

DAVA AÇMA SÜRESİ GEÇTİKTEN SONRA VERGİ HATALARININ DÜZELTİLMESİNDE İDARİ SÜREÇ İLE YARGIYA BAŞVURU

ADMINISTRATIVE PROCESS AND APPLICATION TO THE JUDICIARY IN THE CORRECTION OF TAX ERRORS AFTER THE DEADLINE FOR FILING A LAWSUIT



Sebahattin GEZER*

ÖZ

Ekonomide ve teknolojiye meydana gelen değişimler nedeniyle günümüzde vergi türleri ve yükleri artmaktadır. Vergi mevzuatının sık sık değişmesi, karmaşık niteliği, idarenin daha fazla vergi geliri elde etme düşüncesiyle vergi kanunlarını dar yorumlaması ve benzeri nedenlerle vergi hatalarına sebebiyet verilmektedir. Vergi hataları vergiyi doğuran olayda, istisna, muafiyet, tarh, tebliğ, tahakkuk, tahsil uygulamalarında meydana gelmektedir. Yapılan vergi hatası nedeniyle mükellefler vergi mahkemesinde yasal dava açma süresi geçtikten sonra da düzeltme zamanaşımı olan beş yıl içerisinde her zaman vergi dairesine düzeltme talebinde bulunabilirler. Talebi reddedilen mükelleflerin istisnai ve özel bir yöntem olan şikâyet yoluyla Hazine ve Maliye Bakanlığı Gelir İdaresi Başkanlığına başvuru

ABSTRACT

Due to changes in the economy and technology, tax types and burdens are increasing today. Tax errors are caused by frequent changes in tax legislation, the complex nature of tax legislation, the narrow interpretation of tax laws by the administration with the idea of generating more tax revenue, and so on. Tax errors occur in the event that causes the tax, in the application of exemption and exemption and also in the levy, notification, accrual and collection stages of the tax. Due to a tax error, taxpayers can request a correction to the tax office at any time within five years of the correction statute of limitations, after the legal litigation period has expired in the Tax Court. Taxpayers whose request for correction is denied are entitled to a second trial if they fail to obtain a result from the application made to the head of the Revenue Administration of the Ministry of Treasury and

* Vergi Müfettişi, Hazine ve Maliye Bakanlığı, sebahattin.gezer@vdk.gov.tr, ORC-ID: 0000-0001-6909-9393.

Gezer, S. (Ekim 2020). Dava Açma Süresi Geçtikten Sonra Vergi Hatalarının Düzeltilmesinde İdari Süreç ile Yargıya Başvuru, *Vergi Raporu*, 253, (11-19).

sonrasında da netice alamamaları durumunda ikinci defa dava hakları doğmaktadır. Vergi hatası işleminin düzeltme ve dava konusu yapılması sert ve sıkı kurallara bağlanmıştır. Vergi hataları kanunda tek tek sayılmış olup kanundaki tanıma uymalı, işlemde yorum gerektirmeyen açık ve mutlak bir hata olmalıdır. Çalışmada uygulayıcı boyutuyla genel olarak vergi hatalarının nedenleri, vergi hatalarının düzeltilmesinde idari süreç ve yargıya başvuru aşamaları ile yaşanan sorunlar ve bunların çözümü ele alınmıştır.

Anahtar Kelimeler: Vergi Hataları, Vergi Hatalarında Düzeltme, Şikâyet Yolu ile Müracaat

Jel Sınıflandırması Kodları: K34, K40, H21.

GİRİŞ

Günümüzde gelişen teknoloji, ekonomide meydana gelen değişimler, artan kamu harcamaları, uygulanan politikalar ve benzeri nedenlerle mevcut vergi mevzuatında sık sık değişikliklere ve ilavelere gidilmektedir. Sürekli değişen ve yenilenen vergi kanunları yanında kararname, yönetmelikler, tebliğler, genelgeler, sirküler ve özelgeler geniş bir mevzuat ağı oluşturmakta; karmaşık ve bazen birbirleriyle çelişen halleriyle konu ile ilgili uzmanların bile mevzuatı takibinde, anlamasında, yorumlamasında ve uygulamasında zorluk çekmelerine ve vergi hatalarına sebebiyet vermektedir. Ayrıca çeşitli vergi kanunlarının kendi aralarında, yine vergi kanunları ile Türk Ticaret Kanunu ve benzeri bağlantılı diğer kanunlar arasında kopukluk olması, uyum ve bütünlük sağlanamaması, vergi mevzuatı dilinin sade olmaması da vergi hatalarının sebeplerindenidir. Bununla birlikte idarenin yanlış uygulama ve yorumları, vergilendirme işlemlerindeki dikkatsizliği, mükellefçe vergi ödevlerinin yerine getirilmesinde yeterince hassasiyet ve özenin gösterilmemesi, vergi bilincinin gelişmemiş olması da vergi hatalarının nedenlerindendir.

Vergi hataları vergiyi doğuran olayda, istisna, muafiyet, tarh, tebliğ, tahakkuk, tahsil aşamalarında ve uygulamalarında meydana gelmektedir.

Finance through an exceptional and special method of complaint. The correction and litigation of the tax error process is subject to to hard and strict rules. Tax errors are counted one by one in the law and must comply with the definition in the law and must also be a clear and absolute error that does not require comment in the transaction. In this study, the reasons of tax errors in general, administrative process in correction of tax errors and application stages to the judiciary, the problems experienced and their solution were discussed.

Keywords: Tax Errors, Correction of Tax Errors, Application via Complaint

Jel Classification Codes: K34, K40, H21.

Türk vergi sisteminde idari çözüm yollarından biri olan vergi hatalarında düzeltme müessesesi 213 sayılı Vergi Usul Kanunu'nun (VUK) 116 ila 126'ncı maddelerinde düzenlenmiştir.

Vergi hatalarının idari süreçte yargı yoluna gidilmeden düzeltilmesi zaman ve emek kaybını önlemekte, hızlı, kolay, basit, etkili, masrafsız olduğu gibi yargının iş yükünü de hafifletmektedir.

Bu çalışmada öncelikle vergi hatalarının düzeltilmesinde aranan şartlar üzerinde durulmuştur. Mükellefler aleyhine yapılan vergi hatalarında vergi mahkemesinde yasal dava açma süresi geçtikten sonra vergi dairesine yaptıkları düzeltme başvuruları reddedilen mükelleflerin durumu ele alınmıştır. Vergi dairesine yapılan düzeltme talebi ve şikâyet yoluyla Hazine ve Maliye Bakanlığı Gelir İdaresi Başkanlığına başvuru süreçleri sonrası yeniden ikinci defa dava açma imkânı elde etme koşullarına yer verilmiştir. Uygulamada yaşanan sorunlar ve çözüm önerileri dile getirilmiştir.

1- VERGİ HATALARININ DÜZELTİLMESİNDE ARANAN ŞARTLAR

1.1- Kapsama Giren Vergi, Resim ve Harçlar

Vergi hatalarının düzeltilmesine ilişkin usul ve esaslar VUK'ta düzenlenmiştir. Kanun'un şü-

mulü ise aynı Kanun'un 1'inci maddesinde belirlenmiştir. Gümrük idaresince alınmakta olan vergi ve resimler hariç olmak üzere genel bütçeye, belediyelere ve il özel idarelerine ait resim, harç ve vergilerdeki hatalar düzeltme kapsamındadır. Ayrıca VUK'un 375'inci maddesine göre hatalı olarak kesilen vergi cezaları da aynı usul ve şartlar çerçevesinde düzeltilebilmektedir.

Gümrük vergilerinin kendine has özellikleri nedeniyle yaşanan uyuşmazlıkların yargı yoluyla çözümü diğer vergilerle aynı sürece tabi olmakla birlikte idari çözüm yollarında önemli farklılıklar bulunmaktadır.¹ Bu vergi ve resimlerle ilgili olarak 4458 sayılı Gümrük Kanunu'nun on ikinci kısım "İtirazlar" başlıklı 242 ila 244'üncü maddeleri hükümleri uygulanmaktadır.

1.2- Vergilendirme İşlemindeki Vergi Hatası Nedeniyle Haksız Yere Fazla veya Eksik Vergi İstenmeli veya Alınmalıdır

Vergi hatasından söz edebilmek için öncelikle ortada bir vergilendirme işlemi olması ve bunun haksız yasaya aykırı bir işlem olması gerekmektedir. Yapılan işlem ile fazla ya da eksik vergi istenmesi ya da alınması durumunun oluşması gerekmektedir.

1.3- Kanunda Tanımlanan Vergi Hatasının Varlığı Gerekmemektedir

Yapılan bir vergilendirme işleminde vergi hatasından bahsetmek için VUK'un 117 ve 118'inci maddelerinde açıklanan hata türlerinden en az birisinin mevcut olması şarttır. Vergi hatalarının türleri "hesap hataları" ve "vergilendirme hataları" olmak üzere ikiye ayrılmaktadır.

1.3.1- Hesap Hataları

Vergilendirme işlemlerinde kullanılan belgeler-

de matrah veya vergi tutarlarında yapılan hatalar ile mükerrer vergilendirme durumlarında hesap hatası söz konusudur. Üç grupta düzenlenmiştir.

- Matrah hataları: Mükellefçe verilen beyannamede, vergi dairesince düzenlenen tahakkuk fişinde, yine vergi dairesince düzenlenen vergi/ceza ihbarnamesinde, takdir komisyonu kararında matrah tutarının, rakamın ya da indirim tutarının gerçeğinden eksik, az veya fazla yazılması ya da hesaplanması durumlarıdır. Genelde matematik hatalarıdır.
- Vergi miktarında (tutarında) hatalar: Vergi hesaplamasında hatalı oran veya tarifenin esas alınması, yapılması gereken mahsubun hatalı yapılması ya da hiç yapılmaması, beyanname, ihbarname, tahakkuk fişi ve kararlarda vergi tutarının gerçeğinden az, eksik veya fazla hesaplanması ya da yazılması durumlarıdır.
- Verginin mükerrer olması: Aynı vergi türü, aynı dönem ve aynı matrah için birden fazla kez vergi aranması ya da tahsil edilmesi durumudur. Diğer hesap hataları idare aleyhine de yapılabilirken bu hata sadece mükellef aleyhine yapılabilir.

1.3.2- Vergilendirme Hataları

Mükellefiyetin tespitinde yapılan yanlışlıklardır. Dört grupta düzenlenmiştir.

- Mükellefin şahsında hata: Verginin gerçek borçlusu yerine genelde isim benzerliği nedeniyle başkasından aranması veya alınması durumudur.
- Mükellefiyette hata: Kanunda vergi dışı tutulan muafiyet uygulanan kişiden ya da açıkça vergiye tabi olmayan kişiden vergi istenmesi veya tahsil edilmesi durumudur.

¹ Ahmet İNNECİ ve Mehmet TOSUNER. "Türkiye'de Gümrük Uyuşmazlıklarının İdari Çözümü: Karşılaştırmalı Bir Değerlendirme", Maliye Dergisi. Sayı 174. 2018. s. 403.

- Mevzuda (konuda) hata: Açıkça verginin konusu olmayan ya da vergi dışı tutulan, vergiden istisna edilmiş kazanç, servet, mal, değer, belge ve muamelelerden vergi aranması ya da alınması durumudur.
- Vergilendirme veya muafiyet döneminde hata: İstenen verginin döneminin hatalı olması ya da süresinin eksik ya da fazla hesaplanmış olması durumudur. Zamanaşımına uğrayan verginin istenmesi durumunda işlem vergi hatası olarak nitelendirilemez. Bu durumda zamanaşımına uğramış bir vergi alacağından söz edilebilir.²

1.4- Yorum Tekniklerine Başvurmadan İlk Bakışta Anlaşılabilecek Açıklıkta Vergilendirme Yanlışlığı Olmalıdır

Bir uyuşmazlığın düzeltme hükümlerinden yararlanabilmesi için VUK'un ilgili maddelerinde sayılan vergi hataları içinde açık olarak yer alması gerekmektedir. Vergi hataları Kanun'da tek tek sayılmış olup yanlış işlem Kanun'daki tanıma uymalıdır. Ayrıca vergi hatasının yoruma başvurmaksızın anlaşılacak bir yapıda olması gerekmektedir.

İdare ve yargı vergi hatalarının tespitinde "Vergi kanunlarının uygulanması ve ispat" kenar başlıklı VUK'un 3'üncü maddesinde belirtilen yorum yöntem ve tekniklerine başvurmamalıdır. Hata ilk bakışta anlayabilecek açıklıkta olmalıdır.³ İşlemden yorum gerektirmeyen açık ve mutlak bir hata olmalıdır.⁴

Yaptığımız araştırmada şikâyet yoluyla başvurulara bağlı açılan davalarda davalı idarenin yaptığı usule ilişkin savunmaların neredeyse tamamında olayda vergi hatası olmadığı, huku-

ki yorum gerektiren konuda açılan davanın usul yönünden reddi gerektiği iddiasına yer verildiği görülmüştür.⁵ Bu nedenle mükelleflerce konu ile ilgili açılacak davalarda olayın tartışmaya açık olan hukuki bir uyuşmazlık yani yorum uyuşmazlığı olup olmadığının irdelenmesi, düzeltmeye konu işlemin niteliğinin belirlenmesi büyük önem arz etmektedir.

2- DÜZELTME İŞLEMLERİNDE İDARİ SÜREÇ

2.1- Vergi Dairesine Başvuru Hakkı Tanınanlar ile Başvuru Şekli

VUK'un 122'nci maddesinde mükelleflerin yazılı olarak düzeltme talebinde bulunmaları gerektiği, talep dilekçesinin posta ile taahhütlü olarak gönderilmesinin caiz olduğu belirtilmiştir.

Otomasyonlu Vergi Daireleri İşlem Yönergesinin 60'ıncı maddesinde düzeltme talebinin mükellef veya mükellef adına umumi vekil tarafından yapılabilmesi ve düzeltme talebinin vekil tarafından yapılması durumunda vekâletname isteneceği belirtilmiştir. Yönergede dilekçe için şekil şartı aranmamıştır. Dilekçe elden evrak kayıt tarihi ve numarası alınarak teslim edilebilmektedir. Burada adi posta yolu ile başvurularda sorun yaşanma ihtimali vardır. Adi posta ile başvurularda vergi dairesi tarafından talebe cevap verilmediği durumlarda üst idari mercie ve yargıya başvuruda vergi dairesine müracaatın ispatı zorlaşacaktır.

VUK'un 8'inci maddesinde, Kanun'un müteakip maddelerinde geçen "mükellef" tabirinin vergi sorumlularını da kapsadığı belirtilmiştir. Danıştay düzeltme ve şikâyet yollarına vergi sorumluları tarafından da gidilebileceğine karar vermiştir.⁶

² Mehmet Ali ÖZYER. *Açıklama ve Örneklerle Vergi Usul Kanunu Uygulaması*. Maliye Hesap Uzmanları Derneği. Ankara. Ocak 2003. s. 94.

³ Danıştay 7. Dairesinin 30.01.2003 tarihli ve E.2001/4655, K.2003/273 sayılı Kararı.

⁴ Danıştay Vergi Dava Daireleri Genel Kurulunun 27.5.2015 tarihli ve E.2015/243 K. 2015/275 sayılı Kararı.

⁵ İstanbul Bölge İdare Mahkemesi 5. Vergi Dava Dairesinin 18.12.2018 tarihli ve E. 2018/8632, K. 2018/11166 sayılı Kararı.

⁶ Danıştay Vergi Dava Daireleri Genel Kurulunun 22.04.1994 tarihli ve E. 1993/118, K.1994/195 sayılı Kararı.

Vergi cezalarındaki hatalarının düzeltilmesi bakımından düzeltme isteme hakkı, mükellef olsun olmasın tüm ceza muhatapları için vardır. Otomasyonlu Vergi Daireleri İşlem Yönergesinin 59'uncu maddesinde kesilen cezalarda tahakkuk ve tahsilatı yapıldıktan sonra ortaya çıkan hatalarda da düzeltme yapılacağı belirtilmiştir.

2.2- Vergi Dairesine Başvuru Süresi

Düzeltilme zamanaşımı süresi VUK'un 126'ncı maddesinde tarh zamanaşımına atıf yapılmak suretiyle düzenlenmiş olup, maddeye göre düzeltme talebine ait dilekçe, vergi alacağının doğduğu takvim yılını takip eden yılın başından başlayarak 5 yıl içinde verilmelidir. Ancak aynı Kanun'un aynı maddesinde düzenlenen üç farklı istisnai durumun gerçekleşmesi halinde ise düzeltme zamanaşımı süresi; hatanın yapıldığı, ödeme emrinin mükellefe tebliğ edildiği ve haczin yapıldığı tarihten başlayarak 1 yıldan daha az olamaz. Bu durumda düzeltme zamanaşımı 1 yıl daha uzamakta, 6 yıla çıkmış olmaktadır. Kanun'da düzenlenen zamanaşımı nitelik olarak hak düşürücüdür.

2.3- Düzeltme Talebinin Vergi Dairesince İncelenmesi

VUK'un 123'üncü maddesinde mükellefin düzeltme talebi sonrasında vergi dairesince yapılacak işlemlere ayrıntılı bir şekilde yer verilmiştir. Mükellef başvurusu sonrası ilgili servisin kendi görüşü ile birlikte söz konusu talebi düzeltme makamına göndereceği, düzeltme makamının talebi yerinde görmediği takdirde durumun düzeltmeyi isteyene yazılı tebliğ edileceği belirtilmiştir.

Otomasyonlu Vergi Daireleri İşlem Yönergesinin 57'nci maddesinde; tahakkuk fişinin düzenlenip mükellefe verilmesinden, muhasebe kayıtlarına geçirilmesinden veya ihbarnamenin mükellefe tebliğinden sonra ortaya çıkan vergi hatalarının "düzeltme fişi" ile düzeltileceği açıklanmıştır. Aynı Yönergenin 60'ıncı maddesinde yapılacak araş-

tırma sonucunda düzeltme talebi yerinde görülmediği takdirde düzeltme talebinin kabul edilmediğinin gerekçeli bir yazı ile alma haberli olarak mükellefe bildirileceği belirtilmektedir.

VUK'un 120'nci maddesinde hatalarının düzeltilmesinde karar verme yetkisine sahip kişi vergi dairesi müdürüdür. Vergi dairesinin bulunduğu yerlerde mal müdürleri bu yetkiye sahiptirler. Vergi dairesi başkanlıklarında ise düzeltme karar ve yetkisi vergi dairesi başkanına aittir. Başkan bu yetkisini grup müdürlerine, müdürlerle devredebilmektedir.

Vergi hatalarının düzeltilmesinde tutar olarak herhangi bir sınırlama getirilmemiştir.

Otomasyonlu Vergi Daireleri İşlem Yönergesinin 60'ıncı maddesinde mükelleflerin yaptıkları düzeltme taleplerinin vergi dairesi müdürü tarafından 30 gün içinde karara bağlanacağı yazılıdır.

Düzeltilme talebinin hangi sürede vergi dairesi tarafından sonuçlandırılacağı hakkında VUK'ta bir hüküm bulunmamaktadır. Burada 2577 sayılı İdari Yargılama Usulü Kanunu'nun (İYUK) 10'uncu maddesinin 2'nci bendi uyarınca 60 gün içinde düzeltme talebine karşı bir cevap verilmediğinde isteğin reddedilmiş sayılacağı kabul edilmektedir.

2.4- Düzeltme Talebinin Vergi Dairesince Reddi Üzerine Şikâyet Yoluyla Hazine ve Maliye Bakanlığına Başvuru

VUK'un 124'üncü maddesi ve 188 sıra no.lu VUK Genel Tebliği'ne göre şikâyet yolu ile Bakanlığa başvurulabilmesi için öncelikle, düzeltmeye yetkili vergi dairesine düzeltme talebinde bulunulması ve bu talebin de reddedilmiş olması gerekmektedir.

VUK'un 124'üncü maddesinde şikâyet mercii olarak Maliye Bakanlığı gösterilmiştir. Ancak yürürlükten kaldırılan 5345 sayılı Gelir İdaresi Başkanlığının Teşkilat ve Görevleri Hakkında Kanunu'nun 4'üncü maddesi g bendi ile 04.04.2007 tarihinden itibaren şikâyet başvurularını karara bağlamanın Gelir İdaresi Başkanlığının görevleri arasında olduğu belirtilmiştir.

15.07.2018 tarihinde yürürlüğe giren Bakanlıklara Bağlı, İlgili, İlişkili Kurum ve Kuruluşlar ile Diğer Kurum ve Kuruluşların Teşkilatı Hakkındaki 4 sayılı Cumhurbaşkanlığı Kararnamesi ile Hazine ve Maliye Bakanlığına bağlı Gelir İdaresi Başkanlığının kurulmuştur. Söz konusu Cumhurbaşkanlığı Kararnamesinin 137'nci maddesinin f bendinde şikâyet başvurularını karara bağlamak Gelir İdaresi Başkanlığının görevleri arasında sayılmıştır. Halen şikâyet mercii Gelir İdaresi Başkanlığıdır.

Vergi dairesinin mükellefin düzeltme talebini reddi sonrası şikâyet yoluyla başvuru süresine ilişkin VUK'ta özel bir belirleme yapılmamıştır. Şikâyet hakkının düzeltme zaman aşımı süresi içinde her zaman kullanılabileceği öne sürülmekle beraber, şikâyet dilekçesinin süre yönünden reddedilmemesi için başvurunun 60 gün içinde yapılması önerilmektedir.⁷

3- YARGIYA BAŞVURU

3.1- Dava Açma Süresi

Dava açma süresi yönünden şikâyet yoluyla başvurunun neticesine göre üç farklı durum oluşmaktadır.

- Gelir İdaresi Başkanlığının şikâyeti yazılı olarak reddetmesi durumunda; ret yazısının tebliğinden itibaren 30 gün içinde dava açılabilir.
- Şikâyet dilekçesinin verilmesini takiben 60 günlük süre içinde Gelir İdaresi Başkanlığınca cevaplanmaması durumunda istek reddedilmiş sayılır. Bu durumda zımni ret söz konusudur. 60 günlük süresin bittiği tarihten itibaren 30 gün içinde dava açılabilir.
- Gelir İdaresi Başkanlığı tarafından 60 gün içinde verilen cevap kesin değilse, mükellef bunu başvurunun reddi sayarak kesin cevabı beklemeden dava açabilir. Bekleme süresi başvurudan itibaren 6 ayı geçemez.

Bekleme süresi içinde cevap verildiği takdirde ret yazısının tebliğinden itibaren 30 gün içinde dava açılabilir.

Vergi mahkemesine verilen dava dilekçeleri harç ve posta ücretleri alındıktan sonra evrak kayıt defterine kayıt edilir ve tarih ve sayısı yazılır (İYUK md. 4).

3.1.1- Mali Tatilde ve İYUK Uyarınca Çalışmaya Ara Verme Süresi İçerisinde Dava Açılabilir mi?

Dava açma süresinin 01 Temmuz ile 20 Temmuz tarihlerinde olan mali tatile denk gelmesi halinde dava açma süresi işlememektedir. Dava açma süresinin son gününün İYUK uyarınca 20 Temmuz ile 31 Ağustos tarihlerinde olan çalışmaya ara verme dönemine (adli tatil) rastlaması durumunda dava açma süresi adli tatilin sona erdiği günü izleyen günden itibaren yedi gün (7 Eylül tarihine kadar) uzayacaktır. İYUK uyarınca çalışmaya ara verme ve mali tatil süresi içerisinde mevzuatta dava açılmasını engelleyen bir düzenleme bulunmamaktadır. Fiiliyatta bu süreler içerisinde de dava açılabilir.

3.1.2- Mücbir Sebep Halinin Dava Açma Süresini Etkileyip Etkileyemeyeceği Sorunu

Mevzuatta VUK'un 13'üncü maddesi kapsamında mücbir sebep halinde vergi mahkemesinde dava açma süresine etki edeceği, durduracağı yönünde bir düzenleme yoktur. Konu ile yargı kararında yasa maddesinin vergi ödevine ilişkin olduğu, dava açmanın ödev değil hakkın kullanılması olduğu, ilgili yasalarda dava açma sürelerini mücbir sebep nedeniyle uzatan bir belirleme yapılmadığı gerekçesiyle davanın süre aşımı nedeniyle reddine karar veren mahkeme kararı onanmıştır.⁸

⁷ Şükrü KIZILOĞLU ve Zuhal KIZILOĞLU. *Vergi İhtilafları ve Çözüm Yolları*. Yaklaşım Yayıncılık. Ankara 2010. s.136

⁸ İstanbul Bölge İdare Mahkemesi 6. Vergi Dava Dairesi'nin 23.05.2018 tarihli ve E.2018/618, K.2018/1469 sayılı Kararı.

Mağduriyet yaşanmaması için mücbir sebep durumlarının dava açma süresini etkilemediği hususu mükelleflerce dikkate alınmalıdır. Sorunun çözümü yasal düzenleme ile olacaktır.

3.2- Dava Konusu Yapılması Gereken İdari İşlem

Vergi davasına konu olabilecek işlem düzeltmeye konu edilen işlem değil Gelir İdaresi Başkanlığı tarafından tesis edilen olumsuz işlemdir. Davada Hazine ve Maliye Bakanlığı Gelir İdaresi Başkanlığının olumsuz (ret) idari işleminin iptali istenmelidir.

Dava açma süresi geçtikten sonra vergi hatalarının düzeltilmesi isteminde dava konusu idari işlem, düzeltme isteminin reddine ilişkin vergi dairesi işlemine karşı şikâyet yoluyla yapılacak başvuru sonucu Gelir İdaresi Başkanlığınca tesis edilecek ret işlemidir.⁹

Danıştay, vergi hatalarının giderilmesi amacıyla yapılan düzeltme başvuruları ve şikâyet başvurularının reddedilmesi üzerine açılan davaların iptal davası niteliği taşıdığı hakkında karar vermiştir.¹⁰ Açılan dava ile alınan kararın iptali istenmektedir.

3.3- Düzeltme Talebinin Vergi Dairesince Reddedilmesi İşleminin Doğrudan Dava Konusu Yapılması Durumu

Konu ile ilgili Danıştay verdiği kararda, dava açma süresini geçirdikten sonra düzeltme başvurusunda bulunanların, istemlerinin reddine ilişkin vergi dairesi işlemine karşı şikâyet mercii olan Maliye Bakanlığına müracaat edilmeden açılan davada, vergi mahkemesince İYUK hükümleri uyarınca, dilekçenin Maliye Bakanlığına tevdi edilmesi gerektiği yönünde karar vermiştir.¹¹

3.4- Şikâyet Yoluyla Başvuru Sonucunda Davanın Yasal Süresinde Açılmaması Durumunda Yargı Yolu Kapanır mı?

VUK'un 114'üncü maddesinde "Vergi alacağı'nın doğduğu takvim yılını takip eden yılın başından başlayarak beş yıl içinde tarh ve mükellefe tebliğ edilmeyen vergiler zamanaşımına uğrar" hükmü yer almaktadır. Aynı Kanun'un 126'ncı maddesinde ise "114'üncü maddede yazılı zamanaşımı süresi dolduktan sonra meydana çıkarılan vergi hataları düzeltilemez." denilmektedir. Bu durumda düzeltme zamanaşımı süresi dolduktan sonra dava açılırsa süre aşımı nedeniyle usul yönünden reddedilmesi kuvvetle muhtemeldir.

Ancak yasa hükümlerine göre düzeltme zaman aşımı içerisinde birden çok defa düzeltme ve şikâyet yoluyla müracaat talebinde bulunma imkânı olup olmadığı belirsizdir. Ayrıca gerek VUK'ta gerek İYUK'ta bu 5 yıllık süre içerisinde düzeltme talebinin, şikâyet başvurusunun sadece bir kez yapılabileceği, işlemin idari sürecinin yenilemeyeceği, tekrar başlatılamayacağı yönünde bir sınırlama yoktur.

Benzer durumda olan ve mükellef lehine sonuçlanan davada, idarece yapılan savunmada davanın süresinde açılmadığı iddia edilmiş ancak mahkeme kararında birden fazla kez şikâyet yoluna başvurulmasında yasal herhangi bir engel bulunmadığından davalı idarenin süre aşımı iddiası yerinde görülmemekle işin esasına geçilmiştir.¹²

Konuyla ilgili bir Danıştay kararında ise düzeltme talebini reddi üzerine şikâyet yoluyla Maliye Bakanlığına gidilmesi ve Bakanlığın bu başvuruya 60 gün içinde cevap vermemesinin zımnî ret işlemi anlamına geleceği belirtilmiştir. Bu durumda müracaat sahibinin 60 günlük sürenin dolmasını izleyen 30 gün içerisinde vergi

⁹ Danıştay 7. Dairesinin 31.12.2004 tarihli E.2001/2220, K.2004/3742 sayılı Kararı.

¹⁰ Danıştay Vergi Dava Daireleri Genel Kurulunun 17.05.1996 tarihli ve E. 1995/74, K.1996/234 sayılı Kararı.

¹¹ Danıştay Vergi Dava Daireleri Genel Kurulunun 15.03.2001 tarihli ve E. 2003/254, K. 2004/28 sayılı Kararı.

¹² İstanbul 2.Vergi Mahkemesinin 21.05.2019 tarihli ve E. 2018/1880, K. 2019/981 sayılı Kararı.

mahkemesine dava açması gerektiği, bu sürenin geçirilmiş olması durumunda önceki başvuruya cevap verilmesi için yapılacak yeni müracaatın yeni dava açma hakkı doğurmayacağı yönünde karar verilmiştir.¹³

Konunun Danıştay İçtihatları Birleştirme Kurulu Kararı veya yapılacak yasal düzenleme ile açıklığa kavuşturulmasında fayda vardır.

3.5- Davanın Açılması Gereken Yetkili Mahkeme

Düzeltilme ve şikâyet yoluyla açılan davaların görüleceği yargı yeri ile ilgili 2575 sayılı Danıştay Kanunu ile İYUK hükümleri birbirleriyle çalışmaktaydı. Danıştay Kanunu'nun 24'üncü maddesi j bendinde, düzeltme ve şikâyet yoluyla açılan davalar ilk derece mahkemesi olarak Danıştay'da görülecek davalar arasında sayılmaktaydı. Danıştay Kanunu'nun bu madde hükmü kaldırılmadan 18.06.1994 tarihinde yürürlüğe giren İYUK'un 37'nci maddesinin b bendinde ise VUK gereğince şikâyet yoluyla vergi düzeltme taleplerinin reddine ilişkin işlemlerde; vergi, resim, harç ve benzeri mali yükümleri tarh ve tahakkuk ettiren dairenin bulunduğu yerdeki vergi mahkemesinin yetkili olduğu belirtilmiştir. Bu çelişkili ve tartışmalı durum karşısında, Danıştay kararları davanın vergi mahkemesinde görülmesi gerektiği yönünde olmuştur.¹⁴

Danıştay Kanunu'nun 24'üncü maddesi 4575 sayılı Kanun'un 2'nci maddesi ile değiştirilerek bu davalar, 15.06.2000 tarihinden itibaren ilk derece mahkemesi olarak Danıştay'da görülecek davalar kapsamında çıkarılmış ve böylece davanın açılması gereken yargı yerinin vergi mahkemesi olduğu kesinlik kazanmış olup, çelişkili durum da ortadan kaldırılmıştır.¹⁵

3.6- Açılacak Davada Hasım (Davalı)

Sorunu

Vergi davasına konu olan işlem Gelir İdaresi Başkanlığı tarafından tesis edilen olumsuz (ret) idari işlem olduğundan davalı yani hasım Hazine ve Maliye Bakanlığı Gelir İdaresi Başkanlığıdır. Hasımın yanlış gösterilmesi davanın veya dava dilekçenin reddini gerektirmez. Vergi dairesi hasım gösterilerek açılan davalarda mahkemelerce verilen ara kararlar ile davanın doğru hasım olan Bakanlık husumetiyle incelenmesi gerektiği, vergi dairesinin hasım mevkiinden çıkartılması İYUK'un 15'inci maddesinin c fıkrası gereğince dava dilekçesinin gerçek hasma tebliğ edilmek suretiyle dava dosyasının tekemmül ettirilmesi-ne yönünde karar verilmektedir.¹⁶ Danıştay kararları da aynı doğrultudadır.¹⁷

SONUÇ

Türk vergi sisteminde idari çözüm yollarından biri olan vergi hatalarında düzeltme müessesesi, yargı yoluna göre hızlı, kolay, basit, masrafsız, zaman ve emek kaybını önleyen bir yöntemdir. Ancak vergi daireleri ve Gelir İdaresi Başkanlığı mükelleflerin düzeltme ve şikâyet yoluyla başvurularında vergilendirme işleminde bazen açık ve bariz vergi hatası olsa bile hukuki yorum gerektirdiğinden bahisle sorumluluk almamak için talebi reddetmektedir. Bu durumda düzeltme müessesesinden beklenen amaç sağlanamamaktadır. Düzeltme müessesesinin işlevsel, etkin ve yararlı hale getirilmesi için gerekli yasal ve idari tedbirler alınmalıdır. İdarenin nitelikli personel istihdam etmesi, personelin eğitimi, teknolojik altyapı vergi hatasının tespitinde önem arz etmektedir.

¹³ Danıştay 3. Dairesinin 16.03.1999 tarihli E.1997/5123, K. 1999/1027 sayılı Kararı.

¹⁴ Danıştay 3. Dairesinin 04.06.1997 tarihli E.1996/5540, K. 1997/2182 sayılı Kararı.

¹⁵ Şükrü KIZILOĞLU ve Zuhur KIZILOĞLU. a.g.e. s.150.

¹⁶ İstanbul 9.Vergi Mahkemesinin 22.08.2017 tarihli ve E. 2017/1599 sayılı Ara Kararı.

¹⁷ Danıştay 7. Dairesinin 17.03.1999 tarihli E.1998/1537, K. 1999/1146 sayılı Kararı.

Benzer vergi hatalarında yargı tarafından verilen farklı kararların önüne geçilmesi için içtihat birliği sağlanması gerekecektir.

Vergi hatalarında düzeltme müessesesinde idari süreçte ve dava açmada sürelerle ilgili VUK ve İYUK kaynaklı tereddütler vardır. Sürelerle ilgili belirsizliklerin ortadan kaldırılması ve belirlenmelerin daha derli toplu, net ve kesin olması için idari bir usul kanunu olan VUK'ta düzenleme yapılmasında fayda vardır.

KAYNAKÇA

- İNNECİ, A. ve TOSUNER, M. (2018). *"Türkiye'de Gümrük Uyuşmazlıklarının İdari Çözümü: Karşılaştırmalı Bir Değerlendirme"*. Maliye Dergisi. Sayı 174.
- KIZILOĞ, Ş. ve KIZILOĞ, Z. (2010). *Vergi İhtilafları ve Çözüm Yolları*. Yaklaşım Yayıncılık. Ankara.
- ÖZYER, M.A. (2003). *Açıklama ve Örneklerle Vergi Usul Kanunu Uygulaması*, Maliye Hesap Uzmanları Derneği. Ankara.
- Danıştay Vergi Dava Daireleri Genel Kurulunun 27.05.2015 tarihli ve E.2015/243 K. 2015/275 sayılı Kararı.
- Danıştay Vergi Dava Daireleri Genel Kurulunun 22.04.1994 tarihli ve E.1993/118, K.1994/195 sayılı Kararı.
- Danıştay Vergi Dava Daireleri Genel Kurulunun 17.05.1996 tarihli ve E. 1995/74, K. 1996/234 sayılı Kararı.
- Danıştay Vergi Dava Daireleri Genel Kurulunun 15.03.2001 tarihli ve E. 2003/254, K. 2004/28 sayılı Kararı.
- Danıştay 3. Dairesinin 16.03.1999 tarihli ve E.1997/5123, K.1999/1027 sayılı Kararı.
- Danıştay 3. Dairesinin 04.06.1997 tarihli ve E.1996/5540, K.1997/2182 sayılı Kararı.
- Danıştay 7. Dairesinin 30.01.2003 tarihli ve E.2001/4655, K.2003/273 sayılı Kararı.
- Danıştay 7. Dairesinin 17.03.1999 tarihli ve E.1998/1537 K.1999/1146 sayılı Kararı.
- Danıştay 7. Dairesinin 31.12.2004 tarihli ve E.2001/2220, K. 2004/3742 sayılı Kararı.
- İstanbul Bölge İdare Mahkemesi 5. Vergi Dava Dairesinin 18.12.2018 tarihli ve E. 2018/8632, K. 2018/11166 sayılı Kararı.
- İstanbul Bölge İdare Mahkemesinin 6. Vergi Dava Dairesinin 23.05.2018 tarihli ve E.2018/618, K.2018/1469 sayılı Kararı.
- İstanbul 2.Vergi Mahkemesinin 21.05.2019 tarihli ve E. 2018/1880, K. 2019/981 sayılı Kararı.
- İstanbul 9.Vergi Mahkemesinin 22.08.2017 tarihli ve E. 2017/1599 sayılı Ara Kararı.