

VERGİ HATALARI VE DÜZELTME YOLLARI

Fatih YAŞAR (*)

1 - GİRİŞ

Beyan esasına dayanan Türk vergi sisteminde, vergiler mükellef tarafından verilen beyanname-ler üzerinden Vergi Dairesince tarh ve tebliğ edildikten sonra tahakkuk ettirilerek tahsil edilebilir aşamaya gelmektedir. Bunun yanında eksik beyan edilen ya da hiç beyan edilmeyen vergiler re'sen, ikmalen ve idarece tarhiyat yapıp kesinleşmeyi takiben tahsil edilebilir duruma gelmektedir. Bu safhalarda mükellef veya vergi idaresi tarafından Hazine leh veya aleyhine maddi hatalar yapılabileceği gibi, verginin mükellefi, vergilendirme dönemi ve bunlara benzer yönlerden tespit hataları da yapılabilir. Konu, Vergi Usul Kanununun 116–126. maddelerini kapsayan “Vergi Hatalarını Düzeltme ve Reddiyat” başlıklı üçüncü bölümünde düzenlenmiştir.

2- VERGİ HATALARI

Vergi hatası, vergiyle ilgili hesaplarda veya vergilendirmede yapılan hatalar sebebiyle haksız yere fazla veya eksik vergi istenmesi veya alınmasıdır.

İster mükellef, ister hazine aleyhine yapılmış olsun, vergi alacağının teşekkülünü etkileyen hatalar, düzeltme hükümleri çerçevesinde iyileştirilir.

Vergi Usul Kanununda, düzeltme konusu olabilecek vergi hataları; “*hesap hataları*” ve “*vergilendirme hataları*” olmak üzere iki ana grupta toplanmıştır.

Hesap hataları şunlardır:

- Matrah hataları: Vergilendirme ile ilgili beyanname, tahakkuk fişi, ihbarname, tekâlif cetveli ve kararlarda matraha ait rakamların veya indirimlerin eksik veya fazla gösterilmiş veya hesaplanmış olmasıdır.

- Vergi miktarında hatalar: Vergi oran ve tarifelerinin yanlış uygulanması, mahsupların yapılmamış veya yanlış yapılmış olması, vergilendirme ile ilgili beyanname, tahakkuk fişi, ihbarname, tekâlif cetveli ve kararlarda verginin eksik veya fazla hesaplanmış veya gösterilmiş olmasıdır.

- Verginin mükerrer olması: Aynı vergi kanununun uygulanmasında belli bir vergilendirme dönemi için aynı matrah üzerinden bir defadan fazla vergi istenmesi veya alınmasıdır.

(*) Vergi Denetmen Yardımcısı

Vergilendirme hataları ise şunlardır:

- Mükellefin şahsında hata: Bir verginin asıl borçlusu yerine başka bir kişiden istenmesi veya alınmasıdır;

- Mükellefiyette hata: Açık olarak vergiye tabi olmayan veya vergiden muaf bulunan kimse-lerden vergi istenmesi veya alınmasıdır;

- Mevzuda hata: Açık olarak vergi mevzuu-na girmeyen veya vergiden müstesna bulunan gelir, servet, madde, kıymet, evrak ve işlemler üzerinden vergi istenmesi veya alınmasıdır;

- Vergilendirme veya muafiyet döneminde hata: Aranan verginin ilgili bulunduğu vergilen-dirme döneminin yanlış gösterilmiş veya süre iti-bariyle eksik veya fazla hesaplanmış olmasıdır.

Vergi Usul Kanununun 119. maddesine göre vergi hataları, aşağıdaki yollardan biri ile ortaya çıkarılır.

- İlgili memurun hatayı bulması ile,
- Üst memurların yaptıkları incelemeler sıra-sında, hatanın görülmesi ile,
- Hatanın teftiş sonrasında meydana çıkarıl-ması ile,
- Hatanın vergi incelemesi sırasında meyda-na çıkarılması ile,
- Mükellefin müracaatı ile.

Vergi hatalarının düzeltilmesine, ilgili vergi dairesi müdürü karar verir. Bu hatalar düzeltme fişine dayanılarak düzeltilir. Lehine düzeltme ya-pılan mükellef düzeltme fişinin tebliği tarihinden başlayarak 1 yıl içinde parasını geri almak üzere müracaat etmez ise hakkı düşer.

3- VERGİ HATALARININ DÜZELTİLME YOLLARI

Düzeltilme, vergi hatalarının yargı mercilerine gidilmeksizin, hatanın ilgili vergi dairesince orta-dan kaldırılmasına yönelik idari bir işlemdir. Ka-nunda vergi hatalarının düzeltilmesinde “Re’sen

Düzeltilme” ve “Düzeltilme Talebi” olmak üzere iki yol düzenlenmiştir.

3.1 - Vergi Hatalarının Res’en Düzeltilmesi:

Vergi Usul Kanununun 121. maddesi hükmü-ne göre, idare, tereddüt edilmeyen açık ve mut-lak vergi hatalarının bulunması halinde düzelt-meyi res’en yapar.

Düzeltilme mükellefin aleyhine yapılmış ise, ilave verginin ihbarname ile mükellefe tebliği zo-runludur. Düzeltme konusu tarhiyatın daha önce tahakkuk fişi veya ihbarname ile yapılmış olması sonucu değiştirmez. Aleyhlerine düzeltme yapı-lan kimselerin düzeltmeye karşı vergi mahkeme-sinde dava açma hakları saklıdır.

3.2 - Mükellefin Talebi Üzerine Düzeltme ve Vergi Sorumlularının Durumu:

Vergi usul Kanununun 122. maddesine göre; mükellefler, vergi işlemlerindeki hataların düzel-tilmesini vergi dairesinden yazı ile isteyebilirler.

Düzeltilme, bizzat adına hatalı işlem tesis edil-miş olan vergi mükelleflerince istenebilir. Talep hakkı mükellefe aittir. Vergi sorumluları düzelt-me isteminde bulunamaz. Aynı şekilde vergi so-rumluları, vergi hatalarının düzeltilmesi için, yu-karıda açıklanan vergi yargısı yoluna da başvuramazlar. Örneğin, işveren işçisinin ücretinden fazla vergi keser ve bunu vergi dairesine yatırır-sa, artık düzeltme yolu ile geri isteyemez. Bu hak ancak verginin mükellefi olan işçiye aittir. İşve-ren vergi tevkifatını doğru yapar; fakat tahakkuk ve ödeme aşamalarında hesap hatası olursa, bu durumda işveren tarafından düzeltme hakkı do-ğar.

Buna karşılık sorumlu tarafından hazine aley-hine bir vergi hatası yapıldığında, düzeltme hü-kümlerine göre tarh olunacak ilave verginin mu-hatabı sorumlunun kendisidir.

Düzeltilme ilgili vergi dairesinden istenir ve hatanın düzeltilmesine, ilgili vergi dairesi müdürü karar verir. Stopaj suretiyle kesilen verginin düzeltilmesi, kesilen vergilerin sorumlu tarafından yatırıldığı vergi dairesinden istenir.

Düzeltilme istemi, yazılı ve şekle tabi olmayan bir dilekçe ile işlemi yapan vergi dairesine başvurulur.

Düzeltilme yolunun kapsamı vergi hataları ile sınırlıdır. Eğer işlem hakkında idare ya da mükellef lehine verilmiş bir yargı kararı varsa, bu durumda düzeltilme yapılamaz, yargı kararı idareyi bağlar. Bununla birlikte yargı mercilerinden geçmiş olan muamelelerde vergi hataları bulunduğu takdirde, bu hatalar, yargı kararları kesinleşmiş olsa bile düzeltililebilir. (Madde: 125)

Vergi hataları kural olarak beş yıllık tarh zamanasını süresi içerisinde düzeltililebilir (VUK 126/1). Ancak, **düzeltilme zamanasını süresi:**

- Zamanasını süresinin son yılı içinde tarh ve tebliğ edilen vergilerde hatanın yapıldığı;
- İlan yolu ile tebliğ edilip vergi mahkemesinde dava konusu yapılmaksızın tahakkuk eden vergilerde mükellefe ödeme emrinin tebliğ edildiği;
- İhbarname ve ödeme emri ilan yoluyla tebliğ edilen vergilerde 6183 sayılı Kanuna göre hacizin yapıldığı;

tarihten başlayarak bir yıldan aşağı olamaz.

Düzeltilmelerde, zamanasını süresi içinde yapılan başvurular, zamanasını keser. Mükellefe duyurulmamış olan ve idarenin yanlış hareketleri sonucu meydana gelen hatalar, idarece ve usulüne göre her zaman düzeltililebilir. Vergi hatası sayılmayan hatalar, zamanasını süresi geçtikten sonra düzeltililebilir. Örneğin, aynı dönem için, aynı matrah üzerinden iki defa vergi istenmesi mükerrer vergilendirme sureti ile yapılan bir hesap hatasıdır (VUK 117/3). Aynı dönem için beyan

suretiyle ve resen tespit edilen (veya ikmalen) matrah farkı üzerinden, tarh edilen vergiler ise, mükerrer vergilendirme sayılmaz. Bu suretle tarh edilen vergiler zamanasını süresi geçtikten sonra dahi düzeltilme fişi kesilmek suretiyle düzeltilir.

Mükellefin düzeltilme talebi üzerine, vergi dairesi talebi haklı görürse, düzeltmeyi yaparak düzenleyeceği düzeltilme fişinin bir örneğini mükellefe tebliğ eder. Mükellefin düzeltilme talebinin reddedilmesi halinde iki durum ortaya çıkabilir. Aşağıda bu durumlar açıklanmıştır:

3.2.1- Düzeltilme İsteminin Dava Açma Süresi İçinde Yapılmış Olması Durumu:

Tarh edilen vergi ve kesilen cezalarda, Vergi Usul Kanununun 116–117. maddesinde sayılan vergi hataları mevcutsa, diğer deyişle hesap hataları ya da vergilendirme hataları varsa, bu halde 30 günlük dava açma süresinde, tarhiyatı yapan vergi dairesinden İdari Yargılama Usul Kanunun 10. ve 11. maddelerine göre düzeltilme talebinde bulunulur.

Düzeltilme istemi dava açma süresi içinde yapılmış ve Gelir İdaresi tarafından reddedilmiş ise, mükellef İdari Yargılama Usul Kanununun 11. maddesi hükmü dâhilinde yargı yoluna başvurabilmektedir.

İdari Yargılama Usul Kanununun 11. maddesine göre; ilgililer tarafından idari dava açılmadan önce, idari işlemin kaldırılması, geri alınması, değiştirilmesi veya yeni bir işlem yapılması üst makamdan, üst makam yoksa idari işlemi yapmış olan makamdan, idari dava açma süresi içinde istenebilir. Bu başvurma işlemeye başlamış olan idari dava açma süresini durdurur.

Düzeltilme talebi idare tarafından açıkça red edilebilir ya da altmış gün içerisinde cevap verilmezse istek red edilmiş sayılır. İsteğin reddedilmesi veya reddedilmiş sayılması halinde dava

açma süresi yeniden işlemeye başlar ve başvurma tarihine kadar geçmiş süre de hesaba katılır. On birinci madde esas olarak böyle bir düzenlemeyi öngörmektedir.

İdari Yargılama Usul Kanununun 11. maddesinde yer alan düzenlemede ilgisine yazılı olarak bildirilmiş bir idari işlem söz konusudur. Bu yazılı bildirim üzerine dava açma süresi işlemeye başlar. Mükellef süresi içerisinde o işleme karşı dava açabilir ya da kendisine yazılı olarak bildirilen işlem hakkında dava açmayıp, dava açma süresi içerisinde işlemi tesis etmiş olan makamın üst makamına, üst makam yoksa işlemi yapmış olan makama başvurabilir. Bu başvurusunda; hakkında tesis edilmiş olan işlemin geri alınmasını, kaldırılmasını, değiştirilmesini veya yerine yeni bir işlem yapılmasını isteyebilir. Böyle bir başvuru işlemeye başlamış olan dava açma süresini durdurur.

İdari Yargılama Usul Kanununun 11. maddesinde süreyi durduran idari başvuru, zorunlu bir idari başvuru değildir, ilgilinin isteğine bırakılmıştır.

İdari Yargılama Usul Kanununun 11. maddesine göre yapılacak olan başvurunun, yazılı bildirim üzerine işlemeye başlamış olan dava açma süresini durdurabilmesi için birtakım koşulların gerçekleşmesi gerekir.

a) Öncelikle böyle bir başvurunun idari dava açma süresi içerisinde yapılmış olması gerekir. Aksi takdirde süre aşılmış olacağından, duracak bir süreden bahsetmek de söz konusu olmayacaktır.

b) Başvuru herhangi bir makam ya da mercie değil, idari işlemi yapan makamın üst makamına, üst makam yok ise işlemi yapan makama yapılmalıdır.

Bu nedenle idare dışı bir makama yapılacak olan başvuru, işlemeye başlamış olan dava açma süresini durdurmaz.

Örneğin, Vergi Dairesinin yapmış olduğu bir işleme karşı Anayasanın 74. maddesi uyarınca ve dilekçe hakkı kullanılarak, TBMM dilekçe komisyonuna yapılacak bir başvuru, dava açma süresini durdurmaz.

Üst makamdan anlaşılması gereken, hiyerarşik üst makamdır. Yani işlemi tesis etmiş olan makamın üst makamıdır. Bu nedenle, örneğin vesayet makamına yapılacak olan bir başvuru da işlemeye başlamış olan dava açma süresini durdurmaz.

Gene işlemi tesis eden makam ile aynı hiyerarşik düzeni içerisinde yer almayan bir makama yapılacak başvuru da dava açma süresini durdurmaz.

İşlemi yapan makama başvuru, ancak hiyerarşik üst makam yok ise mümkündür. Aksi halde üst makam olduğu halde işlemi tesis etmiş olan makama yapılacak başvuru, dava açma süresini durdurmaz.

Bununla birlikte böyle bir başvuru üzerine eğer, işlemi tesis etmiş olan makam, tesis etmiş olduğu işlemi kaldırarak ya da geri alarak yerine yeni bir işlem yapar ise bu takdirde kuşkusuz bu yeni işlem için, yeniden bir dava açma süresi işlemeye başlayacaktır.

c) Başvurunun belli bir amaçla yapılmış olması gerekir. Başvuru; idari işlemin geri alınması, kaldırılması, değiştirilmesi ya da yerine yeni bir işlem yapılması istemleriyle yapılmalıdır.

Örneğin işlemin gerekçesini istemek amacıyla yapılan bir başvuru, işlemeye başlamış olan dava açma süresini durdurmaz.

Yazılı bildirim üzerine işlemeye başlayan fakat yapılan başvuru üzerine duran dava açma süresinin nasıl hesaplanacağına ilişkin kurallar da İdari Yargılama Usul Kanununun 11. maddesinde düzenlenmiştir.

İ.Y.U.K. 11. maddesinde açıkça belirtildiği gibi başvurma tarihine kadar geçmiş olan süre hesaba katılacaktır. (İYUK md. 11/3). Diğer deyişle başvurma günü sayılmadan, işlemin yazılı bildirimini izleyen günden, başvuru gününe kadar geçmiş olan süre, sürenin hesabında dikkate alınacaktır.

Örneğin hakkındaki hatalı tarhiyat işlemine karşı mükellef, dava açma süresinin 23. günü düzeltme talebinde bulunmuş olsa, düzeltme talebinin reddi halinde kalan 7 günlük süre içinde vergi mahkemesine dava açabilmektedir.

Başvuru açıkça red edilmiş ise, bu red kararının yazılı olarak bildirilmesini izleyen günden, başvuru 60 gün içinde cevap verilmemek suretiyle zımnen red edilmiş ise bu takdirde 60. günün dolduğu günü takip eden günden itibaren süre yeniden işlemeye başlayacaktır.

Üst makam ya da işlemi yapan makama yapılan başvuru 60 gün geçtikten sonra yanıtlanır ise, yani red cevabı 60 gün geçtikten sonra gelir ise dava açma süresi bu yanıtın tebliği tarihinden itibaren yeniden işlemeye başlar (İYUK md. 10).

Eğer dava açılmamış olsa ya da dava açılıp da dava reddedilmiş olsa dahi, altmış günden sonra verilen yanıt üzerine yeni bir dava açma süresi işlemeye başlar. Böyle bir düzenleme İdari Yargılama Usul Kanununun 11. maddesinde düzenlenmemiş olmakla birlikte Danıştay içtihatlarının çoğunluğu bu yöndedir.

3.2.2- Düzeltme İsteminin Dava Açma

Süresinden Sonra Yapılmış Olması Durumu:

Hatalı işleme karşı dava açma süresi geçtikten sonra yargı yoluna başvurulamaz. Bu durumda Maliye Bakanlığına şikâyet yoluyla itiraz başvurusunda bulunulabilir. Düzeltme isteminin reddolunması ya da reddolunmuş sayılması halinde, bu red işlemine karşı dava açılması imkânı,

öncelikle Anayasal bir haktır. Ancak Vergi Usul Kanununun 124. maddesi, vergi mahkemesinde dava açma süresinin geçirilmesinden sonra yaptıkları düzeltme talepleri reddolunanlara şikâyet yolu ile üst makama başvuru imkânı getirmektedir. Üst makam il özel idare vergileri için valilik, belediye vergileri için belediye başkanlığı, diğer hallerde Maliye Bakanlığıdır. Bu durumda üst makama başvurmadan evvel dava açılması mümkün değildir.

Örneğin, hakkındaki hatalı tarhiyata karşı süresi içerisinde dava açmayan mükellef (M) yanlışlığın düzeltilmesi amacıyla önce vergi dairesinden düzeltme talep edecek, bu talebi reddolunursa Maliye Bakanlığına şikâyet yoluyla müracaat edebilecektir. Burada mükellefin doğrudan şikâyet yoluna başvurması mümkün değildir. Öncelikle idari başvuru yoluna gidilmelidir.

İdari Yargılama Usul Kanunu 10. Maddeye göre Mükellefin istemine karşı başvuru tarihinden itibaren 60 gün içinde bir cevap verilmezse, ya da verilen cevap kesin değilse, istem reddedilmiş sayılır. Bu durumda mükellef, açık ya da zimmi red kararının kendisine tebliği tarihinden itibaren 30 gün içinde Vergi Usul Kanunu 124. maddesi gereğince şikâyet yoluyla Maliye Bakanlığına başvurabilecektir. Maliye Bakanlığı şikâyeti kabul ederse, kararını mükellefe ve ilgili vergi dairesine bildirir. Vergi dairesinin hiyerarşi gereği üst makamın kararına göre hatayı düzeltmesi gerekir.

Üst makam şikâyeti red edebilir ya da 60 gün içerisinde bir cevap vermemek suretiyle zımnen red edebilir. Bakanlıkça düzeltme talebi açık ya da zimmî reddolunan mükellef, şikâyetin red edildiği tarihten itibaren dava açma süresi içerisinde red işleminin iptali istemiyle görevli ve yetkili idari yargı merciinde dava açabilir. Bununla birlikte "Vergi dairesine yapılan düzeltme

başvurusunun Maliye Bakanlığı'nın görüşünün alınmasından sonra reddedilmesi halinde ayrıca şikâyet başvurusuna gerek olmaksızın idari dava açılabilir.”¹

Şunu belirtmek gerekir ki; hatalı işleme karşı dava açma süresi geçtikten sonra sadece “üst makamca düzeltme talebinin reddi işleminin iptali” istemiyle dava açılabilir. Aksi takdirde mahkeme, V.U.K.’nın 116, 117 ve 118. maddelerinde tanımlanmış vergi hatalarından birinin bulunmadığı ve olayın hukuki uyumsuzluk olduğuna karar verecek ve davanın süresi içinde açılmamış olması nedeniyle davayı usul yönünden reddedecektir.²

Üst Makam yapılan başvuruya, 60 gün içinde kesin olmayan bir yanıt verir ise, örneğin; başvurunun incelenmekte olduğunu, sonucun bilahare bildirileceğini söyler ise, bu takdirde İdari Yargılama Usul Kanunu 10/2. maddesine göre mükellef için iki ayrı durum söz konusu olur.

- Mükellef kesin olmayan bu yanıtı, red sayarak süresi içinde dava açabilir.

- Mükellef ikinci olarak kesin yanıtı bekleyebilir. Bu takdirde dava açma süresi işlemez.

Ancak ilgilinin kesin yanıtı sonsuza kadar beklemesi de düşünülemez. Bu bekleme süresi başvuru tarihinden itibaren 6 ayı geçemez ve başvuru tarihinden itibaren, 6 ayın bitimine kadar davasını açması gerekir.

Mükellefin idareye başvurması üzerine, idare 60 gün içerisinde yanıt vermemiş ve mükellef de bunun üzerine dava açmamış ise, 60 günlük sürenin bitiminden sonra yetkili idari makam tarafından cevap verilir ise cevabın tebliğinden itibaren 60 gün içerisinde dava açabilir.

Aynı durum davanın daha önce süre aşımı nedeniyle reddedilmesi durumunda da geçerlidir. Bu halde de daha sonra idare tarafından yanıt verilir ise mükellef, yanıtın kendisine tebliğinden itibaren süresi içerisinde dava açabilir.

4 - SONUÇ

Vergi Usul Kanununun 116–126. maddelerini kapsayan “Vergi Hatalarını Düzeltme ve Reddiyat” başlıklı üçüncü bölümünde; vergiyle alakalı hesaplarda veya vergilendirmede yapılan hatalar yüzünden haksız yere fazla veya eksik vergi istenmesi veya alınması “Vergi Hatası” olarak tanımlanmıştır.

Düzeltilme, vergi hatalarının yargı mercilerine gidilmeden vergi dairesince ortadan kaldırılmasına yönelik idari bir işlemdir. Vergi hatalarının düzeltilmesine, ilgili vergi dairesi müdürü karar verir. Düzeltmeyi mükellefler vergi dairesinden yazı ile isteyebilirler. Ancak, idarece tereddüt edilmeyen açık ve mutlak vergi hataları re’sen düzeltilir. Mükellefin düzeltme isteğinin red olunması, düzeltme talebinin dava açma süresi içinde ya da dava açma süresinden sonra yapılmış olması durumlarına göre farklı sonuçlar doğurur.

Son olarak tarh (tahakkuk) zamanaşımı süresi dolduktan sonra ortaya çıkan vergi hataları düzeltilenmemektedir.

KAYNAKLAR:

- Vergi Usul Kanunu
- İdari Yargılama Usul Kanunu
- Yılmaz ÖZBALCILAR, “Vergi Usul Kanunu Yorum ve Açıklamaları”
- Cevat KOÇ, “Vergi Hatalarına Karşı Yönetmelik ve Yargısal Başvuru Yolları”
- Şükrü Kızılot, “Vergi İhtilafları ve Çözüm Yolları”
- Veysi Sevig, “Vergi Hataları ve Düzeltme”

¹ Danıştay 7. Daire Esas No: 2003/244, Karar No: 2005/1491

² Danıştay 3. Dairesi Esas No: 1196/5948, Karar No: 1198/469