğunu iddia eder. Bu tür tartışmalar maddi olaya ilişkin açık olmayan noktalardan, yasa hükümlerinin kaleme alınış şekline, maddi olayın karmaşık niteliğinden, olaydaki teknik özelliklerden, vergilendirme şekillerinden, tebliğ usul ve şekillerinden, vergi borcunun zamanaşımına uğrayıp uğramadığı vb. konulardan doğar (Öncel vd., 1999:176). Hukuki uyuşmazlıkların varlığı halinde çözüm yeri, yargı mercileri olacaktır.

Danıştay'ın hukuki nitelikteki uyuşmazlıkların, düzeltme işlemine konu olamayacağına ilişkin çeşitli kararları mevcut bulunmaktadır. Hukuki uyuşmazlıkların, uyuşmazlığın çözümü yönünde bir tartışmayı, yorumu gerektirir niteliği Danıştay 7. Dairesinin bir kararında belirtilmiştir. İlgili karara konu olan olay, yükümlü şirketin aktifine kayıtlı bulunan bir taşıt için, 3986 sayılı Kanunun 9. maddesine göre ek motorlu taşıtlar vergisi alınabilip alınamayacağına ilişkin bulunmaktadır. Danıştay 7. Dairesi kararında, söz konusu taşıtın ek motorlu taşıtlar vergisine tabi tutulup tutulamayacağı hususunun, 3986 sayılı Kanunun 9. maddesindeki hükmün yorumlanmasını gerektirdiğini ve meselenin, kanunların yorumu sonunda çözümlenebilecek bir uyuşmazlık olduğunu belirtmiştir (Danıştay Dergisi, 1999:411).

Danıştay, geçmiş yıllara ilişkin genel giderlerin zarara yazılması ve yatırım indiriminin mahsup edilmesine yönelik iddialara ilişkin düzeltme isteminde bulunmanın, vergi hatası niteliğinde bulunmadığını, hukuki bir uyuşmazlık niteliğinde bulunduğunu belirtmiştir (2431 sayılı Kanun, md. 10/2). Danıştay vermiş olduğu bir başka kararında, vergi hatası kapsamına girmeyen ve hukuki sorun teşkil eden bir uyuşmazlıkta düzeltme ve şikayet yolu ile yapılan başvurunun ret edilmesi

üzerine açılacak davalarda tarhiyatın esasına yönelik iddiaların incelenmesi olanağı olmadığını belirtmiştir (Danıştay Dergisi, 1998:698).

2.2.2.2. Yargı kararına konu olan uyuşmazlıklar

Vergi Usul Kanununun 125. maddesi uyarınca, vergi yargı organlarından geçmiş olan işlemlerde bulunan vergi hataları, düzeltmeye konu olabilir. Buna karşılık, bir vergi hatasının yargı organı kararına konu olması halinde ise, düzeltme mümkün değildir (VUK, md. 125). Yargı organlarının hakkında karar verdikleri hususların düzeltme yoluyla çözümlenememesinin gerekçesi; anayasal kuvvetler ayrılığı ilkesi uyarınca yargı kararına konu olmuş bir hususun idari bir işlemle değiştirilememesi ve usul hukukunun kesin hüküm için tanıdığı geçerlilik ve dokunulmazlığın ihlal edilememesidir (Atar, 1994:165). Vergi hatasının bir yargı kararına konu olması halinde düzeltme yolu geçerli olamaz. Bu husus Danıştay Vergi Dava Daireleri Genel Kurulunun bir kararında, “213 sayılı Vergi Usul Kanununun, 2686 sayılı Kanunla değişik 125. maddesinde; Vergi Mahkemesi, Bölge İdare Mahkemesi ve Danıştay'dan geçmiş olan muamelelerde vergi hataları bulunduğu takdirde, bu hataların, yargı kararları kesinleşmiş olsa bile düzeltilebileceği, ancak düzeltmenin yapılabilmesi için hatalar hakkında anılan yargı mercileri tarafından bir karar verilmemiş olması şarttır.” denilmek suretiyle vurgulanmış ve aynı kararın bir bölümünde de VDDGK tarafından, VUK’nun 125. maddesinde, düzeltme yoluna gidilebilmesi için vergi hataları hakkında yargı mercileri tarafından bir karar verilmemiş olmasının aranmış olduğu vurgulandıktan sonra, söz konusu olayda 1983 ve 1984 yıllarına ilişkin olarak emlak vergilerine karşı açılan davalarla ilgili olarak yargı kararlarının incelenmesinden vergi hatasının varlığının da araştırılmış olduğu ve hata bulunmadığı sonucuna ulaşıldığı için bu vergiler hakkında yasadan dolayı düzeltme ve şikayet yoluna gidilemeyeceğini belirtmiştir (Danıştay Dergisi, 1993:127). Görüleceği üzere daha evvelden de belirttiğimiz gibi, bir vergi hatası hakkında yargı organı tarafından karar verilmesi, vergi hatasının düzeltme yoluna konu olmasını engelleyecektir.

Kaneti, vergi hatasının yargı kararının çözümü dışında kalması halinde, örneğin matrahta veya vergi tutarında bir hesaplama hatası varsa ve yargı kararı,

hesaplamayı değil de sadece vergiyi doğuran olayın gerçekleşip gerçekleşmediği hakkındaki uyumsuzluğu sonuca bağlamışsa hesap hatalarının düzeltilmesine olanak bulunduğunu belirtmektedir (Kaneti, 1989:138).

2.2.3. Vergi Hatalarını Düzeltmede Özellik Taşıyan Haller

2.2.3.1. Damga vergisinde

Damga vergisinde vergiyi doğuran olay vergiye tabi kağıtların düzenlenmesidir. Kağıdın düzenlenmiş olmasından kasıt, yazılıp, imzalanmak veya imza yerine geçecek bir işaret konmak suretiyle eksiksiz olarak tekemmül etmesi, hüküm ifade edecek hale gelmesidir (Özbalcı, 2003:96-97). Damga vergisinde, verginin ödenmesi ise ilgili kanunun belirttiği şekillerden biri ile gerçekleşmektedir (Damga Vergisi Kanunu, md. 15). Özbalcı, düzenlenen kağıtla ilgili verginin, pul yapıştırılmak veya sair surette ödenmiş olmakla beraber, imzadan önce kağıt konusu muameleden vazgeçilmesi halinde, vergiye tabi bir muamele olmadığı için tahsil edilmiş olan verginin düzeltme yolu ile iade edilebileceğini belirtmekte, ayrıca maktu vergiye tabi bir kağıda, nisbi usulde, fazladan pul yapıştırılmasının yanlış vergi nispeti uygulandığını ifade edeceği için, düzeltme konusuna girdiğini de söylemektedir. Özbalcı, buna karşılık vergiye tabi kağıtlar imzalandıktan sonra mukaveleden vazgeçilmesi halinde vergiyi doğuran olay meydana gelmemiş olduğundan herhangi bir düzeltmenin yapılamayacağını belirtmektedir (Özbalcı, 2003:378).

2.2.3.2. Vergiyi doğuran olayda mutlak butlan hali söz konusu ise

Vergiyi doğuran olayın mutlak butlan ile malul olması halinde, alınmış olan vergi iade edilir. Buradaki iade, gene düzeltme fişi ile yapılacak olmakla beraber, Vergi Usul Kanununun vergi hataları hakkındaki hükümleri ile ilgili değildir. Vergiyi doğuran olay, batıl olduğu için, buna dayanılarak yapılan tartı ve tahakkuk da geçersiz sayılır. Düzeltme, umumi hükümlere göre, sebepsiz iktisap nedeniyle yapılır (Özbalcı, 2003:379).

2.2.3.3. Ödeme emrinde

Alacağı güvence altına bağlayan ihtiyati haciz, ihtiyati tahakkuk ve teminat gibi geçici önlemler bir tarafa bırakılırsa, özel hukukta olsun, kamu hukukunda olsun kovuşturma, ödeme emrinin tebliğ edilmesi ile başlar (Şimşek, 1996:376). Ödeme emri, amme borcunun vadesinde ödenmemesi üzerine çıkarılır. Genel icra hukukundaki, borçlu aleyhine, alacaklısının talebi üzerine ödemenin muayyen müddette yapılması için icra dairesince çıkarılan yazılı emre tekabül eder (Şamlıoğlu ve Özbalcı, 1984:337-338). 6183 Sayılı Amme Alacaklarının Tahsil Usulü Hakkında Kanun (AATUHK) 1. ve 2. maddeleri kamu alacağı kavramının kapsamını belirlemektedir. İlgili maddeler uyarınca, devlete, il özel idarelerine ve belediyelere ait vergi, resim, harç, ceza soruşturması ve takiplerine ait yargılama masrafı, vergi cezası, para cezası gibi asli, gecikme zammı, faiz gibi ferî kamu alacakları ile aynı idarelerin sözleşme, haksız fiil ve sebepsiz zenginleşme haricinde ve kamu hizmetleri tatbikatından oluşan diğer alacaklar ve bunların takip masraflarında ayrıca çeşitli kanunlarda mülga Tahsili Emval Kanununa göre tahsil edileceği belirtilen her çeşit alacaklar hakkında da bu kanun hükümleri uygulanır. Ödeme emirlerinin tebliğinde, AATUHK md.8 uyarınca, VUK hükümleri uygulanmak gerekecektir.

Ödeme emirlerinde ortaya çıkan hatalar, VUK'da düzenlenmiş bulunan vergi hatası kapsamında sayılmamak gerekir. Ödeme emrinde yapılan hataların, VUK'nun hata düzeltme hükümleri dışında, genel hükümler dairesinde giderilmesi yoluna gidilebilir. Bununla beraber, hatanın giderilmemesi halinde, mükellefin dava yoluna gitmesi de söz konusudur. Kızılot, ödeme emirlerine karşı dava açılması halinde, vergi mahkemeleri veya Danıştay tarafından davanın red edilmesinin, varsa tarhiyattaki hata hakkında karar verilmesi anlamına gelmeyeceğini ve tarhiyattaki hatanın düzeltilmesi gerektiğini belirtmektedir (Kızılot, 1999:1104-1105).

2.2.3.4. Katma değer vergisinde

Katma Değer Vergisi, her üretim ve dağıtım kademesinde malların ve hizmetlerin satışından alınan genel bir muamele vergisidir. Katma Değer Vergisi'nin diğer muamele vergilerinden farkı, verginin her kademedede mala veya hizmete ilave

edilen değer, yani “katılan değer” üzerinden alınmasıdır (Süral, 1984:57). Katma Değer Vergisinin konusu, KDV Kanunu 1. Maddesinde açıklanan işlemlerdir. Söz konusu işlemler, ilgili madde de, mal teslimi veya hizmet ifası olarak belirtilmektedir. Gerek gelir ve kurumlar vergisinde, vergiyi doğuran olayı oluşturan gelirin elde edilmesi, gerekse katma değer vergisinde vergiyi doğuran olayın bağlandığı mal teslimi ve hizmet ifası, ticari, sınai, zirai veya mesleki faaliyet çerçevesinde bir işlemin yapılması ile oluşur. Bu faaliyetlerdeki ortak özellik ise, işlemin kâr arayış ve beklentisi ve zarar riski içinde gelir elde etmek amacına yönelik olarak yapılması ve sonuçta bir kâr veya zarar unsurunu içerecek olmasıdır. Gelir elde etme amacı, işlemin-muamelenin sübjektif unsurunu, sonuçta bir kâr veya zararın belirmesi ise, objektif unsurunu teşkil eder. Bunlardan yalnızca birisinin bulunması, işlemin oluşması için yeterlidir (Kızılot, 2008:30).

Katma değer vergisinde tarh edilecek verginin bulunmasında “vergi indirimi” yolu benimsenmiştir. Mal veya hizmetlerin geçirdikleri iktisadi aşamaların her birinde kazandığı değer belirlenmesi (vergi katma değer üzerinden alındığından) vergilendirme için bir zorunluluktur. Vergi indirimi sadece o safhada yaratılan katma değer vergilendirilmesini sağlamak amacıyla yapılmaktadır (Şenyüz, 2001:478). Mükelleflerce uygulanabilecek vergi indirimi müessesesi, KDV Kanununun 29. maddesinde düzenlenmiştir. Buna karşılık, KDV md.30 uyarınca, kanunun belirtildiği bazı durumlarda vergi indirimi imkanı ortadan kaldırılmış bulunmaktadır (Maç, 2006:29).

Katma değer vergisi beyannamesinde indirilecek vergiye ilişkin miktarın yanlış olarak belirtilmesi halinde, bu durum vergi hatası teşkil eder ve bu hatanın düzeltme yolu ile giderilmesi gereklidir.

2.2.3.5. Uzlaşmada ortaya çıkabilecek vergi hatalarında

Uzlaşma, genel olarak ikmalen, re’sen veya idarece tarh edilen vergilerle bunlara ilişkin cezaların tahakkuk edecek miktarları hususunda, mükellef veya cezaya muhatap olanlarla sözkonusu hükümler çerçevesinde bir anlaşma yapılabilmesi konusunda gelir idaresine verilen yetkiden ibarettir (Küçük, 1996:57).

Uzlaşma müessesesinin ihdasındaki amaç, vergilemeye yönelik işlemlerin azaltılarak ihtilaf yoluyla amme alacağının uzun zaman süruncemede kalmasını önlemektir (Arıca, 1996:54). Uzlaşma sırasında, vergi idaresi kanunen alınması gereken vergi alacağını kısa yoldan tahsil etme imkanı bulmaktadır. Ayrıca, olayların yargıya intikal etmesi önlenmekte, yargı mercilerinin işi hafifletmekte ve mükelleflerle hasım olma olayı ortadan kalkmaktadır. Mükellef açısından bakıldığında, gerçek vergi borcu ya da cezası yerine daha az bir miktar ödeme imkanı doğmakta, yargı kuruluşlarında yıllarca süren davaların takibi ve masrafından kurtulmuş olacaktır (Arslan, 1997:88).

Vergi Usul Kanununun 3. bölümünde yer alan, ek madde 1 uyarınca, vergi hatalarında düzeltme yoluna gidilebilecektir. İlgili madde de, uzlaşmaya başvuru imkanı veren hallerden biri olarak VUK'nun 116 ile 118. maddeleri arasında sayılan vergi hataları da yer almaktadır (VUK, Ek md. 1).

Vergi Usul Kanununun ek 6. maddesi, uzlaşma komisyonunun işlemlerinin kesin olduğunu belirtmektedir (VUK, Ek md. 6). Özbacı, Vergi Usul Kanununun uzlaşma ile ilgili ek 6. maddesinde uzlaşma komisyonlarının uzlaşma tutanaklarının kesin olduğunu, uzlaşılan ve tutanakla tesbit edilmiş hususlarda Danıştay dahil hiçbir mercie dava yoluna gidilemeyeceğinin belirtildiğini fakat üzerinde uzlaşılmış olan tarhiyatta vergi hatası bulunması halinde düzeltmenin yapılabilmesi gerektiğini ifade etmektedir. Özbacı, bununla birlikte, bu durumlarda uzlaşma yenilenmesi ve düzeltmenin de uzlaşma komisyonunun ikinci kararına göre gerçekleştirilmesinin uygun olacağını belirtmektedir. Özbacı, bununla birlikte, idarenin uzlaşma yenilenmesi yoluna gidilmeden düzeltme yapılabileceği şeklinde mukteza bazında açıklanmış olan görüşlerinin de bulunduğu anlaşıldığını eserinde belirtmektedir (Özbacı, 2003:388).

2.2.3.6. İl özel idareleri ve belediyeler tarafından tahsil edilen kamu alacaklarında düzeltme talebi

İl özel idareleri ile belediyelere ait vergilerle ilgili olarak dava açma süresi geçtikten sonra yapılan düzeltme taleplerinin reddolunması halinde; mükellefler,

şikayet yoluyla valiliğe veya Belediye Başkanlığına başvurabilirler. Normal düzeltme talepleri ise, bu idarelerin gelir ve tahsil şubelerine yapılır (Kızılot, 1999:1080).

2.2.3.7. Vergi beyannamelerinde hata bulunması halinde

Vergi beyannamelerinde ortaya çıkabilecek ve vergi hatası addedilecek hatalar ya matrahın veya verginin beyannamede yanlış gösterilmesi veya hesaplanması şeklinde olabilir. Bu tür hatalara örnek olarak; her bir gelir tablosundaki rakamların icmal tablosuna eksik veya fazla geçirilmesini veya matrah doğru belirlenmekle beraber, vergi tarifesinin yanlış uygulanması zikredilebilir (Tuncer, 1993:26). Kanuni süresi içerisinde verilmiş olan beyannamelerde daha sonra bazı hususlarda değişikliğe gidilmesi gerekirse, bu konuda Vergi Daireleri İşlem Yönergesi md.56 gereğince düzeltme beyannamesi verilebilecektir. Yeminli Mali Müşavirler Odasının bir raporunda, vergi hataları nedeniyle verilen düzeltme beyannamelerinde mükellefe vergilerin geri verilmesi gereken hallerde, bu vergilerin bir herhangi bir inceleme veya teminat aranmaksızın mükellefe geri verilmesi gerektiği, hatta 1993/4 Seri No.lu Uygulama İç Genelgesinde de bu hususun vurgulandığı ifade edilmektedir (İstanbul Yeminli Mali Müşavirler Odası, 1999:24).

2.2.3.8. Toplu düzeltme yapılabilir mi?

Vergi Daireleri İşlem Yönergesinin 125. maddesi, belli şartlarla aynı özellik taşıyan düzeltme işlemleri için düzeltmenin toplu olarak yapılabilmesinin mümkün olduğunu belirtmektedir. İlgili yönergenin aynı maddesi, toplu düzeltmelerin yapılabilmesinin ilgili Bakanlığın iznine tabi olduğunu belirtmektedir ki, burada sözü geçen Bakanlık, Maliye Bakanlığıdır. Dolayısıyla, toplu düzeltmelerin yapılabilmesi Maliye Bakanlığının iznine tabi kılınmıştır.

2.2.3.9. Vergi cezalarında

VUK'nun 375. maddesi, vergi cezalarında ortaya çıkacak hataların düzeltilmesi hususunda, vergi hatalarının düzeltilmesine ilişkin usul ve şartları esas tutmuştur (VUK, md. 375).

Vergi cezaları hakkında, Vergi Usul Kanununun 331. maddesi bir düzenleme getirmektedir (VUK, md. 331). Vergi cezalarında düzeltme kavramının kapsamı ile ilgili olarak burada bir hususun üzerinde durmakta fayda vardır. Bilindiği gibi, Vergi Usul Kanununda yer alan suçlara ilişkin cezalar, idari cezalar ve hürriyeti bağlayıcı cezalar biçiminde ortaya çıkmakta ise de, bunlar iki ayrı şekilde düzenlenmiştir. Hürriyeti bağlayıcı cezalara ilişkin yargılama usulü ve infazı, Vergi Usul Kanununun kapsamı dışında kalıp, ceza ve ceza usul hukukunun kapsamında yer alan Türk Ceza Kanunu, Ceza Muhakemeleri Usulü Kanunu ve Cezaların İnfazı Hakkında Kanun ile düzenlenmiştir. Bu sebeple, söz konusu alan kapsamında yer alan hususlarda, Vergi Usul Kanununun hata ve düzeltme hükümleri uygulanamaz. Ceza yargısına intikal eden bir olayda, işlemler hata ile sakatlanmış olsa dahi, bu hatanın ceza ve ceza usul hukuku kurallarına göre yargı tarafından giderilmesi gerekir.

2.2. VERGİ HATALARINI DÜZELTME ÇEŞİTLERİ

2.2.1. Re'sen Düzeltme

Vergi hatalarında re'sen düzeltme, VUK'nun 121. Maddesinde düzenlenmiştir. İlgili madde uyarınca, tereddüde yer vermeyecek derecede açık ve mutlak nitelikteki vergi hataları, mükellefin müracaatına gerek kalmadan idare tarafından kendiliğinden düzeltilebilir. Kumrulu, re'sen düzeltme yoluna gidilmesi halinde VUK'nun 121. maddesinin, önemli kısıtlayıcı koşullar öngördüğünü, şöyle ki, anılan maddeye göre re'sen düzeltmenin yapılabilmesi için idarece tereddüt edilmeyen, açık ve mutlak vergi hatalarının bulunması gerektiğini, bu düzenleniş şekliyle de kanunun re'sen düzeltme için, başvuru ile düzeltmeden daha sıkı koşullar aradığı sanısının uyandığını ancak 121. maddedeki ifade şeklinin, 118. maddenin bentlerinden öte kısıtlayıcı bir ölçüt getirmediğini, bunun yerine vergi dairelerinin uygulamasına yön verme bakımından açık olma koşulunu pekiştirici terimler kullanıldığını belirtmektedir (Kumrulu, 1979:176).

Danıştay vermiş olduğu bir kararında, VUK'nun 121. maddesine değinmiş ve tereddüt edilmeyecek derecede açık ve mutlak vergi hatalarının idare tarafından re'sen düzeltilebileceğini, aleyhine düzeltme yapılan kişilerin ise vergi

mahkemesinde dava açabileceklerini de belirtmektedir (Vergi Usul Kanunu ve Mevzuatı, t.y.:3).

Re'sen yapılan düzeltme işleminin mükellefin lehine olması halinde, yeni bir vergi tarhiyatı söz konusu olmayacağından, işlem sonucu, mükellefe düzeltme fişinin onaylı bir örneği tebliğ olunur (Öztürk, 1995:62). Eğer mükelleften fazla vergi alındığı tespit edilmişse, mükellefe gönderilen düzeltme fişi nüshasında, mükellefe iade edilecek vergi miktarı, müracaat edeceği yer (saymanlık) ve müracaat süresi de belirtilir (Sipahioğlu, 1996:67). Mükellefin, kanunda öngörülen süre içerisinde söz konusu başvuruyu yapması gerekir. VUK md.120, "Mükellef tebliğ tarihinden başlayarak bir yıl içinde parasını geri almak üzere müracaat etmediği takdirde hakkı sakıt olur" demek suretiyle bir anlamda bu sürenin hak düşürücü süre olduğunu da ifade etmiştir diyebiliriz.

VUK md.112/4 uyarınca, iadeye hak kazanan mükellefe yapılacak olan iade işleminde, idareden kaynaklanacak gecikmelerde mükellefe, 6183 sayılı Kanuna göre tespit edilecek tecil faizi oranında bir faizin ödenmesi de gerekecektir (VUK, md. 121/4).

Düzeltilme sonucunda, yükümlüye ek bir vergi borcu çıkartılıyorsa, bu durumun yükümlüye bir ihbarname aracılığıyla tebliğ edilmesi gerekir. Yükümlü, tebliğden sonra yasal süre içinde vergi davası açabilir (Taş, 1997:30). VUK md.121 gereğince, kendi aleyhine yapılan düzeltme işlemine karşı dava açma hakkına sahip olan mükellefin bu hakkını kullanıp kullanmamasına göre verginin tahakkuk etme zamanı da değişiklik gösterecektir. Eğer mükellef, dava açma süresi içerisinde dava açma yoluna gitmezse, o zaman düzeltme yoluyla belirlenen ek vergi borcu, yapılacak tebliğden itibaren 1 ay geçince tahakkuk edecektir (VUK, md. 112/1). Buna karşılık, mükellef dava açma süresi içinde dava açma yoluna giderse, o zaman, tahakkuk mahkeme tarafından verilecek olan karara kadar ertelenecektir (VUK, md. 112/3).

Vergi idaresi tarafından yapılan düzeltme işlemi, düzeltme zamanaşımı süresinden sonra da yapılmış olabilir. Bu takdirde, düzeltme işlemine karşı vergi

mahkemesinde dava açılması yoluna gidilmesi halinde bu husus ileri sürülebileceği gibi, mahkemece kendiliğinden de dikkate alınacaktır.

2.2.2. Mükellefin Talebi Üzerine Düzeltme

Mükelleflerde vergi dairesine yazı ile başvurarak, vergiye ilişkin işlemlerdeki hataların düzeltilmesi talebinde bulunabilirler. Yükümlünün bu başvurusu idari denetim türlerinden istitaf (aynı mercie başvuru) yoluna tekabül etmektedir (Atar, 1994:166).

Mükelleflerin düzeltme taleplerini idari işlem açısından iki kısımda değerlendirmek gerekmektedir. Bunlardan birincisini, mükellefin, idarenin hatalı bir işleminin düzeltilmesini talep etmesi oluşturmaktadır. Buna karşılık ikinci tür düzeltme taleplerinde idarenin re'sen yaptığı bir işlemin varlığı söz konusu değildir, örneğin, hakkı olduğu halde bir istisnadan yararlanamayan mükellefin beyanı üzerine yapılan bir tarhiyat ve düzenlenen hukuk tahakkuk fişi için düzeltme talep edilir. Bu tür talepleri, birinci türden ayıran en önemli özellik, idarenin işleminin doğrudan dava konusu yapılamamasıdır. Nitekim Danıştay 7. Dairesi 23.12.1985 gün ve E.1984/141 K.1985/3333 sayılı kararında, “213 sayılı Vergi Usul Kanununun 116 ile 126. maddeleri çerçevesinde alınmış yürütülmesi zorunlu bir idari karar veya işlemin varlığından bahsedebilmek için, yükümlüler tarafından önce düzeltme için iade yapmaya yetkili vergi dairesi müdürlüğüne başvurulması gerektiğine, bu başvuru olmadan, dolayısıyla icrai nitelikte bir idari işlem tesis edilmeden fuzulen ödendiği iddia olunan verginin iadesi isteği ile doğrudan vergi mahkemesinde açılan davanın incelenme yeteneği olmadığına” hükmetmiştir. Bu sebeple, vergilendirme hatası sebebiyle fuzulen ödenen vergilerin iade alınabilmesi için, önce yetkili vergi dairesine müracaat edilmesi ve vergi dairesinin yanıtına göre dava açılması gerekmektedir.

Vergi hatasının düzeltilmesini konu edinen düzeltme dilekçesi, vergi dairesine posta yolu ile gönderilebilir mi? Bu konuda, Vergi Usul Kanununun 122. maddesi, düzeltme talebini içeren başvuruların posta yolu yapılabileceğini ve hatta taahhütlü olarak da yapılabilecek posta yolu ile başvuruların geçerli olduğunu

belirtmektedir (VUK, md. 122). Kanaatimizce, Vergi Usul Kanununun bu düzenlemesi mükellef lehine sonuç doğuracak bir düzenlemedir. Çünkü, bu yöntem, taahhütlü olarak yapılmayacak posta yolu ile başvuruların mükellef açısından doğuracağı sakıncaları ortadan kaldıracığı için, düzeltme başvurusunun daha sıhhatli olarak gerçekleştirilmesine elverişli olacaktır.

Acaba mükellefçe yapılan vergi hatalarına özgü düzeltme başvurusu, mükellef tarafından geri alınabilecek midir? Kanaatimizce, yapılan düzeltme başvurusunun geri alınabilmesi olanaklıdır. Çünkü, vergi kanunlarımızda yer alan hükümler açısından bunu engelleyen yasal bir düzenleme mevcut değildir.

2.4. VERGİ HATALARINI DÜZELTME USUL

Vergi hatalarına özgü düzeltme prosedürünün uygulanması halinde, yapılan düzeltme işlemi ile varılan sonuç, vergi mükelleflerinin lehine olabileceği gibi aleyhine de olabilir. Düzeltme işlemi terkin mahiyetinde midir? Terkinin, kelime anlamı itibariyle silinme olduğu ve bu yolla vergi alacağının kısmen ya da tamamen bütün hukuksal sonuçları itibariyle ortadan kalktığı ifade edilebilir (Akdoğan vd., 1986:165). Canpolat, Vergi Usul Kanununun 116-126. maddelerinde ve 375. maddesinde yer almakta olan düzeltme hükümleri doğrultusunda mükellefler lehine olarak yapılacak düzeltme işlemlerinin bir terkin işlemi olduğunu belirtmektedir (Canpolat, 1995:101). Kızılot, terkin işleminin söz konusu olabilmesi için verginin tahakkuk etmiş olması gerektiğini, verginin tahakkuk etmesinden önceki aşamalarda ortaya çıkan hataların ise, yalnızca düzeltme yolu ile ıslah edilebileceğini belirtmektedir. Kızılot ayrıca, tahakkuk etmiş olan bir vergide ortaya çıkan vergi hatasının, hem düzeltme yoluyla ıslah edileceğini hem de terkin yoluyla yanlış tahakkuk etmiş olan verginin kamu alacağından indirileceğini, yanlış tahakkuk eden verginin aynı zamanda tahsili de söz konusu ise o zaman fazladan alınmış olan bu vergi kısmının mükellefe ret ve iade edileceğini söylemektedir (Kızılot, 1999:1021-1022).

Vergi Usul Kanununun 120. maddesi uyarınca, vergi hatalarının düzeltilmesine vergi dairesi müdürü tarafından karar verilecektir. VUK md.120

gereğince, hataların düzeltme fişine dayanılarak düzeltilmesi yoluna gidilecektir. İlgili maddeye göre, hatanın mükellef aleyhine yapılmış olması durumunda, fazla verginin aynı fişe dayanılarak terkin olunması, eğer verginin alınması söz konusu olmuş ise mükellefe ret olunması gerekecektir. Bu durumda yapılan tebliğde, düzeltme fişinin bir nüshasının mükellefe tebliğ olunacağı ve reddedilecek miktarla müracaat edilecek muhasebe ve müracaat süresinin de belirtilmesi söz konusu olacaktır. VUK md.120 uyarınca, yapılan tebliğden itibaren, mükellefin bir yıl içinde parasını geri almak üzere müracaat etmesi gerekir ki, aksi halde mükellefin hakkı düşecektir.

Vergi hatalarına ilişkin olarak gerçekleştirilecek düzeltme işlemlerinde izlenecek usul hakkında, Vergi Daireleri İşlem Yönergesinde yer alan maddeler bize çeşitli bilgiler vermektedir. Bu konuda, Vergi Daireleri İşlem Yönergesinin 120, 121, 122, 165 ve 124. maddelerini belirtebiliriz.

Vergi Daireleri İşlem Yönergesinin “Düzeltilme Fişi Kuralı” başlıklı 120. maddesi, verdiği bilgiler arasında, vergi hatalarının düzeltilmesine vergi dairesi müdürünün karar vereceğini belirttikten sonra, tahakkuk fişinin düzenlenip muhasebe kayıtlarına geçirilmesinden veya ihbarnamenin mükellefe tebliğ edilmesinden sonra ortaya çıkan vergi hatalarının düzeltme fişi ile düzeltileceğini ifade etmektedir. Söz konusu 120. madde uyarınca, bunun dışındaki gerçekleştirilecek düzeltmeler, ilgili belgedeki yanlışın çizilmesi ve doğrusunun okunaklı bir şekilde üzerine yazılması ile yapılacaktır.

Vergi Daireleri İşlem Yönergesi md.121, verginin tahakkuk etmesinden önce ortaya çıkan vergi hatalarının düzeltilmesi usulü ile ilgili bilgiler vermektedir. Buna göre, mükellefe tebliğ edilen bir tarhiyatta hata yapıldığının belirlenmesi halinde, ilgili memur tarafından düzenlenen düzeltme fişinin onaylanması için vergi dairesi müdürüne sunulacağını belirtmektedir. Aynı madde, onaylanan düzeltme fişinin, “mükellef” yazılı nüshasının alma haberli olarak mükellefin adresine gönderileceğini, diğer nüshaların ise tarh defterine işlendiğine ilişkin olarak şerh konulduktan sonra tarh dosyasında saklanacağını belirtmektedir.

Vergi Daireleri İşlem Yönergesinin 122. maddesi ise, verginin tahakkukundan sonra yapılacak düzeltme işlemleri ile ilgili bir düzenleme getirmektedir. İlgili madde, verginin tahakkuk etmesinden sonra meydana çıkan ve mükelleflerin zararına yapıldığı anlaşılan vergi hatalarının da düzeltme fişi ile düzeltileceğini belirtmektedir. Aynı madde, tahakkuksuz veya tahakkuktan fazla tahsilata ilişkin olarak düzeltme işlemlerinde Yönergenin 165. maddesindeki esaslara uyulacağını belirtmektedir. 122. madde, tahakkuk fazlası ile birlikte tahsilat fazlasının olup olmadığının belirlenebilmesi için hesap kartının kontrol edilerek düzeltme fişinin tahsilat ve borç tabloları, tahsilat ve borç durumuna göre doldurularak imzalanacağını, ayrıca tahsilat ve borç durumunun servis şefi tarafından kontrol edilip imzalanmasından sonra geri alınacağını söylemektedir. İlgili madde uyarınca, düzeltme fişlerinin düzeltme nedeni bölümüne kısa ve öz bir gerekçe ile terkinin gereken tahakkuk fazlası ve reddedilecek miktarlarda yazılır ve ilgili memur, şef ve müdür yardımcısı tarafından imzalandıktan sonra onaylanması için dosyası ile beraber vergi dairesi müdürüne sunulur. 122. madde ayrıca, onaylandıktan sonra geri verilen düzeltme fişlerinin tabi olacağı usul hakkında da bilgiler vermektedir.

Vergi Daireleri İşlem Yönergesi md. 165, vergi dairesinden alacaklı mükelleflerle ilgili olan düzeltme işlemlerinin, mükellefin istemde bulunması üzerine veya ortak formların düzenlenmesi sırasında ya da döküm işlemleri sırasında vergi dairesi tarafından kendiliğinden düzeltme fişi kuralına göre yapılacağını belirttiikten sonra düzeltmenin gerçekleştirilmesi sırasında uyulacak usul ile ilgili bilgiler vermektedir.

Vergi Daireleri İşlem Yönergesi md.124, mükelleflerin, kendilerine tebliğ edilen vergi ve cezalara karşı vergi mahkemesinde dava açma süresi içinde veya VUK'da belirtilen zamanaşımı süreleri içinde düzeltme talebinde bulunmaları halinde, bu taleplerin 60 gün içinde incelenip karara bağlanacağını belirtmektedir. 124. maddenin getirdiği düzenleme içinde önemli iki noktadan biri, dava açma süresi içindeki düzeltme talebi dilekçelerinin, talebin ret edilmesi durumunda dava açma dilekçesi yerine geçmeyeceğinin belirtilmesidir. Diğer önemli nokta ise, düzeltme talebinin, mükellef veya onun adına umumi vekil tarafından yapılabileceği ve

düzeltilmenin vekil tarafından yapılması halinde vekaletnamenin isteneceği hususudur.

2.5. VERGİ HATALARINI DÜZELTMEDE ZAMANAŞIMI

2.5.1. Genel Olarak Zamanaşımı Kavramı

Zamanaşımı kavramı, gerek hususi ve gerekse de kamu hukuku dalında yer alan bir kurumdur. Bu kurum şekli kanunlarda yer almakta ve şekli kanunun uygulandığı bütün maddi kanunlarda tatbik yeri bulmaktadır. Zamanaşımının sözcük anlamı, belli bir sürenin geçmesidir (Kurt, 1996:13). Süre; bir olayın belli iki noktası (başlangıcı ve sonu) arasında geçen zaman parçası, olarak tanımlanmıştır. Gerek maddi, gerek şekli vergi hukukuna ilişkin kurallarda süre ile ilgili hükümler geniş yer tutar. Bu hükümler vergi yükümlülüğü ve vergi sorumluluğu bakımından önemli sonuçlar doğururlar. Vergi hukukunda belirli bir sürenin geçmesiyle bazen bir hak sona erer, bazen de bir ödev veya yükümlülük ortaya çıkar (Çağan, 1975:4-5).

Zamanaşımı, bir alacağın doğumunu takip eden ve kanunla belirtilmiş olan bir süre içinde alacaklının, hakkını istememesi veya borçluyu dava etmemesi nedeniyle, hak isteme veya dava açma imkanının ortadan kalkmasıdır. Anlaşılabacağı üzere zamanaşımı, alacaklının alacağını değil, bunun istenebilmesi veya ifası için dava açılması imkanını ortadan kaldırmaktadır. Bu anlamda borç düşmez ve zamanaşımına uğramış olan borcun, borçlu tarafından isteyerek ödenmesi halinde bu ödeme geçerli bir ödeme sayılır (Ufuk, 1998:24). Başka bir tanımla zamanaşımı, “bir hakkın kazanılması veya kaybedilmesi için kanunda tayin edilmiş olan sürenin geçmesidir.” şeklinde tanımlanabilir (Özcan, 1986:810). Bu kavramı ifade eden farklı ifadeler kullanılmıştır. Müruruzaman, yıllanma, süreaşımı ve zamanaşımı gibi. Bunlar içerisinde en yaygın olanı zamanaşımıdır (Bayraklı, 1997:158).

Genel hukukta zamanaşımı süreleri ve hak düşürücü süreler birbirinden ayrılmıştır. Zamanaşımında hak ortadan kalkmaz fakat dava ve talep hakkı düşer. Zamanaşımını bundan yararlanacak olanların defî olarak ileri sürmesi gerekir. Hak düşürücü sürelerde ise, kanunlarla belli edilmiş süre içinde gerekli bir hukuki işlemin yapılmaması sonucu bir hak ortadan kalkmaktadır (Akyol, 1997:34).

2.5.2. Düzeltmede Zamanaşımı Kavramı

Vergi hukukunda zamanaşımı müessesesi Vergi Usul Kanununun 113. maddesinde belirtilmektedir (VUK, md. 113). Madde dikkate alındığında, vergi hukukunda zamanaşımının hak düşürücü bir süre mahiyetinde olduğu görülmektedir. Çünkü, zamanaşımı süresi dolduktan sonra kamu alacağının mükelleften istenmesi imkanı ortadan kalkmaktadır. Burada zamanaşımı kavramının varlığı, kamu alacağının izlenmesi bakımından vergi idaresini disipline edecek yani idareyi daha dikkatli davranmaya yöneltcektir. Aynı şekilde, zamanaşımı müessesesi ortaya çıkabilecek uyuşmazlıkların sayısını azaltmakla yargı organlarında görülecek dava sayısını da azaltacaktır.

Vergi hatalarında düzeltme yolunun varlığı da, vergi hatalarının düzeltme işlemine konu edilmesinde süreye ilişkin bir sınır koymaktadır. Bu sınır, düzeltme yoluna başvurulması bakımından her iki taraf yani hem mükellef hem de vergi idaresi açısından süre bakımından bir belirsizliği ortadan kaldırmaktadır. Düzeltme zamanaşımını hak düşürücü süre niteliğinde kabul edilmek gerekir. Zira, kanunda öngörülen süre içerisinde yapılamayan düzeltme başvurusunun daha sonra yapılabilme imkanı yoktur.

2.5.3. Düzeltmede Zamanaşımı Süreleri

Vergi hatalarına ilişkin düzeltme taleplerinde, düzeltme zamanaşımı süresi, Vergi Usul Kanunundaki düzenlemeye göre 5 yıldır. VUK'nun 126. maddesi uyarınca, “114. Maddede yazılı zamanaşımı süresi dolduktan sonra meydana çıkarılan vergi hataları düzeltilemez.” Böylece, Vergi Usul Kanunu düzeltme zamanaşımı konusunda, VUK'nun 114. Maddesinde yazılı tarh zamanaşımı süresini kabul etmiştir (VUK, md. 114/1). Buna göre, düzeltme zamanaşımı süresinin başlangıcında esas olarak vergi alacağının doğduğu takvim yılı dikkate alınacaktır. Maliye Bakanlığının bir muktezasında da düzeltme zamanaşımının düzeltmeye konu olan verginin doğduğu yılı izleyen takvim yılından itibaren başlayacağı ifade edilmiştir (Kızılot, 1989:2230). Ancak Danıştay bir kararında, idarenin, hata halinin varlığını müracaat tarihinden önce bilmesi olanağı bulunmadığı gerekçesi ile

zamanaşımının başlangıcını vergi hatasının varlığının idarece öğrenildiği tarih olarak kabul etmiştir (Danıştay Dergisi, 1979:395).

Vergi alacağının doğduğu takvim yılını takip eden beş yıl içinde düzeltilmeyen vergi hataları zamanaşımına uğrar. Danıştay Dördüncü Dairesi vermiş olduğu bir kararında, zamanaşımı süresi dolduktan sonra yapılan başvurunun ret edilmesine ilişkin işlemde yasaya aykırılık görmemiştir (İspir vd., 1986:211-212). Maliye Bakanlığı bir muktezasında da, bu hususu, “düzeltme talebinin zamanaşımı süresi dolduktan sonra yapılması halinde, düzeltme talebine ilişkin olarak bir işlemin yapılmasının mümkün olmadığı” şeklinde belirtilmiştir (Kızılot, 1989:2232).

Düzeltme taleplerinde düzeltme zamanaşımının dolup dolmadığı idare tarafından incelenmekte ve eğer düzeltme zamanaşımı dolmuş ise talep reddedilmektedir. Ancak, zamanaşımı süresi içerisinde yapılmış olan bir talebe ilişkin işlemlerin vergi dairesince geciktirilmesi veya yapılan düzeltme işleminin hatalı bulunması nedeniyle mükellefin talebini yinemesi halinde, düzeltme zamanaşımı süresinin ikinci talepten itibaren değil, ilk talepten itibaren hesaplanması gerekir. İkinci veya yenileme talebinin, düzeltme zamanaşımı dolduktan sonra yapılmasının, düzeltmeye engel teşkil etmemesi gerekir (Kızılot, 1989:2232/798).

Düzeltme zamanaşımı konusunda bir başka konuyu, yıllara sari inşaat ve onarım işleri teşkil etmektedir. Birden fazla yıl süren inşaat ve onarım işlerinde GVK md.42/1 uyarınca, kâr veya zarar işin bittiği yıl kesin olarak tespit edilir ve tamamı da o yılın geliri sayılır. İşin bitim tarihini ise, GVK md.44/1 belirlemektedir (GVK md. 44/1). Danıştay Dördüncü Dairesinin bir kararında, yıllara sari inşaat ve onarım işlerinde düzeltme zamanaşımının başlangıç noktası olarak işin bitim tarihini esas almıştır. Söz konusu olayda Danıştay, 1/2/1968 tarihli ve 679398 sayılı Bakanlar Kurulu Kararnamesinin 3. maddesi hükmünü dikkate alarak bu durumda müteahhit ile idare arasındaki ilişkin kesilebilmesi için kati hesabın çıkarılması gerekeceğini vurgulamış ve kati hesabın çıkarıldığı tarihin işin bitim tarihi olduğunu ifade ederek, beş yıllık düzeltme zamanaşımının işin bitim tarihinden itibaren başlayacağını belirtmiştir (Danıştay Dergisi, 1978:331). Konu açısından benzer bir durumu, tasfiye haline giren kurumların vergilendirilmesinde hesap dönemi yerine tasfiye döneminin

geçerli olacağını belirten Kurumlar Vergisi Kanununun 30. maddesinde görmekteyiz. KVK md. 30/4 uyarınca da, tasfiyenin nihayet bulunduğu dönemin sonunda tasfiyeye ilişkin kâr ve zarar kesin olarak tespit edilir. Kurumların tasfiyeye girmesi halinde, düzeltme zamanaşımının tasfiyeye ilişkin kâr ve zararın tespiti tarihinden itibaren başlaması gerekir.

Danıştay Dördüncü Dairesi vermiş olduğu bir kararında, süresi içerisinde beyan edilen ve ödenen başkasına ait bir verginin, kendisi için vergiyi doğuran olayın gerçekleşmediği ve ayrıca herhangi bir geliri dolayısıyla da vergiye tabi olmayan davacıdan istenmesi karşısında, bu isteme konu olan vergiye ait hata düzeltme isteminin, zamanaşımı bulunduğu düşüncesi ile reddini uygun görmemiştir (Danıştay Dergisi, 1978:326).

2.5.4. Düzeltme Zamanaşımında Ek Süre

Vergi Usul Kanununun 126. maddesi, VUK'nun 114. Maddesine yaptığı gönderme ile düzeltme zamanaşımını 5 yıl olarak kabul etmekle birlikte, aynı madde düzeltme zamanaşımı süresinde bir yıllık ek süreyi de dikkate almaktadır (VUK, md. 126). Ek zamanaşımı süresi olarak kabul edebileceğimiz haller 126. madde de üç grup olarak belirtilmektedir.

Ek zamanaşımı süresinin ortaya çıktığı hallerden biri, hatanın zamanaşımı süresinin son yılı içinde tarh ve tebliğ edilen vergilerde ortaya çıkmasıdır. Bu takdirde bir yıllık ek sürenin, tarh zamanaşımı süresi olan 5 yıllık süreyi altı yıla kadar uzatması söz konusu olabilecektir. Arıca, hatanın yapıldığı tarihin tarh zamanaşımı süresinin son yılında rastladığı zaman dilimine göre bu bir yıllık sürenin, beş yıllık süreyi yaklaşık olarak altı yıla kadar uzatabileceğini belirttikten sonra, örnek olarak, 1985 takvim yılına ilişkin olarak 1 Aralık 1990 tarihinde verginin re'sen tarh edilmesi halinde, verginin ihbarnamede 10.000 lira yerine 90.000 lira fazlasıyla 100.000 lira olarak gösterilmiş olması durumunda, 1985 takvim yılına ilişkin düzeltme zamanaşımı süresinin 31.12.1990 tarihinde değil 1 Aralık 1991 tarihinde sona ereceğini belirterek, hatanın yapıldığı 1 Aralık 1990 tarihinden 1

Aralık 1991 tarihine kadar, 11 aylık sürenin, beş yıllık zamanaşımı süresine ilave edilmiş olduğunu ifade etmektedir (Arıca, 1991:47).

İlan yolu ile tebliğ edilen ve vergi mahkemesinde dava konusu olmaksızın tahakkuk eden vergilerde de ek süre söz konusudur. Bu durumda ek süre, mükellefe ödeme emrinin tebliğ edildiği tarihten başlayarak bir yıldan aşağı olmayacaktır. Tarh ihbarnamesinin, normal şekilde yani ilan yolunun dışında (posta yoluyla veya memur eliyle bilinen adreslere yapılan tebliğler) tebliği halinde bu hüküm uygulanmaz (Kızılot, 1999:1110).

Ek sürenin uygulama alanı bulduğu diğer bir hal, ihbarname ve ödeme emrinin ilan yoluyla tebliğ edildiği vergilere ilişkin olarak 6183 sayılı Kanuna göre haczin yapıldığı hallerdir.

Vergi Usul Kanununun 126. maddesine, 3239 sayılı Kanunla eklenen 3 nolu bent uyarınca; “ihbarname ve ödeme emri ilan yoluyla tebliğ edilen vergilerde 6183 sayılı Kanuna göre, haczin yapıldığı tarihten başlayarak bir yıldan aşağı olamaz” şeklinde hüküm getirilmiştir. Söz konusu hüküm uyarınca, mükelleflerin, 5 yıllık tarh zamanaşımı süresi içinde haberdar olmadıkları, ancak, 6183 sayılı Kanuna göre yapılan takip sonucunda öğrendikleri hatalı vergilendirme işlemlerinin düzeltilmesine olanak sağlanmıştır (Kızılot, 1999:1111).

2.5.5. Düzeltme Zamanaşımının Durması

Zamanaşımının durması halinde, zamanaşımını durduran sebebin ortadan kalkması ile süre kaldığı yerden devam edecektir. Bazı hallerde, düzeltme zamanaşımının da durması söz konusu olabilir. Örneğin, VUK’nun 119. maddesinde sayılan vergi hatalarından birinin meydana çıkarılması hallerinden biri gerçekleştiğinde, bu durum zamanaşımını durdurucu bir etki meydana getirecektir.

ÜÇÜNCÜ BÖLÜM

VERGİ HATALARINI DÜZELTMEDE YARGI YOLUNA BAŞVURU

3.1. İDARİ VE YARGISAL BAŞVURU YOLLARINDA DÜZELTME YETKİSİNE SAHİP OLANLAR

VUK md.122, düzeltmeye ilişkin olarak yapılacak başvurularda, başvuru hakkını, madde metninin ifadesine göre mükelleflere tanımıştır (VUK, md. 122/1). Vergi mükellefi, Vergi Usul Kanunumuzun 8 . maddesinde tanımlanmıştır (VUK, md. 8/1).

Vergi hatasında başvurulabilecek düzeltme yolu acaba vergi sorumlularınca da kullanılabilir mi? VUK md.8/2, vergi sorumlusunu, Vergi sorumlusu, verginin ödenmesi bakımından alacaklı vergi dairesine karşı muhatap olan kişidir.” şeklinde tanımlamaktadır. Vergi Hukukumuzda çeşitli vergi sorumluluğu halleri mevcut bulunmaktadır. Vergi sorumlusu, vergi mükellefinin aksine verginin asıl borçlusu değildir. Örneğin, verginin kaynakta kesilmesi (stopaj) olayında, vergi sorumlusu, vergi kanunlarındaki ilgili hükümlerde belirtilen durumlarda mükellefe ilişkin vergi borcunu mükellef namına ve onun malvarlığından olmak üzere keserek vergi dairesine ödeyen kişidir.

Türk vergi sisteminde vergi sorumluluğu başlıca Gelir, Kurumlar, Katma Değer ve Damga vergilerinde uygulanmaktadır. Bina ve arazi vergileriyle genellikle harçlarda bu usule yer verilmemiştir (Ufuk, 1998:72).

Vergi sorumluluğu müessesesinin kabul edilmesinde amaçlananlar, vergi alacağının daha kolay ve daha az masrafi gerektiren yöntemlerle tahsil edilmesidir. Ayrıca, vergi sorumluluğu kavramının kabulü, vergi gelirlerinin tahsilindeki zorluklar dikkate alındığında, söz konusu kamu alacağının elde edilmesini güven altına alan bir çözüm şekli olarak da ortaya çıkmaktadır.

Öte yandan, VUK md.8, mükellef kavramının kapsamını genişletici bir düzenlemeyi de içermektedir (VUK, md. 8/4). Buna göre, ilgili kanunun devam eden maddelerinde mükellefler için öngörülmüş kurallar, kaide olarak vergi sorumluları için de geçerli olacaktır. Ancak Danıştay Kararlarına baktığımız zaman gerek yargı organlarına başvurma gerekse de düzeltme taleplerinde bulunma hakkının her zaman vergi sorumlularına tanındığını söyleyemeyiz. Danıştay'ın bazı kararlarında, yargısal başvuru hakkının vergi sorumlularına tanınmadığını görmekteyiz. Bir kararında Danıştay 3. Dairesi, vergi sorumlularının, Gelir Vergisi Kanunu ve Vergi Usul Kanunu hükümleri ile kendilerine verilen görevleri gereği gibi yerine getirmemeleri halinde, uygulanacak yaptırım ve buna karşı sorumlular tarafından başvurulabilecek talep ve dava haklarının VUK'da ayrıca ve açıkça gösterildiğini ancak bu hakkın esasen istihkak sahipleri adına yapılması gereken tevkifatın miktarına yaygınlaştırılmasına olanak bulunmadığını belirtmiştir (Danıştay Dergisi, 1985:131). Danıştay bir başka kararında, yapılan vergi kesintisinde (tevkifatında), dava açma hakkını vergi sorumlusuna değil yapılan kesinti nedeniyle malvarlığında eksilme meydana gelen kişiye vermiştir (Danıştay Dergisi, 1990:294).

Vergi sorumlusunun düzeltme talebinde bulunma hakkı bakımından konuyu inceleyecek olursak hangi sonuçlara ulaşabiliriz? Vergi sorumlusunun düzeltme talebine sahip olup olmadığı konusunda da, Danıştay'ın çeşitli kararları mevcuttur. Danıştay vermiş olduğu bazı kararlarında, vergi sorumlusuna, vergi hatalarında düzeltme hakkını kullanma imkanını tanımaktadır. Danıştay, bu görüş doğrultusunda vermiş olduğu bazı kararlarında, vergi sorumlusuna düzeltme hakkı verirken, VUK md.8/4 hükmünden hareket etmiştir (Turgay, 1976:1329).

Maliye Bakanlığının konuya ilişkin olarak verdiği bir genel yazısında da, işverenlerin vergi sorumlusu sıfatıyla işçilerin ücretlerinden fazla olarak kestikleri vergilerin geri verilmesi istemiyle düzeltme talebinde bulunabilecekleri belirtilmiştir (Maliye ve Gümrük Bakanlığı Genel Yazısı, 1992:2213-2214).

Yukarıda da belirttiğimiz gibi, Danıştay'ın vergi sorumlularına düzeltme yolunu açık tutan kararları olmasına karşılık, bu konuda aksi yönde verilmiş kararları da mevcuttur. Örneğin, bir kararında Danıştay, stopaja tabi tutulan (kaynakta kesilen)

vergilerin düzeltme yoluyla iade talebinin sadece mükelleflere ait olduğunu belirtmektedir (Turgay, 1976:1434). Maliye Bakanlığı vermiş olduğu bir muktezada da, düzeltme yolunun kullanılarak verginin geri verilmesi talebinde bulunulması hakkını sadece mükellefe tanımıştır (Kızılot, 1989:758).

Vergi hatalarında düzeltme talebinde bulunma hakkına vergi sorumlusunun mu yoksa vergi mükellefinin mi sahip olduğu hususu, doktrinde de üzerinde durulan bir konu olmuştur. Bu konuda doktrinde baskın görüşün, düzeltme hakkının vergi sorumluları tarafından kullanılamayacağı yönünde olduğunu söyleyebiliriz (Yalçın ve Gürboğa, 1997:38-40).

Konumuz ile ilgili olarak, Bir Danıştay İçtihatları Birleştirme Kurulu kararı üzerinde de durmamız konuya açıklık getirilmesi yönünden faydalı olacaktır. Danıştay İçtihatları Birleştirme Kurulunun kararına konu olan olayda, bir kurumun mevduat faizleri üzerinden çeşitli yıllarda tevkifat (stopaj) yolu ile alınan gelir vergilerinin, söz konusu kurum tarafından vergi hatası ve düzeltme hükümleri gereğince iadesi isteminde bulunulmuş, buna karşılık Maliye Bakanlığınca istemleri red edilmiştir. Maliye Bakanlığına karşı açılan iki davadan biri Danıştay 4. Dairesince kabul edilirken diğeri aynı daire tarafından red edilmiştir. Daha sonra, söz konusu kurum tarafından Danıştay 4. Dairesinin söz konusu kararları arasındaki aykırılığın, içtihadın birleştirilmesi yolu ile giderilmesi istemi ile konu, Danıştay İçtihatları Birleştirme Kurulunun önüne gelmiştir. İlgili Kurulun kararında belirtildiğine göre, davalarda, mükellef kurum, 4604 sayılı Kanunun 16. maddesinin gelir vergisinden de muafiyeti içerdiğini, 5421 sayılı Kanunun 23. maddesinin özel hükümleri saklı tuttuğunu ve kendisinden kanuna aykırı olarak yapılan stopaj işlemi ile alınan gelir vergisini iade etmeyen Maliye Bakanlığı işleminin iptalini istemiştir. Buna karşılık Maliye Bakanlığı ise, 4604 sayılı Kanunun 16. maddesinin gelir vergisinden muafiyeti kapsamadığını, gelir vergisine denk olan eski kazanç ve buhran vergilerinden muafiyetin de bir başka kanun hükmüyle ilga edildiğini, dolayısıyla gerçekleştirilmiş bulunan gelir vergisi tevkifatında kanuna aykırılık bulunmadığını savunmaktadır. Danıştay İçtihatları Birleştirme Kurulu, sonuç olarak, uyuşmazlıkta vergi hataları ve düzeltme hükümleri dışında kalan hukuki sorun ve

uyuşmazlığın bulunduğunu belirtmiştir. Buna karşılık, kararda yer alan karşı oyda ise, Danıştay 4. Daire Kararlarının ayrı sayılı Vergi Usul Kanunlarının yürürlükte olduğu sırada verilmiş kararlar olduğu ve bu kararlar arasında aykırılıktan söz edilerek uzun yıllar sonra içtihadın birleştirilmesinin yerinde olmayacağı belirtilmiştir (Danıştay İçtihatları Birleştirme Kararları-III, 1985:42). İlgili uyuşmazlıkta, kanaatimizce, mevduat faizlerinden elde edilen gelir üzerinden tevkifat (stopaj) yapılmasında, vergi hatasının varlığını ileri sürme ve bu konudaki başvuru hakkının kullanılması öncelikle, sorumlu sıfatıyla bizzat stopaj işlemini gerçekleştirene ait olacaktır. Ayrıca belirtmek gerekir ki, karara konu olan uyuşmazlığın mahiyeti, vergi hatası kavramının ve dolayısıyla düzeltme müessesesinin kapsamı dışında, hukuki uyuşmazlık niteliğindedir. Kanaatimizce, uyuşmazlığın niteliği, davalarda yer alan iddia ve savunmalarda dayanak yapılan vergi kanunlarından hangisinin uygulanacağı dolayısıyla kurumun vergiden muaf olup olmadığı konusu ile ilgili olarak ortaya çıkmaktadır.

Şimdiye kadar yaptığımız açıklamalardan görüleceği gibi, vergi hatalarına özgü düzeltme yolunun vergi sorumlularınca kullanılıp kullanılamayacağı meselesi, tam ve kesin olarak açıklığı kavuşmuş bir konu değildir. Bu konuda şu hususları belirtebiliriz:

- Vergi sorumlusu tarafından, yapmış olduğu ödemelerden ve tahakkuklardan gerek bilgi yetersizliği ve gerekse de diğer nedenlerle, yasaların öngördüğü miktar ve oranlardan fazla vergi kesintisi yapılabilir. Bu takdirde, kendisinden fazla vergi kesilen kişi veya kurum, kendisinden vergiyi fazla kesmiş olana karşı özel hukuk kurallarına göre başvuru hakkına sahiptir. Genel olarak, kendisinden fazla vergi kesilen kişi vergiyi fazla kesene başvurarak bu hatanın giderilmesini ister. Ancak hatalı işlem yapan bu işleminde ısrar ederse, kendisinden fazla vergi kesilenin, duruma göre idari başvuru yoluna gitmesi veya ya özel hukuk kuralları ya da idare hukuku ilkeleri çerçevesinde yargı yoluna (yargısal sürelerle dikkat etmek suretiyle) başvurması gerekecektir. Öyleyse, kesinti suretiyle yapılan vergilendirmede, kendisinden kesinti yapılan, bu kesinti nedeniyle doğrudan idareye veya yargı

yoluna başvurma hakkına sahip değildir. Burada idarenin ve/veya yargının muhatabı vergi sorumlusu yani kesintiyi yapandır.

- Bu konuda asıl eksikliğin, hata düzeltme talebinin kimin tarafından kullanılabileceğini ortaya koyan yasal bir düzenlemenin olmayışında kendini gösterdiğini belirtebiliriz. Her ne kadar Vergi Usul Kanununun 8. maddesi, ilgili Kanunun devam eden maddelerinde geçen mükellef tabirinin vergi sorumlularını da kapsadığını belirtiyor olsa da, bu durum meselenin çözümünü sağlayıcı açıklıkta bir yasal düzenleme olmamıştır.

Vergi hatalarında düzeltme talebinde bulunma hakkı temsil ilişkisi için de geçerli midir? Temsilcinin temsil yetkisi, bir kanun hükmüne veya temsil edilenin istek ve iradesine dayanır. Kanuna dayanan temsil yetkisine, kanuni temsil; bu tür yetkiye sahip olan kişiye de, kanuni temsilci denir. Kaynağını temsil edilenin istek ve iradesinden alan temsil yetkisine ise, iradi temsil yetkisi; bu şekilde yetkili kılınan kişiye de, iradi temsilci adı verilir (Candan, 2008:7). Kanuni temsilci, kanunların verdiği yetkiye dayanarak hak ve görev bakımından temsil ettiği gerçek veya tüzel kişi adına ve hesabına muamelelere girişen kişi veya kişilerdir. Kanuni temsilci yapmış olduğu işlemler neticesinde, temsil edileni bir hak veya yükümlülük altına sokar (Göç, 1986:5). Kanuni temsilcilik gerçek kişilerde ve tüzel kişilerde söz konusudur. Gerçek kişilerde kanuni temsilcilik, veli, vasi ve kayyım kavramlarında ortaya çıkar. Velayet, henüz reşit olmamış çocukların şahsı ve malları ile ilgili olmak üzere kanunun ana babaya tanıdığı haklar ve yüklediği ödevlerin tümünü ifade eder (Akıntürk, 1999:724). Velayeti icra hakkı MK md. 263 gereği evlilik içerisinde ana ve babaya aittir. Vasi ve kayyım kavramlarına ise, MK'nun 353. maddesi yer vermektedir (MK, md. 353).

Gerek kanuni gerekse iradi temsil ilişkisinde, temsilci yolu ile düzeltme hakkına başvuruyu engelleyen herhangi bir kanun hükmü mevcut değildir. Vergi ilişkisinde asıl borçlu olmamakla birlikte temsilcinin düzeltme başvurusunda bulunabilme hakkını kabul etmek gerekir. Örneğin kanuni temsil ilişkisinde, velinin veya vasinin mükellef adına idari başvuru yoluna gitmesi mükellefin haklarının korunması yönünden gerekli bir çözüm şeklidir.

3.2. VERGİ HATALARINI DÜZELTMEDE İDARİ BAŞVURU YOLU

3.2.1. Genel Açıklama

Vergilendirme işleminde bir vergi hatası bulunduğunun iddia edilmesi halinde, mükellefçe başvurulabilecek yollar, idari ve yargısal başvuru yolları olarak karşımıza çıkmaktadır.

Türk vergi hukuku sisteminde idari çözüm yollarının iki önemli özelliği dikkat çeker. İlkin, bazı ülkelerdeki aksine bu yollara başvurulması zorunlu değildir. Yargı mercii nezdinde dava şeklinde bir uyuşmazlık çıkartmadan önce, zorunlu idari başvuru aşamasına sistemimiz yer vermemiştir. İkinci özellik ise, bu yolların, idari aşamada uyuşmazlığın giderilmesi imkanı gerçekleşmediği takdirde, yargısal yola başvuru bakımından bir köprü işlevini yerine getirmeleridir. Gerçekten, yükümlü istediği sonucu yaptığı idari nitelikteki başvurularla elde edemezse, dilediği takdirde konuyu, süre hükümlerine uymak kaydıyla, yargı mercii nezdinde dava haline getirebilir (Kumrulu, 1989:12-13). Barışçıl nitelikteki idari çözümlerin (Uzlaşma, cezada indirim vb.) aksine yargısal çözümde davacı ve davalı arasındaki çekişme yargı organının işlemi ile karara bağlanıp kesin olarak son bulur (Doğan, 1998:104).

Vergi hatalarından kaynaklanan vergi uyuşmazlıklarının idari aşamada çözümlenmesi, uyuşmazlığın yargı aşamasına intikalini engelleyecektir. Bu da sonuçta, hem vergi idaresi hem de mükellef açısından bir çok faydalar ortaya çıkartacaktır. Vergi idaresi açısından, hatanın idari aşamada giderilmesi, idarenin daha sonra aynı uyuşmazlığa taraf olması ihtimalini ortadan kaldıracak dolayısıyla kendisi bakımından gereksiz masraf ve zaman kaybı engellenecektir. Mükellef açısından ise, aynı uyuşmazlık dolayısıyla daha sonra yargı mercilerinde harcayacağı zaman ve masraf kaybı engellenmekte, ayrıca açılacak davanın kaybedilmesi halinde ödenmesi söz konusu olabilecek gecikme faizi uygulamasından da kurtulacaktır. Bu açıklamalarımız ışığında, idari bir çözüm yolu olarak düzeltme müessesesinin önemi de ortaya çıkmaktadır.

3.2.2. İdari Başvuru Yollarında İdari Organlar

3.2.2.1. Vergi dairesi

Vergi Usul Kanununun 122. maddesine göre, mükellefler vergi muamelelerindeki hatalara ilişkin düzeltme taleplerini, vergi dairesine yazılı olarak yönelteceklerdir. Düzeltme talebinin ilgili vergi dairesine yapılması gerekmektedir. İlgili vergi dairesi, mükellefin bağlı bulunduğu vergi dairesidir (VUK, md. 4). Dolayısıyla düzeltmeye ilişkin talebin bu vergi dairesine yapılması gereklidir.

Genel bütçeye dahil idare ve müesseseler, yaptıkları kesinti için beyanname vermezler (GVK md.100). Kesinti bunlar tarafından yapıldığında, düzeltmenin, istihkak sahibinin, diğer gelir unsurları dolayısıyla bağlı olduğu bir vergi dairesi yoksa, ikametgahının bulunduğu yerin vergi dairesinden istenmesi gerekir (Kızılot, 1999:1076).

Ancak, genel bütçeye dahil idare ve müesseseler saymanlıklarınca inşaat istihkaklarından kesilen vergilerdeki hata, vergi hatası niteliğinde sayılmamakta ve aynı saymanlıklarca, genellikle ileriki istihkakların ödenmesi sırasında düzeltilmektedir (Kızılot, 1999:1076).

Kaynakta tevkifat (stopaj) suretiyle verginin ödenmesinin söz konusu olduğu durumlarda, vergi mükelleflerinin düzeltme taleplerini, vergi sorumlusu tarafından yapılan kesintilerin yatırıldığı ilgili vergi dairesine yönelmeleri gerekmektedir.

Düzeltme dilekçesi herhangi bir şekil şartına bağlı değildir. Ancak anlaşılır biçimde ve düzgün bir ifade ile kaleme alınması doğru olur (Özkur, 1995:29). Bir dilekçeden başka bir şey olmayan istek yazısında, uygulamada, düzeltilmesi istenen verginin türü, miktarı, dönemi, mükellef hesap numarası, hatanın yapıldığı belge ve hata hakkında bilgi ve açıklamalara yer verilmektedir. Dilekçede ileri sürülen vergi hatası açık ve öz olarak ortaya konularak yasal dayanakları gösterilmektedir (Öztürk, 1995:62).

Düzeltilme talebi, vergi dairesine, talebi ihtiva eden düzeltilme dilekçesi ile yapılabilecektir. Daha evvelden de belirtmiş olduğumuz gibi, söz konusu düzeltilme dilekçesi, ilgili vergi dairesine elden verilebileceği gibi posta yolu ile taahhütlü olarak ta gönderilebilir.

Vergi hatalarına ilişkin düzeltilme talebi, zamanaşımı süresi içerisinde yapılmak gerekir. Daha evvelden de üzerinde durulduğu gibi, bazı durumlarda, zamanaşımı süresi uzamaktadır.

VUK'na göre düzeltilme dilekçesi vergi dairesine verilince ilk etapta ilgili işlemi yapan servis tarafından incelenir ve görüşü eklenerek müdüre sunulur. Vergi dairesi müdürü talebi yerinde görürse hatalı işlem düzeltilir, aksi halde mükellefe yazı ile tebliğ edilir (Kocahanoğlu, 1982:53). VUK md.120 gereğince, vergi hatalarının düzeltilmesinde yetki ilgili vergi dairesi müdürüne ait bulunmaktadır. Vergi hatası mükellefin aleyhine yapılmış ise, bu takdirde düzenlenen düzeltilme fişinin bir örneği müracaat edeceği yer ve müracaat süresi de belirtilmek suretiyle mükellefe tebliğ edilir. Mükellef tebliğ tarihinden başlayarak bir yıl içinde parasını geri almak üzere müracaat etmediği takdirde hakkı sakıt olur. Yani, söz konusu bir yıl adi emanetler hesabında muhafaza edilen düzeltilme konusu miktar, mükellef süresinde başvurmaz ise hâzineye irat kaydedilir (Güneşer, 1987:22). Maliye Bakanlığının konu ile ilgili bir muktezasında da bu husus vurgulanmaktadır (Arıca, 1989:480-481).

Yükümlülerin vergi hatasına ilişkin düzeltilme taleplerinin vergi dairesine yapılması halinde, bu başvuru tahsilat işlemini durdurucu etki yapacak mıdır? Bu konuda, yapılan düzeltilme talebinin tahsilatı durdurucu etki yapmayacağı bir Danıştay kararında vurgulanmaktadır (Danıştay Dergisi, 1981:136).

Vergi dairesine yapılan vergi hatasına ilişkin düzeltilme talebi karşısında, İYUK md.10 uyarınca idari makam tarafından 60 gün içerisinde cevap verilmesi gereklidir. Vergi dairesince, düzeltilme talebinin kabul edilmemesi veya süresinde cevap verilmemesi halinde, mükellef tarafından talebin dava açmak için kanunda öngörülen zamanda yapıp yapılmamasına göre başvuru yolları farklılaşmaktadır.

3.2.2.2. Üst makamlar

İdari Yargılama Usulü Kanununun 11. maddesinde düzenlenmiş bulunan üst makamlara başvuru, ilgili kişi hakkında daha önceden yapılmış olan bir idari işlemin kaldırılması, geri alınması, değiştirilmesi veya yeni bir işlem yapılması amacıyla başvurulmuş idari başvuru yollarından birisini oluşturmaktadır (İYUK m. 11). İdari Yargılama Usulü Kanunu md.11 uyarınca üst makamlara başvuru yolunun kullanılabilmesi için, ilgililer hakkında daha önceden yapılmış bir idari işlemin varlığı gereklidir. Bu durumda, üst makamlara başvuru yolu daha önce gerçekleştirilmiş bir idari işlemin kaldırılması, geri alınması, değiştirilmesi veya yeni bir işlemin oluşturulması amacıyla yapılacaktır.

İdari Yargılama Usulü Kanununun 11. maddesinin değişiklikten önceki halinde vergi uyuşmazlıklarına uygulanmayacağı belirtilmekteydi (İYUK md. 11/4). Ancak, bu durumu öngören İYUK md.11/4, daha sonra yürürlüğe giren 4001 sayılı kanunla ortadan kaldırılmıştır. Söz konusu yeni değişiklik uyarınca, İYUK md.11 artık vergi uyuşmazlıkları içinde uygulama alanı bulabilecektir.

Vergi hatalarının düzeltilmesinde üst makamlara başvuru yolu geçerli bir yol olarak ortaya çıkmaktadır. Vergi dairesine yapılan düzeltme başvurusunun neticesiz kalması (düzeltme başvurusunun red edilmesi veya cevapsız kalması) halinde, idari başvuru yollarında gidilebilecek makam olarak Maliye Bakanlığı söz konusu olmaktadır. Maliye Bakanlığının Teşkilat ve Görevleri Hakkında Kanun Hükmünde Kararname (18251 numaralı ve 14.12.1983 tarihli Resmi Gazete yayımlanmıştır.) ek madde 14, vergi dairelerinin idari bağıllık açısından incelenmesinde bize yol gösterici niteliktedir (İYUK Ek md. 14). Ancak, belirtmek gerekir ki, vergi hatalarına özgü düzeltme yolu söz konusu olduğunda, şikayet yolunun kullanılabilmesi bakımından başvuru makamı olarak Maliye bakanlığı ortaya çıkmaktadır.

3.2.2.3. Maliye Bakanlığı

Vergi mahkemesinde dava açma süresini geçirdikten sonra, vergi hatasında düzeltme talebi ret edilenler, VUK md.124 uyarınca Maliye Bakanlığına şikayet yolu ile başvurabileceklerdir. Daha evvelden de belirtildiği üzere, vergi hatalarına ilişkin

düzeltilme yolunda yapılan başvurunun neticesiz kalması halinde, Maliye Bakanlığı geçerli bir makam olarak ortaya çıkmaktadır. Ancak, vergi hatasına ilişkin düzeltme talebinde, Maliye Bakanlığına doğrudan doğruya gidilememektedir. Çünkü, Maliye Bakanlığına müracaat edilebilmesi için, vergi dairesine düzeltme talebinde bulunan mükelleflerin düzeltme taleplerinin ret olunması gerekmektedir.

Vergi dairesi tarafından verilen red cevabı üzerine Maliye Bakanlığına şikayet yolu ile başvurulabilecektir. Maliye Bakanlığına yapılan vergi düzeltme taleplerinin de dilekçe ile yapılması gerekecektir. Maliye Bakanlığınca talebin ret edilmesi ya da 60 gün içerisinde bir cevap verilmemesi halinde, mükellef tarafından ilgili yargı yoluna gidilmesi gerekecektir.

3.3. VERGİ HATALARINI DÜZELTMEDE YARGISAL BAŞVURU YOLU

3.3.1. Genel Açıklama

Daha önceden de belirtildiği gibi, vergi uyuşmazlıklarının idari aşamada çözümlenmesinde, başvurulabilecek ilk idari organ vergi dairesi olmaktadır. Vergi dairesine yapılan düzeltme başvurusu, uyuşmazlığın idari aşamada çözümlenmesi yolunda mükellefe tanınmış ilk imkan olmaktadır. Şöyle ki, vergi dairesi tarafından yapılan başvurunun dava açma süresi içerisinde yapılıp yapılmamasına göre başvuru yolu, idari bir organ olarak Maliye Bakanlığı veya yargı mercileri olacaktır. Görüldüğü üzere, vergi hatalarında düzeltme talebinde bulunulması, vergi hukuku sistemimizde vergi hatalarından doğan uyuşmazlıklarda öncelikle idari çözüm yollarının denenmesi zorunluluğu olmamakla birlikte, mükellefe daha önceden vergi uyuşmazlığının vergi idaresi bünyesinde çözümlenebilmesi imkanını vermektedir. Mükellef ile vergi idaresi arasındaki uyuşmazlığın tüm uğraşılara karşın çözümlenememesi durumunda, yargı aşaması devreye girebilecektir.

1982 Anayasasının 125. maddesi gereğince, “idarenin her türlü eylem ve işlemlerine karşı yargı yolu açıktır.” Böylece, idarenin kanuna ve hukuka aykırı olarak gerçekleştirdiği iddia edilen idari eylem ve işlemlerinin yargı yolu ile denetimi

sağlanacak, sonuçta daha önceden değinildiği üzere kanuni idare ve hukuk devleti ilkelerinin zarar görmesi de engellenmiş olacaktır.

3.3.2. Düzeltme Talebinin Reddi Halinde Dava Açma

3.2.2.1. Düzeltme talebinin dava açma süresi içinde yapılması halinde

VUK'nun 123. maddesinin 2686 sayılı Kanunla değişikliğe uğratılmadan önceki şeklinde, düzeltmeye ilişkin taleplerin red edilmesi halinde düzeltme talebinin itiraz dilekçesi yerine geçeceği ifade edilmekteydi. Ayrıca, aynı madde de, vergi dairesine yapılan düzeltme taleplerinin vergi dairesince bir ay içerisinde karara bağlanıp neticenin ilgiliye tebliğ olunacağı da ifade edilmekteydi. Söz konusu dönemde, mükelleflerce yapılan düzeltme talepleri vergi mahkemesinde dava açma süresini durdurmakta, mükellefin vergi dairesine yaptığı başvuru neticesinde talebin red edilmesi veya edilmiş sayılması hallerinde ise dava açma süresi kaldığı yerden işlemeye devam etmekteydi. Dolayısıyla, bu dönemdeki düzenleme de, mükelleflerin idari aşamada yaptıkları başvurudan sonuç alamamaları halinde yargı yoluna gitme hakları kaybolmuyordu.

2686 sayılı yasa ile yapılan değişiklikle, düzeltmeye ilişkin olarak yapılacak taleplerin vergi dairesince 1 ay içerisinde cevaplanacağına ilişkin hüküm yürürlükten kaldırılmış ve yerine yeni bir düzenleme de getirilmemiştir. İlgili değişiklikten sonra mükellefçe yapılan düzeltme başvurusunun vergi dairesince ne kadarlık bir süre içerisinde cevaplandırılması gerektiği konusunda bir düzenleme yapılmamış ve bu konuda İdari Yargılama Usulü Kanunu ve Vergi Usul Kanununda bir hüküm olmaması uygulamada bir boşluk yaratmıştır. Kaneti, 2686 sayılı Yasa ile VUK'nun 123. maddesinin 4 ve 5. fıkralarının kaldırılması ile ilgili olarak, bu hükümlerin yerinden kaldırılmasının yerinde olmadığını belirtmiştir. Kaneti, yürürlükten kaldırılan hükümlerin yerine, düzeltme başvurusunun vergi davası açma süresini durduracağı ve bu sürenin düzeltme talebinin ret edilmesinin tebliğinden veya reddedilmiş sayılacağı tarihten başlayarak kaldığı yerden işlemeye devam edeceği hakkında bir kuralın VUK'nun 123. maddesine veya İdari Yargılama Kanununun 11. maddesine konulmasının düşünülebileceğini ifade etmiştir (Kaneti, 1991:38).

Öte yandan, 1990 yılında, İdari Yargılama Usulü Kanununun 10. maddesinin 3. ve ilgili Kanunun 11. maddesinin 4. fıkrasında yapılan bir değişiklikle, “Bu madde hükümleri vergi, resim ve harçlarla benzeri mali yükümlerin tarh, tahakkuk ve tahsilinden ve bunların zam ve cezalarından doğan uyuşmazlıklarda uygulanmaz.” şeklinde bir hüküm getirilmiştir. Ancak, 1994 yılında 4001 sayılı Kanunla yapılan son değişiklikle, İYUK’nun 10. ve 11. Maddelerinin son bentleri yürürlükten kaldırılmıştır. Belirtmek gerekir ki, 4001 sayılı Yasa ile yapılan bu son değişiklik ile, İYUK’nun 10. ve 11. maddelerinin artık vergi hatalarına ilişkin düzeltme taleplerinde de uygulanabilip uygulanamayacağına ilişkin tereddütler ortadan kalkmıştır.

Vergilendirme işleminde bir vergi hatasının varlığının iddia edilmesi halinde, vergi dairesine yapılan düzeltme başvurusunu öncelikle İYUK md. 10 çerçevesinde değerlendirmek gerekecektir (Kızılot, 1989:2221-2222) İdari Yargılama Usulü Kanununun 10. maddesi gereğince, idari davaya konu teşkil edebilecek bir işlem veya eylemin yapılması için ilgililer tarafından idari makama başvuruda bulunulabilir.

Vergi mahkemesinde dava açma süresi içinde, vergi dairesine yapılan düzeltme taleplerinin vergi dairesince red edilmesi halinde dava açma yoluna gidilebilecektir. Nitekim, bu durum Danıştay 7. Dairesinin bir kararında da vurgulanmaktadır (Danıştay Dergisi, 1999:360).

Vergi hatalarında düzeltme yoluna başvurulması vergi mahkemesinde dava açma süresini durdurur mu? Düzeltme yoluna başvurulmasının vergi mahkemesinde dava açma süresini durdurucu etkisi olacaktır. Nitekim, bu hususta, Danıştay vermiş olduğu bir kararında, dava açma süresi içerisinde vergi idaresine yapılan düzeltme başvurusunun, dava açma süresini durduracağını belirtmektedir (Kızılot, 1989:2221-2222). Söz konusu Danıştay kararının, İdari Yargılama Usulü Kanununun 11. maddesini dikkate alarak vardığı sonuç doğrudur. Gerçekten de, İdari Yargılama Usulü Kanununun 11. maddesinde kısaca, ilgililer tarafından idari dava açılmasından önce, idari bir işlemin kaldırılması, geri alınması, değiştirilmesi veya yeni bir işlem tesisi için üst makama, eğer üst makam mevcut değilse işlemi yapmış olan makama

başvurulabileceği ve bu başvurunun idari dava açma süresi içinde yapılabilmesi ve bu başvurunun idari dava açma süresini durduracağı ayrıca isteğin reddedilmesi veya reddedilmiş sayılması halinde dava açma süresinin yeniden başlayacağı ve ayrıca başvurma tarihine kadar geçmiş olan sürenin de hesaba katılacağı belirtilmektedir. Danıştay kararında da vurgulandığı gibi, yükümlüler, gerçekleştirilen tarh işlemine karşı vergi mahkemelerinde dava açma yoluna gidebilecekleri gibi, isterlerse dava açma süresi içinde hata bulunduğu iddiasıyla tarh işleminin düzeltilmesi için vergi dairesine başvuruda bulunabilecekler ve sonuçta bu başvuru da dava açma süresini durduracaktır.

Vergi dairesince yapılan vergi tarhiyatına karşı, defterdarlığa yapılan düzeltme itirazı acaba 30 günlük dava açma süresini durdurucu bir etki yapacak mıdır? Danıştay'ın, azlık oylarının da yer aldığı ve İdari Yargılama Usulü Kanununun 11. maddesi ile ilişkilendirdiği ve sonuç itibarıyla, yapılan tarhiyata ilişkin vergi ve ceza ihbarnamesine karşı açılan davanın süre yönünden red edilmesi gerektiğini belirttiği kararı, çalışma konumuz bakımından üzerinde durmamızı gerektirecek bazı noktaları da içermektedir.

Ana hatları ile Danıştay 11. Dairesinin kararını ve karara karşı verilen azlık oylarını özetleyecek olursak, Danıştay 11. Dairesinin kararında, vergi daireleri tarafından yapılan tarh işlemlerinin kişilerin hak ve yükümlülüklerinde yenilik doğuran işlemler olmayıp, bu tip işlemlerin yükümler getirici ve bu özelliğiyle de tespit edici, belirtici işlemler olduğu belirtilerek, bu işlemlerin İdari Yargılama Usulü Kanununun 11. maddesine konu edilemeyeceği ifade edilmektedir. Danıştay 11. Dairesi kararında, İYUK'nun 11. Maddesinin dava açma süresini durdurucu etkisini kabul etmemekte ve dava açma süresinin geçirildiğini belirtmektedir. Danıştay 11. Dairesinin verdiği karara karşı verilen 1. Azlık oyunda ise, İYUK'nun 11. maddesinin, dava açma süresini durdurucu etkisini vurgulandıktan sonra ilgili maddenin vergi, resim, harç ve benzeri mali yükümlerle ilgili uyuşmazlıklara uygulanmayacağını belirten 4. fıkrasının 4001 sayılı Kanunun 6. maddesiyle yürürlükten kaldırıldığı dolayısıyla diğer idari işlemlerde olduğu gibi tarh tahakkuk ve tahsil işlemlerinde de ilgililerin idareye başvurabileceği ifade edilmektedir. 1.

Azlık oyunda ayrıca, vergi tarhının da bir idari işlem olduğu, bu işlemin aleyhine olarak doğrudan doğruya vergi mahkemelerine dava açılması suretiyle başvurulabileceği gibi vergi hatalarının düzeltilmesi yoluyla Vergi Dairesi Müdürlüğüne de başvurulabileceği ancak olayda defterdarlık makamı vergi dairesinin üst makamı niteliğinde olmadığı için yapılan başvurunun işlemeye başlamış olan dava açma süresini durdurmayacağı belirtilmektedir. 2 numaralı Azlık oyunda ise, vergi tarhının idari işlem niteliği vurgulanarak, bu işlemlerin aleyhine vergi ve ceza ihbarnamelerinin tebliği üzerine vergi mahkemelerinde dava açma yoluna gidilebileceği gibi, söz konusu işlem ile ilgili olarak yükümlüler tarafından dava açılmadan önce idareye başvurulabileceği ve bu başvurunun dava açma süresi içinde yapılması halinde işlemeye başlayan dava açma süresini durduracağı da belirtilmektedir. 2. Azlık oyunda, ayrıca, defterdarlık makamına yapılan başvurunun işlemeye başlayan dava açma süresini durdurucu etkisi de kabul edilmektedir (Yaklaşım, 1999:193-195).

Yukarıda belirttiğimiz ilgili Danıştay Kararı, çalışma konumuzun kapsamında incelenecek olursa şu sonuçlara varılabilir:

- Tarh işlemi bir tespit edici işlem olduğu ve bir yenilik doğuran işlem olarak iptal davasına konu olmadığından, bu işlem aleyhine üst mercilere müracaat, İYUK md.11 uyarınca dava açma süresini durdurmaz.
- Azlık oyunda, defterdarlık makamının vergi dairesinin üst makamı statüsünde olmadığı ve tebliğ olunan vergi ve ceza ihbarnamesine karşı yapılan idari itiraz yolunun işlemeye başlayan dava açma süresini durdurmayacağı da belirtilmektedir. Daha önce de belirttiğimiz gibi, vergi hatalarına özgü düzeltme yolunda defterdarlık makamı üst makam statüsünde ortaya çıkmamaktadır. Buna karşılık, Maliye Bakanlığı İYUK md.11 anlamında (şikayet yolu ile) başvurulabilecek bir başvuru merci olarak ortaya çıkmaktadır.

Dava açma süresi içinde vergi hatalarına ilişkin olarak vergi dairesine yapılan düzeltme talebine, İYUK md. 10 uyarınca 60 gün içinde cevap verilmesi gereklidir.

60 gün içinde cevap verilmesi gereği ayrıca, Vergi Daireleri İşlem Yönergesinin 124. maddesinde de belirtilmektedir. Dava açma süresi içerisinde yapılan düzeltme başvurusuna, vergi idaresi tarafından altmış gün içerisinde verilen cevap eğer isteğin kabulü yönünde ise, o zaman idare ile mükellef arasında herhangi bir idari uyuşmazlık meydana gelmeyecektir. Ayrıca, belirtmek gerekir ki, dava açma süresi içinde düzeltme için yapılan başvurunun yanı sıra vergi mahkemesinde dava açılmışsa, daha sonra başvuru dava sonuçlanmadan kabul edilirse bu taktirde davanın konusu kalmayacak ve ortadan kalkacaktır. Fakat, vergi idaresine yapılan düzeltme başvurusuna verilen cevap istemin reddi de olabilir. Bu takdirde mükellef tarafından yapılan başvurunun kesin olarak red edilmesi ile idari bir davaya konu teşkil edebilecek bir idari işlem doğmuş olacaktır ki, red kararının tebliğini izleyen günden itibaren süresi içerisinde vergi mahkemesinde dava açma yoluna gidilebilecektir. İstemin red edilmesi halinde, daha evvel yapılmış olan düzeltme başvurusu ile durmuş olan dava açma süresi tekrardan işlemeye başlayacaktır. Bu durumda düzeltme başvurusunun yapıldığı tarihe kadar işlemiş olan süre de hesaplama da dikkate alınacaktır.

Vergi idaresi yapılan başvuruyu altmış günlük sürenin geçmesine rağmen cevapsız bırakabilir. Vergi idaresinin bu şekilde hareket etmesi halinde, İYUK md.10 istemin reddedilmiş sayılacağını ifade etmektedir. Mükellef böyle bir durumda vergi mahkemesinde süresi içerisinde dava açma yoluna gidebilir. Öztürk, mükellef tarafından otuz günlük dava açma süresi içinde düzeltme talebinde bulunulmasının dava açma süresini durduracağını belirttikten sonra vergi dairesinin altmış gün içinde cevap vermesi halinde dava açma süresinin kaldığı yerden devam edeceğini ve kalan süre içinde mükellefin mahkemeye başvurması gerektiğini ifade etmektedir. Öztürk, vergi dairesince altmış gün içinde cevap verilmemesi halinde ise dava açma süresinin altmış günün bittiği tarihten itibaren devam edeceğini ve dava açma süresi içinde mükellefçe düzeltme talebinde bulunulmasının dava açma süresini durdurmasından dolayı, altmış günlük sürenin bitiminden itibaren kalan dava açma süresi içinde davanın açılması gerektiğini söylemektedir (Öztürk, 1991:76).

Üzerinde durulabilecek bir başka husus, acaba mükellef tarafından dava açma süresi içinde dava açma yoluna gidilmez ve dava açma süresi içinde yapılmış olan başvuru daha sonra yinelenirse, bu durumda nasıl bir sonuç ortaya çıkacaktır? Kanaatimizce, bu durumda, dava açma süresi geçtikten sonra idare tarafından verilen cevabın, yeni bir dava açma süresini başlatması söz konusu olmayacaktır.

Vergi idaresi tarafından altmış günlük süre içerisinde verilen cevap kesin değilse, mükellef için iki farklı şekilde hareket etme olanağı ortaya çıkmaktadır. Şöyle ki, mükellef bu durumda kesin olmayan cevabı yapılan istemin ret edilmesi olarak yorumlayıp, süresi içerisinde vergi mahkemesinde dava açma yoluna gidebilir. Vergi mahkemesinde dava açılabilmesi için bekleme süresinin bitmesi şart değildir. Yani bekleme süresi henüz bitmeden dava açılabilir. Altmış günlük süre içerisinde vergi idaresince verilen cevabın kesin bir nitelik taşımaması halinde, mükellef ikinci bir seçenek olarak kesin cevabın verilmesini de bekleyebilir. İkinci halin söz konusu olduğu durumda, İYUK md.10 gereğince, dava açma süresi işlemeyecektir. Fakat, gene İYUK md.10 gereğince, bekleme süresi de başvuru tarihinden itibaren altı ayı geçemeyecektir. Dolayısıyla, ilgili madde hükmünden vergi idaresince verilecek kesin cevabın en fazla altı ay beklenebileceği anlaşılmaktadır. Altı aylık bekleme süresinin hesaplanmasında, Candan, İYUK'nun 8. maddesinde belirtilen esasların gün olarak belirlenen sürelerle ilgili olduğunu, ay olarak tespit edilen sürelerin hesabına ilişkin yöntemlerin VUK'nun 18. maddesi ile HUMK md.161/2'de mevcut olduğunu ancak V.U.K'nun 18. maddesinde yazılı esasların vergi kanunlarında öngörülen sürelerle ilgili olduğunu belirtmektedir. Candan, İYUK 31/2'nin, bu Kanuna yaptığı atıf dolayısıyla uygulanması ihtimali söz konusu olsa bile bu uygulamanın da ancak vergi uyuşmazlıklarıyla sınırlı kalacağını belirtmekte ve İYUK md.31/1'in HUMK'na yaptığı göndermeler arasında 161. maddenin yer almadığını, dolayısıyla 31. maddeden hareketle bu konuda 161. madde hükmünün uygulanamayacağını ama altı aylık bekleme süresinin hesabında bu hükmün kıyasen uygulanabilmesi kanısında olduğunu ifade etmektedir (Candan, 1995:19).

Dava açılmaması veya davanın süre itibarıyla ret edildiği hallerde, altmış günlük sürenin bitmesinden sonra vergi idaresince cevap verilmesi halinde, cevabın

tebliğinden itibaren altmış gün içerisinde dava açılabilecektir. Ancak, vergi idaresi tarafından, altmış günlük bekleme süresinin bitmesinden sonra yinelenen düzeltme istemine karşın yine de bir cevap verilmez ise, o zaman altmış günlük dava açma süresinin sona ermesiyle birlikte dava açma hakkı da ortadan kalkacaktır.

Karakoç, altmış günlük dava açma süresi ile özel bir dava açma süresinin benimsenmiş olduğunu ve ayrıca İYUK'nun bu hükmü ile 30 gün olan vergi mahkemelerinde dava açma süresine bir istisna getirilip getirilmediğinin tartışılabilir bir durum olduğunu belirtmektedir (Karakoç, 1995:141-142).

VUK'nun 378. maddesine göre mükelleflerce beyan edilen matrahlar ve bu matrahlar üzerinden tarh edilmiş vergilere karşı dava açılamaz. Ancak, yine ilgili madde uyarınca VUK'nun vergi hatalarına ilişkin hükümleri saklıdır. Özbacı, V.U.K md.378/2'nin değerlendirilişinde, Danıştay daireleri arasında görüş birliği olmadığını, şöyle ki Onüçüncü Dairenin 13.6.1977 tarihli, E.1977/1282.K.1977/1915 sayılı kararında, beyan üzerinden tarh olunan vergideki hata dolayısıyla doğrudan dava yoluna başvuruabileceğini kabul ettiğini, buna karşılık Üçüncü Dairenin 25.2.1987 günlü, E. 1986/1892, K. 1987/567 sayılı kararında ise, beyannameye ihtirazi kayıt konulmadıkça, beyan olunan matrah üzerinden salınan vergideki hataya karşı, vergi dairesinden düzeltme talebinde bulunmadıkça dava açılamayacağına karar verdiğini belirtmektedir. Özbacı, dava açma süresi içinde yapılan düzeltmeye ilişkin istemlerin reddi halinde, vergi mahkemesinde davanın, dava açma süresi içinde açılmasına dikkat edilmesini ve bu hususun beyan üzerinden salınan vergilerdeki hatalara karşı açılacak davalar içinde geçerli olması gerektiğini ifade etmektedir (Özbacı, 2003:385).

Dava açma süresi ile ilgili bir husus mücbir sebeplerin varlığı halinde ortaya çıkmaktadır. Mücbir sebep kavramı hukuk literatüründe; kişilerin şahsi kusurlarına bağlı olmaksızın, önceden kestirilemeyen ve karşı konulması ve değiştirilmesi pek kolay ve mümkün olmayan olay, fiil veya durumlar şeklinde tanımlanır. Bir olayın mücbir sebep olarak kabul edilmesi için, ilgili kişinin bu olayda kasıt veya kusurunun bulunmaması gerekir (Tuncer, 1992:31). Bilindiği üzere mücbir sebep teşkil eden haller VUK'nun 13. maddesinde sayılmaktadır (VUK md. 13). Ancak bu sayım

sınırlayıcı değildir. Yani, maddede sayılan hallerin dışında da mücbir sebep teşkil edebilecek haller gerçekleşebilmektedir. Öte yandan VUK md.15 mücbir sebeplerin varlığı halinde sürelerin işlemeyeceğini belirtmektedir (VUK md. 15). Mücbir sebeplerin varlığı halinde, bu durum dava açma süresini etkileyecek midir? Bu konuda Taş, İdari Yargılama Usulü Kanununda mücbir sebeplere ilişkin bir düzenleme yapılmadığını, İYUK tarafından yapılan atıf gereğince mücbir sebeplerin vergi yargısında geçerli olması gerektiği gibi bir sonucun ortaya çıktığını buna karşılık konunun tartışmalı olduğunu belirtmektedir. Taş, mücbir sebeplerin vergi davası açılması için gereken süreyi etkilememesi durumunda bunun hukuki güvenlik ilkesini zedeleyebileceğini belirtmekte ve mücbir sebeplerin vergi yargısında geçerli olması gerektiğini belirtmektedir (Taş, 1997:54-55). Buna karşılık, Yücel, VUK'da yer alan mücbir sebeplerle ilgili hükümlerin dava açma süresini etkilemediğini ve VUK da da bu konuda bir hüküm olmadığını, mücbir sebepleri dava açma süresini durdurmayacağını ifade etmektedir (Yücel, 1993:43). Mücbir sebeplerin varlığı halinde, bu hallerin dava açma süresine etki etmemesinin kabulü hukuki düzenlemelerde bir ikilik yaratacak ve bu durum sonuçta adaletsiz bir uygulama yaratacaktır. Şöyle ki, mücbir sebeplerin vergi ödevlerine ilişkin sürelerle ayrıca zamanaşımına olan etkisinin varlığına karşılık vergi yargısındaki sürelerde geçersizliğini kabul etmek, vergi mükellefleri için vergi uyumsuzluklarında yargı yoluna başvurdıkları sırada aleyhlerine bir adaletsizlik yaratacaktır. Yapılacak olan, mücbir sebeplerin kanuni ve idari sürelerle olan etkisinin ve bu arada vergi yargısında geçerli olan sürelerle etkisinin yasal bir düzenleme ile açıklığa kavuşturulmasıdır. Böyle bir düzenleme mücbir sebep teşkil eden hallerin geçerlilik alanı konusunda hem mevcut tartışmaları sona erdirecek hem de mükelleflerin yargı alanında haklarını aramalarını da güvenceye kavuşturacaktır.

3.2.2.2. Düzeltme talebinin dava açma süresinden sonra yapılması halinde

3.2.2.2.1. Düzeltme başvurusunun vergi dairesine yapılması

Vergi hatalarında düzeltme başvurusunun dava açma süresinden sonra da yapılması mümkündür. Vergi mahkemesine gidilebilmesi için gereken 30 günlük

dava açma süresi geçirildikten sonra, mükellefçe zamanaşımı süresi içerisinde gene düzeltme talebinde bulunulabilir. Şöyle ki, VUK md.114 gereğince 5 yıllık ve 126. Madde gereğince de 1 yıllık ek zamanaşımı süresi içerisinde düzeltme yoluna gidilebilir.

Dava açma süresi geçirildikten sonra yapılan düzeltme başvurusu, vergi dairesince uygun görülürse düzeltme yapılacaktır. Düzeltme işleminde yetki vergi dairesi müdürüne aittir. Vergi dairesine yapılan düzeltme başvurusu hakkında, vergi dairesince 60 günlük süre içerisinde olumlu ya da olumsuz bir cevap verilmesi gerekmektedir. Dava açma süresi geçtikten sonra yapılan düzeltme talebinin vergi dairesince ret edilmesi üzerine, başvuru mercii şikayet yolu ile Maliye Bakanlığıdır. Maliye Bakanlığına gidilmeksizin doğrudan vergi mahkemesinde dava açılması halinde, dava, yargı organınca ret edilmektedir. Yargı organı böyle bir durumda, idari yolların henüz tamamen tüketilmediğı gerekçesiyle başvuruyu ret etmekte ve dava dilekçesini Maliye Bakanlığına göndermektedir. Danıştay vermiş olduğı bir kararında, vergi mahkemesinde dava açma süresi geçirildikten sonra vergi dairesine yapılan düzeltme başvurusunun ret edilmesi halinde, şikayet yoluyla Maliye Bakanlığına gidilmeden işlemin iptali istemiyle vergi dairesi aleyhine açıldığı belirtilen dava hakkında, dosyanın idari merci tecavüzü nedeniyle, İYUK md. 15/1 (e) bendi uyarınca Maliye Bakanlığına gönderilmesi gerektiğini ifade etmektedir (Danıştay Dergisi, 1999:342). Danıştay'ın, dava açma süresi geçtikten sonra yapılan düzeltme taleplerinin ret edilmesi halinde yargı organına gidilmeden evvel, Maliye Bakanlığına başvurulması gereğini ifade eden başka kararları da mevcuttur (Kızılot, 1989:2225).

Danıştay'ın yukarıda bahsettiğimiz kararlarının yanı sıra dava açma süresi içerisinde vergi dairesine yapılmış olan düzeltme talebinin geri çevrilmesi halinde de Maliye Bakanlığına başvurulabileceğini belirten kararı da mevcuttur (Danıştay Kararları, 1996:4).

3.2.2.2.2. Şikayet yolunun kullanılması

VUK md. 124, vergi mahkemesinde dava açma süresi geçirildikten sonra yaptıkları düzeltmeye ilişkin talepleri ret edilenlerin şikayet yolu ile Maliye Bakanlığına başvuruda bulunulabileceği belirtilmektedir. Ancak, ilgili Kanun hükmüne rağmen yukarıda da belirttiğimiz gibi, Danıştay'ın dava açma süresi geçirilmeden yapılan düzeltme talebinin reddine karşı da şikayet yolu ile Maliye Bakanlığına başvuru imkanı tanıyan kararı da mevcut bulunmaktadır.

VUK md.124 gereğince, şikayet yolunda, il özel idare vergileri için valiliğe ve belediye vergileri için de belediye başkanlığına başvurulması gerekmektedir.

Maliye Bakanlığına yapılacak şikayet başvurusu için süre konusunda belli bir kanun maddesi yoktur. Bu konuda doktrinde farklı düşünceler ileri sürülmektedir. Örneğin, Uysal ve Eroğlu, şikayet yolu ile Maliye Bakanlığına başvurulmasında belli bir sürenin tespit edilmiş olmadığını, ancak bu başvurunun ilgili vergi bakımından geçerli olan tarh zamanaşımı süresi içinde yapılmasının gerektiğini belirtmektedir (Uysal ve Eroğlu, 1995:199). Özbalcı ise, şikayet süresi hakkında genel anlayışın vergi dairesine başvurunun zamanaşımı süresini kestiği, daha sonra bu tarihten itibaren başlayacak olan zamanaşımı süresi içinde şikayette bulunulabileceğini belirtmektedir. Ancak, Özbalcı, pratik planda şikayet başvurusunun bu kadar uzatılmaması gerektiğini belirtmekte ve şikayet başvuru süresinin vergi dairesinin ret kararı üzerine altmış gün içinde yapılmasını önermektedir (Özbalcı, 1988:203-204). Şikayet yolunda başvuru süresi ile ilgili olarak Kütükçü, Maliye Bakanlığı'na yapılacak şikayet başvurusunun, VUK'da özel bir hükmün yer almaması nedeniyle, İYUK md. 11 çerçevesinde, ret kararının tebliğ edilmesinden itibaren altmış gün içinde yapılması gerektiği kanısında olduğunu ifade etmektedir (Kütükçü, 1995:58).

Şikayet yoluyla Maliye Bakanlığına yapılan başvuruya İYUK md.10/2 gereğince altmış gün içerisinde bir cevap verilmesi gereklidir. Bakanlığın altmış günlük cevap süresi, söz konusu şikayet dilekçesinin Bakanlığa verildiği tarihten itibaren işlemeye başlayacaktır. Eğer dilekçe, posta ile gönderilmişse o takdirde sürenin başlangıcı postaya verilme tarihidir. Böyle bir durumda, dilekçenin

mükellefçe postaya taahhütlü olarak verilmesi, şikayet hakkının kullanılması bakımından daha güvenli bir yol olacaktır.

Yapılan düzeltme talebi üzerine, 60 gün içerisinde kesin olarak cevap verilmeyebilir. Bu takdirde, İYUK md.10/2 gereğince mükellef başvurunun ret edildiğini kabul ederek yargı yoluna gidebilir veya ikinci bir seçenek olarak bir süre daha kesin cevabı bekleyebilir. Ancak bu süre, İYUK md.10/2'ye göre altı ayı geçemez. Danıştay Dördüncü Dairesi vermiş olduğu bir kararında, Vergi Usul Kanununun 124. maddesinde, düzeltme talebinin vergi mahkemesinde dava açma süresi geçtikten sonra yapılması ve ret olunması halinde, şikayet yolu ile Maliye Bakanlığına başvurulabileceğinin öngörüldüğü belirtildikten sonra bu takdirde ortaya çıkacak durumun İdari Yargılama Usulü Kanununun 10. Maddesi çerçevesinde düşünülmesi gerektiği belirtilmektedir. Aynı kararda, düzeltme talebine 60 gün içinde cevap verilmemesi halinde talebin ret edilmiş sayılarak şikayet yoluna başvurulabileceği, vergi dairesinin ret cevabı üzerine de Maliye Bakanlığına başvurulabileceği ifade edilmektedir. İlgili kararda şikayet merciine başvurunun bir süreyle kısıtlanmadığı ancak şikayet merciince cevabın olumsuz olarak verilmesinden itibaren otuz gün içinde dava açılması gerektiği ifade edilmektedir. İlgili kararda, 60 gün içinde cevap verilmemesinin talebin reddi olduğu sonucuna varılarak bu sürenin bitiminden itibaren dava açma süresi içinde dava açma yoluna gidilebileceği, dava açılmamasına karşın şikayet merciinin kendiliğinden cevap vermesi halinde ise, bu verilen cevap üzerine dava hakkının yeniden doğacağı da ifade edilmektedir.

Altmış günlük bekleme süresinin son günü adli ara verme zamanına (İYUK Geçici md. 3) rastlaması halinde, söz konusu süre uzayacak mıdır? Kızılot, böyle bir durumda, İYUK uyarınca dava açma sürelerinin çalışmaya ara verme zamanına rastlaması halinde sürenin uzayacağını ancak şikayet yolu ile yapılan başvurularda altmış günlük bekleme süresinin uzamayacağını ve uygulamada da bunun kabul edildiğini belirtmektedir (Kızılot, 2003:122).

İYUK md.11 şikayet başvurusunda uygulamaya girecek midir? Bu konuda, Öztürk, İYUK md.10 ile 11 arasındaki farka değinerek, 11. maddenin

uygulanmasında, 10. maddenin tersine idareye başvurmadan önce dava konusu bir işlemin var olduğunu ve ilgilinin dava açma süresi içinde idareye başvurması halinde dava açma süresinin durduğunu, altmış gün içinde cevap verilememesi veya ret cevabı verilmesi halinde ise kalan süre içinde dava açılması gerektiğini belirtmektedir. Öztürk, bu sebeple İYUK'nun 11. maddesinin dava açma süresinden sonrası için uygulanamayacağını belirtmektedir (Öztürk, 1991:61).

Dava açma süresi geçirildikten sonra vergi dairesine yapılan düzeltme talebinin reddi halinde şikayet yolunun izlenmesi prosedürü ile ilgili olarak, Danıştay 11. Dairesinin bir kararı üzerinde durabiliriz. Söz konusu karara konu olan olayda, yükümlü şirket tarafından ek katma değer vergisi beyannameleri ihtirazi kayıtla verilerek tahakkuk eden vergiler ödendikten sonra, otuz günlük dava açma süresi hareketsiz olarak geçirilmiş ve bu konu ile ilgili olarak başka şirketlerin Danıştay'a intikal eden benzer uyuşmazlıklarda lehe kararların alındığı görüldükten sonra vergi dairesine başvurulmuştur. Ödenen verginin terkin ve iadesini içeren düzeltme talebinin ret edilmesi üzerine, dava açılması yoluna gidilmiştir. Danıştay 11. Dairesi önüne gelen bu uyuşmazlıkta, VUK'nun 124. maddesi uyarınca Maliye Bakanlığına gidilmesi gerekirken, bu yola gidilmeksizin açılan davada, uyuşmazlığa ilişkin olarak, VUK md.378 uyarınca vergilendirme hatası bulunup bulunmadığı yönünden inceleme yapılması gerektiğini belirtilmiştir (Danıştay Dergisi, 1999:568). Görüleceği üzere, Danıştay 11. Dairesinin kararında iki husus vurgulanmaktadır. Bunlardan biri, dava açma süresi geçirildikten sonra vergi dairesine yapılan düzeltme taleplerinin reddi halinde VUK'nun 124. maddesi uyarınca Maliye Bakanlığına gidilmesi prosedürünün vurgulanması, diğeri ise mükelleflerin beyan ettikleri matrahlara ve bu matrahlar dikkate alınarak tarh edilmiş vergilere karşı dava açamamalarının istisnası olarak vergi hatalarına ilişkin hükümlerden yararlanabileceklerini ifade eden VUK'nun 378. maddesinin belirtilmesidir.

3.2.2.2.3. Düzeltme talebinin şikayet yolundan geri dönmesi halinde dava yolu ve gidilecek yargı organı

Vergi hatalarında düzeltme talebinin şikayet yolundan geri dönmesi halinde, mükellefçe yargı yoluna gidilebilecektir. Ancak gidilecek yargı mercii bakımından

yapılan hukuki düzenlemelerde tam bir açıklık sağlanabilmiş değildir. Şöyle ki, Danıştay Kanununun 24. maddesinin (J) bendi uyarınca şikayet yoluyla yapılan düzeltme başvurularının ret edilmesine ilişkin işlemlere karşı ilk derece mahkemesi olarak Danıştay'ın yetkili olduğunu belirtmektedir. Buna karşın, İdari Yargılama Usulü Kanununda 10.6.1994 tarih ve 4001 sayılı Kanunla gerçekleştirilen değişikliğin 17. maddesi uyarınca İYUK md.37/b bendi, şikayet yoluyla yapılan düzeltme başvurularında vergi dairesinin bulunduğu yerdeki vergi mahkemesini yetkili olarak görmüştür. Getirilen bu yeni düzenlemenin yanı sıra, Danıştay Kanununun ilgili maddesi de halen yürürlüktedir. Bu durum başvurulacak yetkili merci bakımından bir ikilik yaratmıştır. Doğrusöz, konuya ilişkin çeşitli yorumlar yapılabileceğini, bunlardan ilk yorumun, yasa koyucunun iradesinin bu son kanun değişikliğiyle değiştiği, dolayısıyla artık görevli mahkemenin vergi mahkemeleri olduğu şeklinde olabileceğini belirtmektedir. Doğrusöz, ikinci yorumun ise, 4001 sayılı Kanunla getirilen değişikliğin Danıştay Kanununda bir değişiklik yapıldıktan sonra anlam ifade edeceği şeklinde olabileceğini belirttikten sonra bu durumda mükelleflerin hak kaybına uğramamak için hem vergi mahkemesi hem de Danıştay'da dava açmalarının gerektiğini ve meselenin içtihatlarla çözüme kavuşturulabileceğini ifade etmektedir (Doğrusöz, 1994:6). Danıştay Dördüncü Dairesi vermiş olduğu bir kararında, şikayet yoluyla yapılan düzeltme taleplerinin ret edilmesi halinde yetkili mercii, vergi mahkemesi olarak göstermiştir (Vergi Sorunları, 1995:113-114).

Bu tür olaylarda şikayet yoluyla yapılan düzeltme isteminin idarece reddi nedeniyle, vergi mahkemesine başvurulması kanımızca daha uygun olacaktır. Çünkü, düzeltme istemine konu yapılan işlem basit ve kolay çözümlenebilir nitelik taşıyabilir. Ayrıca, vergi uyuşmazlıklarında daha önce benzer olaylar yaşanmış olabilir. Bu tür olaylar nedeniyle “Danıştay Vergi Daireleri”ni gereksiz yere meşgul etmek yerine, olayın ilk derece mahkemesi nezdinde çözümlenmesi daha uygun olacaktır.

3.3.3. Davanın Hukuki Niteliği

Yargı aşamasında görülen davanın hukuki niteliği nedir? Bir başka deyişle, vergi hatasında düzeltme talebinin ret edilmesi üzerine uyuşmazlığın yargı aşamasına intikal etmesi halinde, görülmekte olan dava bir iptal davası mı yoksa bir tam yargı davası mıdır?

İptal davasında idari yargıç, hukuka aykırı işlem yaptığından dolayı idari makamı yargılamaz. İşlemin hukuk kuralına uygunluğunu araştırır. Yani, gerçekte yargılanan, hedef alınan idari işlemdir. Bu nedenle, iptal davalarına objektif davalar da denir. İptal davalarında hasım gösterilmesi, işlemin yapılışındaki gerekçeleri açıklayacak bir idari makam ihtiyaç duyulması sebebiyle gereklidir. Bu makam, işlemi yapan makamdır. Oysa, tam yargı davalarında hasım gösterilmesi, tazminata mahkum edilecek patrimuanın “bütçenin” belirlenmesi bakımından zorunludur (Candan, 1984:35). Tam yargı davaları, ilgililerin sübjektif hukuki durumlarında ortaya çıkan her türlü ihlalin giderilmesini amaçlar. Bu niteliklerinden ötürü özel hukuktaki eda davalarına benzerler. Tam yargı davalarında, idari yargı yeri uyuşmazlığa yol açan eylem, işlem veya sözleşmeyi maddi bir olay şeklinde ele alır ve bu olayın ilgilinin sübjektif hukuki durumuyla ilişkisini saptadıktan sonra, ihlalin giderilmesine karar verir (Yenice ve Esen, 1983:72). Alver de, tam yargı davalarının, davacının sübjektif hukuki durumunu ortaya çıkardığını ve ihlalin giderilmesini sağladığını ve uyuşmazlığı doğuran eylem, işlem ve sözleşmelerin ele alınıp davacının sübjektif hukuki durumu ile ilişkisinin derecesinin saptandığını belirtmektedir (Alver, 1994:50).

İptal davasının açılabilmesi için ilgilinin menfaatinin ihlal edilmiş olması gereklidir. Daha önce, 4001 sayılı kanun değişikliği ile iptal davasına ilişkin olarak menfaat ihlali şartında değişiklik getirilmişti. Doğrusöz, getirilen değişikliğin dava açma olanağını sınırlandırdığını, getirilen değişiklik ile dava açılabilmesinin menfaatin ihlal olunmasına değil bazı istisnalar dışında kişisel hakların ihlal edilmesi zorunluluğuna bağlandığını, söz konusu değişiklik ile meslek kuruluşları, dernek, sendika gibi kuruluşların dava haklarının elinden alındığını bu durumun demokrasi ve hukuk devleti ilkesi ile bağdaşmadığını, sonuçta 4001 sayılı kanun ile yargı

denetiminin daraltılmasının tercih edildiğini belirtmiştir (Döğrusöz, 1994:6). Danıştay 5. Dairesinin itiraz yolu ile başvurusu üzerine, Anayasa Mahkemesi, 4001 sayılı Kanunla yapılan değişikliği Anayasaya aykırı bularak iptal etmiştir (10.04.1996 Tarihli 22607 sayılı Resmi Gazete). Danıştay 5. Dairesi, 4001 sayılı Kanunla İYUK'da yapılan söz konusu değişikliğin iptali amacıyla Anayasa Mahkemesine başvurma gerekçesini (Danıştay Dergisi, 1996:587) “İptal davasının bugün de kabul edilen klasik teorisine göre bu davalar ‘menfaati ihlal’ edilenler tarafından açılabilir. İptal davasının amacı idarenin hukuka uygun davranmasını sağlamak olduğuna ve bu dava objektif bir nitelik taşıdığına göre hiçbir sınırlama getirmeden yönetilenlerin tümüne iptal davası açma hakkının verilmesi gerektiği savunulabilir. İptal davasının ön kabul koşulları arasına böyle bir sınırlama getirmenin ilk nedeni idarede istikrarı sağlamaktır. Eğer yönetilenlerin tümünün, her türlü idari tasarrufa karşı iptal davası açabileceği kabul edilirse, idarenin tüm işlemleri tüm yönetilenlerin dava tehdidi altında bırakılmış olur ki, böyle bir ortamda idarede ve işlemlerinde istikrar kalmaz; idarenin her tasarrufu şüphe ile karşılanır. İkinci amaç, kuşkusuz iptal davasında ciddiyeti sağlamaktır. Bir davada menfaati ihlal edilenle, dava konusu işlemde hiç etkilenmemiş olanın konuya yaklaşımı, sunuşu ve izleyişi gerçekten farklıdır. Öte yandan herkese dava açmak olanağının verilmesi idari yargı yerlerini çok ağır bir yükün altına sokacaktır. Menfaat şartının aranması böyle bir sakıncayı da ortadan kaldırır.” şeklinde açıklamıştır.

Vergi hatalarına ilişkin olarak yapılan düzeltme başvurularının ve şikayet başvurularının red edilmesi üzerine açılan davalar iptal davalarıdır. Bu davalarda idari bir işlemle menfaati ihlal edilmiş olan tarafından uyuşmazlık yargı alanına intikal ettirilmektedir. Nitekim, Danıştay Vergi Dava Daireleri Genel Kurulu vermiş olduğu bir kararında da, düzeltme ve şikayet talebinin ret edilmesi üzerine açılan davaları iptal davası mahiyetinde gördüğünü; “Maliye Bakanlığınca kurulan olumsuz işlemin konu yapıldığı bu dava, 2577 sayılı İdari Yargılama Usulü Kanununun 2. maddesinin 1/a fıkrasında yazılı olan iptal davasıdır. İptal davalarının özelliği gereği yargı yerleri, davaya konu yapılan idari işlemin unsurlarında hukuka aykırılık olup olmadığını araştırır ve aykırılık saptandığında işlemi iptal etmekle yetinir.” şeklinde belirtmiştir (Danıştay Dergisi, 1997:282).

İptal davalarında da dava açma hakkı, belli bir süre içinde kullanılması gereken bir haktır. Bu da bir gerekliliktir. Dava açmak için gerekli olan sürenin kanunlarla belirlenmemiş olması halinde, idarece kurulmuş herhangi bir idari işlem sürekli dava tehdidi altında bulunacaktır. Dolayısıyla uyuşmazlık çıkarma hakkı da sonsuza dek kullanılabilecektir. İdari bakımdan böyle bir durum toplum huzurunu bozabileceği gibi idari etkinliklerin kararlılık ve verimlilik içinde yürütülmesini de engelleyecektir. Bunun sonucu olarak da idari eylem ve işlemlerden doğacak sonuçların açıklık ve kesinlik kazanması olanağı kalmayacaktır. Açık ve kesin sürelerle belirlenmemiş olan dava açmama hakkının varlığı halinde kamu görevlileri de sürekli bir tedirginlik ve çekingenlik içinde bulunacaklardır. Bunun sonucu olarak kamu görevlilerinin yönetilenler üzerindeki otoriteleri de zayıflayacaktır (Bulut, 1992:48). İptal davalarında dava açma süresi, İdari Yargılama Usulü Kanununun getirdiği genel bir düzenleme ile altmış gündür (İYUK md. 7). Ancak, belirttiğimiz bu genel nitelikteki dava açma süresinden farklı hallerde söz konusu olabilecektir.

İptal kararların geriye yürürlüğü söz konusu mudur? Bu konuya genel bir bakış açısıyla bakmak gerekirse soruya olumlu yanıt verilebilecektir. İptal kararlarının geriye yürürlüğü konusunda, Gözübüyük, iptal kararlarının iptal edilmiş olan yönetsel işlemin yapıldığı ilk tarihe kadar geriye yürüyeceğini belirtmektedir (Gözübüyük, 2001b:183). Gözübüyük ayrıca, iptal kararlarının geriye yürürlüğünün Danıştay'ın yargı ve danışma kararlarından da anlaşıldığını, ilke olarak iptal edilen karar hiç alınmamış gibi eski durumun kendiliğinden geri geleceğini ve eski durumun kendiliğinden geri dönmesine fiili ya da hukuki bir engel mevcut ise yönetimin bu engeli kaldırmak için gereken işlemleri yapmak hatta bu dahi kafi gelmezse davacının (ilgilinin) durumunun düzeltilmesi için gerekli önlemleri almakla yükümlü olduğunu ifade etmektedir (Gözübüyük, 2001b:184). Günday da, görevli yargı mercii tarafından verilmiş bulunan iptal kararının, iptale konu kararın alındığı tarihe kadar geriye yürüyeceğini, iptal edilmiş kararın hiç alınmamış sayılacağını, dolayısıyla iptal edilen kararın iptalden evvelki ve sonraki geçerliliğinin ortadan kalkacağını belirtmektedir (Günday, 2002:127).

Yine, genel bir bakış açısıyla iptal kararlarının geriye yürürlüğü konusu ile ilgili olarak, Danıştay 4. Dairesi, önüne gelen bir olayda, vergilemenin yapıldığı tarihte söz konusu olan kararnamedeki oran dikkate alınarak idari işlemin gerçekleştirilmesi halinde, kararnamenin daha sonra iptalinin idari işlemi hatalı duruma getirmeyeceğine karar vermiştir (Danıştay Dergisi, 1997:396).

Söz konusu Danıştay 4. Dairesi kararına ilişkin olarak şu sonuçlara ulaşabiliriz:

- Danıştay Kararında, VUK md.116 ve takip eden maddelerinde belirtilen vergi hatalarına ilişkin olarak 5 yıllık zamanaşımı süresi içerisinde ilgililerin idareye başvuruda bulunarak düzeltme talebinde bulunabilecekleri belirtilmiş ve ayrıca başvurunun reddi üzerine Maliye Bakanlığına şikayet yoluyla gidilebileceği bu başvurunun da reddi halinde dava açılabilirliği belirtilmiştir. Ayrıca, bu idari davanın konusunun, yapılan hata iddiasının reddine ilişkin idari işlemin teşkil ettiği de vurgulanmıştır.
- Danıştay Kararında, Bakanlar Kurulu Kararnamesinin uygun olarak yapılan vergilemenin söz konusu kararnamenin iptali ile hatalı bir hal teşkil etmeyeceği ve açıkça vergiden istisna edilmiş bir bulunan gelir üzerinden vergi alınması durumunun da söz konusu olmadığını belirtmiştir. Buna karşılık, azlık oyunda ise, Bakanlar Kurulu kararının iptali halinde, eski hukuki durumun söz konusu olması gerektiği ve idarenin iptal kararı doğrultusunda yeni bir işlem yapması, iptal edilen düzenlemeye ilişkin bütün hukuki ve fiili sonuçların ortadan kaldırılması gerektiği belirtilmiştir.

Danıştay Kararında belirtilen bu husus, iptal kararlarının geriye yürürlüğü konusu ile ilgili olarak ortaya çıkmaktadır. İptal kararlarının geriye yürürlüğü doktrin ve Danıştay Kararları doğrultusunda değerlendirilmesi ve buna göre bir sonuca ulaşılması gerekecektir. Ancak, şu hususu belirtmek gerekir ki, Danıştay Kararına konu olan olayda, iptal kararı ile ilgili olarak, hangi istisna oranının uygulanacağı hususu uyuşmazlık konusunu oluşturmuştur. Uyuşmazlık konusu, üzerinde yorumu gerektiren dolayısıyla düzeltmeye konu basit bir vergileme hatası teşkil

etmemektedir. Böyle bir durumun, bir hukuki uyumsuzluk kapsamında düşünülmesi ve ele alınması gereklidir.

3.3.4. Davanın Taraflarının Kişilik veya Niteliğinde Değişiklik Meydana Gelmesi Hali

İdari Yargılama Usulü Kanunu, davanın taraflarının kişilik veya niteliğinde değişiklik olması hali ile ilgili olarak bir düzenleme getirmektedir. İYUK md.26/1'e göre, " Dava esnasında ölüm veya herhangi bir sebeple tarafların kişilik veya niteliğinde değişiklik olursa, davayı takip hakkı kendisine geçen başvurmaya kadar; gerçek kişilerden olan tarafın ölümü halinde, idarenin mirasçılar aleyhine takibi yenilemesine kadar, dosyanın işlemde kaldırılmasına ilgili mahkemece karar verilir. Dört ay içinde yenileme dilekçesi verilmemiş ise, varsa yürütmenin durdurulması kararı kendiliğinden hükümsüz kalır."

Davada, tarafların kişilik veya niteliğinde değişikliğin meydana gelmesi neyi ifade etmektedir? Yenice ve Esin, İYUK md.26/1'deki kişilik değişikliği deyiminin ölüm veya tüzel kişiliğin son bulması gibi kişiliğin sona erdiği halleri ve diğer yandan da medeni hakları kullanma yetkisinin kaybedilmesi veya sınırlandırılması ifade etmek üzere kullanılmış olduğunu, nitelik değişikliği deyimini ile de davayı takip yetkisi bakımından oluşabilecek değişikliklerin anlatıldığını belirtmektedir (Yenice ve Esin, 1983:563). Candan, VUK'nun 372. maddesi uyarınca ölüm halinde vergi cezasının düşeceğinin hükmüne bağlandığını, davacının ölümünün idari davaya konu edilen vergi cezasının da düşmesi sonucunu doğuracağını ve vergi cezasının ölenin mirasçılara geçmeyeceği için sadece vergi cezasını veya cezalarını konu edinen idari davaya ait dilekçenin idari yargı yerince iptalinin gerekeceğini ifade ettikten sonra henüz ödenmemiş bulunan bir vergi cezasında hata bulunduğu bahisle VUK md.124 uyarınca yapılan başvuruların ret edilmesine dair işlemleri konu edinmiş davalara ait dilekçeler için de aynı sonucun geçerli olduğunu ifade etmektedir (Candan, 2004:680). Candan ayrıca, idari yargı yerlerinde açılan bir davanın sonuçlandırılabilmesi için davacının dava ehliyetinin varlığının davanın açılmasından sonra da devam etmesi gerektiğini, davayı açtıktan ya da kanun yoluna başvurduktan sonra medeni hakları kullanma ehliyetinin kısmen veya tamamen

kaybedilmesi halinde takip hakkını kanuni temsilcinin kullanmasının gerekli olduğunu belirtmektedir (Candan, 2004:680).

3.3.5. Davanın Sonuçlanması Halinde Ortaya Çıkabilecek Hukuki Sonuçlar

3.3.5.1. Davanın vergi idaresinin aleyhine sonuçlanması

Şikayet yoluyla yapılan başvurunun ret edilmesi üzerine yargı organına gidilmesi halinde, açılan davanın reddi bazı hukuki sonuçları da beraberinde getirecektir. Ancak, bu konudan evvel, idari bir işlemin bizzat idare tarafından ortadan kaldırılmasının hangi şekillerle gerçekleşebileceği üzerinde durmakta fayda vardır.

İdari bir işlemin, başka bir idari işlemle geçerliliğini kaybetmesi çeşitli şekillerde gerçekleştirilebilir. Bunlar, işlemin kaldırılması, geri alınması veya değiştirilmesi olabilir. İdari işlemin geri alınması, hukuki hayattan silinmesi, onun yapıldığı tarihten itibaren geçersiz sayılması, hukuka aykırı bir işlemin geriye yürür şekilde düzeltilmesini ifade eder (Bereket, 1996:113).

Kural olarak, hukuka uygun işlemler geri alınamazlar. Bunun dayanağı yönetsel işlemlerin geriye yürümezliği ilkesidir. Geri alma kuralı olarak sakat işlemler için uygulanır. Sakat bir işlemin, başka bir deyişle hukuk düzenine uygunluk göstermeyen bir işlemin yönetim tarafından geri alınması doğaldır. Burada üzerinde durulması gereken konu, geri alınan sakat işlemin yürürlükte kaldığı süre içinde, bu işleme dayanan hukuksal durum ve ilişkilerin geleceğinin ne olacağı sorunudur. Yönetim bir yandan sakat işlemleri geri alırken, bir yandan da sakat yönetsel işlemlerin doğurduğu hukuksal durum ve ilişkileri, ilgililerin iyi niyetli olmaları durumunda korumak hukuksal güven ve kararlılığa önem vermek zorundadır (Gözübüyük, 2001b:135). Geri alma işlemi bizzat idarenin kendi kendine gerçekleştireceği bir idari işlemle olabileceği gibi yargı organının vereceği bir karar neticesinde de meydana gelebilir.

İdari bir işlemin, başka bir idari işlemle etkilerinin geleceğe dönük olarak ortadan kaldırılması ise idari işlemin kaldırılmasıdır. Tan, geri alma kavramında idari işlem geriye yönelik bir şekilde sona ererken, kaldırılan işlemin kaldırıldığı tarihten sonrası için sona erdiğini belirtmektedir. Tan, dolayısıyla iki kavram arasındaki temel farkın, birinin sonuçlarının geriye yürür olması, diğerinin ise geleceğe yönelik olarak hüküm ifade etmesinde ortaya çıktığını ifade etmektedir (Tan, 1970:7). Kaldırma kararının sebep unsurunu, daha önce alınmış bulunan bir başka idari karar teşkil eder. Kaldırma kararının konusu ise, bir idari kararın yürürlüğüne geleceğe yönelik olarak son verilmesidir (Günday, 2002:132).

Bir başka idari tasarruf ise değiştirmedir. Bir idari kararın aynı zamanda hem geleceğe yönelik olarak ortadan kaldırılması ve hem de onun yerine yeni bir kararın alınmasıdır (Günday, 2002:132).

Tekrar konumuza dönecek olursak, yargı organınca verilen karar üzerine, vergi idaresi tarafından hatanın giderilmesi amacıyla yapılacak olan işlemin geri alma işlemi olduğu sonucuna varabiliriz. Çünkü, yargı kararına konu olan hukuka aykırı nitelikteki idari işlem, yeni bir idari işlemle (ki bu işlem geri alma işlemidir) ortadan kaldırılacak ve etkisini yapıldığı andan itibaren kaybetmesi söz konusu olacaktır.

Yargı organlarınca verilen kararların idare tarafından yerine getirilmesi zorunluluğuna da burada kısaca değinmek gerekirse, bu zorunluluk kaynağını öncelikle 1982 Anayasasının 138. maddesinde bulmaktadır. Anayasanın 138. maddesi, idarenin mahkeme kararlarına uyması gerekliliğinin yanı sıra mahkeme kararlarının yerine getirilmesini geciktirmeyeceğini de belirtmektedir. İdari Yargılama Usulü Kanunu md.28/1 uyarınca da idareler, yargı organlarının kararlarının gerektirdiği işlemleri tesis etmeye veya eylemleri yerine getirmeye mecburdurlar. İlgili madde uyarınca, idare, Danıştay, bölge idare mahkemeleri, idare ve vergi mahkemelerinin verdiği kararlara göre gecikmeksizin işlem tesis etmeye veya eylemde bulunmaya mecburdur. İdarenin söz konusu yükümlülüğü belirli bir süre ile sınırlandırılmıştır. Bu süre otuz gündür (İYUK md. 28/1). Aksi takdirde, ilgili idare aleyhine maddi ve manevi tazminat davası açılabilir (İYUK md. 28/3).

İdare aleyhine tazminat davası açılabilmesi için mahkeme kararının hiç uygulanmamış veya geç uygulanmış ya da amacına uygun olmayan bir biçimde uygulanmış olması gerekir (Sönmez ve Ayaz, 1999:345). Bölge idare mahkemesinin, idare ve vergi mahkemesi kararlarını itirazen; Danıştay'ın da temyizen incelemesi sonucu verdiği kararlar esas alınarak, buralarda tazminat davası açılması mümkün değildir. Esas olan ilk kararın verildiği mahkeme olup; kararların uygulanmaması halini, ilk kararı veren mahkemenin kararının uygulanmaması hali olarak görmek gerekir (Karavelioğlu, 2009:702).

Mahkeme kararlarının kasten yerine getirilememesi halinde idarenin yanı sıra kamu görevlisinin aleyhine de yargı yoluna gidilebilir (İYUK md. 28/4). İdare kararın yerine getirilmesinin gecikmesi halinde gecikme faizi ödemekle yükümlüdür (İYUK md. 28/6). Gecikme faizi, 213 Sayılı Vergi Usul Kanunu kapsamında bulunan vergiler için öngörülen ek bir mali müeyyide olup, gizlenerek zamanında tahakkuk ettirilmeyen vergi aslı üzerinden hesaplanması esasına dayanmaktadır (Timur, 1995:70).

3.3.5.2. Davanın vergi idaresinin lehine sonuçlanması

Davanın vergi idaresinin lehine sonuçlanması halinde ise, mükellef için geçerli olan sonuçlardan biri, VUK md.112/3 (b) bendi uyarınca, gecikme faizi ödenmesidir. Şöyle ki, belirtilen hüküm uyarınca, dava konusu yapılan vergilerde ödeme yapılmamış olan kısma ilgili döneme ilişkin normal vade tarihinden yargı organının kararının tebliğ edildiği tarihe kadar geçen dönem için, 6183 sayılı Kanuna göre tespit edilen gecikme zammı oranında gecikme faizi ödenmesi söz konusudur.

3.3.5.3. Yargı organının yetki alanına getirilen sınırlamalar

Bu konuda belirtebileceğimiz ilk sınırlama, İYUK md. 2/2 uyarınca, yargı organınca yerindelik denetimi yapılamayacak olmasıdır. Yerindelik, bir idari işlem veya eylemin yapılmasında zaman, mekan, hal ve şartların gereklerine göre, idari icaplar uyarınca davranmaktır. Başka bir ifadeyle yerindelik, takdir yetkisinin, hukuka uygunluk denetimine tabi tutulmayan uç kısmında yer alan bir bölümü olmaktadır. İdari yargı, denetim dışında kalan bu bölümde idari mekanizmanın iyi

işlemesine ve inanılan idari gerçek ve kamu ihtiyaçlarına en uygun sayılan ve yasal olarak alınması mümkün olan kararlardan birinin seçilmesi serbestisine saygı duymak zorundadır (Özkan, 1995:106). Demirkol da yerindeliği , kamu hizmeti gereklerinin idarece takdir yetkisi içinde değerlendirilmesi, yani her olayın özelliği ve koşulları gözetilmek suretiyle idarece en uygun seçim yapılması hali olarak tanımlamaktadır (Demirkol, 1997:99). Yenice ve Esin, takdir yetkisi ve yerindelik denetimi kavramının birbirinden ayrı olarak düşünülmesinin ve değerlendirilmesinin mümkün olmadığını belirtmekte, idareye taktir yetkisi tanındığı hallerde getirilen çözümün uygunluğunun yani yerindeliliğinin tartışılabilceğini aksi halde ortada bağıli yetki varsa yerindeliliğinin üzerinde durma imkanının olmadığını belirtmektedir (Yenice ve Esin, 1983:136).

Ayrıca, gene İYUK md.2/2 uyarınca, yargı organı idari eylem ve işlem niteliğinde karar veremeyecektir. Yargı organınca uyuşmazlığa konu idari işlem hakkında karar verilirken, söz konusu karar yeni bir idari işlem niteliğinde olamayacaktır. Yargı merciince sadece uyuşmazlık konusu vergi hatasının hukuka uygunluk denetimi yapılabilecektir.

3.3. YARGI ORGANLARINCA VERİLECEK KARARLARA KARŞI BAŞVURULABİLECEK KANUN YOLLARI

Vergi hatalarına karşı dava açma süresi içinde yapılan düzeltme taleplerinin ret edilmesi halinde, mükellefçe yargı yoluna gidilerek vergi mahkemesinde dava açılabilir. Bu durumda, vergi mahkemesi kararına karşı gidilecek kanun yolu da uyuşmazlık konusu miktara bağıli olarak değışecektir.

Bölge İdare Mahkemeleri, İdare Mahkemeleri ve Vergi Mahkemelerinin Kuruluşu ve Görevleri Hakkında Kanun md.7/2 uyarınca, her türlü vergi, resim, harç ve benzeri mali yükümler ve bunların zam ve cezalarının toplamı 8.000.000 lirayı geçmiyorsa, ilgili tutara ilişkin uyuşmazlıklardan doğan davalar tek hakimli vergi mahkemelerinde görülür. İdari Yargılama Usulü Kanununun 45. maddesinin birinci fıkrası uyarınca da, idare ve vergi mahkemelerinin tek hakimle gördüğü davalara karşı Bölge İdare Mahkemesine itiraz edilebilir (İYUK md. 45/1). İdari Yargılama

Usulü Kanununun 45. maddesi uyarınca, itiraz, verilen nihai kararlara karşı otuz gün içinde yapılmak gerekir. Aynı madde uyarınca, Bölge İdare Mahkemesince verilen kararları kesindir ve söz konusu kararlara karşı ayrıca temyiz yoluna gidilemez.

Buna karşılık, Bölge İdare Mahkemeleri, İdare Mahkemeleri ve Vergi Mahkemelerinin Kuruluşu ve Görevleri Hakkında Kanun md.7/2 kapsamına girmeyen uyuşmazlıklardan doğan davalara ilişkin olarak temyiz kanun yolu geçerlidir. İYUK md. 46/1 uyarınca, Danıştay dava daireleri ile idare ve vergi mahkemelerinin nihai kararlarına karşı temyiz mercii Danıştay'dır (İYUK 46/2). Nihai karar davayı sona erdiren karardır. Yargılamanın sonunda verilen ve davaya bakan yargı yerinin işten el çekmesi sonucunu doğuran kararlar “nihai karar” olarak adlandırılır. Yargılama esnasında verilen kararlar, yani ara kararları “nihai karar” sayılmaz ve bunlara karşı temyiz yoluna başvurulması söz konusu olamaz (Yenice ve Esin, 1983:721). İYUK md.46 uyarınca vergi mahkemelerinin nihai kararlarına karşı Danıştay'da temyiz yoluna gidilmesi halinde, İYUK md. 46/2'ye göre, temyiz yoluna başvuru süresi, özel kanunlarda ayrı süre gösterilmeyen hallerde otuz gün olarak belirlenmiştir (İYUK md. 46/2).

Yukarıda belirttiğimiz maddelere göre, vergi hatalarına ilişkin olarak dava açma süresi içerisinde vergi dairesine yapılan düzeltme başvurularının ret edilmesinden sonra yargıya başvurulması halinde, verilen karara karşı gidilecek merci ya Bölge idare Mahkemesi ya da Danıştay olacaktır.

Hata düzeltme taleplerinde, şikayet yolunun kullanılması halinde ise, başvurunun ret edilmesi üzerine gidilecek mercii konusunda tam bir kesinlik mevcut değildir. Daha önce de ifade ettiğimiz gibi, her ne kadar Danıştay Kanununun 24. maddesinin j bendi halen yürürlüğünü koruyorsa da, 4001 sayılı Kanunla değişikliğinden sonra İYUK md.37/b bendi uyarınca vergi mahkemesinin kabul edilmesi daha uygun olacaktır. Dolayısıyla böyle bir durumda, vergi mahkemesi kararına karşı kanun yoluna gidilmesi halinde de, başvuru mercii gene Danıştay'ın ilgili dairesi olacaktır.

DÖRDÜNCÜ BÖLÜM

VERGİ HATALARININ TESPİTİ VE DÜZELTME YOLLARINA İLİŞKİN BİR ARAŞTIRMA

Bu bölümde; araştırmanın modeli, evren ve örneklem, veri toplama araçları ve verilerin çözümlemesine yer verilerek, araştırma sonucunda elde edilen veriler yorumlanacaktır.

4.1 ARAŞTIRMANIN YÖNETİMİ

4.1.1 Araştırmanın Modeli

Bu araştırma betimsel yöntem modeline göre modellenmiştir. Deneklerin var olan özelliklerine hiçbir değişiklik yapılmaksızın veri toplanarak, var olan durum hakkında deneklerin görüşleri alınmaya çalışılmıştır. Betimleme yöntemi geçmişe ya da halen var olan bir durumu var olduğu şekliyle betimlemeyi amaçlayan araştırma yaklaşımlarıdır. Araştırmaya konu olan olay, kendi şartları içinde ve olduğu gibi tanımlamaya çalışılır. Olayı değiştirme ve etkileme çabası gösterilmez. Önemli olan bilmek istenen şeyi gözleyip belirleyebilmektir (Karasar, 2006:77). Bu bağlamda vergi hata türleri, tespiti ve düzeltilmesi belirlenmeye çalışıldığından dolayı çalışma betimsel tarama modeline dayanmaktadır.

4.1.2 Evren ve Örneklem

Araştırmanın evrenini, Kayseri ilinde 2012 yılı içerisinde vergi dairesi çalışanları, Serbest Muhasebeci Mali Müşavirler, Yeminli Mali Müşavirler oluşmaktadır. Araştırmanın örnekleme ise evrenden tesadüfi olarak seçilen, Kayseri ilindeki vergi dairelerinde görev yapan çalışanlar, S.M.M.M., Y.M.M. ve Bağımsız Denetim bürolarındaki elemanlar olmak üzere toplam 120 çalışandan oluşmaktadır.

4.1.3. Veri Toplama Araçları

Bu araştırmada, veri toplama aracı olarak anket formu kullanılmıştır. Toplam 23 sorudan oluşan anket formunun ilk bölümünde katılımcıların kişisel bilgilerini içeren soruları yanıtlamaları istenmiş, ikinci bölümde ise vergi hatalarının tespiti ve belirlenmesine yönelik bilgilerine başvurulmuştur.

4.1.4. Verilerin Çözümlemesi

Araştırma problemlerine cevap bulmak için katılımcılara uygulanan anketler bilgisayar ortamına SPSS 16.0 ile girilmiştir.

Katılımcıların kişisel bilgileri ve vergi hatalarına ilişkin görüşleri frekans dağılımları ile belirlenmiştir. Grafikselleştirme Excel programı yardımıyla çizilmiştir.

4.2 BULGULAR

Araştırmanın bu bölümünde katılımcılara uygulanan anket yoluyla elde edilen verilerin bulgularına yer verilmiştir. Araştırma problemlerine cevap bulabilmek için bu bölüm üç aşamada incelenmiştir. İlk aşamada, araştırma kapsamına giren katılımcıların kişisel özellikleri belirlenmeye çalışılmıştır. İkinci aşamada, katılımcıların vergi hatalarının tespiti ve düzeltilmesi ile ilgili görüşleri belirlenmiştir. Üçüncü aşamada ise araştırma problemine ilişkin hipotezler test edilmiştir.

4.2.1. Kişisel Özelliklere İlişkin Bulgular

Araştırmanın bu bölümde katılımcıların kişisel özellikleri frekans dağılımlarından faydalanarak örneklemden elde edilen oranları değerlendirilmiştir. Katılımcıların cinsiyetlerine, yaşlarına, mesleki kıdemlerine ve ünvanlarına ilişkin bulgular Tablo 4.1-Tablo 4.4’de verilmiştir.

Tablo 4.1. Katılımcıların Cinsiyetlerine İlişkin Frekans Dağılımları

Cinsiyet	Frekans (f)	Yüzde (%)
Erkek	70	58,3
Kadın	50	41,7
Toplam	120	100,0

Tablo 4.1’den, katılımcıların %58,3’ünün erkek ve %41,7’sinin kadın olduğu gözlenmiştir. Erkek katılımcıların örneklem içerisindeki oranının daha yüksek olması dikkat çekmiştir. İlgili grafiksel gösterim Şekil 4.1’de verilmiştir.



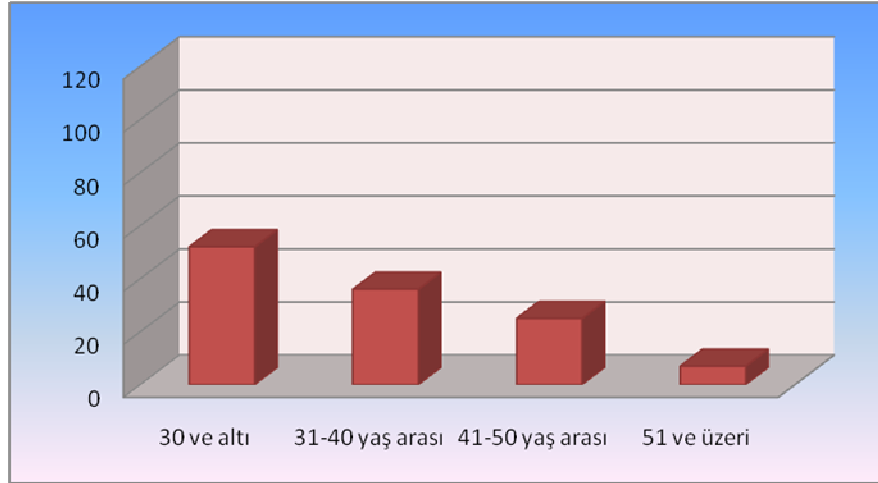
Şekil 4.1. Cinsiyete İlişkin Grafik

Tablo 4.2. Katılımcıların Yaşlarına İlişkin Frekans Dağılımları

Yaş	Frekans (f)	Yüzde (%)
30 ve altı	52	43,3
31-40 yaş arası	36	30,0
41-50 yaş arası	25	20,8
51 ve üzeri	7	5,8
Toplam	120	100,0

Tablo 4.2’den, katılımcıların %43,3’ünün 30 yaşında veya daha küçük, %30,0’ının 31-40 yaş grubundan, %20,8’inin 41-50 yaş grubundan ve %5,8’inin 51 yaşında veya daha büyük olduğu gözlenmiştir. Genç katılımcıların örneklem

içerisindeki oranının daha yüksek olması dikkat çekmiştir. İlgili grafiksel gösterim Şekil 4.2’de verilmiştir.

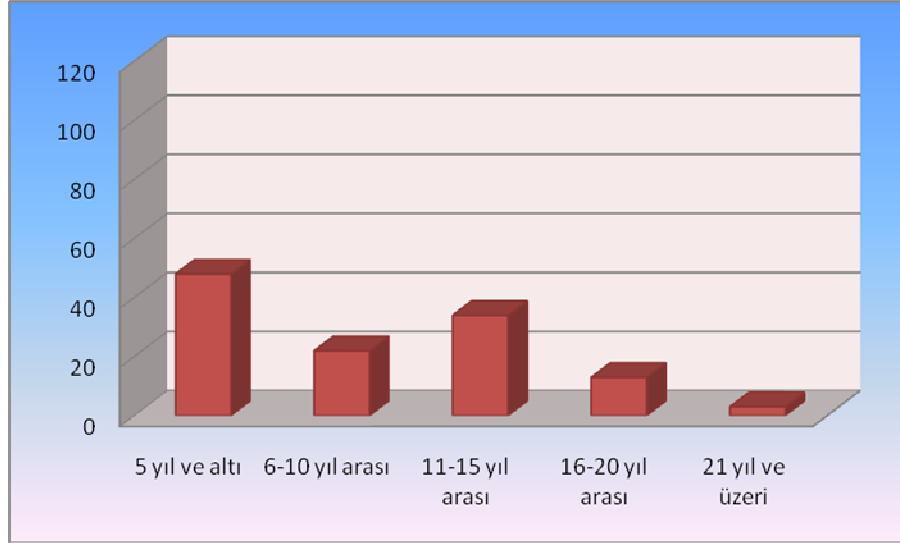


Şekil 4.2. Yaşa İlişkin Grafik

Tablo 4.3. Katılımcıların Mesleki Kıdemlerine İlişkin Frekans Dağılımları

Mesleki Kıdem	Frekans (f)	Yüzde (%)
5 yıl ve altı	48	40,0
6-10 yıl arası	22	18,3
11-15 yıl arası	34	28,3
16-20 yıl arası	13	10,8
21 yıl ve üzeri	3	2,5
Toplam	120	100,0

Tablo 4.3’den, katılımcıların %40,0’ının 5 yıl veya daha az mesleki kıdeme sahip olduğu, %18,3’ünün 6-10 yıl arası, %28,3’ünün 11-15 yıl arası, %10,8’inin 16-20 yıl arası ve %2,5’inin 21 yıl veya daha fazla mesleki kıdeme sahip olduğu gözlenmiştir. Araştırmada genç katılımcıların daha fazla yer almasına paralel olarak çoğunluğun 5 yıl veya daha az süredir mesleki kıdeme sahip oldukları görülmüştür. İlgili grafiksel gösterim Şekil 4.3’de verilmiştir.

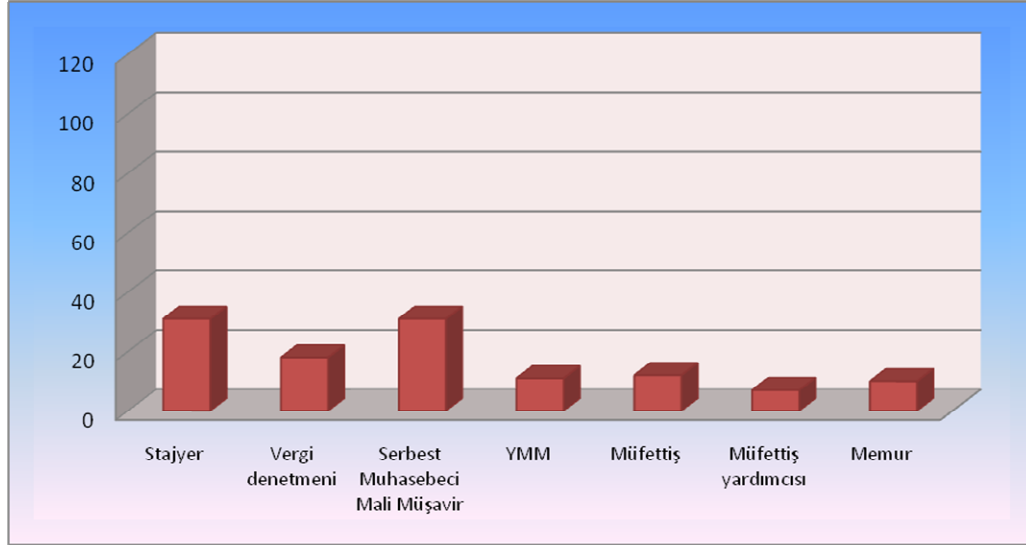


Şekil 4.3. Mesleki Kıdeme İlişkin Grafik

Tablo 4.4. Katılımcıların Unvanlarına İlişkin Frekans Dağılımları

Unvan	Frekans (f)	Yüzde (%)
Stajyer	31	25,8
Vergi denetmeni	18	15,0
Serbest Muhasebeci Mali Müşavir	31	25,8
YMM	11	9,2
Müfettiş	12	10,0
Müfettiş yardımcısı	7	5,8
Memur	10	8,3
Toplam	120	100,0

Tablo 4.4'den, katılımcıların %25,8'inin stajyer, %15,0'ının vergi denetmeni, %25,8'inin SMMM, %9,2'sinin YMM, %10,0'ının müfettiş, %5,8'inin müfettiş yardımcısı ve %8,3'ünün memur olduğu gözlenmiştir. Araştırmada stajyer olarak görev yapan ve serbest muhasebeci mali müşavirlerin eşit oranda ve örneklem içerisinde fazla olması dikkat çekmiştir. İlgili grafiksel gösterim Şekil 4.4'de verilmiştir.



Şekil 4.4. Unvanlara İlişkin Grafik

4.2.2. Vergi Hatalarının Tespiti ve Düzeltilmesine İlişkin Bulgular

Araştırmanın bu bölümünde, katılımcıların algılarına göre sıklıkla yapılan vergi hataları belirlenmeye çalışılmış, ortaya çıkış sebepleri araştırılmış, ülkemizdeki uzlaşma komisyonlarının etkin bir şekilde çalışıp çalışmadığı belirlenmiş, ülkemizde vergi ihtilaflarını azaltmak için neler yapılması gerektiği araştırılmıştır. Elde edilen bulgular aşağıdaki tablolarda sunulmuştur.

Tablo 4.5. Vergi Hatalarına Neden Olan Denetim Türlerine İlişkin Frekans Dağılımları

	Frekans (f)	Yüzde (%)
Yoklama memurlarınca yapılan denetimler	51	42,5
Vergi denetmenlerince yapılan denetimler	19	15,8
Gelirler kontrolörlerince yapılan denetimler	29	24,2
Maliye müfettişlerince yapılan denetimler	21	17,5
Toplam	120	100,0

Tablo 4.5’den elde edilen bulgulara göre, katılımcıların %42,5’i yoklama memurlarınca yapılan denetimlerin vergi hatalarına neden olduğunu, %15,8’i vergi denetmenlerince yapılan denetimlerin vergi hatalarına neden olduğunu, %24,2’si

gelirler kontrolörlerince yapılan denetimlerin vergi hatalarına neden olduğunu, %17,5'i ise maliye müfettişlerince yapılan denetimlerin vergi hatalarına neden olduğunu belirtmiştir. Genel olarak yoklama memurlarınca yapılan denetimlerin vergi hatalarına neden olduğu gözlenmiştir.

Tablo 4.6. Uygulamada Yaşanan Vergi Hata Türlerine İlişkin Frekans Dağılımları

	Frekans (f)	Yüzde (%)
Gelir vergisi	32	26,7
Kurumlar vergisi	34	28,3
Katma değer vergisi	54	45,0
Toplam	120	100,0

Tablo 4.6'dan elde edilen bulgulara göre, katılımcıların %26,7'si uygulamada en çok gelir vergisi hatası yapıldığını, %28,3'ü kurumlar vergisinde hata yapıldığını ve %45,0'ı uygulamada en çok katma değer vergisinde hata yapıldığını belirtmiştir. Genel olarak katılımcıların daha çok uygulamada katma değer vergisinde hata yapıldığını gözlemledikleri görülmüştür.

Tablo 4.7. Vergisel Hataların Ortaya Çıkış Sebeplerine İlişkin Frekans Dağılımları

	Frekans (f)	Yüzde (%)
Denetim sonucu yapılan tarhiyatların hatalı olmasından	21	17,5
Mükelleflerin eksik beyanlarından	23	19,2
Vergi mevzuatının çok sık değişmesi ve karışık olmasından	56	46,7
Mükelleflerin eğitim ve bilgi düzeylerinin düşük olmasından	20	16,7
Toplam	120	100,0

Tablo 4.7'den elde edilen bulgulara göre, katılımcıların %17,5'i vergi hatalarının denetim sonucu yapılan tarhiyatların hatalı olmasından ortaya çıktığını, %19,2'si mükelleflerin eksik beyanlarından ortaya çıktığını, %46,7'si vergi mevzuatının çok sık değişmesi ve mevzuatın karışık olmasından dolayı ortaya çıktığını, %16,7'si ise vergi hatalarının mükelleflerin eğitim ve bilgi düzeylerinin

düşük olmasından dolayı ortaya çıktığını belirtmiştir. Genel olarak katılımcıların vergi hatalarının ortaya çıkış sebebi olarak vergi mevzuatının çok sık değişmesi ve mevzuatın karışık olmasını savundukları gözlenmiştir.

Tablo 4.8. “Yapılan Bir İnceleme Sonrasında Mükellefleriniz Aleyhine Bir Tarhiyat ve Bu Tarhiyata Bağlı Olarak Da Bir Vergi ve Ceza İhbarnamesi Gönderilirse Bu İdari İşleme Karşı Ne Yaparsınız?” Görüşüne İlişkin Frekans Dağılımları

	Frekans (f)	Yüzde (%)
İstenen vergi ve cezaları vadesinde öderim	15	12,5
Kanuni ihtiraz haklarımı kullanırım	85	70,8
Önce istenen vergi aslını öder, daha sonrada vergi aslı ve cezası için ihtiraz ederim	13	10,8
Diğer	7	5,8
İstenen vergi ve cezaları ödemem, yani hiçbir işlem yapmam	0	0,0
Toplam	120	100,0

Tablo 4.8’den elde edilen bulgulara göre, katılımcıların %12,5’i yapılan bir inceleme sonrasında mükellefinin aleyhine bir tahriyat ve bu tahriyata bağlı olarak vergi ve ceza ihbarnamesi gönderilmesi durumunda bu idari işleme karşı istenen vergi ve cezaları vadesinde ödeyeceğini belirtmiş, %70,8’i kanuni ihtiraz haklarını kullanacağını belirtmiş, %10,8’i önce istenen vergi aslını öder sonrasında vergi aslı ve cezası için ihtiraz edeceğini belirtmiş, %5,8’i ise diğer türden işlemler yapacağını belirtmiştir. Katılımcıların çoğunluğunun böyle bir durumda kanuni ihtiraz haklarını kullanacağı gözlenirken, istenen vergi ve cezaları ödemem dolayısıyla hiçbir işlem yapmam görüşünü savunan katılımcı olmaması dikkat çekmiştir.

Tablo 4.9. “Vergi İdaresiyle Aranızda Bir Vergisel İhtilaf Oluştuğunda, Bu İhtilafın Çözümü İçin Aşağıdaki Çözüm Yollarından Hangisini Tercih Edersiniz?” Görüşüne İlişkin Frekans Dağılımları

	Frekans	Yüzde
	(f)	(%)
İdari aşamadaki çözüm yolları	22	18,3
Yargısal aşamadaki çözüm yolları	15	12,5
Önce idari aşamadaki çözüm yollarına; bu aşamada bir çözüm bulamazsa yargısal aşamada çözüm ararım	76	63,3
Hiçbir işlem yapmam	7	5,8
Toplam	120	100,0

Tablo 4.9’den elde edilen bulgulara göre, katılımcıların %18,3’ü vergi idaresi ile vergisel bir ihtilaf olduğundan, bu ihtilafın çözümü için idari aşamadaki çözüm yollarını tercih edeceğini, %12,3’ü yargısal aşamadaki çözüm yollarını tercih edeceğini, %63,3’ü önce idari aşamadaki çözüm yollarını deneyeceğini eğer çözüm bulunamaz ise sonra yargısal aşamadaki çözüm yollarını tercih edeceğini belirtmiş, %5,8’i ise hiçbir işlem yapmayacağını belirtmiştir. Katılımcıların çoğunluğunun vergi idaresi ile aralarında bir vergisel ihtilaf olduğunda önce idari aşamada çözüm arayacağı bulunamaz ise yargısal aşamadaki çözüm yollarına başvuru yapacağı görülmüştür.

Tablo 4.10. “Vergisel İhtilafların Çözümünde Kullanılan, Aşağıdaki İdari Çözüm Yollarından Hangisini Daha Çok Tercih Ediyorsunuz?” Görüşüne İlişkin Frekans Dağılımları

	Frekans	Yüzde
	(f)	(%)
Uzlaşma	37	30,8
Cezada indirim	32	26,7
Pişmanlık ve ıslah	13	10,8
Vergi hatalarını düzeltme	38	31,7
Toplam	120	100,0

Tablo 4.10’den elde edilen bulgulara göre, katılımcıların %30,8’i vergisel ihtilafların çözümünde uzlaşmayı tercih edeceğini belirtmiş, %26,7’si ceza indirimini tercih edeceğini belirtmiş, %10,8’i pişmanlık ve ıslahı tercih edeceğini belirtmiş ve %31,7’si vergi hatalarını düzeltmeyi tercih edeceğini belirtmiştir. Katılımcıların çoğunluğunun vergisel ihtilaf olduğunda çözümü için vergi hatalarını düzeltme yolunu ve uzlaşma yolunu tercih edecekleri belirtmiştir.

Tablo 4.11. “*Şu Ana Kadar İdari Aşamada Çözüm İsteyipte, Çözümleyemediğiniz Vergisel İhtilaflar Oldumu?*” Görüşüne İlişkin Frekans Dağılımları

	Frekans (f)	Yüzde (%)
Evet, oldu	44	36,7
Hayır, olmadı	76	63,3
Toplam	120	100,0

Tablo 4.11’den elde edilen bulgulara göre, katılımcıların %36,7’si şu ana kadar idari aşamada çözüm isteyipte çözümleyemediği vergisel ihtilafların olduğunu belirtmiş, %63,3’ü ise olmadığını belirtmiştir. Genel olarak vergisel ihtilaflarda idari aşamada çözüm bulunduğu sonucuna varılmıştır.

Tablo 4.12. “*Vergisel İhtilafların İdari Aşamada Çözümlememesinin Nedenleri Sizce Aşağıdakilerden Hangisidir?*” Görüşüne İlişkin Frekans Dağılımları

	Frekans (f)	Yüzde (%)
İdarenin risk almaktan kaçınmasından dolayı, çözüme pek yanaşmayıp ihtilafların yargıda çözülmesini istemesi	12	23
İdarenin maliyeci zihniyetle hareket ederek, alacağından taviz vermemesi	15	34,1
İdari çözüm yollarının önceden kanunlarla belirlenerek, bu konuda idareye fazla taktir yetkisinin bırakılmamış olması	17	38,6
Toplam	44	100,0

Tablo 4.12’den elde edilen bulgulara göre, şu ana kadar idari aşamada çözüm isteyipte çözümleyemediği vergisel ihtilafların olduğunu belirten toplam 44 katılımcının %27,3’ü idarenin risk almaktan kaçınmasından dolayı, çözüme pek yanaşmayıp ihtilafların yargıda çözülmesini istemesinden kaynaklı idari aşamada çözüm bulunamadığını, %34,1’i idarenin maliyeci zihniyetle hareket ederek, alacağından taviz vermemesinden dolayı idari aşamada çözüm bulunamadığını, %38,6’sı idari çözüm yollarının önceden kanunlarla belirlenerek, bu konuda idareye fazla taktir yetkisinin bırakılmamış olmasından dolayı idari aşamada çözüm bulunamadığını belirtmiştir.

Tablo 4.13. “Ülkemizde Mükellefler İdari Çözüm Yollarına Başvurmanın, Kendilerine Sağladığı Avantajlar Hakkında Yeterli Bilgiye Sahipmidirler?” Görüşüne İlişkin Frekans Dağılımları

	Frekans (f)	Yüzde (%)
Evet, sahiptirler	21	17,5
Hayır, sahip değildirler	99	82,5
Toplam	120	100,0

Tablo 4.13’den elde edilen bulgulara göre, katılımcıların %17,5’i ülkemizdeki mükelleflerin idari çözüm yollarına başvurmalarının kendilerine sağladığı avantajlar hakkında yeterli bilgiye sahip olduğunu belirtirken, %82,5’inin mükelleflerinin bu konuda yeterli bilgiye sahip olmadığını savundukları gözlenmiştir. Genel olarak ülkemizdeki mükelleflerin idari çözüm yollarının avantajları konusunda eksik olduğu gözlenmiştir.

Tablo 4.14. “Mükellefleri İdari Çözüm Yollarının Avantajları Hakkında Bilgilendirmek İçin Ne Yapılmalıdır?” Görüşüne İlişkin Frekans Dağılımları

	Frekans (f)	Yüzde (%)
Bu konuda kitle iletişim araçları kullanılmalıdır	21	17,5
Mükelleflere yapılan tebligatların arka sayfalarında bu konular açıklanmalıdır	21	17,5
Vergi idaresi tarafından zaman zaman mükelleflere bu konularda seminerler verilmelidir	45	37,5
Meslek odaları bu konularda kendi üyelerini bu konularda bilgilendirmelidirler	12	10,0
Toplam	99	100,0

Tablo 4.14’den elde edilen bulgulara göre, ülkemizdeki mükelleflerinin idari çözüm yollarına başvurmalarının kendilerine sağladığı avantajlar hakkında yeterli bilgiye sahip olmadığını belirten toplam 99 katılımcının %17,5’i bu konuda kitle iletişim araçları kullanılarak mükelleflerin bilgilendirilmesi gerektiğini belirtmiş, %17,5’i mükelleflere yapılan tebligatların arka sayfalarında bu konunun açıklanması gerektiğini belirtmiş, %37,5’i vergi idaresi tarafından zaman zaman mükelleflere bu konuda seminerler verilmesi gerektiğini belirtmiş, %10,0’ı ise meslek odalarının bu

konularda kendi üyelerini bilgilendirmesi gerektiğini belirtmiştir. Genel olarak katılımcılar idari çözüm yollarının mükelleflere sağladığı avantajlar konusunda vergi idaresi tarafından zaman zaman seminerler vererek bilgilendirme yapması gerektiğini savunmuşlardır.

Tablo 4.15. “Uzlaşma Komisyonuna Hiç Katıldınız mı?” Sorusuna İlişkin Frekans Dağılımları

	Frekans (f)	Yüzde (%)
Evet, katıldım	51	42,5
Hayır, katılmadım	69	57,5
Toplam	120	100,0

Tablo 4.15’den elde edilen bulgulara göre, katılımcıların %42,5’i daha önce uzlaşma komisyonuna katıldığını belirtmiş, %57,5’i ise daha önce uzlaşma komisyonuna katılmadığını belirtmiştir. Daha önce uzlaşma komisyonuna katılmayan katılımcıların oransal olarak daha fazla olduğu görülmüştür.

Tablo 4.16. “Uzlaşma Komisyonlarında Mükellefler İle İdare Arasındaki İlişki Nasıldır?” Görüşüne İlişkin Frekans Dağılımları

	Frekans (f)	Yüzde (%)
İdarenin üstünlüğü vardır	27	52,9
Mükelleflerin üstünlüğü vardır	3	5,9
Taraflar eşit konumdadır	6	11,8
Tarafların birbirini ikna kabiliyetlerine göre değişmektedir	15	29,4
Toplam	51	100,0

Tablo 4.16’dan elde edilen bulgulara göre, daha önce uzlaşma komisyonuna katıldığını belirten toplam 51 katılımcının %52,9’u uzlaşma komisyonunda idarenin mükelleflere göre daha üstün olduğunu belirtmiş, %5,9’u mükelleflerin idareye göre daha üstün olduğunu belirtmiş, %11,8’i tarafların eşit üstünlüğe sahip olduğunu belirtmiş, %29,4’ü ise tarafların ikna kabiliyetlerine göre üstünlüğün değiştiğini belirtmiştir. Genel olarak katılımcılar uzlaşma komisyonunda idarenin mükelleflere göre daha üstün olduğunu savunmuşlardır.

Tablo 4.17. “Ülkemizdeki Uzlaşma Komisyonları Etkin Bir Şekilde Çalışıyor mu?” Görüşüne İlişkin Frekans Dağılımları

	Frekans (f)	Yüzde (%)
Evet, çalışıyor	34	28,3
Hayır, çalışmıyor	86	71,7
Toplam	120	100,0

Tablo 4.17’den elde edilen bulgulara göre, katılımcıların %28,3’ü ülkemizdeki uzlaşma komisyonlarının etkin bir şekilde çalıştığını belirtmiş, %71,7’si ise etkin bir şekilde çalışmadığını belirtmiştir. Katılımcıların çoğunluğunun ülkemizdeki uzlaşma komisyonlarının etkin olarak çalışmadığı görüşünü savundukları görülmüştür.

Tablo 4.18. “Ülkemizdeki Uzlaşma Komisyonlarının Etkin Bir Şekilde Çalışmamasının Nedeni Sizce Nedir?” Görüşüne İlişkin Frekans Dağılımları

	Frekans (f)	Yüzde (%)
Uzlaşma komisyonlarının haftanın bir iki günü toplanması	8	9,3
Yasal bir engel olmamasına rağmen, vergi aslında uzlaşmaya yanaşmamaları	54	62,8
Uzlaşma komisyonlarında görev alan kişilerin sürekli olarak atanmamaları	11	12,8
Uzlaşma komisyonlarında görev alan kişiler, denetim elemanlarının tutmuş oldukları tutanaklar üzerinde fazla değişiklik yapmak istememeleri	13	15,1
Toplam	86	100,0

Tablo 4.18’den elde edilen bulgulara göre, ülkemizdeki uzlaşma komisyonlarının etkin bir şekilde çalışmadığını belirten toplam 86 katılımcının %9,3’ü bunun nedenini olarak uzlaşma komisyonlarının haftanın bir iki günü toplanması olduğunu belirtmiş, %62,8’i yasal bir engel olmamasına rağmen, vergi aslında uzlaşmaya yanaşmamaları olarak gördüğünü belirtmiş, %12,8’i uzlaşma komisyonlarında görev alan kişilerin sürekli olarak atanmamaları olarak gördüğünü belirtmiş, %15,1’i ise uzlaşma komisyonlarında görev alan kişilerin, denetim elemanlarının tutmuş oldukları tutanaklar üzerinde fazla değişiklik yapmak

istememeleri olarak gördüğünü belirtmiştir. Genel olarak katılımcılar uzlaşma komisyonlarının etkin bir şekilde çalışmamasının nedeni olarak yasal bir engel olmamasına rağmen, vergi aslında uzlaşmaya yanaşmamaları olduğunu savunmuşlardır.

Tablo 4.19. “*Vergisel Uyuşmazlıkların Çözümünde Verilen Kararlardan Hangisini, Hukuki Açıdan Daha Doğru Buluyorsunuz?*” Sorusuna İlişkin Frekans Dağılımları

	Frekans (f)	Yüzde (%)
İdari aşamadan verilen kararları	32	26,7
Yargı aşamasında verilen kararları	88	73,3
Toplam	120	100,0

Tablo 4.19’den elde edilen bulgulara göre, katılımcıların %26,7’si vergisel uyuşmazlıkların çözümünde verilen kararlardan idari aşamada verilen kararları hukuki açıdan daha doğru bulduğunu belirtmiş, %73,3’ü ise yargı aşamasında verilen kararları hukuki açıdan daha doğru bulduğunu belirtmiştir. Katılımcıların çoğunluğunun vergisel uyuşmazlıkların çözümünde yargı aşamasında verilen kararların hukuki açıdan daha uygun olduğunu savundukları görülmüştür.

Tablo 4.20. “*İdari Aşamada Çözümlemeyip Yargıya İntikal Eden İhtilafların, Ne Kadarı Mükellefler Lehine Sonuçlanmaktadır?*” Sorusuna İlişkin Frekans Dağılımları

	Frekans (f)	Yüzde (%)
%80 ve daha fazlası	3	2,5
%60 ve %80 arası	50	41,7
%50 ve %60 arası	57	47,5
%40 ve %50 arası	10	8,3
%40 ve daha aşağısı	0	0,0
Toplam	120	100,0

Tablo 4.20’den elde edilen bulgulara göre, katılımcıların %2,5’i idari aşamada çözülemeyip yargıya intikal eden ihtilafların %80 ve daha fazlasının

mükellefler lehine sonuçlandığını belirtmiş, %41,7'si %60-80'inin mükellefler lehine sonuçlandığını belirtmiş, %47,5'i %50-60'ının mükellefler lehine sonuçlandığını belirtmiş, %8,3'ü ise %40-50 mükellefler lehine sonuçlandığını belirtmiştir. %40 ve daha az oranda mükellefler lehine sonuçlanan durumların olmadığını belirtmişlerdir.

Tablo 4.21. “*Vergisel Uyuşmazlıkların İdari Aşamada Çözümü, Mali Yargı Organlarının Yükünü Azaltmış mıdır?*” Sorusuna İlişkin Frekans Dağılımları

	Frekans (f)	Yüzde (%)
Evet, azaltmıştır	89	74,2
Hayır, azaltmamıştır	31	25,8
Toplam	120	100,0

Tablo 4.21'den elde edilen bulgulara göre, katılımcıların %74,2'si vergisel uyuşmazlıkların idari aşamada çözümünün, mali yargı organlarının yükünü azalttığı görüşüne katılırken, %25,8'i vergisel uyuşmazlıkların idari aşamada çözümünün, mali yargı organlarının yükünü azaltmadığı görüşünü savunmuştur. Genel olarak vergisel uyuşmazlıkların idari aşamada çözümü, mali yargı organlarının yükünü azaltmıştır.

Tablo 4.22. “*Vergisel Uyuşmazlıkların İdari Aşamada Çözümünün, Mali Yargı Organlarının Yükünü Azaltmamasının Nedeni Nedir?*” Görüşüne İlişkin Frekans Dağılımları

	Frekans (f)	Yüzde (%)
Mükelleflerin vergi idaresine fazla güvenmemesi	3	9,7
Mükelleflerin mali yargı organlarına daha çok güvenmeleri	6	19,4
Mükelleflerin idari çözüm yollarını fazla avantajlı bulmamaları	10	32,3
Mükelleflerin böyle bir uygulamadan haberlerinin olmamaları	12	38,7
Toplam	31	100,0

Tablo 4.22’den elde edilen bulgulara göre, vergisel uyuşmazlıkların idari aşamada çözümünün, mali yargı organlarının yükünü azaltmadığını belirten toplam 31 katılımcının %9,7’si bunun nedeni olarak mükelleflerin vergi idaresine fazla güvenmemesi olduğunu belirtmiş, %19,4’ü mükelleflerin mali yargı organlarına daha çok güvenmeleri olduğunu belirtmiş, %32,3’ü mükelleflerin idari çözüm yollarını fazla avantajlı bulmamaları olduğunu belirtmiş, %38,7’si ise mükelleflerin böyle bir uygulamadan haberlerinin olmaması olduğunu belirtmiştir. Vergisel uyuşmazlıkların idari aşamada çözümünün, mali yargı organlarının yükünü azaltmadığı görüşünü savunanların bu durumun genellikle mükelleflerin böyle bir uygulamadan haberlerinin olmamalarından ve mükelleflerin idari çözüm yollarını fazla avantajlı bulmamalarından kaynaklandığını savunmuşlardır.

Tablo 4.23. “Sizce Ülkemizde Vergi İhtilaflarını Azaltmak İçin Ne Yapılmalıdır?” Sorusuna İlişkin Frekans Dağılımları

	Frekans (f)	Yüzde (%)
Vergi mevzuatımız sadeleştirilerek, herkes tarafından daha kolay anlaşılır bir hale getirilmelidir	34	28,3
Vergi denetim elemanları etkin bir şekilde yetiştirilmelidir	35	29,2
Mükellefler vergi konusunda daha bilinçli hale getirilmelidirler	35	29,2
Mükelleflerle idare arasındaki ihtilafları karara bağlayacak ayrı bağımsız bir kurul oluşturulmalıdır	16	13,3
Toplam	120	100,0

Tablo 4.23’den elde edilen bulgulara göre, katılımcıların %28,3’ü vergi ihtilaflarını azaltmak için vergi mevzuatını sadeleştirilerek, herkes tarafından daha kolay anlaşılır bir hale getirilmesi gerektiğini belirtmiş, %29,2’si vergi denetim elemanlarının etkin bir şekilde yetiştirilmesi gerektiğini belirtmiş, %29,2’si mükelleflerin vergi konusunda daha bilinçli hale getirilmesi gerektiğini belirtmiş, %13,3’ü ise mükelleflerle idare arasındaki ihtilafları karara bağlayacak ayrı bağımsız bir kurul oluşturulması gerektiğini belirtmiştir. Katılımcıların büyük bir kısmı vergi ihtilaflarını azaltmak için vergi denetim elemanları etkin bir şekilde yetiştirilmesi ve mükelleflerin vergi konusunda daha bilinçli hale getirilmesi gerektiğini gerektiğini savunmuştur.

SONUÇ

Vergi hatalarının tespitini ve düzeltilmesini belirlemek amacı ile yapılan bu çalışmada, katılımcı görüşlerine anket formu ile başvurulmuştur. Örneklem %58,3 ile erkek, %43,3 ile 30 yaşında veya daha küçük, %40,0 ile 5 yıl veya daha az mesleki kıdeme sahip, %25,8 ile stajyer, %25,8 ile SMMM katılımcılardan oluşmuştur. Örneklemden elde edilen sonuç aşağıdaki gibidir.

Yoklama memurlarınca yapılan denetimler daha fazla vergi hatalarına neden olmaktadır.

Uygulamada daha çok katma değer vergisinde hata yapılmaktadır.

Vergi mevzuatının çok sık değişmesi ve mevzuatın karışık olmasını daha çok vergi hatalarının yapılmasına neden olmaktadır.

Yapılan bir inceleme sonrasında mükellefinin aleyhine bir tahriyat ve bu tahriyata bağlı olarak vergi ve ceza ihbarnamesi gönderilmesi durumunda kanuni ihtiraz haklarının kullanılması tercih edilmektedir.

Vergi idaresi ile vergisel ihtilaf olduğunda önce idari aşamada çözüm aranmakta eğer çözüm bulunamaz ise yargısal aşamadaki çözüm yollarına başvuru yapılması tercih edilmektedir.

Vergisel ihtilaf olduğunda çözümü için vergi hatalarını düzeltme yolunu ve uzlaşma yolunu tercih edilmektedir. Ancak çoğu durumda zaten vergisel ihtilaflarda idari aşamada çözüm bulunmaktadır. Eğer idari aşamada çözüm bulunamıyor ise bunun nedeni çoğunlukla idari çözüm yollarının önceden kanunlarla belirlenerek, bu konuda idareye fazla taktir yetkisinin bırakılmamış olmasıdır.

Ülkemizdeki mükellefler idari çözüm yollarının avantajları konusunda yeterli bilgiye sahip değildirler. Bunun için vergi idaresi tarafından zaman zaman seminerler vererek bilgilendirme yapması gerekmektedir.

Ülkemizdeki uzlaşma komisyonlarının etkin olarak çalışmadığı görüşü hakimdir. Bunun nedeni ise çoğunlukla yasal bir engel olmamasına rağmen, vergi aslında uzlaşmaya yanaşmamalarıdır. Uzlaşma komisyonda idare mükelleflere göre daha baskındır.

Vergisel uyuşmazlıkların çözümünde yargı aşamasında verilen kararlar hukuki açıdan daha uygun bulunmaktadır. İdari aşamada çözülemeyip yargıya intikal eden ihtilafların %50-60'ı mükellefler lehine sonuçlanmaktadır. Vergisel uyuşmazlıkların idari aşamada çözümü, mali yargı organlarının yükünü azaltmıştır. Azınlıkta olan azaltmadığı yönündeki görüşün temel kaynağı ise mükelleflerin böyle bir uygulamadan haberlerinin olmaması ve mükelleflerin idari çözüm yollarını fazla avantajlı bulmamalarıdır.

Vergi ihtilaflarını azaltmak için vergi denetim elemanları etkin bir şekilde yetiştirilmeli, mükellefler vergi konusunda daha bilinçli hale getirilmeli ve vergi mevzuatı sadeleştirilerek, herkes tarafından daha kolay anlaşılır bir hale getirilmelidir.

Daha önce yapılan açıklamalar, “Vergi Hatalarının Tespiti ve Düzeltme Yollarına İlişkin Bir Araştırma” başlıklı çalışma konusunda bazı sonuçlara ulaşılmasını sağlamaktadır. Ulaşılan sonuçlar daha çok mevcut yasal düzenlemeler ile idari bir çözüm yolu olarak düzeltme müessesesinin daha etkin hale getirilmesi noktalarında yoğunlaşmaktadır.

Yürürlükteki yasal düzenlemeler dikkate alındığında, vergi hatalarına özgü düzeltme yoluna ilişkin hükümlerde tam bir başarı sağlanamadığı görülmektedir. Vergi Usul Kanununun 117 ve 118. maddelerinde belirtilen vergi hatalarından birinin varlığının mükellefçe ileri sürülmesi halinde, izlenecek olan düzeltme işleminin prosedüründe bir çok eksiklikler mevcuttur. Bu konuda özellikle şu hususlar belirtilebilir:

Vergi hatalarında düzeltme işlemi bakımından, “Üst Makamlara Başvurma” başlıklı, İdari Yargılama Usulü Kanununun 11. Maddesinin uygulanabilirliği imkanı kısıtlıdır. Üst makama yapılan başvurunun dava açma süresinin durmasına yol

açacağını ifade eden İYUK md.11 hükmü, şikayet yoluna dava açma süresinin geçirilmesinden sonra gidilmesi halinde içerik itibariyle uygulanamayacaktır. Çünkü, İYUK md.11, üst makamlara yapılacak başvuruyu idari dava açma süresi içerisinde ele almıştır.

Vergi dairesine yapılan düzeltme başvurusunun ret edilmesinden sonra şikayet yoluna gidilmesi halinde, şikayet yolunda başvuru süresi yasal düzenleme ile açık olarak belirlenmiş değildir. Bu hususta, gerek İdari Yargılama Usulü Kanununda gerekse de Vergi Usul Kanununda bu noktada açık düzenleyici bir hüküm getirilmemiştir. Bu durum vergi idaresi, özellikle de mükellefler açısından başvuru süresi hakkında şüpheler ortaya çıkarmaktadır.

Vergi idaresinin, yapılan düzeltme taleplerine 60 gün içinde yazılı olarak ret veya kabul biçiminde cevap vermesine ilişkin bir yasal düzenlemenin İdari Yargılama Usulü Kanununun 10. maddesinde yer almasına rağmen, ayrıca bu hususun Vergi Usul Kanununda da düzenlenmesinde, idarenin hızlı çalışmaya teşvik edilmesi ve zorlanması açısından yararı olacağı kanaatindeyiz.

Vergi idaresince mükerrer vergilendirme halinin önlenmesine yönelik olarak, yükümlülerin sicilinin tutulması da gereklidir. Şöyle ki, bu konuda vergi idaresi bünyesi içinde teknik bir uygulamaya gidilmesi ile, iki ayrı vergi dairesince aynı matrah üzerinden aynı yasalar çerçevesi içinde aynı yükümlü için mükerrer vergilendirmeye yol açacak surette vergi istenmesinin engellenmesi yoluna gidilebilecektir.

İdari Yargılama Usulü Kanunu, yargı aşamasındaki vergi uyuşmazlıklarında uygulanabilecek genel nitelikte yargılama usulü yasasıdır. Buna karşılık, yukarıda açıklandığı gibi, içerdiği hükümlerin genel niteliğiyle İYUK, vergi hatalarına özgü düzeltme prosedürünün işleyişinde yetersiz kalmakta ve özellikle mükellefler açısından bir çok noktalarda belirsizliğe yol açmaktadır. Vergi hukukunun kendine özgü teknik düzenlemelere ihtiyaç gösteren bir hukuk dalı olmasından hareketle, belirsizliğe yol açan noktalarda vergi hukukuna ilişkin daha özel düzenlemeler getiren Vergi Usul Kanununda ayrıntılı hükümlere gidilebilir. Hatta bu konuda, idari

özüm yollarının (uzlaşma ve düzeltme müessesesinin) önemi dolayısıyla, söz konusu çözüm yollarının tamamına ilişkin ayrı bir yasal düzenleme yapılması yoluna gidilmesi de söz konusu olabilir.

Dava açma süresi geçirildikten sonra da düzeltme prosedürünün uygulama alanı bulması ve yargıya başvuru olanağının sağlanması, vergi hatalarına ilişkin uyuşmazlıkların çözümü bakımından son derece yararlı olmaktadır. Ancak, söz konusu prosedür içerisinde yargı yoluna gidildiğinde, başvuru makamı bakımından bugünkü yasal düzenleme de bir sorun mevcut bulunmaktadır. Şöyle ki, şikayet yoluyla yapılan düzeltme başvurularının ret ile sonuçlanması halinde gidilecek mercii bakımından da son yasal düzenlemeler ışığında bir belirsizlik mevcuttur. 4001 sayılı yasanın 17. maddesi ile İYUK md. 37/b bendine yapılan ekleme sonucu, şikayet başvurularının ret edilmesi halinde gidilecek mercii olarak vergi mahkemeleri gösterilmektedir. Buna karşılık, daha evvelden de işaret ettiğimiz gibi, bu konuda daha eski tarihli bir düzenleme olarak Danıştay Kanununun 24. maddesinin (j) bendi halen yürürlüğünü muhafaza etmektedir. Bu durum, başvuru mercii bakımından belirsizliğe yol açmaktadır.

Vergi hatasının varlığının iddia edilmesi halinde kimlerin düzeltme başvurusunda bulunabilecekleri konusunda tam bir açıklık mevcut değildir. Örneğin, vergi mükellefleri ile vergi sorumluları açısından kimlerin düzeltme başvurusunda yetki sahibi olduğu hususunda da tam bir açıklık mevcut değildir. Çalışma konusu içinde belirttiğimiz gibi, mükellef tabirinin vergi sorumlularını da kapsayacağını belirten Vergi Usul Kanununun 8. maddesi hükmü, bu konuda yeterli bir açıklıkla meseleye cevap vermemektedir. Söz konusu idari çözüm yoluna kimlerin başvuruda bulunabilecekleri, yasal bir düzenleme ile çözüme kavuşturulabilir.

Çalışma konumuz içerisinde tespit ettiğimiz bir başka hususta, mücbir sebep hallerinin, idari yargıda dava açma sürelerine etkisi konusunda ortaya çıkan yasal düzenleme eksikliğinin varlığıdır. Mücbir sebep teşkil edebilecek hallerin, dava açma sürelerine etkisi konusunda açık ve kesin bir yasal düzenlemenin olmayışı, vergi hatalarına ilişkin uyuşmazlıkların yargı alanına intikalinin söz konusu olduğu durumlarda da bir olumsuzluk yaratabilecek bir eksikliktir. Özellikle mükelleflerin

haklarının korunması açısından bu konuda da bir düzenlemenin varlığı gerekli olmaktadır.

Görüldüğü üzere, vergi hatalarında düzeltme müessesesi izlenecek prosedür açısından bazen karmaşık ve sorunlu bir yapı gösterebilmektedir. Halbuki, düzeltme müessesesinin daha etkin hale getirilmesinin bir kamu geliri olarak gerek verginin tahsil edilmesinde ve gerekse de yargı organlarının yükünün hafifletilmesinde sağlayacağı fayda büyük olacaktır. Türk Hukukunda, bir vergi uyuşmazlığında idari çözüm yollarına başvuru bazı yabancı hukuk sistemlerinin aksine mükellefler açısından mecburi değildir. Vergi uyuşmazlığının çözümünde, uyuşmazlığın yargıya intikali idarenin eylem ve işlemlerinin yargısal denetimi yoluyla hukuk devleti ilkesinin gerçekleşmesine yardımcı olacaktır. Ancak, yargı organları için ortaya çıkabilecek iş yükünün fazlalığı, yargıya başvurmanın mükellef açısından doğuracağı maliyet fazlalığı ve davanın her iki tarafı açısından gerçekleşecek zaman kaybı, vergi hatalarından doğan uyuşmazlıklarda, bu çözüm yolu bakımından bazı sakıncalar oluşturmaktadır. Halbuki, vergi idaresi ile mükellefler arasında vergi hatalarından doğabilecek uyuşmazlıklarda idari çözüm yolunun kuvvetlendirilmesi kanaatimizce yukarıda belirttiğimiz yargı yoluna gidilmesine ilişkin sakıncaları ortadan kaldıracaktır. En azından söz konusu sakıncalar asgari bir düzeye indirilebilecektir. Sonuç olarak diyebiliriz ki, vergi hatalarına ilişkin düzeltme yolu, idari çözüm yollarından biri olarak karşımıza çıkmakta ise de, bu başvuru yolunun etkinliği yasal düzenlemelerdeki değindiğimiz yetersizliklerin giderilmesine bağlı olacaktır.

KAYNAKÇA

- AKDOĞAN, Abdurrahman, KIRBAŞ, Sadık ve EYÜPGİLLER, Saygın (1986), **Açıklamalı Maliye ve Vergi Sözlüğü**, Ankara: Birlik Yayıncılık.
- AKDOĞAN, Abdurrahman (2006), **Kamu Maliyesi** (11. Baskı), Ankara: Gazi Kitabevi.
- AKINTÜRK, Turgut (1994), **Borçlar Hukuku**, Ankara: Savaş Yayınları.
- AKINTÜRK, Turgut (1999), **Medeni Hukuk** (7. Baskı), Ankara: Savaş Yayınları.
- AKSOY, Şerafettin (1991), **Vergi Hukuku ve Türk Vergi Sistemi** (3. Baskı), İstanbul: Filiz Kitabevi.
- AKSOY, Şerafettin (1999), **Vergi Yasası ve Türk Vergi Yargısı Sistemi**, İstanbul.
- AKYOL, Emin (1997), “Vergi Kanunlarımızda Zaman Aşımına İlişkin Özel Düzenlemeler”, **Maliye Postası**, Yıl: 18, Sayı: 406, Ağustos.
- ALVER, Cemil (1994), **İdari Yargılama Usulü Kanunu** (4. Baskı), Ankara.
- ARICA, M. Nadir (1991), “Vergi Hataları ve Düzeltilmesi-1”, **Maliye ve Sigorta Yorumları**, Yıl: 5, Sayı: 104, Mayıs.
- ARICA, M. Nadir (1991), “Vergi Hataları ve Düzeltilmesi-3”, **Maliye ve Sigorta Yorumları**, Yıl: 5, Sayı: 106, Haziran.
- ARICA, M. Nadir (1991), “Vergi Hataları ve Düzeltilmesi-9”, **Maliye ve Sigorta Yorumları**, Yıl: 5, Sayı: 112, Eylül.
- ARICA, M. Nadir (1996), “Vergi ve Cezalarda Uzlaşma ve Sonuçları”, **Maliye ve Sigorta Yorumları**, Yıl: 10, Sayı: 227, Temmuz.
- ARICA, Mehmet Nadir (1989), **213 Sayılı Vergi Usul Kanunu**, Ankara.

ARSLAN, Mehmet (1999), “İhtirazi Kayıtlı Beyan ve Uygulaması”, **Yaklaşım**, Yıl: 7, Sayı: 80, Ağustos.

ARSLAN, Mehmet (1997), “Vergi Hukukunda Uzlaşma ve Sonuçları”, **Mükellefin Dergisi**, Sayı: 55, Temmuz.

ATAR, Yavuz (1994), **Vergi Hukuku, Genel Esaslar**, Konya: Mimoza Yayınları.

AYAN, Mehmet (1996), **Borçlar Hukuku Genel Hükümler**, Konya: Mimoza Yayınları.

AYAZ, Garip (1996), “Vergilerin Yasallığı İlkesi ve Anayasa Mahkemesi Kararları”, **Vergi Dünyası**, Sayı: 181, Eylül.

BAĞDATLI, Selahattin (2002), **Hukuk Sözlüğü**, İstanbul: Derin Yayınları.

BAYRAKLI, Hasan Hüseyin (1997), **Vergi Hukukunun Temel İlkeleri**, Afyon: Afyon Kocatepe Üniversitesi Yayınları No.8.

BELLEK, Münir (1997), “Vergi Hatası ve Düzeltme”, **Mükellef Dergisi**, Sayı: 57, Eylül.

BEREKET, Zühal (1996), **Hukukun Genel İlkeleri ve Danıştay**, Ankara.

BULUT, Mehmet (1992), “İdari Yargı Yerinde Dava Açma”, **Maliye ve Sigorta Yorumları**, Yıl: 5, Sayı: 119, Ocak.

CANDAN Turgut (1993), “İkmalen, Re’sen ve İdarece Vergi Tarhı-III”, **Maliye Postası**, Yıl: 14, Sayı: 311, Ağustos.

CANDAN, Turgut (1995), “İdari Yargılama Usulü Kanunu’nun 10 ve 11. Maddelerinde 4001 Sayılı Kanunla Yapılan Değişiklikler-II”, **Yaklaşım**, Yıl: 3, Sayı: 28, Nisan.

CANDAN, Turgut (1993), “İkmalen, Re’sen ve İdarece Vergi Tarhı-IV”, **Maliye Postası**, Yıl: 14, Sayı: 312, Eylül.

CANDAN, Turgut (1984), “Vergi Uyuşmazlıkları ve İdari Davalar”, **Danıştay Dergisi**, Yıl: 14, Sayı: 54-55.

CANDAN, Turgut (2008), **Kanuni Temsilcinin Vergi ve Diğer Kamu Alacaklarından Sorumluluğu** (3. Baskı), Ankara: Maliye ve Hukuk Yayınları.

CANDAN, Turgut (2004), **Vergi Suçları ve Cezaları** (2. Baskı), İstanbul: Süryay Sürekli Yayınlar.

CANPOLAT, Erdal (1995), “Vergi Mevzuatımızda Terkin Hükümleri”, **Vergi Sorunları Dergisi**, Sayı: 85, Ekim.

ÇAĞAN, Nami (1983), **1982 TC Anayasası’nda Vergilendirme**, Prof. Dr. Fadıl H.Sur’un Anısına Armağan, Ankara: Ankara Üniversitesi Siyasal Bilgiler Fakültesi Yayınları No: 522.

ÇAĞAN, Nami (1975), **Vergi Hukukunda Süreler**, Ankara: AÜHF Yayınları No.389.

ÇAĞAN, Nami (1982), **Vergilendirme Yetkisi**, İstanbul: Kazancı Hukuk Yayınları.

DANIŞTAY (1985), Danıştay İçtihatları Birleştirme Kararları-III (1973-1984), Ankara: Danıştay Tasnif ve Yayın Bürosu

DEMİRKOL, Selami (1997), “İdari Yargı Denetiminin Sınırı-1”, **Maliye ve Sigorta Yorumları**, Yıl: 11, Sayı: 253, Ağustos.

DOĞAN, Battal (1998), “Vergi Yasası”, **Vergi Sorunları**, Sayı: 112, Ocak.

DOĞRUSÖZ, A. Bumin (1985), “Vergilendirme Yetkisinin Yasama ve Yürütme Organları Arasında Bölüşümü”, **İdare Hukuku ve İlimleri Dergisi**, Vakur Versan’a Armağan Özel Sayısı, Yıl: 6, Sayı: 1-3, Aralık.

DOĞRUSÖZ, A.Bumin (1994), “İdari Yargılama Usulü Kanunu’nda Yapılan Değişiklikler-2”, **Dünya**, 7 Temmuz 1994.

- DOĞRUSÖZ, A. Bumin (1994), “İdari Yargılama Usulü Kanunu’nda Yapılan Değişiklikler-1”, **Dünya**, 30 Haziran 1994.
- EDİZDOĞAN, Nihat (1998), **Kamu Maliyesi 1, (Kamu Ekonomisi, Kamu Harcamaları ve Bütçe)**, Bursa: Ekin Kitabevi.
- ERGİNAY, Akif (1994), **Kamu Maliyesi** (15. Baskı), Ankara: Savaş Yayınları.
- ERKUT, Celal (1990), **İptal Davasının Konusunu Oluşturması Bakımından İdari İşlemin Kimliği**, Ankara.
- ESEN, Ahmet (t.y.) “Vergi İnceleme Raporları ve Vergi Düzeltme İşlemi”, **Maliye Postası**, Sayı: 304.
- ESEN, Ahmet (1983), Vergi ve Vergi Cezası Uyuşmazlıkları ve Çözüm Yolları, Ankara.
- FEYZİOĞLU, Feyzi Necmeddin (1976), Borçlar Hukuku Genel Hükümler, İstanbul.
- GÖÇ, Süleyman (1986), “Kanuni Temsilcilerin Ödevleri ve Vergi Cezaları Karşısındaki Durumu”, **Vergi Sorunları**, Sayı: 1.
- GÖZÜBÜYÜK, A. Şeref ve GÜVEN, Dinçer (2001), **İdari Yargılama Usulü** (2. Baskı), Ankara: Turhan Kitabevi.
- GÖZÜBÜYÜK, Şeref (2001a), **Yönetim Hukuku** (14. Baskı), Ankara: Turhan Kitabevi.
- GÖZÜBÜYÜK, Şeref (2001b), **Yönetmelik Yargı** (14. Baskı), Ankara: Turhan Kitabevi.
- GÜNDAY, Metin (2002), **İdare Hukuku** (5.Baskı), Ankara: İmaj Yayıncılık.
- GÜNDÜZ, N. Kemal (1995), “Vergi Politikası, Verginin Anayasal Çerçevesi”, **Vergi Sorunları**, Sayı:78, Mart.

GÜNEŞER, Gürcan (1987), “Vergi Usul ve İdari Yargılama Kanunlarına Göre Düzeltme ve Düzeltme ile İlgili Süreler”, **Vergi Sorunları**, Sayı: 5.

İNAN, Ali Naim (2001), Bankacılar İçin **Borçlar Hukuku Bilgisi**, Ankara: Banka ve Ticaret Hukuku Araştırma Enstitüsü Yayınları.

İSPİR, Ekrem, YAĞMURLU, Tahsin ve ÖZBALCI, Yılmaz (1986), **Vergi Usul Kanunu Uygulamasına İlişkin Danıştay Kararları 1985**, Ankara.

İstanbul Yeminli Mali Müşavirler Odası (1999)0, “Düzeltme Beyannameleri ve Bu Konudaki YMM Raporlarının Mahiyeti”, Sayı.99/17, 15 Mart 1999.

KANETİ, Selim (1991), “Vergi Usul Kanunu'ndaki Boşlukların Yargı Tarafından Doldurulması”, **Vergi Dünyası**, Sayı: 123, Kasım.

KANETİ, Selim (1989), **Vergi Hukuku**, İstanbul: Filiz Kitabevi.

KARACA, Yüksel (1993), “Düzeltme ve Düzeltme Talebinin Reddi”, **Maliye Dergisi**, Sayı: 113, Mayıs-Haziran.

KARAKOÇ, Yusuf (1995), “İdari Yargılama Usulü Kanunu'nda Yapılan Değişikliklerin Değerlendirilmesi”, **Vergi Dünyası**, Sayı: 168, Ağustos.

KARASAR, N. (2006), Bilimsel Araştırma Yöntemi, Ankara: Nobel Yayın Dağıtım.

KARATEPE, Şükrü (1995), **İdare Hukuku** (4.Baskı), İstanbul: Akademi Kitabevi.

KARAVELİOĞLU, Celal (2009), **Açıklama ve En Son İçtihatlarla İdari Yargılama Usulü Kanunu**, Cilt: 1-2, Ankara: Hukuk Yayınevi.

KAYNAR, Reşat (1980), **Borçlar Hukuku Dersleri Genel Hükümler**, İstanbul: İİTİA Yayın ve Yardım Vakfı Yayınları.

KIRBAŞ, Sadık (2003), **Vergi Hukuku**, Ankara: Siyasal Kitabevi.

KIZILOT, Şükrü (2008), **Katma Değer Vergisi Kanunu ve Uygulaması**, Ankara: Yaklaşım Yayınları.

- KIZILOT, Şükrü (2003), **Vergi İhtilafları ve Çözüm Yolları** (6.Baskı), Ankara: Yaklaşım Yayıncılık.
- KIZILOT, Şükrü (1989), **Vergi Sorunlarıyla İlgili Danıştay Kararları ve Müktezalar (1984-1989)**, Ankara: Savaş Yayınları.
- KIZILOT, Şükrü (1999), **Vergi Usul Kanunu ve Uygulaması** (1. Cilt), Ankara: Yaklaşım Yayınları.
- KIZILOT, Şükrü (2000), Vergi Uyuşmazlıkları ile İlgili Danıştay Kararları ve Özelgeler (3. Cilt), Ankara: Yaklaşım Yayınları.
- KOCAHANOĞLU, Osman Selim (1997), Türk Vergi Hukukunda Vergi Suçları, Vergi Cezaları ve İhtilaflar Sistemi, İstanbul.
- KOCAHANOĞLU, Osman Selim (1982), Vergi Uyuşmazlıkları ve İdari Uyuşmazlıklar, İstanbul.
- KOCAYUSUFPAŞAOĞLU, Necip (1968), Güven Nazariyesi Karşısında Borç Sözleşmelerinde Hata Kavramı, İstanbul.
- KUMRULU, Ahmet, G. (1979), “Vergi İşlemlerinde Hata ve Düzeltme”, **Yayınlanmamış Doktora Tezi**, Ankara.
- KUMRULU, Ahmet (1979), “Vergi Hukuku’nun Birkısım Anayasal Temelleri”, **Ankara Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi**, Cilt: 36, Sayı: 14.
- KUMRULU, Ahmet (1989), **Vergi Yargılama Hukukunun Kuramsal Temelleri**, Ankara.
- KURT, Hasan (1996), “Vergi Hukukunda Zamanaşımı Kavramı ve Yargı Kararlarının Konuya Yaklaşımı”, **Mükellefin Dergisi**, Sayı: 41, Mayıs.
- KÜÇÜK, Muzaffer (1996), “VUK’nda Yer Alan Uzlaşma Müessesesi”, **Maliye ve Sigorta Yorumları**, Yıl:10, Sayı:283, Aralık.

- KÜTÜKÇÜ, Abdullah (1995), “Şikayet Yolu ile Düzeltmede İstemlerinin Reddi Durumunda Görevli ve Yetkili Mahkeme”, **Maliye Postası**, Yıl:16, Sayı:356, Temmuz.
- KÜTÜKÇÜ, Abdullah (1993), “Vergi İnceleme Raporlarının Düzeltilmesi İstenebilir mi?”, **Maliye Postası**, Yıl: 14, Sayı: 310, Ağustos.
- MAÇ, Mehmet (2006), **KDV Uygulaması** (5.Baskı), İstanbul: Denet Yayınları.
- NADAROĞLU, Halil (1990), “Vergilemede Adalet”, **Hukuk Araştırmaları**, Marmara Üniversitesi Hukuk Fakültesi Yayınları, Cilt: 5, Sayı: 13, Ocak-Aralık.
- NADAROĞLU, Halil (2004), **Kamu Maliyesi Teorisi**, İstanbul: Beta Yayınları.
- NEUMARK, Fritz (1975), **Vergi Politikası** (Çev. İclal Feyzioğlu Cankorel), İstanbul: Filiz Kitabevi.
- OĞUZMAN, M. Kemal ve ÖZ, M. Turgut (1995), **Borçlar Hukuku Genel Hükümler**, İstanbul.
- ONAR, Sıddık Sami (1966), **İdare Hukukunun Umumi Esasları**, Cilt: 1, İstanbul.
- OTO, Şenay (1996), “Türk Vergi Hukukunda Vergi Hatalarının Düzeltilmesi”, **Vergi Sorunları**, Sayı: 97, Ekim.
- ÖNBİLGİN, Gürbüz ve OYTAN, Muammer (1977), **Öğretide Uygulamada TC Anayasasının İlke ve Kuralları ile Anayasa Mahkemesi Kararları Dizini**, Ankara: Doğan Basımevi.
- ÖNCEL Mualla, KUMRULU Ahmet ve ÇAĞAN Nami (1999), **Vergi Hukuku** (7. Baskı), Turhan Kitabevi, Ankara.
- ÖNEN, Turgut (1999), **Borçlar Hukuku-Genel Hükümler**, Ankara: Yargı Kitabevi.
- ÖZAY, İlhan (2002), **Günışığında Yönetim**, İstanbul: Alfa Yayınları.

ÖZBALCI, Yılmaz (2003), Damga Vergisi Kanunu Yorum ve Açıklamaları, Oluş
Yayınclık, Ağustos.

ÖZBALCI, Yılmaz (2003), En Son Kanun Değişiklikleri ile Vergi Usul Kanunu
Yorum ve Açıklamaları, Oluş Yayınclık, Ağustos.

ÖZBALCI, Yılmaz (1988), **Vergi Davaları**, Ankara.

ÖZBUDAK, Mehmet (1995), “Kayd-i İhtirazi ile Beyan”, **Vergi Dünyası**, Sayı.172,
Aralık.

ÖZCAN, Hüseyin (1986), **Ansiklopedik Hukuk Sözlüğü** (6.Baskı), Ankara: Seçkin
Yayınclık.

ÖZDEN, Murat (1996), “İhtirazi Kayıtlı Beyan”, **Yaklaşım**, Yıl: 4, Sayı: 37, Ocak.

ÖZKAN, Gürsel (1995), **Hukuk Devleti ve Yargı Denetimi**, Ankara, Mat-Ser
Basımevi.

ÖZKUR, Ali (1995), “Vergi Hataları ve Düzeltilmesinin Yolları”, **Maliye Postası**,
Mayıs.

ÖZTÜRK, Bünyamin (1995), “Vergi Hukukunda Hataların Düzeltilmesi II”, **Maliye
Postası**, Yıl: 12, Sayı: 269, Kasım.

ÖZTÜRK, Bünyamin (1991), “Düzeltme Talebinin Reddi ve Dava Açma”, **Vergi
Sorunları**, Sayı:1.

ÖZTÜRK, Bünyamin (1991), “Vergi Hukukunda Hataların Düzeltilmesi (III)”,
Maliye Postası, Yıl:13, Sayı:270, Aralık.

ÖZTÜRK, Bünyamin (1991), “Vergi Hukukunda Hataların Düzeltilmesi”, **Maliye
Postası**, Yıl: 12, Sayı: 268, Kasım.

REİSOĞLU, Sefa (2002), **Borçlar Hukuku-Genel Hükümler**, İstanbul: Beta
Yayınları.

SAYMEN, H. Ferit ve ELBİR, K. Halid (1966), **Türk Borçlar Hukuku Umumi Hükümler**, İstanbul.

SCHWARZ, B. Andreas (1948), **Borçlar Hukuku Dersleri** (Çev. Bülent Davran), Cilt: 1, İstanbul.

SEVİĞ, Veysi (1991), “Vergi Hatasının Niteliği”, **Dünya Gazetesi**, 30 Mayıs 1991.

SİPAHIOĞLU, Y. Hürol (1996), “Vergi Hatalarının Düzeltilmesi ve Yargo Yolu”, **Maliye Postası**, Yıl: 17, Sayı: 373, Mart.

SOYDAN, Yalıtı Billur (1995), **Uluslararası Vergi Anlaşmaları**, İstanbul: Beta Yayınevi.

SÖNMEZ, Erdal ve AYAZ, Garip (1999), **Vergi Yargısı**, Ankara: Seçkin Yayıncılık.

SÜRAL, Arıcan (1984), “Katma Değer Vergisinin Esasları ve Uygulamadaki Özellikleri”, **Vergi Sorunları**, Sayı: 4.

ŞAMLIOĞLU, Servet ve ÖZBALCI, Yılmaz (1984), **Amme Alacaklarının Tahsil Usulü Hakkında Kanun Yorum ve Açıklamaları**, Ankara.

ŞEKER, Sakıp (1993), “Vergi İncelemeleri Üzerine Genel Bir Değerlendirme”, **Yaklaşım**, Yıl:1, Sayı:5, Mayıs.

ŞENYÜZ, Doğan (2001), **Türk Vergi Sistemi** (7. Baskı), Bursa: Ezgi Kitabevi.

ŞİMŞEK, Edip (1996), **Amme Alacakları Tahsili Usulü Kanun Şerhi, Uygulama ve İctihatlar** (2.Baskı), İstanbul: Alfa Yayınları.

TAN, Turgut (1970), **İdari İşlemin Geri Alınması**, Ankara: Ankara Üniversitesi Siyasal Bilgiler Fakültesi Yayınları No.298.

TAŞ, Metin (1997), “Mücbir Sebepler Dava Açma Süresini Etkiler mi?”, **Yaklaşım**, Yıl: 5, Sayı: 53, Mayıs.

TAŞ, Metin (1997), Vergi Uyuşmazlıklarının İdari ve Yargısal Çözüm Yolları, Bursa: Ekin Basım Yayın.

TEZEL, Adnan (1982), Vergi Muhakemesi Hukuku, İstanbul.

TİMUR, Mehmet (1995), “Gecikme Faizi Nasıl Uygulanır?”, **Yaklaşım**, Yıl: 3, Sayı: 27, Mart.

TUNCAY, H. Aydın (1972), **İdare Hukuku ve İdari Yargının Bazı Sorunları**, Danıştay Tasnif ve Yayın Bürosu No: 14L, Ankara.

TUNCER, Selahattin (1971), **Kamu Maliyesi**, İstanbul: Yalkın Yayınevi.

TUNCER, Mehmet (1993), “Hatalı Vergi Beyannameleri”, **Maliye Postası**, Yıl: 14, Sayı: 307, Haziran.

TUNCER, Mehmet (1992), “Mucbir Sebeplerin Vergi Mükellefiyetine Etkileri”, **Maliye Postası**, Yıl: 13, Sayı: 293, Kasım.

TUNCER, Selahattin (1974), **Çifte Vergileme ve Milletlerarası Vergi Anlaşmaları**, Eskişehir İktisadi ve Ticari İlimler Akademisi No:112-66, Ankara: Sevinç Matbaası.

TUNCER, Selahattin (1984), **Vergi Uygulamaları** (5. Baskı), İstanbul: Okan Yayınevi.

TUNÇOMAĞ, Kenan (1976), **Türk Borçlar Hukuku** (6.Baskı), Genel Hükümler, Cilt:1, İstanbul.

TURGAY, Recep (1976), **Gelir Vergisi Kanunu ve Tatbikatı** (4. Baskı), Cilt:2, İstanbul.

TURGAY, Recep (1977), **Vergi Usul Kanunu ve Tatbikat**, Cilt:1, İstanbul.

TÜRK, Hikmet Sami (1988), “Ana Çizgileriyle 1982 Anayasa Tasarısı”, **Ankara Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi**, Cilt:15, Sayı:15.

- UFUK, Mehmet Tahir (1998), “Vergi Hukukunda Sorumluluk”, **Maliye Postası**, Yıl:19, Sayı:426, Haziran.
- UFUK, Mehmet Tahir (1998), “Vergi Hukukunda Zamanaşımı”, **Vergi Dünyası**, Sayı: 202, Haziran.
- ULUATAM Özhan ve METHİBAY, Yaşar (1999), **Vergi Hukuku** (3. Baskı), Ankara: İmaj Yayıncılık.
- ULUATAM, Özhan (1999), **Kamu Maliyesi** (6.Baskı), Ankara: İmaj Yayıncılık.
- UYSAL, Ali ve EROĞLU, Nurettin (2005), **Açıklamalı ve İçtihatlı Vergi Usul Kanunu**, Ankara: Sözkese Matbaacılık.
- VELİDEDEOĞLU, Hıfzı Velet ve ÖZDEMİR, Refet (1987), **Türk Borçlar Kanunu Şerhi (Genel-Özel)**, Ankara.
- YALÇIN, Bilal (1992), “İhtirazi Kayıtlı Beyan ve Dava Konusu Yapılması”, **Vergi Sorunları**, Sayı:62, Eylül-Ekim.
- YALÇIN, Hüseyin ve GÜRBOĞA, Erkan (1997), **Stopaj Kaynakta Vergilendirme**, İstanbul: Kılavuz Yayınları.
- YAYLA Yıldızhan (1990), **İdare Hukuku** (2. Baskı), İstanbul: Filiz Kitabevi.
- YENİCE, Kazım ve ESİN, Yüksel (1983), **Açıklamalı İçtihatlı Notlu İdari Yargılama Usulü**, Ankara.
- YENİCE, Kazım (1980), “Hak Arama Özgürlüğü ve Danıştay”, **Danıştay Dergisi**, Yıl:10, Sayı:38-39, Ankara.
- YERELİ, A.B. (1993), MERİÇ, M. “Vergilendirme Yetkisi ve Kamu Kaynakları Kullanımı”, **Vergi Sorunları**, Sayı:66, Mayıs-Haziran.
- YILMAZ, Ejder (2005), **Hukuk Sözlüğü** (9.Baskı), Ankara: Yetkin Yayınevi.
- YÜCEL, Tugay (1993), “İhtirazi Kayıtlı Beyan”, **Yaklaşım**, Yıl:1, Sayı:., Mart.
- YÜCEL, Tugay (1993), “Mücbir Sebepler ve Sonuçları-2”, **Yaklaşım**, Yıl:1, Sayı:5, Mayıs.

EKLER

Sayın Katılımcı,

Bu anket çalışması Niğde Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü İşletme anabilim dalında Yrd. Doç. Dr. Metin AKTAŞ danışmanlığında yürütülen, “**VERGİ HATALARININ TESPİTİ VE DÜZELTME YOLLARINA İLİŞKİN BİR ARAŞTIRMA**” başlıklı yüksek lisans tez çalışması ile ilgilidir. Vereceğiniz bilgiler bilimsel amaçla kullanılacak ve kesinlikle gizli tutulacaktır. Soruları dikkatlice okuyup cevaplamanız, şıkları eksiksizce doldurmanız araştırmanın doğruluğu ve güvenilirliği açısından büyük önem taşımaktadır. Bu çalışmaya göstereceğiniz ilgiden ve ayıracağınız zamandan dolayı şimdiden teşekkür ederiz. Saygılarımızla.

S.1- Cinsiyetiniz?

- a)Erkek b)Kadın

S.2- Yaşınız?

- a)30 ve altı
b)31-40 yaş arası
c)41-50 yaş arası
d)51 ve üzeri

S.3- Mesleki Kıdeminiz?

- a)5 yıl ve altı
b)6-10 yıl arası
c)11-15 yıl arası
d)16-20 yıl arası
e)21 yıl ve üzeri

S.4- Aşağıdaki ünvanlardan hangisine sahipsiniz?

- a)Stajyer
b)Serbest Muhasebeci
c)Serbest Muhasebeci Mali Müşavir

S.5- Sizce, aşağıda belirtilen denetim türlerinden hangisi daha çok vergi hatalarına neden olmaktadır?

- a)Yoklama memurlarınca yapılan denetimler
b)Vergi denetmenlerince yapılan denetimler
c)Gelirler kontrolörlerince yapılan denetimler
d)Maliye müfettişlerince yapılan denetimler.

S.6- Uygulamada en çok hangi vergi türlerinde hatalar yaşanmaktadır?

- a)Gelir vergisi
b)Kurumlar vergisi
c)Katma değer vergisi
e)Diğer.....

S.7- Sizce, vergisel hataların ortaya çıkış sebebi aşağıdakilerden hangisidir?

- a)Denetim sonucu yapılan tarhiyatların hatalı olmasından,
- b)Mükelleflerin eksik beyanlarından,
- c)Vergi mevzuatının çok sık değişmesi ve karışık olmasından,
- d)Mükelleflerin eğitim ve bilgi düzeylerinin düşük olmasından,
- e)Diğer.....

S.8- Yapılan bir inceleme sonrasında mükellefleriniz aleyhine bir tarhiyat ve bu tarhiyata bağlı olarak da bir vergi ve ceza ihbarnamesi gönderilirse bu idari işleme karşı ne yaparsınız?

- a)İstenen vergi ve cezaları vadesinde ederim.
- b)Kanuni ihtiraz haklarımı kullanırım.
- c)İstenen vergi ve cezaları ödemem, yani hiçbir işlem yapmam,
- d)Önce istenen vergi aslını öder, daha sonrada vergi aslı ve cezası için ihtiraz ederim,
- e)Diğer.....

S.9- Vergi idaresiyle aranızda bir vergisel ihtilaf oluştuğunda, bu ihtilafın çözümü için aşağıdaki çözüm yollarından hangisini tercih edersiniz?

- a)İdari aşamadaki çözüm yolları,
- b)Yargısal aşamadaki çözüm yolları,
- c)Önce idari aşamadaki çözüm yollarına; bu aşamada bir çözüm bulamazsam yargısal aşamada çözüm ararım.
- d)Hiçbir işlem yapmam.

S.10- Vergisel ihtilafların çözümünde kullanılan, aşağıdaki idari çözüm yollarından hangisini daha çok tercih ediyorsunuz?

- a)Uzlaşma
- b)Cezada indirim
- c>Pişmanlık ve ıslah
- d)Vergi hatalarını düzeltme

S.11- Şu ana kadar idari aşamada çözüm isteyipte, çözümleyemediğiniz vergisel ihtilaflar odlumu?

- a)Evet, oldu.
- b)Hayır, olmadı.(10.sorudan devam ediniz)

S.12- Cevabınız evetse, vergisel ihtilafların idari aşamada çözümlenememesinin nedenleri sizce aşağıdakilerden hangisidir?

- a)Mükelleflerin idari aşamada sonuç alamazsam, yargı yoluna başvururum düşüncesinden dolayı fazla taviz vermemesi,
- b)İdarenin risk almaktan kaçınmasından dolayı, çözüme pek yanaşmayıp ihtilafın yargıda çözümlenmesini istemesi,
- c)İdarenin maliyeci zihniyetle hareket ederek, alacağından taviz vermemesi,
- d)İdari çözüm yollarının önceden kanunlarla belirlenerek, bu konuda idareye fazla taktir yetkisinin bırakılmamış olması,
- e)diğer.....

S.13- Ülkemizde mükellefler idari çözüm yollarına başvurmanın, kendilerine sağladığı avantajlar hakkında yeterli bilgiye sahipmidirler?

- a)Evet, sahiptirler(12.sorudan devam ediniz)
- b)Hayır, sahip değildirler.

S.14- Cevabınız hayırsa, bu durumda mükellefleri bilinçlendirmek için ne yapılmalıdır?

- a)Bu konuda kitle iletişim araçları kullanılmalıdır.
- b)Mükelleflere yapılan tebligatların arka sayfalarında bu konular açıklanmalıdır.
- c)Vergi idaresi tarafından zaman zaman mükellefler bu konularda seminerler verilmelidir.
- d)Meslek odaları bu konularda kendi üyelerini bu konularda bilgilendirmelidirler.
- e)Diğer.....

S.15- Uzlaşma komisyonuna hiç katıldınız mı?

- a)Evet, katıldım.
- b)Hayır, katılmadım(14.sorudan devam ediniz)

S.16- Cevabınız evetse, uzlaşma komisyonlarında mükellefler ile idare arasındaki ilişki nasıldır?

- a)İdarenin üstünlüğü vardır.
- b)Mükelleflerin üstünlüğü vardır.
- c)tarafkar eşit konumdadır.
- d)Tarafların birbirini ikna kabiliyetlerine göre değişmektedir.

S.17- Sizce, ülkemizdeki uzlaşma komisyonları etkin bir şekilde çalışıyor mu?

- a)Evet, çalışıyor(16.sorudan devam ediniz)
- b)Hayır, çalışmıyor.

S.18- Cevabınız hayırsa, bunun nedeni sizce aşağıdakilerden hangisidir?

- a)Uzlaşma komisyonlarının haftanın bir iki günü toplanması,
- b)Yasal bir engel olmamasına rağmen, vergi aslında uzlaşmaya yanaşmamaları,
- c)Uzlaşma komisyonlarında görev alan kişilerin sürekli olarak atanmamaları
- d)Uzlaşma komisyonlarında görev alan kişiler, denetim elemanlarının tutmuş oldukları tutanaklar üzerinde fazla değişiklik yapmak istememeleri.
- e)Diğer.....

S.19- Vergisel uyuşmazlıkların çözümünde verilen kararlardan hangisini, hukuki açıdan daha doğru buluyorsunuz?

- a)İdari aşamadan verilen kararları
- b)Yargı aşamasında verilen kararları

S.20- Sizce, idari aşamada çözümlenemeyip yargıya intikal eden ihtilafların, ne kadarı mükellefler lehine sonuçlanmaktadır?

- a)%80 ve daha fazlası
- b)%60 ve %80 arası
- c)%50 ve %60 arası
- d)%40 ve %50 arası
- e)%40 ve daha aşağısı

S.21- Sizce vergisel uyuşmazlıkların idari aşamada çözümü, mali yargı organlarının yükünü azaltmış mıdır?

- a)Evet, azaltmıştır(20.sorudan devam ediniz)
- b)Hayır, azaltmamıştır.

S.22- Cevabınız hayırsa, bunun nedeni aşağıdakilerden hangisidir?

- a)Mükelleflerin vergi idaresine fazla güvenmemesi,
- b)Mükelleflerin mali yargı organlarına daha çok güvenmeleri,
- c)Mükelleflerin idari çözüm yollarını fazla avantajlı bulmamaları,
- d)Mükelleflerin böyle bir uygulamadan haberlerinin olmamaları,
- e)Diğer.....

S.23- Sizce ülkemizde vergi ihtilaflarını azaltmak için ne yapılmalıdır?

- a)Vergi mevzuatımız sadeleştirilerek, herkes tarafından daha kolay anlaşılır bir hale getirilmelidir
- b)Vergi denetim elemanları etkin bir şekilde yetiştirilmelidir.
- c)Mükellefler vergi konusunda daha bilinçli hale getirilmelidirler.
- d)Mükelleflerle idare arasındaki ihtilafları karara bağlayacak ayrı bağımsız bir kurul oluşturulmalıdır.
- e)Diğer.....

***Anket Bitmiştir
Teşekkür Ederiz.***