

213 SAYILI VUK HÜKÜMLERİNE GÖRE VERGİ HATALARININ DÜZELTİLMESİ

• İsmet POLAT •
Vergi Denetmeni

GİRİŞ

Çağdaş vergi sistemlerinin özelliklerinden birisi de vergi uyumsuzluklarının yargı organlarına intikal ettirilmeden idari aşamada çözüme kavuşturulmasıdır. Vergi sistemimizde yer alan vergi hatalarını düzeltme, pişmanlık ve ıslah, vergi cezalarında indirim ve uzlaşma müesseseleri de bu amacın gerçekleştirilmesine yönelik uygulamalardır.

Uygulamada sıklıkla karşılaşılmaması ve vergi idaresi veya mükellefler tarafından yapılan hataların idari yargıda uyumsuzluk konusu yapılmaksızın düzeltilmesinde etkin bir yöntem olması nedeniyle önem arz eden vergi hatalarını düzeltme müessesesi bu çalışmamızın konusudur. Bu müessese 213 sayılı Vergi Usul Kanunu'nun 116-126. maddelerinde düzenlenmiştir.

Çalışmamız dört bölümden ibarettir. Birinci bölümünde vergi hatalarının düzeltilmesiyle ilgili düzenlemelerin kapsamı ve bir hatanın vergi hatası sayılmasının şartları, ikinci bölümünde vergi hatası türleri, üçüncü bölümünde vergi hatalarının ortaya çıkarılması ve vergi hatalarını düzeltmeye yetkili organlar, dördüncü bölümünde ise vergi hatalarını düzeltme usulleri ve vergi hatalarını düzeltmede zamanaşımı süresi konusu ele alınacaktır.

1. VERGİ HATALARININ DÜZELTİLMESİ İLE İLGİLİ DÜZENLEMELERİN KAPSAMI VE BİR HATANIN VERGİ HATASI SAYILMASININ ŞARTLARI

1.1. Vergi Hatalarının Düzeltilmesi İle İlgili Düzenlemelerin Kapsamı

Yukarıda değinildiği üzere, vergi hatalarının düzeltilmesine ilişkin hükümler, 213 sayılı

VUK'nun 116-126. maddelerinde yer almaktadır.

VUK'nun 1. maddesi gereğince, VUK hükümleri genel bütçeye giren vergi, resim ve harçlar ile il özel idarelerine ve belediyelere ait vergi, resim ve harçlar ile bunlara bağlı vergi, resim ve zamlar hakkında uygulanır. Bu kanun hükümlerinin gümrük ve tekel vergileri hakkında uygulanmayacağı da kanunun 2. maddesinde hükme bağlanmıştır. Dolayısıyla VUK'nun vergi hatalarının düzeltilmesiyle ilgili hükümleri gümrük ve tekel vergileri hakkında uygulanmamaktadır.

VUK'nun 375. maddesi hükmü de "vergi cezalarında yapılan hatalar, bu kanunda vergi hataları için belli edilen usul ve şartlara göre düzeltilir." şeklindedir

Bu yasal düzenlemelerden de anlaşılacağı üzere, vergi hatalarının düzeltilmesiyle ilgili olarak VUK'nun 116-126. maddelerinde yer alan hükümler, gümrük ve tekel vergileri dışında genel bütçeye giren vergi, resim ve harçlar ile il özel idarelerine ve belediyelere ait vergi, resim ve harçlar ile bunlara bağlı vergi, resim, zamlar ve cezalar hakkında uygulanır.

1.2. Bir Hatanın Vergi Hatası Sayılmasının Şartları

VUK'nun 116. maddesinde vergi hatası "vergiye müteallik hesaplarda veya vergilendirilmede yapılan hatalar yüzünden haksız yere fazla veya eksik vergi istenmesi veya alınması" olarak tanımlanmıştır. Bu madde hükmünü dikkate alarak bir hatanın vergi hatası sayılmasının şartlarını aşağıdaki gibi sayabiliriz.

1.2.1. Haksız Bir İşlemin Olması

Madde metninde yer alan "haksız yere" tabirinden, yapılan işlemin haksız bir işlem olması

gerektiği anlaşılmaktadır. Bir işlemin haksız sayılabilmesi için, yapılan işlemin hukuka ve kanuna aykırı olması gerekir. Bu durum vergilendirme işlemini sebep ve konu bakımından sakat kılmaktadır.¹

Vergi hatalarında kanuna aykırılıktan kasıt, işlemin vergiyi doğuran olayın meydana geldiği sırada yürürlükte olan kanun hükümlerine aykırı olmasıdır. Yani, sonradan yapılan kanun değişikliği nedeniyle önceden yapılmış bir vergilendirme işlemi sakat hale gelmez. Ancak bazı düzenlemelerle eski işlemlerin düzeltilmesi öngörülebilir. Bu şekildeki düzeltmeler özel nitelikte olup VUK'nun 116-126. maddelerinde düzenlenen genel hükümlerin dışındadır.²

1.2.2. Fazla Veya Eksik Vergi İstenmesi Veya Alınması

Maddedeki "fazla veya eksik vergi istenmesi veya alınması" tabirinden de anlaşılacağı üzere, vergi hatası sayılacak haksız bir işlemin sonucunda fazla veya eksik vergi istenmesi veya alınmasının sözkonusu olması gerekir. Böyle bir durum yoksa vergi hatasından bahsedilemez.

1.2.3. Hatanın Kanunda Sayılan Hatalardan Olması

Yukarıda yazılı 116. madde metninde "vergiye müteallik hesaplarda veya vergilendirmede yapılan hatalar" tabiri yer almaktadır. Hesap hataları müteakip 117. maddede, vergilendirme hataları da müteakip 118. maddede sayılmıştır. Dolayısıyla sözkonusu vergi hatasının bu maddelerde sayılan hatalardan olması gerekir. Bu konu izleyen bölümde ayrıntılı olarak ele alınacaktır.

1.2.4. İşlemin Kesin ve Yürütülmesi Zorunlu Bireysel Bir İşlem Olması

Vergi hatası sayılacak işlemin, kesin ve yürütülmesi zorunlu bireysel bir işlem olması, yani verginin tarhi, tebliği, tahakkuku ve tahsili ile ilgili olması gerekir. Bu işlemlerden önceki işlemlerde yapılan hatalar henüz mükellefe duyurulmadıkları için vergi hatası sayılmazlar. Yönetmelik, teb-

liğ vb. idari düzenlemeler, genel nitelikte oldukları için düzeltme işlemine konu edilemezler.

1.2.5. Hatanın Kolay Tespit Edilebilen, Basit, Açık Ve Tartışma Konusu Yapılamayacak Bir İşlem Olması

İzleyen bölümde ayrıntılı olarak açıklanacağı üzere, vergi hataları kolay tespit edilebilen, basit, açık ve tartışma konusu yapılamayacak hatalardır. "Hukuki uyumsuzluk" veya "yorum uyumsuzluğu" olarak nitelendirilebilecek işlemlerin, düzeltme hükümlerine göre değil, yargı organlarının kararlarına göre çözümlenmesi gerekir.³

Vergilendirme işlemlerinde yapılan bir hatanın düzeltme işlemine konu edilebilmesi için yukarıda sayılan şartların olması gerekir. Aksi takdirde düzeltme işlemine konu edilemez.

2. VERGİ HATASI TÜRLERİ

2.1. Hesap Hataları

VUK'nun 117. maddesinde hesap hataları, matrah hataları, vergi miktarındaki hatalar ve verginin mükerrer olması olmak üzere üç başlık halinde sayılmıştır.

2.1.1. Matrah Hataları

117.maddenin 1.bendi, "Matrah hataları: vergilendirme ile ilgili beyanname, tahakkuk fişi, ihbarname, tekalif cetveli ve kararlarda matraha ait rakamların veya indirimlerin eksik veya fazla gösterilmiş veya hesaplanmış olmasıdır." hükmünü içermektedir.

Bu bentte vergilendirme ile belgeler olan beyanname, tahakkuk fişi, ihbarname, tekalif cetveli ve kararlarda yapılan maddi hatalardan bahsedilmektedir.

Her vergi kanununda, o verginin beyanıyla ilgili hükümler yer almaktadır. Örneğin GVK'nun 83-116. maddeleri gelir vergisi beyannamesine, KVK'nun 20-39. maddeleri kurumlar vergisi beyannamesine, KDVK'nun 40-45. maddeleri katma değer vergisi beyannamesine ilişkin hükümleri kapsamaktadır. Verginin beyan üzerine tarh edildiği hallerde kullanılan ve VUK'nun 25-28. maddelerinde düzenlenen tahakkuk fişinin dayanağı da beyanname dir.

Mükellefin beyanname vermemesi veya

beyanının gerçeği yansıtmaması durumunda, beyanname usulüne göre tarhiyat yerine, VUK'nun 29., 30.ve Mük.30. maddelerinde sayılan ikmalen, re'sen veya idarece tarhiyat usullerinden biri sözkonusu olabilmektedir. Bu şekilde, ilave bir verginin tarh edilmesini veya cezanın kesilmesini gerektiren durumlarda ihbarname esas geçerli olmaktadır. Yani tarh edilen vergi ve kesilen cezalar ihbarname ile mükellefe tebliğ edilir. İhbarname ile ilgili düzenlemeler VUK'nun 34. ve 35. maddelerinde yer almaktadır. İhbarnamenin dayanağı, vergi inceleme raporları, takdir komisyonu kararları, yoklama fişleri veya tutanaklar olabilmektedir.

1319 sayılı Emlak Vergisi Kanunu'nun, 1446 sayılı kanunun 3.maddesiyle değiştirilen 41. maddesinin 3. bendi ile VUK'nun tahrir usulüne ilişkin maddeleri 01.03.1972 tarihinden itibaren yürürlükten kaldırılmıştır. Dolayısıyla, vergi sistemimizde tekalif cetveli ile uygulama esası kalmamıştır.

Yukarıda sayılan belgelerde matraha ait rakamların veya indirimlerin eksik veya fazla gösterilmiş olması matrah hatalarını teşkil etmektedir. KDV beyannamelerinde teslim ve hizmet bedelleri toplamının eksik veya fazla yazılması, gelir veya kurumlar vergisi beyannamelerindeki bazı tablolara yazılması gereken rakamların yazılmaması nedeniyle matrahın eksik hesaplanması, vergi inceleme raporu veya takdir komisyonu kararlarındaki matrahların yanlış hesaplanması veya yanlış yazılması, bazı belgelerde "0"ın eksik veya fazla yazılması gibi hatalar matrah hatası sayılmaktadır.

Matrah hatalarının sadece yukarıda sayılan belgelerde yapılmış olması gerekir. Bu belgelerin dayanağı olan defter ve belgelerdeki hatalar düzeltme hükümleri kapsamına girmemektedir.⁴ Bu şekilde yapılan hataların düzeltme hükümlerine göre değil, defter ve belgeler üzerinde yapılacak vergi incelemesi ile çözümlenmesi gerekir.

Vergi incelemesinden maksadın, ödemesi gereken vergilerin doğruluğunu araştırmak, tespit etmek ve sağlamak olduğu VUK'nun 134.

maddesiyle hükme bağlanmıştır. Dolayısıyla bir vergi incelemesinde defter ve belgelerde yapılan bir hata sonucu fazla ödendiği tespit edilen verginin mükelleflere iade edilmesi gerekir.⁵ Ancak mükelleflerin ihtiyarına bırakılmış durumlarda, tercihlerini kendi aleyhlerine kullanmaları sonucu ödenen fazla verginin ne düzeltme hükümlerine göre, ne de vergi incelemesine dayanılarak iade edilmesi mümkün değildir. Örneğin gelir vergisi matrahının tespitinde indirim konusu yapabilecek bir giderin indirim konusu yapılmaması nedeniyle sonradan düzeltme talebinde bulunulamaz.

Vergi inceleme raporları ve eklerindeki (tutanak vb.) maddi hatalar sonucunda vergi matrahı fazla veya eksik hesaplanmışsa, bu durum düzeltme hükümleri kapsamında düzeltilebilir. Ancak rapor ve eklerine dayanak olan defter ve belgelerdeki hatalar bu kapsamda değerlendirilemez.⁶

Takdir komisyonu kararlarına esas teşkil eden bilgilerdeki hatalar düzeltme hükümleri kapsamında değerlendirilemez. Ancak vergi daireleri tarafından verilen yanlış bilgiler esas alınarak verilen takdir komisyonu kararları düzeltme konusu yapılabilir. Örneğin beyannamenin verilmemiş olması nedeniyle mükellefin takdir komisyonuna sevk edilmesi ve takdir komisyonu kararının verilmesinden sonra mükellefin önceden beyanname vermiş olduğunun tespit edilmesi durumunda verilen takdir komisyonu kararı düzeltme hükümlerine göre kaldırılır. Yine, bazı takdir komisyonu kararları ancak yeni bir kararla düzeltilebilir. Örneğin bir takvim yılı içerisinde dört ay çalışan bir mükellefin takdir komisyonuna sevk edilmesi ancak vergi dairesince mükellefin on iki ay çalıştığı şeklinde takdir komisyonuna bilgi verilmesi üzerine verilen karar düzeltme konusu yapılabilir.VUK'nun 76. maddesi gereğince, takdir komisyonu, mükellefin daha önce beyan etmiş olduğu matrahtan daha düşük bir matrah takdir edemez.

VUK'nun 378.maddesinin 3. fıkrası, "Mükellefler beyan ettikleri matrahlara ve bu matrahlar üzerinden tarh edilen vergilere karşı dava

açamazlar. Bu kanunun vergi hatalarına ait hükümleri mahfuzdur." Şeklinde dir. Dolayısıyla, mükellefler, düzeltme hükümleri kapsamında bir vergi hatası sonucunda fazladan bir matrah beyan etmişlerse bunun düzeltilmesi talebinde bulunabilirler. Taleplerinin reddedilmesi durumunda da dava yoluna başvuru olabilirler.

2.1.2. Vergi Miktarında Hata

Vergi miktarında hatalar, 117. maddenin 2. bendinde belirtilmiştir. "Vergi miktarında hatalar: Vergi nispet ve tarifelerinin yanlış uygulanması, mahsupların yapılmamış veya yanlış yapılmış olması birinci bentte yazılı vesikalarda verginin eksik veya fazla hesaplanmış veya gösterilmiş olmasıdır."

Vergi oran ve tarifelerinin yanlış uygulanması, yapılması gereken mahsupların yapılmaması veya yanlış yapılması vb. hatalar vergi miktarının fazla veya eksik hesaplanmasına yol açabilir. Örneğin, GVK'nun 103. maddesinde yer alan tarifenin yanlış uygulanması, gelir vergisi tutarının eksik veya fazla hesaplanmasına yol açar.

Vergi miktarında yapılan hataların da tahakkuk fişi, ihbarname veya bunların dayanağı olan beyanname, vergi inceleme raporu, takdir komisyonu kararı, yoklama fişi vb. belgelerde yapılmış olması gerekir.

2.1.3. Verginin Mükerrer Olması

117. maddenin 3. bendinde, aynı vergi kanununun uygulanmasında belli bir vergilendirme dönemi için aynı matrah üzerinden bir defadan fazla vergi istenmesi veya alınması durumu verginin mükerrer olması olarak tanımlanmıştır.

Beyanname verdiği halde yapılan bir yanlışlık sonucu beyanname vermeyenler listesine alınan bir mükellefin, beyanname vermediği gerekçesiyle takdir komisyonuna sevk edilmesi ve takdir komisyonunun mükellef adına matrah takdir etmesi bu tür hatalara örnek olarak verilebilir.

Mükelleflerin bağlı oldukları vergi dairesi yerine başka vergi dairelerine beyanname vermeleri ve bağlı oldukları vergi dairesinin de mü-

kellef adına matrah takdir etmesi de verginin mükerrerliğine sebep olabilir.

2.2. Vergilendirme Hataları

Vergilendirme hataları da VUK'nun 118. maddesinde, mükellefin şahsında hata, mükellefiyette hata, mevzuda hata ve vergilendirme veya muafiyet döneminde hata olarak dört başlık altında sayılmıştır.

2.2.1. Mükellefin Şahsında Hata

Maddenin 1. bendi hükmüne göre, mükellefin şahsında hata: bir verginin asıl borçlusu yerine başka bir kişiden istenmesi veya alınmasıdır.

Mükellef ve vergi sorumlusunun kimler olduğu VUK'nun 8. maddesinde belirtilmiştir. Verginin, mükellef yerine başka kişilerden istenmesi, vergi sorumlusu yerine mükelleften istenmesi, şirket tüzel kişiliği yerine ortaklardan istenmesi vb. haller bu tür hatalara örnek gösterilebilir.

Mükellef tayininin tartışmalı olduğu durumlarda mükellefin şahsında hatadan bahsedilemez.

2.2.2. Mükellefiyette Hata

Maddenin 2. bendine göre mükellefiyette hata, açık olarak vergiye tabi olmayan veya vergiden muaf bulunan kimselerden vergi istenmesi veya alınmasıdır.

Her vergi kanununda, o verginin uygulama alanı, konusu ve mükellefi ile kimlerin bu vergiden muaf olduklarına ilişkin hükümler yer almaktadır. Açık olarak vergiye tabi olmayan veya vergiden muaf olan kişilerden vergi istenmesi veya alınması vergi hatası sayılır. Örneğin KVK'nun 7. maddesinde sayılan kurumlar vergisinden muaf kişilerden vergi istenmesi veya alınması vb.

Kanun koyucu bu konuda "açık olma" ölçütü getirmiştir. Aksi halde, yani mükellefiyet yada muafiyet konusunun tartışmalı olduğu durumlarda vergi hatası değil hukuki uyumsuzluk söz konusudur.⁷ Bir yükümlünün ticari faaliyetinin olup olmadığı, ticari kazanç sağlayıp sağlamadığı konusunda yapılan hatalar vergi hatası sayılmaz.⁸

2.2.3. Verginin Mevzuunda Hata

Açık olarak verginin mevzuuna girmeyen-

veya vergiden müstesna olan gelir, servet, madde, kıymet, evrak ve işlemler üzerinden vergi istenmesi veya alınması hususları da madde- nin 3. bendinde verginin mevzuunda yapılan hatalar olarak sayılmıştır.

Bu bentte mükellefin şahsı değil, vergi dışında bırakılmış bazı kazanç ve iratlar üzerinden vergi istenmesi veya alınması durumu sözkonusudur. GVK'nun 21.maddesinde belirtilen istisna tutarında gayrimenkul sermaye iradı elde edenlerden vergi istenmesi veya alınması, Damga Vergisi Kanunu kapsamında yer almayan bir kağıt üzerinden damga vergisi istenmesi veya alınması gibi.

Kanuni süresinde ödendiği için vergi ziya- na sebebiyet verilmediği halde tahakkukun geç yapılması nedeniyle kesilen ceza mevzuda hata sayılır.⁹

2.2.4. Vergilendirme Veya Muafiyet Döneminde Hata

Maddenin 4. bendi uyarınca, aranan verginin ilgili bulunduğu vergilendirme döneminin yanlış gösterilmiş olması veya süre itibarıyla eksik veya fazla hesaplanmış olması, vergilendirme veya muafiyet döneminde hata sayılmaktadır. 2003 yılına ait gelirin 2004 yılı geliri olarak vergilendirilmesi, muafiyet döneminin yanlış tespit edilmiş olması vb. hatalar vergilendirme veya muafiyet dönemiyle ilgili hatalar sayılmaktadır.

2.3. Vergi Hatalarına İlişkin Özellik Arz Eden Durumlar

2.3.1. Uzlaşma Konusu Olan Tarhiyatlarda Vergi Hatası

Uzlaşmaya konu olan ve uzlaşılan vergi ve cezalarda Danıştay dahil hiçbir mercide dava açılmayacağı VUK'nun Ek-6. maddesiyle hüküm altına alınmıştır.

"Bununla beraber, üzerinde uzlaşılan tarhiyatın vergi hatası taşıması halinde düzeltme yapılabilmesi gerekmektedir. Ancak bu hallerde, uzlaşmanın yenilenmesi ve düzeltmenin ikinci uzlaşma kararına göre yapılması uygun olur."¹⁰

Maliye Bakanlığı Gelirler Genel Müdürlüğü'nün 02.12.1999 tarih ve 28/2880-5314 sayılı

muktezasında, uzlaşmaya konu olan ve uzlaşma sağlanan vergi ve cezalarda vergi hatası bulunması durumunda, bu hatanın düzeltme hükümlerine göre düzeltilebileceği belirtilmiştir.

2.3.2. Vergi Mahkemesi, Bölge İdare Mahkemesi Veya Danıştay'dan Geçmiş Muamelelerde Vergi Hatası

VUK'nun 125. maddesinde, "Vergi mahkemesi, bölge idare mahkemesi ve Danıştay'dan

geçmiş olan muamelelerde vergi hataları bulunduğu takdirde, bu hatalar yargı kararları kesinleşmiş olsa bile, evvelki maddelerde yazılı usul dairesinde düzeltilebilir. Şu kadar ki; düzeltmenin yapılabilmesi için hatalar hakkında anılan yargı mercileri tarafından bir karar verilmemiş olması şarttır." hükmü bulunmaktadır. Dolayısıyla hata ile ilgili bir karar verilmemiş olması şartıyla, yargı kararları da düzeltmeye konu edilebilir. Yani, yargı kararı, hata olduğu halde kesinleşmiştir.

Bazen yargı kararlarında da hesaplama hataları olabilir. Gerekece ile sonuç arasında çelişki bulunabilir. Bu gibi durumlar vergi dairesince düzeltilemez. İdari Yargılama Usulü Kanunu'nun 29. ve 30. maddelerindeki hükümler gereğince, vergi mahkemesi, bölge idare mahkemesi ve Danıştay'dan kararın düzeltilmesi talep edilebilir.¹¹

2.3.3. Ceza İndiriminden Yararlanılarak Yapılan Ödemelerde Hata

VUK'nun 376. maddesi gereğince, maddede metninde belirtilen şartlarla ceza indiriminden yararlanan mükellefler adına kesilen vergi ziyaı cezasının birinci defada yarısı, müteakiben kesilenlerde üçte biri, usulsüzlük veya özel usulsüzlük cezalarının da üçte biri indirilir.

Bu maddede belirtilen indirim müessesesinden yararlanılarak yapılan ödemelerde vergi hatası bulunması durumunda, bu hataların düzeltme hükümlerine göre düzeltilmesi gerekir.

2.3.4. Vergi Cezalarında Düzeltme

Daha önce de değinildiği üzere, VUK'nun 375. maddesi hükmü gereğince, vergi cezalarındaki hatalar da, bu kanunun vergi hatalarının düzeltilmesine ilişkin hükümlere göre düzeltilir.

2.3.5. Ödeme Emirlerine Karşı Açılan Davaların Vergi Mahkemeleri Ve Danıştay Tarafından Reddedilmesi Durumunda Vergi Hatası

Bir vergiyle ilgili ödeme emrine karşı açılan dava mükellefin aleyhine sonuçlanabilir. Bu karar tarhiyat sırasında yapılmış olan vergi hataları için verilmiş sayılmaz.¹²

Yargı kararı tarhiyatla ilgili olmayıp ödemeyle ilgilidir. Bu nedenle, ödeme emrine karşı açılan davanın reddedilmesinden sonra, verginin tarihi ile ilgili olarak sonradan tespit edilen hatalar, zamanaşımı süresi içinde düzeltme işlemine konu edilebilir.

3. VERGİ HATALARININ ORTAYA ÇIKARILMASI VE VERGİ HATALARINI DÜZELTMeye YETKİLİ ORGANLAR

3.1. Vergi Hatalarının Ortaya Çıkarılması

Vergi hatalarının ortaya çıkarılması konusu da VUK'nun 119.maddesinde düzenlenmiştir.

Buna göre vergi hataları;

- . ilgili memurun hatayı bulması veya görmesiyle,
- . üst memurların yaptıkları kontroller sırasında hatanın görülmesiyle,
- . yapılan teftişler ve vergi incelemeleri sırasında hatanın tespit edilmesiyle,
- . mükelleflerin hatayı tespit ederek vergi dairesine müracaat etmeleriyle ortaya çıkarılmaktadır.

Bu yollardan hangisi ile tespit edilirse edilsin, hatalar tespit edildikleri tarihte ortaya çıkarılmış sayılırlar. Bu tarih hatanın bulunması üzerine düzenlenen tutanak tarihidir. Yine, hatanın bulunması üzerine düzenlenen yazılar, teftiş ve vergi inceleme raporları ile mükelleflerce verilen dilekçelerdeki tarihler de hatanın ortaya çıkarıldığı tarih sayılmaktadır.¹³

3.2. Vergi Hatalarını Düzeltme Yetkisi

VUK'nun 120. maddesi gereğince vergi hatalarını düzeltme yetkisi vergi dairesi müdürüne aittir. Bu yetki başkası tarafından kullanılmaz. Ancak vergi dairesi müdürüne vekalet eden kişiler tarafından kullanılabilir. Bağımsız ver-

gi dairesi olmadığı yerlerde düzeltme yetkisi mal müdürü veya vekili tarafından kullanılmaktadır. İlerde değinileceği üzere, şikayet yoluyla Maliye Bakanlığı'na başvurulması halinde, düzeltme yetkisi Maliye Bakanlığı'na aittir. Ancak düzeltme işlemleri vergi dairesi tarafından yapılmaktadır. Düzeltmeye konu olan tutarla ilgili bir sınırlama sözkonusu değildir.

4. VERGİ HATALARINI DÜZELTİLMESİ USULLERİ VE VERGİ HATALARINI DÜZELTMEDE ZAMANAŞIMI SÜRESİ

4.1. Düzeltmenin Mükellefin Lehine Olması Halli

4.1.1. Re'sen Düzeltme

VUK'nun 121. maddesi hükmü gereğince, idarece tereddüt edilmeyecek derecede açık ve mutlak vergi hataları re'sen düzeltilir. Bu durumda mükellefin başvurmasına gerek yoktur. Re'sen düzeltmede, vergi hatasının üst makamlarca veya teftiş ve incelemeyle tespit edilmesi de şart değildir.

Bu düzenlemenin tabii sonucu bazı hataların re'sen düzeltilemeyeceğidir. Hata olduğu kabul edilmeyen durumların, hata olup olmadıkları yargı kararı ile sonuca bağlanır.¹⁴

Düzeltilme işleminin mükellefin lehine olması durumunda, VUK'nun 120. maddesinin 2. fıkrası gereğince, vergi hataları, vergi dairesi müdürünün karar vermesi üzerine düzeltme fişi tanzim edilerek düzeltilir ve düzeltme fişinin bir örneği mükellefe gönderilir. Bu durumda ihbarname düzenlenmez. Vergi hatasına konu olan vergi tahsil edilmişse, fazla tahsil edilen vergi mükellefe red ve iade olunur. Mükellefler, kendilerine düzeltme fişi tebliğ edildiği tarihten itibaren, bir yıl içerisinde ilgili saymanlığa müracaat ederek paralarını alabilirler. Bir yıl içerisinde müracaat etmeyen mükellefler bu haktan faydalanamazlar.

Aynı maddenin üçüncü fıkrası hükmü gereğince, nakden veya mahsuben tahsil edilen ancak fazla veya yersiz olarak tahsil edildiği anlaşılan vergilerde ve kanunları gereğince mükelleflere yapılacak iade ve mahsup işlemlerinde,

düzeltilmeye dayanak teşkil edecek belgeler ile bu işlemlere ait usul ve esaslar Maliye Bakanlığınca belirlenir.

4.1.2. Mükellefin Talebi Üzerine Düzeltme

VUK'nun 122. maddesi gereğince, mükellefler, vergi dairesinden yazı ile vergi hatalarının düzeltilmesini isteyebilirler. Bu yazıların posta ile taahhütlü olarak gönderilmesi caizdir. Böyle bir durumda VUK'nun 170. maddesi gereğince, yazının postaya verildiği tarih, vergi dairesine verildiği tarih yerine geçer. Düzeltme talebinin mükellefin bağlı olduğu vergi dairesine yapılması gerekir. Stopaj suretiyle kesilen vergilerle ilgili bir hata olması durumunda, düzeltme talebi verginin ödendiği vergi dairesine yapılmalıdır.

Düzeltilme talebiyle ilgili dilekçedeki şekil noksanlığı düzeltme talebini geçersiz kılmaz.¹⁵

Vergi sorumlularının düzeltme talebinde bulunup bulunmayacakları tartışılmakta ve bu konuda değişik görüşler ileri sürülmektedir. VUK'nun 8.maddesinde, mükellef, vergi kanunlarına göre kendisine vergi borcu terettübeden gerçek ve tüzel kişiler olarak tanımlanmış, mükellef deyiminin vergi sorumlularını da kapsadığı belirtilmiştir. Bu nedenle, vergi hatasının düzeltilmesi vergi sorumluları tarafından da talep edilebilir.¹⁶ Vergi sorumlularının düzeltme talebinde bulunabileceklerine dair bazı yargı kararları da bulunmaktadır.¹⁷

122.madde metninde sadece mükelleflerden bahsedilmiş olması nedeniyle, düzeltmenin, vergiyi stopaj yoluyla kesip vergi dairesine ödemek zorunda olan işveren tarafından değil, işçiler tarafından talep edilmesi gerekir.¹⁸ 84 no'lu GVK Genel Tebliğiyle, bir işyerinde çalışan işçilerin tümü için bir düzeltme fişinin düzenlenebileceği ve düzeltmenin de bu fişe göre yapılabileceği vergi idaresi tarafından da kabul edilmiştir.

Yukarıdaki açıklamalardan da anlaşılacağı üzere, vergi sorumlularının düzeltme talebinde bulunup bulunmayacakları hususunun her olay açısından farklı değerlendirilmesi gerekmektedir.

VUK'nun 123.maddesi hükmü gereğince, mükellefin başvurusunu değerlendiren ilgili servis, düzeltme talebini servis notuyla birlikte düzeltme merclisi olan vergi dairesi müdürüne gönderir.

Mükellefin talebinin kabul edilmesi durumunda, yukarıda açıklanan şartlarla düzeltme işlemleri yapılmaktadır. Düzeltme talebi yerinde görülmediği takdirde, durum ilgiliye yazı ile tebliğ edilir.

4.2. Düzeltmenin Mükellefin Aleyhinde Olması Hall

4.2.1. Re'sen Düzeltmenin Mükellefin Aleyhinde Olması

VUK'nun 121. maddesi hükmü gereğince, re'sen düzeltme işleminin mükellefin aleyhine olması durumunda, bu durum ihbarname ile mükellefe tebliğ edilir. Mükellefin, yapılan tarhiyat işlemine karşı bir ay içerisinde dava açma hakkı mevcuttur. Dava açma hakkının kullanılmaması durumunda tarh edilen vergi tahakkuk etmiş olur. Vergi mahkemesinde dava açılmışsa, bu verginin tahsil İYUK'nun 27. maddesinin 3.bendi gereğince mahkeme sonuçlanıncaya kadar ertelenir.

4.2.2. Mükellefin Düzeltme Talebinin Reddedilmesi

VUK'nda mükellefin düzeltme talebine verilecek cevapla ilgili süreyle ilgili bir düzenleme yer almamaktadır. İlerde değinileceği üzere, İYUK'nun 10. ve 11. maddeleri hükümlerine göre bu süre altmış gündür.

Vergi dairesi, mükellefin talebine altmış gün içerisinde red cevabı verebilir. Bu süre içerisinde hiç cevap verilmemesi de red sayılmaktadır. Mükellefçe yapılan düzeltme taleplerinin vergi dairesince reddedilmesi, düzeltme başvurusunun yapıldığı tarihe göre farklı sonuçlar doğurmaktadır.

4.2.2.1. Düzeltme Talebinin Dava Açma Süresi İçerisinde Yapılması

VUK'nun 123. maddesinin 2686 sayılı yasayla değişmeden önceki hükmüne göre, düzeltme talebinde bulunanların taleplerinin reddedilmesi halinde düzeltme talepleri itiraz dilekçesi yerine geçmekte idi. 2686 sayılı yasayla bu hüküm yürürlükten kaldırılmıştır.

İYUK'nun 10.maddesinin 2.bendi gereğince altmış gün içerisinde red cevabının verilmesi veya hiç cevap verilmemesi talebin reddi anlamındadır. Ancak altmış gün içerisinde kesin bir cevap verilmeyebilir. Bu durumda, mükellef talebin reddine göre dava açabileceği gibi kesin

cevabı da bekleyebilir. Bekleme süresi başvuru tarihinden itibaren altı ayı geçemez.

İYUK'nun 11.maddesinin 3.bendine göre, mükellefin dava açma süresi talebin reddedildiği tarihten itibaren tekrar işlemeye başlar. Bu durumda başvurma tarihine kadar geçen süre de dikkate alınır. İYUK'nun 7.maddesine göre vergi mahkemelerinde dava açma süresi otuz gündür. Örneğin dava açma süresinin yirminci gününde düzeltme dilekçesi veren bir mükellefin talebinin reddedilmesi durumunda, kalan on günlük dava açma süresi işlemeye başlar.

Dava açma süresi içinde düzeltme talebine konu olan vergi hatası, ikmalen, re'sen veya idarece yapılan tarhiyatla ilgili ise, mükellef düzeltme talebinde bulunmadan direkt olarak yargı yoluna başvurabilir. İdari bir işlem söz konusu olduğundan, düzeltme talebinde bulunma veya yargı yoluna başvurma mükellefin arzusuna bağlıdır.¹⁹

VUK'nun 378.maddesinin 2.fıkrasında mükelleflerin beyan ettikleri matrahlara karşı dava açamayacakları, ancak VUK'nun düzeltmeye ilişkin hükümlerinin saklı olduğu belirtilmiştir. Dolayısıyla, dava açma süresi içerisinde düzeltme talebine konu olan hatanın beyanname üzerinden yapılan tarhiyatla ilgili olması durumunda öncelikle düzeltme talebinde bulunulması gerekir. Düzeltme talebinin reddi durumunda yargı yoluna başvurulabilir.

Beyanname esasına göre tarh olunan vergilerdeki hatalarla ilgili olarak düzeltme talebinde bulunulmadan direkt olarak yargı yoluna başvurulabileceği yönünde yargı kararlarına rastlanıldığı gibi, öncelikle düzeltme talebinde bulunulması gerektiği yönünde de yargı kararları bulunmaktadır.²⁰

İzleyen kısımda açıklanacağı üzere, dava açma süresinden sonra yaptıkları düzeltme talepleri reddedilenler, şikayet yoluyla Maliye Bakanlığı'na başvurabilirler. Dava açma süresi içerisinde yapılan başvurunun reddedilmesi durumunda böyle bir imkan söz konusu olmamaktadır. Ancak farklı yönde yargı kararları da mevcuttur.²¹

4.2.2.2. Düzeltme Talebinin Dava Açma Süresinden Sonra Yapılması

VUK'nun 124. maddesi hükmüne göre, dava açma süresinden sonra yaptıkları düzeltme talepleri reddedilenler şikayet yoluyla Maliye Bakanlığı'na başvurabilirler. Aynı madde hükmüne göre, il özel idaresi vergileri hakkındaki talepleri reddedilenler valiliğe, belediye vergileriyle ilgili talepleri reddedilenler de belediye başkanlığına şikayet yoluyla başvurabilirler.

Vergi dairesince düzeltme talepleri reddedilenlerin şikayet yoluyla Maliye Bakanlığı'na başvurma süresi VUK'nda belirtilmemiş olup uygulama başvuru süresinin zamanaşımı süresi ile sınırlı olduğu yönündedir. Ancak bu konuda da farklı görüşler bulunmaktadır.

Dava açma süresi dolduktan sonra düzeltme talebinde bulunan ve bu talebi reddedilenlerin, İYUK'nun 11. maddesi hükmü gereğince altmış gün içerisinde Maliye Bakanlığı'na başvurmaları gerektiğini savunanların yanında, zamanaşımı süresi geçilmemek şartıyla, başvurunun istendiği zaman yapılabileceğini savunanlar da vardır.²² Bu tartışmalar daha çok dava açma süresiyle ilgilidir.

İYUK'nun 37. maddesi b bendi hükmü gereğince, Maliye Bakanlığına şikayet yoluyla yapılan talepleri reddedilenler de otuz gün içerisinde vergi mahkemesinde dava açabilirler.

4.3. Vergi Hatalarını Düzeltmede Zamanaşımı Süresi

Vergi hatalarının düzeltilmesinde zamanaşımı süresini düzenleyen VUK'nun 126. maddesi, VUK'nun 114. maddesinde yazılı zamanaşımı süresi geçtikten sonra ortaya çıkarılan vergi hatalarının düzeltilmeyeceğini hükme bağlamıştır.

Söz konusu 114. madde hükmüne göre zamanaşımı süresi, vergiyi doğuran olayın meydana geldiği yılı takip eden yılın başından başlamak üzere beş yıldır. Ancak 126. maddede zamanaşımı süresi için üç özel durum öngörülmüştür. Buna göre düzeltme zamanaşımı süresi:

-zamanaşımı süresinin son yılı içerisinde tarh ve tebliğ edilen vergilerde hatanın yapıldığı,

-ilan yoluyla tebliğ edilip vergi mahkemesinde dava konusu yapılmaksızın tahakkuk eden vergilerde ödeme emrinin mükellefe tebliğ edildiği,

-ihbarname ve ödeme emri ilan yoluyla tebliğ edilen vergilerde 6183 sayılı AATUHK kanunun hükümlerine göre haczin yapıldığı,

tarihten itibaren bir yıldan aşağı olamaz.

SONUÇ

Bu çalışmamızda, 213 sayılı VUK'nun 116-126. maddelerinde yer alan vergi hatalarının düzeltilmesi müessesesi ayrıntılı olarak incelenmiştir.

Çalışmamızın önceki bölümlerinde yer aldığı üzere, VUK hükümleri gümrük ve tekel vergileri hakkında uygulanmadığından düzeltme hükümleri de bu vergiler hakkında uygulanmamaktadır. Düzeltme müessesesinin kapsamının genişletilerek, bu hükümlerin gümrük ve tekel vergileri hakkında da uygulanması sağlanmalıdır.

Bilindiği üzere, vergi sistemimiz beyan usulüne dayanmaktadır. Ancak beyan usulünün uygulanmadığı durumlarda, VUK'nda yer alan ikmalen, re'sen ve idarece tarhiyat usulleri uygulanmaktadır. VUK'nun vergi hatalarının düzeltilmesiyle ilgili hükümleri esas alınarak mükellefler hakkında tarhiyat yapılmasına rağmen VUK'nda düzeltme usulüyle tarhiyata yer verilmemiştir. Bu nedenle gerekli yasal düzenlemelerin yapılarak, düzeltme yoluyla tarhiyat usulü de VUK'na dahil edilmelidir.

Çalışmamızda ayrıntılı olarak yer aldığı üzere, vergi hatasından bahsedilmesi için, sözkonusu hatanın açık olarak yapılmış bir vergi hatası olması ve kanun metninde yer alması gerekmektedir. Yorum farklılığından kaynaklanan sorunlar, hukuki uyumsuzluk sayılan durumlar ve vergi hatası olup olmadığı tartışmalı olan konular nedeniyle düzeltme talebinde bulunulamaz. Bu nedenle yapılacak düzeltme taleplerinde bu hususlara dikkat edilmelidir.

Vergi hatalarının ortaya çıkarıldığı tarih, vergi dairesinin mükellefin düzeltme talebine cevap verme süresi, vergi sorumlularının mükellef yerine düzeltme talebinde bulup bulunmayacakları, beyanname esasına göre tarh edilen vergilerle ilgili vergi hatalarıyla ilgili olarak düzeltme talebinde bulunulmadan direkt olarak yargı yoluna başvurulup başvurulmaması, dava açma süresi sona erdikten sonra yapılan düzeltme talepleri reddedilenlerin şikayet yoluyla Maliye

Bakanlığı'na başvurma süresi konularına ilişkin düzenlemeler VUK'nda yer almamaktadır. Yapılacak yasal düzenlemeyle bu hususlara da açıklık getirilmelidir.

Vergilerin zamanında tahsil edilmesi, mükelleflerin sonradan ortaya çıkabilecek vergi yükleriyle karşı karşıya kalmaması, vergi idaresi ve mükelleflerin gereksiz işlerle meşgul olmaması ve yine mükelleflerle vergi idaresi arasında çıkabilecek hukuki uyumsuzlukların zamanında önlenmesi vb. konular açısından, mükellefler tarafından verilen beyannameler ve diğer işlemlerdeki vergi hatalarının zamanında tespit edilmesi önem arz etmektedir. Bu nedenle vergi dairelerinin, gerek personel sayısı ve niteliği ve gerekse teknolojik açıdan bu kontrolleri zamanında yapabilecek etkinliğe kavuşturulması gerekmektedir.

NOTLAR

- 1 AKSOY Şerafettin, Vergi Yargısı ve Türk Vergi Yargısı Sistemi, 2. Baskı, Filiz Kitabevi, İstanbul, 1999, s.67.
- 2 ÖNCEL Mualla, KUMRULU Ahmet, ÇAĞAN Nami, Vergi Hukuku, 4.Baskı, A.Ü.Hukuk Fak. Yay., Ankara, 1997, s.178.
- 3 ÖNCEL Mualla, KUMRULU Ahmet, ÇAĞAN Nami, a.g.e., s.179.
- 4 EROĞLU Nurettin, Açıklamalı ve İcraatlı Vergi Usul Kanunu, 2. Adaleet Matbaacılık, Ankara, 1995, s.184.
- 5 ÖZBALCI Yılmaz, Vergi Usul Kanunu Yorum ve Açıklamaları, 2. Baskı, Oluş Yay., Ankara, 1998, s.364.
- 6 ÖZBALCI Yılmaz, a.g.e., s.368.
- 7 AKSOY Şerafettin, a.g.e., s.71.
- 8 Danıştay 4.D., 16.11.1984 tarih, E:1982/17880 K:1984/4514
- 9 Danıştay 4.D., 20.04.1993 tarih, E:1991/4613 K:1993/1722
- 10 ÖZBALCI Yılmaz, a.g.e., s.388.
- 11 KIZILOĞLU Şükrü, Vergi İhtilafları ve Çözüm Yolları, 1.Baskı, Yaklaşım Yay., Ankara, 1999, s.115.
- 12 OTO Şenay, "Türk Vergi Hukukunda Hataların Düzeltilmesi", Vergi Sorunları Dergisi, Yılı:1996, Sayı:97, s.80.
- 13 EROĞLU Nurettin, a.g.e., s.192.
- 14 ÖZBALCI Yılmaz, a.g.e., s.374.
- 15 EROĞLU Nurettin, a.g.e., s.196.
- 16 KIZILOĞLU Şükrü, a.g.e., s.111
- 17 Danıştay 4.D., 23.11.1986 tarih, E:1985/3253 K:1986/343
- 18 Danıştay 4.D., 27.11.1976 tarih, E:1975/836 K:1976/157
- 19 ÖZBALCI Yılmaz, a.g.e., s.384.
- 20 Danıştay 13.D., 13.06.1977 tarih, E:1977/1282, K:1977/1915.
- 21 Danıştay 3.D., 25.02.1987 tarih, E:1986/1982, K:1987/567.
- 22 Danıştay 7.D., 20.01.1995 tarih, E:1992/7719, K:1995/83.
- 23 AKSOY Şerafettin, a.g.e., s.78-79.