

T.C.
CELAL BAYAR ÜNİVERSİTESİ
SOSYAL BİLİMLER ENSTİTÜSÜ
MALİYE ANABİLİM DALI
MALİ HUKUK PROGRAMI
YÜKSEK LİSANS TEZİ

VERGİ USUL KANUNU KAPSAMINDA VERGİ HATALARI
VE DÜZELTME YOLLARI

SERHAT İZCİ

YRD. DOÇ. DR. ADNAN ERDAL

MANİSA

2014

ÖZET

VERGİ USUL KANUNU KAPSAMINDA VERGİ HATALARI ve DÜZELTME YOLLARI

SERHAT İZCİ

Celal Bayar Üniversitesi, Sosyal Bilimler Enstitüsü, Maliye Anabilim Dalı, Mali Hukuk Programı Yüksek Lisans Tezi, Manisa 2014.

Tez Danışmanı: Yrd. Doç. Dr. Adnan Erdal

Vergileme sürecinin tarafları olan devlet ve mükelleflerin bu süreç içinde zaman zaman karşı karşıya geldikleri görülmektedir. Devletin sunmak zorunda olduğu mal ve hizmetlerin üretimini karşılamak üzere finansman arayışında olması ve bu finansmanın büyük ölçüde vergilere dayanması, mükelleflerin de gelirlerinin azalmaması güdüsüyle hareket etmesi dolayısıyla daha az vergi ödemek istemeleri tarafların çıkarlarının çatışmasına neden olmaktadır.

Taraflar arasında meydana gelen bu uyuşmazlıkların çözümünde idari ve yargısal yollar kullanılmaktadır. Vergi hataları ve düzeltme kurumu da idari çözüm yollarından birisi olarak Vergi Usul Kanunu'nun 116-126. maddeleri arasında düzenlenen, vergilendirme işlemlerinin tüm aşamalarında vergi idaresi ve mükellef arasında vergiye ait hesaplarda ya da vergilendirmede yapılan hatalar nedeniyle eksik veya fazla vergi istenmesi ya da alınması durumuyla karşılaşan mükelleflerin konuyu yargı organlarına taşımaksızın barışçıl yollardan mevcut uyuşmazlığa son verilebilmesi amacıyla düzenlenmiş idari bir yoldur.

Vergi hatalarının düzeltilmesi mükelleflerin yazılı talepleri ile ya da idarece re'sen yapılabilir. Mükellef talebi üzerine düzeltmede, talebin vergi davası açma süresinde yapılıp yapılmadığına göre süreç farklı ilerleyecektir. Vergi dairesi başvuruyu haklı görürse düzeltme fişi ile hata düzeltilir. Talep reddedilirse mükelleflerin şikâyet yolunu kullanmalarının önü açılmış olmaktadır. Mükelleflerin bu son başvurusunun da reddi ile idari aşama son bulur ve artık uyuşmazlık yargı mercilerine taşınmış olmaktadır.

Anahtar Kelimeler: Vergi hataları, düzeltme, vergi uyuşmazlıkları.

ABSTRACT

TAX ERRORS UNDER THE TAX PROCEDURE LAW and WAYS TO CORRECTION OF ERRORS

SERHAT İZCİ

Celal Bayar University, Social Sciences Institute, Finance Discipline, Law Finance
Programme Master Thesis, Manisa, 2014.

Supervising: Assist. Prof. Adnan Erdal

Taxation of the process state and the taxpayers who are parties that confronted from time to time in the process is seen. States have to offer goods and services to meet the production is seeking financing and funding to be based largely on taxes, motivated by the reduction of the income of the taxpayer movement so they want to pay less tax leads to a clash of interests of the parties.

Occurring between the parties in this dispute resolution, administrative and judicial avenues are used. Tax errors and corrections agency administrative remedies as one of the Tax Procedure Law 116-126. agents held, taxation procedures at all stages of tax administration and the taxpayer of tax of accounts or taxation made errors due to missing or extra tax required or taken faced with the prospect that taxpayers subject to judicial bodies but without peacefully existing dispute to end, designed to administrative way.

Tax mistakes to be corrected with the written request of the taxpayer or of its own motion may be made by the administration. Taxpayers fix upon request, the request to sue the tax period based on whether the process will proceed differently. If you see a reference to the tax authorities to justify correction of the error is corrected with the plug. If the request is rejected, opened the way for using taxpayers complaints is the way. Taxpayers with this latest rejection of the application for administrative phase ends and is now moved to the judicial authorities dispute.

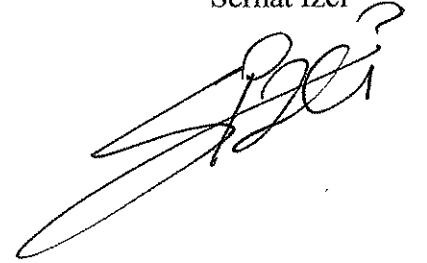
Keywords: Tax Errors, correction, tax disputes

YEMİN METNİ

Yüksek Lisans tezi olarak sunduğum “Vergi Usul Kanunu Kapsamında Vergi Hataları ve Düzeltme Yolları” adlı çalışmanın, tarafımdan bilimsel ahlak ve geleneklere aykırı düşecek bir yardıma başvurmaksızın yazıldığını ve yararlandığım eserlerin bibliyografyada gösterilen eserlerden oluştuğunu, bunlara atıf yapılarak yararlanmış olduğumu belirtir ve bunu onurumla doğrularım.

2010/2014

Serhat İzci



TEZ SAVUNMA SINAV TUTANAĞI

Celal Bayar Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü 06.06.2014 tarih ve 13/12sayılı toplantısında oluşturulan jürimiz tarafından Lisans Üstü öğretim Yönetmeliği'nin 24. Maddesi gereğince Enstitümüz Maliye Anabilim Dalı Mali Hukuk Yüksek Lisans Programı öğrencisi Serhat İZCİ'nin "Vergi Usul Kanunu Kapsamında Vergi Hataları ve Düzeltme Yolları" Konulu tezi incelenmiş ve aday 18.06.2014 tarihinde saat 10:30'da jüri önünde tez savunmasına alınmıştır.

Adayın kişisel çalışmaya dayanan tezini savunmasından sonra 70 dakikalık süre içinde gerek tez konusu, gerekse tezin dayanağı olan anabilim dallarından jüri üyelerine sorulan sorulara verdiği cevaplar değerlendirilerek tezin,

BAŞARILI olduğuna	<input checked="" type="checkbox"/>	OY BİRLİĞİ	<input checked="" type="checkbox"/>
DÜZELTME yapılmasına	<input type="checkbox"/>	OY ÇOKLUĞU	<input type="checkbox"/>
RED edilmesine	<input type="checkbox"/>	ile karar verilmiştir.	

* Bu halde adaya 3 ay süre verilir.

** Bu halde adayın kaydı silinir.

ÜYE
Doç.Dr. Hatice YURTSEVER

BAŞKAN
Yrd.Doç.Dr. Adnan ERDAL
(Danışman)

ÜYE
Yrd.Doç.Dr. Murat ŞAHİN

Evet Hayır

*** Tez, burs, ödül veya Teşvik prog. (Tüba, Fullbright vb.) aday olabilir

Tez, mutlaka basılmalıdır

Tez, mevcut haliyle basılmalıdır

Tez, gözden geçirildikten sonra basılmalıdır.

Tez, başımı gereksizdir.

T.C
YÜKSEKÖĞRETİM KURULU
ULUSAL TEZ MERKEZİ

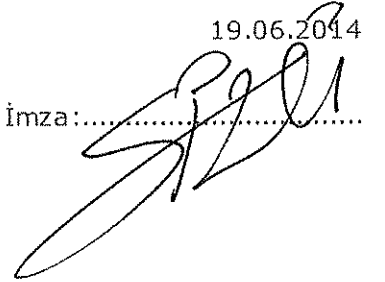
TEZ VERİ GİRİŞİ VE YAYIMLAMA İZİN FORMU

Referans No	10040851
Yazar Adı / Soyadı	SERHAT İZCİ
Uyruğu / T.C.Kimlik No	TÜRKİYE / 34453973222
Telefon	5364581441
E-Posta	izci_44@hotmail.com
Tezin Dili	Türkçe
Tezin Özgün Adı	VERGİ USUL KANUNU KAPSAMINDA VERGİ HATALARI ve DÜZELTME YOLLARI
Tezin Tercümesi	TAX ERRORS UNDER THE TAX PROCEDURE LAW and WAYS TO CORRECTION OF ERRORS
Konu	Maliye = Finance
Üniversite	Celal Bayar Üniversitesi
Enstitü / Hastane	Sosyal Bilimler Enstitüsü
Bölüm	Maliye Bölümü
Anabilim Dalı	Maliye Anabilim Dalı
Bilim Dalı	Mali Hukuk Bilim Dalı
Tez Türü	Yüksek Lisans
Yılı	2014
Sayfa	127
Tez Danışmanları	YRD. DOÇ. DR. ADNAN ERDAL 31127047982 DOÇ. DR. HATİCE YURTSEVER 25192285554
Dizin Terimleri	
Önerilen Dizin Terimleri	vergi hataları
Kısıtlama	12 ay süre ile kısıtlı

Tezimin, Yükseköğretim Kurulu Ulusal Tez Merkezi Veri Tabanında arşivlenmesine izin veriyorum. Ancak internet üzerinden tam metin açık erişime sunulmasının 19.06.2015 tarihine kadar ertelenmesini talep ediyorum. Bu tarihten sonra tezimin, bilimsel araştırma hizmetine sunulması amacı ile Yükseköğretim Kurulu Ulusal Tez Merkezi tarafından internet üzerinden tam metin erişime açılmasına izin veriyorum.
NOT: Erteleme süresi formun imzalandığı tarihten itibaren en fazla 3 (üç) yıldır.

19.06.2014

İmza:.....



ÖNSÖZ

“Vergi Usul Kanunu Kapsamında Vergi Hataları ve Düzeltme Yolları” isimli çalışmamda; vergi uyumsuzlukları ve bu uyumsuzlukların idari aşamada çözümüne yönelik olarak Vergi Usul Kanunu’nda düzenlenmiş olan yollardan bir tanesi olan vergi hataları, hataların çeşitleri, ortaya çıkarılması, yapılacak olan düzeltmenin kapsamı, düzeltme çeşitleri ve düzeltme süreci ayrıntılı olarak ele alınmak suretiyle incelenmiştir. Vergi hatalarının düzeltilmesinin çalışma konusu olarak ele alınmasının temel nedeni tüm dünyada olduğu gibi ülkemizde de kamu harcamalarının finansmanında vergilerin hayati öneme sahip olması dolayısıyla vergi gelirlerinin devletler açısından sürekli artan önemi ve buna bağlı olarak vergi hukuku alanının gelişim göstermesidir. Diğer yandan vergilemenin ikinci aktörü olan mükellef ya da sorumlular açısından da vergilerin en az devletler kadar büyük öneme sahip olması zaman zaman bu iki tarafı karşı karşıya getirmektedir.

Çalışmanın içeriğinde ele alınan temel konu; taraflar arasında oluşan bu ihtilafların idari aşamada çözüm yolları arasında olan vergi hatalarının düzeltilmesi kurumu vasıtasıyla, yargı kanallarına taşınmadan çözümlenmesi ve vergileme sürecinde karşılaşılan bu tip sorunların bir an evvel çözüme kavuşturulmasının taraflara sağlayacağı karşılıklı faydaların göz ardı edilmemesi gerektiği gerçeğidir.

Bu bağlamda araştırma sürecinde konunun özüne işaret eden kanun maddelerini içeren Vergi Usul Kanunu başta olmak üzere, konu ile ilgili yazılmış kitaplara, dergilerde yer alan makalelere ve internet kaynaklarına yer verilmiştir. Sürekli değişen ve gelişen vergi mevzuatları yakından takip edilmeye çalışılmış buna bağlı olarak güncel bilgiler ışığında konular ele alınmaya çalışılmıştır. Diğer yandan vergi yargısının yüksek mahkemesi olan Danıştay kararları incelenmiş ve özellikle tartışmalı olan konularda yol gösterici kararlara yer verilmeye çalışılmıştır.

Lisans eğitimim esnasında başlayan ve lisansüstü eğitim ve öğretim hayatım boyunca devam eden münasebetimiz vasıtasıyla, örnek bilim insanı kimliğine ek olarak, taşıdığı ve yansıttığı insani değerlerin verdiği güven ile sevgi ve desteğini her zaman yakından hissettiğim saygıdeğer danışman hocam Yrd. Doç. Dr. Adnan Erdal’a ve bu zorlu süreçte beni yalnız bırakmayan başta aileme ve arkadaşlarıma teşekkürü bir borç bilirim.

İÇİNDEKİLER

ÖZET	i
ABSTRACT	ii
YEMİN METNİ	iii
TEZ SAVUNMA SINAV TUTANAĞI	iv
ÖNSÖZ	v
İÇİNDEKİLER	vi
KISALTMALAR	x
GİRİŞ	1

BİRİNCİ BÖLÜM

VERGİ UYUŞMAZLIKLARINA GENEL BİR BAKIŞ

1.1.Uyuşmazlık Kavramı ve Vergi Uyuşmazlığı	4
1.1.1.Genel Olarak Uyuşmazlık Kavramı	4
1.1.2.Vergi Uyuşmazlığı Kavramı	4
1.2.Vergi Uyuşmazlığının Tarafları	6
1.3. Vergi Uyuşmazlığının Çeşitleri ve Doğuş Zamanı	6
1.4. Vergi Uyuşmazlığının Ortaya Çıkmasına Neden Olan Etkenler	7
1.4.1. Vergilendirme İşlemlerinin Hukuka Aykırı Olması	7
1.4.1.1.Vergilendirme İşleminin Yetki Yönünden Hukuka Aykırılığı	8
1.4.1.2.Vergilendirme İşleminin Konu Yönünden Hukuka Aykırılığı	9
1.4.1.3. Vergilendirme İşleminin Şekil Yönünden Hukuka Aykırılığı	9
1.4.1.4. Vergilendirme İşleminin Sebep Yönünden Hukuka Aykırılığı	10
1.4.2.Vergi İncelemeleri	10
1.4.3. Hatalı Vergi Tarhiyatı ve Ceza Uygulaması	11
1.4.4.Matrahın Düşük Beyanı	13
1.4.5. Verginin Ödenmemesi	13
1.4.6. Diğer Nedenler	14
1.5. Vergi Uyuşmazlıklarının Çözüm Yolları ve Vergi İdaresi	14
1.5.1. Vergi İdaresi Kavramı ve Vergi İdaresinin Yapısı ve Tarihsel Gelişimi	14
1.5.1.1. Vergi İdaresi Kavramı	14

1.5.1.2.Vergi İdaresinin Yapısı ve Tarihsel Gelişimi.....	15
1.5.2.Vergi Uyuşmazlıklarının Çözüm Yolları.....	16
1.5.2.1. Vergi Uyuşmazlıklarının İdari Aşamada Çözümü	17
1.5.2.1.1. Vergi Uyuşmazlıklarının Uzlaşma Yoluyla Çözümlemesi.....	19
1.5.2.1.2. Vergi Uyuşmazlıklarının Cezalarda İndirim Yoluyla Çözümlemesi	22
1.5.2.1.3. Vergi Uyuşmazlıklarının Pişmanlık ve Islah Yoluyla Çözümlemesi	24
1.5.2.1.4. Vergi Uyuşmazlıklarının Hataların Düzeltilmesi Yoluyla Çözümlemesi... 26	

II. BÖLÜM

İDARİ AŞAMADA ÇÖZÜMLENEBİLECEK VERGİ HATASI TÜRLERİ VE HATALARIN ORTAYA ÇIKARILMASI

2.1. Vergi Hatası Kavramı.....	27
2.2. Vergi Hatası Kavramının Unsurları.....	31
2.2.1. Kesin ve Yürütülmesi Zorunlu Bireysel Bir Vergilendirme İşleminin Varlığı.....	31
2.2.2. Kanuna Aykırılık	33
2.2.3. Haksız Vergilendirme İşlemi Sonucunda Fazla veya Eksik Vergi İstenmesi veya Alınması.....	34
2.2.4. Haksız İşlemin Kanunda Tanımlanan Hata Türlerinden Biri Olması	34
2.2.5. Hatanın Hem Vergi İdaresi Hem de Mükellef Tarafından Yapılabileceği	35
2.2.6. Açık ve Mutlak Olma.....	35
2.3. Vergi Hatalarının Türleri.....	36
2.3.1. Hesap Hataları.....	36
2.3.1.1. Verginin Matrahında Hata.....	37
2.3.1.1.1. Mükellefin Defter, Kayıt ve Belgelerindeki Hatalar.....	39
2.3.1.1.2. Vergi İnceleme Raporlarının Dayanağı Olan Belgelerdeki Hatalar	41
2.3.1.1.3. Takdir Komisyonu Kararlarının Dayanağı Olan Bilgi Belgelerdeki Hatalar	42
2.3.1.2. Verginin Miktarında Hata	43
2.3.1.3. Verginin Mükerrer Olması	44
2.3.2. Vergilendirme Hataları	46
2.3.2.1. Mükellefin Şahsında Hata	47
2.3.2.2. Mükellefiyette Hata.....	48
2.3.2.3. Verginin Konusunda Hata	49
2.3.2.4. Vergilendirme ve Muafiyet Döneminde Hata	51
2.4. Vergi Hatası Kapsamında Değerlendirilen Diğer Yanlışlıklar.....	52

2.5. Düzeltme Kapsamı Dışında Kalan Hatalar.....	53
2.5.1. Vergi Hatası ve Hukuki Uyuşmazlık Ayrımı.....	53
2.5.2. Yargı Kararlarına Konu Olmuş Hatalar.....	55
2.5.3 Ödeme Emrindeki Hatalar	56
2.6. Vergi Hatalarının Ortaya Çıkarılması	57
2.6.1. Vergi Hatasının İlgili Memurun Hatayı Bulması Veya Görmesi Sonucu Ortaya Çıkarılması.....	57
2.6.2. Üst Memurların Yaptıkları İncelemelerin Sonucu Olarak Hatanın Görülmesi ve Ortaya Çıkarılması.....	57
2.6.3. Vergi Hatasının Teftiş Sırasında Ortaya Çıkarılması.....	58
2.6.4. Vergi Hatasının Vergi İncelenmesi Sırasında Ortaya Çıkarılması.....	58
2.6.5. Vergi Hatasının Mükellefin Hatayı Fark Etmesi ve Müracaatı İle Ortaya Çıkarılması	59

III. BÖLÜM

VERGİ HATALARININ DÜZELTİLMESİ

3.1.Düzeltme Kavramı ve Vergi Hatalarının Düzeltilmesi	59
3.1.1. Vergi Hatalarında Düzeltme Yetkisi.....	60
3.1.2. Düzeltmenin Şekli.....	61
3.1.3. Düzeltmede Zamanaşımı	61
3.2. Düzeltmenin Kapsamı ve Özellik Arz Eden Durumlar.....	63
3.2.1. Davasız Ödeme	64
3.2.2.Ceza İndiriminden Yararlanarak Ödeme	64
3.2.3. Uzlaşma Konusu Olan Tarhiyatlarda Vergi Hatası.....	65
3.2.4. Vergi Mahkemeleri, Bölge İdare Mahkemeleri ve Danıştay Kararlarının Uygulanmasında Hata Yapılması	66
3.2.5. Vergi Mahkemeleri veya Danıştay Kararlarında Hata Bulunması.....	66
3.2.6. Vergi Cezalarında Yapılan Hatalar ve Düzeltilmesi.....	67
3.2.7. Gelir Vergisinde Düzeltme	67
3.2.8. Damga Vergisinde Düzeltme	67
3.2.9. Katma Değer Vergisinde Düzeltme	68
3.2.10. Gümrük İdareleri Tarafından Alınan Vergilerde Düzeltme.....	70
3.2.11. Mükelleflerin Kendi Beyanlarında Hata Bulunması ve Düzeltme	71
3.3. Düzeltme Çeşitleri	72
3.3.1. Re'sen Düzeltme.....	72

3.3.1.1. Mükellef Lehine Re'sen Düzeltme İşlemi Yapılması	73
3.3.1.2. Mükellef Aleyhine Re'sen Düzeltme İşlemi Yapılması.....	73
3.3.2. Vergi Mükellefinin Başvurusu Üzerine Düzeltme.....	74
3.4. Hataların Düzeltmesi İle İlgili İşlemler.....	75
3.4.1. Mükellefin Düzeltme İsteminde Bulunması	75
3.4.2. Düzeltme İstemi Üzerine İnceleme Yapılması	76
3.4.3. Düzeltme İşleminin Gerçekleştirilmesi.....	77
3.4.4. Düzeltme Talebinin Reddi ve Sonuçları	78
3.5. Mükellefin Başvurusu Üzerine Düzeltmede Yönetmel ve Yargısal Başvuru Yolu	78
3.5.1. Vergi Hatalarının Yönetmel Başvuru Yolu ile Düzeltmesi.....	79
3.5.1.1. Mükellefçe, Dava Açma Süresi İçerisinde Düzeltme Talebinde Bulunulması ...	79
3.5.1.2. Mükellefçe, Dava Açma Süresi Dolduktan Sonra Düzeltme Talebinde Bulunulması-Şikâyet Yolu	84
3.5.2. Vergi Hatalarının Yargısal Başvuru Yolu İle Düzeltmesi	88
3.5.2.1. Vergi Yargısı Kavramı	90
3.5.2.2. Vergi Yargısı Sistemleri.....	91
3.5.2.3. Türkiye'de Vergi Yargısının Yapısı.....	92
3.5.2.3.1. Vergi Mahkemeleri.....	93
3.5.2.3.2. Bölge İdare Mahkemeleri	94
3.5.2.3.3. Danıştay	95
3.5.2.4. Vergi Yargısının Fonksiyonları.....	96
3.6. Vergi Uyuşmazlıklarının İdari Aşamada Çözümlemesinde Bazı Yabancı Ülke Uygulamaları	97
3.6.1. Amerika Birleşik Devletleri'ndeki Uygulama	98
3.6.2. Fransa'daki Uygulama	100
3.6.3. İngiltere'deki Uygulama	103
3.6.4. Almanya'daki Uygulama	105
3.7. Düzeltme Yoluyla Giderilen Vergi Hatalarının Taraflar Açısından Sonuçları ..	107
SONUÇ ve ÖNERİLER	109
KAYNAKÇA	113
EKLER.....	122

KISALTMALAR

AATUHK.	:	Amme Alacaklarının Tahsil Usulü Hakkında Kanun
ABD.	:	Amerika Birleşik Devletleri
a.g.e	:	Adı Geçen Eser
a.g.m	:	Adı Geçen Makale
BİMİVMKGHK.	:	Bölge İdare Mahkemeleri, İdare Mahkemeleri ve Vergi Mahkemelerinin Kuruluş ve Görevleri Hakkında Kanun
D.	:	Daire
DŞ.	:	Danıştay
E.	:	Esas
GİB.	:	Gelir İdaresi Başkanlığı
GVK.	:	Gelir Vergisi Kanunu
İYUK.	:	İdari Yargılama Usulü Kanunu
K.	:	Karar
KDV.	:	Katma Değer Vergisi
md.	:	Madde
S.	:	Sayı
s.	:	Sayfa
VUK.	:	Vergi Usul Kanunu

GİRİŞ

Başlangıçta, yöneticilere yapılan gönüllü yardımlar ve hediyeler niteliğinde olan vergiler, devlet kurumunun gösterdiği gelişme ve yapmak zorunda olduğu kamu hizmetlerinin artışıyla zaman içinde zorunlu ödemelere dönüşmüştür. Günümüzde toplumsal ve ekonomik gelişmelere paralel olarak devletler için kamu harcamalarının finansmanı bakımından en önemli araç olarak göze çarpan vergiler, kamu gücüne dayanarak ve tek taraflı olarak, gerçek ve tüzel kişilerden mali güçlerine göre zorla ve karşılıksız şekilde toplanmaktadır.

Vergi ilişkisi, bir tarafında vergi borçlusu olan yükümlüler, diğer tarafında da vergi alacaklısı devlet olan iki taraflı bir ilişkidir. Dolayısıyla bu ilişki nedeniyle vergilemede birtakım sorunların olması kaçınılmazdır. Ortaya çıkan uyuşmazlıklar vergiyi doğuran olayın gerçekleşmesi ile verginin tarhi, tahakkuku, tebliği ile tahsili aşamalarının herhangi birisinde mükellefçe veya vergi idaresince, kimi zaman vergi idaresinin, kimi zaman da vergi mükellefinin leh/aleyhinde olabilmektedir.

Vergilemede oluşan uyuşmazlıkların ana nedeni, vergi alacaklısı olarak devletin, artan harcamalarını karşılamak amacıyla, kanuni yetkisine dayanarak vergiyi toplamak istemesi, vergi borçlularının ise kanunen ödemeleri gereken vergiyi kullanabilecekleri gelir miktarını azalttığından ya hiç ödememek ya da daha az ödemek istemeleridir. Bunun yanında; vergi kanunlarında sık sık değişiklik yapılması, vergi mükelleflerince vergi kanunlarının yeterince anlaşılabilmesi, vergi kanunlarının uyuşmazlıkları çözmede yetersiz kalması, vergi kanunlarının çeşitliliği, kanunların yorum gerektirecek şekilde karışık ve teknik yapıda olması, vergi mükellefi ile vergi idaresi arasındaki çıkar çatışmaları, vergi idaresindeki görevlilerin hazineci yaklaşımları gibi sebeplerle de uyuşmazlıkların yaşandığı görülmektedir.

İdare ile vergisel konularda uyuşmazlığa düşen mükellef ya da sorumluların izleyebileceği iki yol vardır. Bunlardan ilki nispeten daha karmaşık, zahmetli, pahalı ve zaman kaybına neden olabilen yargısal yoldur. İkincisi ise uyuşmazlığın, yargı mercileri önüne götürülmeden idari aşamada barışçıl yöntemler kullanılarak çözülmesidir.

Türk vergi sistemimize bakıldığında uyuşmazlıkların önce idari yolla çözümü, bu yolun sonuçsuz kalması halinde yargı mercileri önüne götürülebilmesini zorunlu kılan, idari yola başvuru şartı aranmaz. Yani mükellefler doğrudan yargısal yola müracaat edilebildikleri gibi önce idari yolları tüketip sonuç alamazlarsa yargı yoluna gitme seçeneğini de kullanabilmektedirler. Dolayısıyla vergi sistemimizde hata üzerinden vergi alınmaması esası benimsendiğinden ve öncelikli olarak idari çözüm yollarına başvurulmasının mükellefler açısından ilerde hak kaybına yol açmadığı gerçeğinden hareketle daha zor ve yorucu olan yargısal yola başvurmakta idari yollarla mevcut uyuşmazlığa son verme arayışı daha makul görünmektedir. Zira vergi hatasının düzeltilmesi yolunun kullanılmasından sonra da, mükellef aleyhine bir durum olduğunda, mükelleflerin yargı yoluna başvurularında herhangi bir kısıtlama getirilmemiştir.

Vergi uyuşmazlıklarının idari yoldan barışçıl yöntemlerle giderilmesinde dört usul vardır. Bunlar vergi hatalarının düzeltilmesi, pişmanlık ve ıslah, cezalarda indirim ve uzlaşma olarak sayılabilir. Çalışmamızın konusunu da bu barışçıl yöntemlerden birisi olan vergi hatalarının düzeltilmesi meselesi oluşturmaktadır. Vergi hatalarının düzeltilmesi işlemi, vergilendirme işlemlerindeki bir takım sakatlıkların ve hukuka aykırılıkların giderilmesi amacıyla 10.01.1961 gün ve 10703 sayılı Resmî Gazete’de yayımlanan 213 sayılı Vergi Usul Kanunu’nun 116 ile 126. maddeleri arasında düzenlenmiştir.

Yukarıda açıklananlar ışığında Vergi Usul Kanunu Kapsamında Vergi Hataları ve Düzeltme Yolları isimli çalışmamız kapsamında vergi hataları ve düzeltilmesi usulü üç bölüm halinde incelenmiş ve süreç ayrıntılarıyla ele alınmaya çalışılmıştır:

Birinci bölüm, “vergi uyuşmazlıklarına genel bir bakış” başlığı altında ele alınmış olup uyuşmazlık kavramının tanımı, tarafları, çeşitleri, unsurları açıklanmıştır. Ayrıca yukarıda sözü edilen idari aşamadaki çözüm yollarının tamamına kısaca değinilmiş bazı yabancı ülke örneklerine de yer verilmek suretiyle konu detaylandırılmıştır. Diğer yandan idari aşamadaki çözümde söz sahibi konumunda olan vergi idaresinin yapısı ve gelişimi incelenmiştir. Birinci bölümün sonunda idari çözüm yollarına ek olarak yargısal çözüm yerleri üzerinde de durulmuş ülkemizdeki vergi yargısının yapısı incelenerek ilk bölüm sonlandırılmıştır.

İkinci bölüm, “idari aşamada çözümlenebilecek vergi hatası türleri ve hataların ortaya çıkarılması” başlığı altında incelenmiştir. Bu bölümde vergi hatası kavramı ve unsurları incenmiş ardından VUK’un 117. ve 118. maddelerinde sayılan hesap hataları ve vergilendirme hataları örneklerle açıklanarak işlenmeye çalışılmıştır. Diğer yandan vergi hatası sayılmayan ve dolayısıyla düzeltme kurumu kapsamı dışında kalan hukuki uyumsuzluk gibi konuların üzerinde ayrıca durulmuş mükellefler açısından hak arama bakımından vergi hataları ile farkları göz önüne alınarak önemi vurgulanmaya çalışılmıştır. Bölümün sonunda da vergi hatalarının hangi yollarla ortaya çıkarılabileceği başlıklar halinde açıklanmıştır.

Çalışmanın üçüncü ve son bölümü “vergi hatalarının düzeltilmesi” başlığı altında, hataların düzeltilmesi kavramı, düzeltmenin şekli, yetkili kimseler, zamanaşımı gibi düzeltme usulünde önemli bazı konulara değinilmiştir. Devamında düzeltme kapsamı belirlenmiş ve düzeltmenin re’sen ve mükelleflerin yazılı istemi ile yapılabileceğinin üzerinde durulmuş sonrasında düzeltme sürecinin açıklanması ve son olarak taraflar açısından sonuçlarının belirlenmesi ile çalışma sonlandırılmıştır.

Sonuç kısmında da, çalışmanın konusu olan vergi hatası kavramı ve düzeltme yolu konusunda genel bir değerlendirme yapılmış, uygulamada görülen bazı sorunlara ve bu sorunların çözümüne yönelik önerilere yer verilmiştir.

Ekler kısmında ise, uyumsuzlukların idari aşamada çözümüne yönelik olarak uygulamada kullanılan resmi dilekçe örnekleri verilmiştir.

BİRİNCİ BÖLÜM

VERGİ UYUŞMAZLIKLARINA GENEL BİR BAKIŞ

1.1.Uyuşmazlık Kavramı ve Vergi Uyuşmazlığı

1.1.1.Genel Olarak Uyuşmazlık Kavramı

Hukuk dilinde kullanılan “uyuşmazlık” sözcüğünün günlük dilde kullanılan uyuşmazlık sözcüğünden herhangi bir farkı yoktur. Yani hukuk dilinde de “uyuşmazlık”, temel anlamıyla anlaşmazlık anlamında kullanılmaktadır. Uyuşmazlık; kişiler ile adli, idari, askeri merciler ve devletler arasında çıkabilir¹.

Uyuşmazlıkların karşılığı olarak sözlüklerde “niza”, “ihtilaf”, “çekişme”, “dava”, “kavga” sözcüklerinin kullanıldığı görülmektedir².

Genel tanımlama ile uyuşmazlık, karşılıklı iki tarafın, bir konu üzerinde değişik görüşlere sahip olmaları sebebiyle, ortaya çıkan anlaşmazlığı ifade etmektedir³.

1.1.2.Vergi Uyuşmazlığı Kavramı

Vergi, devletlerin gerçek ve tüzel kişilerden kamu hizmetlerinin finansmanını karşılamak üzere, kendilerine tanınmış egemenlik yetkisine dayanılarak, cebren ve karşılıksız olarak aldıkları para şeklindeki ödemelerdir. Vergi, kelime anlamı olarak hediye edilen, karşılıksız olarak verilen bir değerdir⁴.

Vergi ilişkisi, vergi borçlusu (mükellef) ve vergi alacaklısı (vergi idaresi) arasında geçmektedir. Bu ilişkiye zaman zaman vergi sorumlusu sıfatıyla üçüncü kişilerinde katıldığı görülmektedir⁵.

Vergiler, günümüz çağdaş ekonomilerinde kamu harcamalarının bir numaralı finansman kaynağını oluşturmaktadır. Devletlerin harcama yapabilmesi konusunda

¹Şükrü Kızılot, Zuhâl Kızılot, *Vergi İhtilafları ve Çözüm Yolları*, Yaklaşım Yayınları, Ankara, 2005, s.45.

²Ejder Yılmaz, *Hukuk Sözlüğü*, Genişletilmiş Beşinci Baskı, Yetkin Yayınları, Ankara, 1996, s.846.

³Osman Selim Kocahanoğlu, *Vergi Uyuşmazlığı ve İdari Uyuşmazlıklar*, Maliye Bakanlığı Yayınları, İstanbul, 1982, s.17.

⁴Abdurrahman Akdoğan, *Kamu Maliyesi*, Gazi Kitabevi, Ankara, 2006, s.115.

⁵Nurettin Bilici, *Vergi Hukuku*, Seçkin Yayıncılık, Ankara, 2006, s.49.

hayati öneme sahip bu kamu geliri türünün toplanmasında, verginin tarafları olan vergi dairesi ve mükellefler arasında çeşitli konularda anlaşmazlıklar çıkabilmektedir.

Verginin zorunlu bir ödeme aracı olması, verginin tarafları olan mükellefler ve vergi sorumluları ile kendisine vergilendirme yetkisi verilmiş olan devlet veya kamu kuruluşları arasındaki uyumsuzlukların artmasına neden olmaktadır.

Vergileme sürecinde vergi idaresi ile mükellef veya sorumlularının sürekli bir uyumsuzluk içinde olmalarının, vergi sisteminin yerleşmesine ve gelişmesine engel teşkil ettiği görülmektedir⁶.

Vergi ilişkisinden doğduğu gözlenen vergi uyumsuzluğu, vergilemenin tarafları olan vergi idaresi ile mükellef arasında vergi nedeniyle ortaya çıkan hukuki anlaşmazlıklardır. Vergi uyumsuzluklarının temelinde mükellef ile vergi idaresi arasında bir anlayış veya görüş farklılığı olduğu görülmektedir⁷.

Vergi uyumsuzluğu diğer bir ifadeyle, karşılıklı iki tarafın, vergi mükellefi ile vergi idaresinin vergileme ile ilgili konularda farklı görüşlere sahip olmaları ve bunun sonucunda anlaşmazlığa düşmeleridir⁸.

İnsan unsurunun var olduğu her yerde hatanın da olabileceği gerçeğinden hareketle, rakamların ve işlemlerin çok fazla olduğu vergi sistemimizde mükellefin ya da vergi dairesinin hata yapma riski her zaman olacaktır. Çok çeşitli durumlarda ortaya çıkan vergi hataları mükellefin lehine ya da aleyhine olabilmektedir. Bu sebeple hataların düzeltilmesi işlemi mükellef ile vergi idaresi arasında idari aşamada çözümü aranan bir konudur ayrıca zaman zaman yargıya taşınan ihtilaflara da neden olmaktadır⁹.

Bize göre vergi uyumsuzlukları, mükellef ve vergi dairesi arasında vergilemenin doğumuyla başlayıp tahsiline kadar her aşamada tarafların vergileme sürecine kendi açılarından yaklaşımları suretiyle bu süreci kendi lehlerine sonuçlandırma çabasıyla giriştikleri faaliyetler sonucu ortaya çıkan görüş ayrılıklarıdır.

⁶Feyzullah Durgut, "Vergi ve Cezalarda Uzlaşma", *Maliye ve Sigorta Yorumları*, 2007, S:490, s.103.

⁷Kızılot, Kızılot, a.g.e., s.46.

⁸Şerafettin Aksoy, *Vergi Yargısı ve Türk Vergi Yargısı Sistemi*, Filiz Kitabevi, İstanbul, 1995, s.57.

⁹Hakkı Yıldırım, "Vergi Hataları", *Maliye ve Sigorta Yorumları*, 2007, S:495, s.73.

1.2.Vergi Uyuşmazlığının Tarafları

Vergi uyuşmazlıkları bir borç ve alacak ilişkisine dayandığından vergilemede doğal olarak iki taraf bulunmaktadır. Bunlardan birincisi vergi alacaklısı olarak devlet ya da idare diye nitelendirdiğimiz başta vergi dairesi olmak üzere vergi kesmeye yetkili belediyeler, Maliye Bakanlığı gibi kuruluşlar iken, vergi uyuşmazlığının diğer tarafı ise Vergi Usul Kanunu'nun 377. maddesinde belirtildiği üzere mükellefler, sorumlular ve kendilerine vergi cezası kesilenlerdir.

1.3. Vergi Uyuşmazlığının Çeşitleri ve Doğuş Zamanı

Vergi uyuşmazlıkları, özellikle vergi mükellefiyeti, ceza kesilmesi ve tahsil konularında ortaya çıkmaktadır. Vergi matrahının tespiti, salınan verginin miktarı, muafiyet ve istisnalar konusunda çıkan uyuşmazlıklar vergi mükellefiyeti ile ilgili uyuşmazlıklar olarak adlandırılabilir. Diğer taraftan ceza kesilmesi ile ilgili uyuşmazlıklar vergi suç ve cezalarıyla ilgilidir. Son olarak tahsil ile ilgili uyuşmazlıklar ise, vergi mükellefinin ya da sorumlusunun ödeme emrinin tebliğ edilmesiyle borcun olmadığı, borcun kısmen ya da tamamen ödendiği, borcun zaman aşımına uğradığı şeklindeki itirazlarından oluşmaktadır¹⁰.

Bu üç ana kategoriye, yetki tecavüzünden doğan uyuşmazlıklar ile kanuna aykırılık iddialarından doğan uyuşmazlıklarda eklenebilir. Yetki tecavüzünden doğan uyuşmazlıklar, mükelleflerin vergi konusundaki idari düzenlemelerin kanunlara aykırılığını ileri sürmelerinden, kanuna aykırılık iddialarından doğan uyuşmazlıklar ise, salınan vergilerin dayanağını oluşturan metnin kanuna veya hukukun genel ilkeleri ile bağdaşmadığı ve bu ilkelere aykırı olduğu görüşlerinden ortaya çıkar¹¹.

Vergi uyuşmazlığı için ortada bir vergi olması şartı aranmaz. Vergi matrahının tespitine ilişkin işlemlerin tamamlanmasından itibaren vergi uyuşmazlıklarının doğmasında bir sakınca yoktur. Bu nedenle, verginin taraflarına kanunla hangi aşamada itiraz hakkı tanınmışsa, vergi uyuşmazlığı da o aşamada ortaya çıkabilmektedir¹².

¹⁰Sadık Kırbuş, *Vergi Hukuku*, Siyasal Kitabevi, Ankara, 2006, s. 176.

¹¹İsmail Kutlar, *İşletmelerdeki Vergisel Uyuşmazlıkların İdari Aşamada Çözüm Yolları ve Gaziantep Uygulaması*, Basılmış Yüksek Lisans Tezi, Gaziantep Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, Gaziantep, 2005, s.7.

¹²Aksóy, a.g.e., s.66.

1.4. Vergi Uyuşmazlığının Ortaya Çıkmasına Neden Olan Etkenler

Ortaya çıkan uyuşmazlıkların nedenlerine bakılacak olursa; vergi kanunlarının ekonomik değişim ve gelişimlere yeterince ayak uyduramaması neticesinde mükelleflerce yeterince anlaşılabilmesi diğer taraftan vergi memurlarının uygulamada yaşadığı sorunlar ve hazine lehine tutum sergilemeleri sonucu mükelleflerin vergi kaçırma ya da vergiden kaçınma eğilimlerinin arttığı görülmektedir.

Aşağıda vergi uyuşmazlığının ortaya çıkmasına neden olan etkenler açıklanacaktır.

1.4.1. Vergilendirme İşlemlerinin Hukuka Aykırı Olması

VUK'un 20. maddesine göre verginin tarhi, vergi alacağının kanunlarında gösterilen matrah ve nispetler üzerinden vergi dairesi tarafından hesaplanarak bu alacağı miktar itibariyle tespit eden idari bir muameledir. AATUHK'un 55. maddesine göre amme alacağını vadesinde ödemeyen mükelleflere borçlarını ödemeleri veya mal bildiriminde bulunmaları için 7 günlük bir süre tanınır ve bir ödeme emri ile tebliğ edilir. Her iki düzenlemeye göre, vergi idaresi vergilendirme işlemini tarh işlemiyle başlatmakta ve tahsil işlemiyle sona erdirmektedir. Burada tarh işlemi idari bir işlem olduğu gibi buna bağlı yapılan tahsil işlemi de bir idari işlemdir. İYUK'un 2. maddesi uyarınca mükellefler idari işlemler hakkında yetki, şekil, sebep, konu ve maksat yönlerinden biri ya da birkaçının hukuka aykırı olduğu iddiasıyla iptalleri için dava açılabilirler. VUK, AATUHK, İYUK'tan oluşan vergi hukuku sistemimiz içinde vergilendirme işlemlerinin; tarh, tahsil aşamalarında İYUK çerçevesinde iptalleri istenebilir¹³.

Mükelleflerce vergi idaresi aleyhine hukuka aykırılık gerekçesiyle açılan bu iptal davaları neticesinde ortaya çıkan uyuşmazlık konusu yapılan vergilendirme işlemleri aşağıda ayrı ayrı değerlendirilmiştir.

¹³Nihal Saban, *Vergi Hukuku*, Der Yayınları, İstanbul, 2003, s.389.

1.4.1.1.Vergilendirme İşleminin Yetki Yönünden Hukuka Aykırılığı

Vergi, resim, harç ve benzeri mali yükümlülüklerin ancak kanunla konulması, değiştirilmesi veya kaldırılması verginin kanuniliği ilkesi olarak adlandırılır¹⁴. Vergi kanunları, anayasadan sonra vergi hukukumuzun en önemli, zorunlu ve bağlayıcı kaynağı olarak kabul edilmektedir. Anayasaya aykırı olmamak koşuluyla; anayasada yer alan temel ilkeler doğrultusunda, vergi koyma yetkisi, kural olarak yasama organına verilmiştir. Yasama organı, vergi ve benzeri mali yükümlülükleri, ancak kanunla koyabilecektir¹⁵. Yasama organının verginin kanuniliği ilkesinden kaynaklanan kanunlara uygun biçimde işlem yapabilme gücünü kullanan vergi idaresinin yetkisi konu, zaman, yer bakımından üçe ayrılır.

Konu bakımından yetki dendiğinde, Anayasa ve kanunların idari makamlara genel bir yetki vermediğinden idari makamların hangi konuda karar almaya yetkili ise sadece o konuda karar alabileceği anlaşılmaktadır¹⁶. Örneğin belediyelerce yürütülmekte olan emlak vergisi ya da çevre temizlik vergisi ile defterdarlık muhasebe müdürlüklerince tahsil edilmesi gereken idari para cezalarının vergi dairesi tarafından alınması konu itibarıyla yetki açısından hukuka aykırılıktır.

Yer bakımından yetki, Anayasa ve kanunların bazı idari makamlarca karar alma yetkisini sadece sınırları belirli bir coğrafi alanda verdiği için; bir idari makamın hangi yerde hangi coğrafi alanda karar almaya yetkili ise orada karar alabilmesi durumunu ifade etmektedir¹⁷. Örneğin kanunda belirtilen istisnai durumlar haricinde vergi dairesi, kendi coğrafi alanı içerisinde vergi toplamaya yetkilidir bu alan dışına çıkması mümkün değildir.

Zaman bakımından yetki ise, konu bakımından yetkinin kullanabileceği süreyi ve zamanı ifade etmektedir. Yetkinin kullanılması konusunda zamana yönelik kısıtlamaların bulunması durumunda, idari organ bu kısıtlamalara uygun işlem tesis etmek durumundadır¹⁸. Zaman aşımına uğramış olan bir verginin tahsiline ilişkin

¹⁴Celal Doğruyol, **Vergi Hukuku**, Savaş Yayınevi, Ankara, 2006, s.31.

¹⁵Kızılot, Kızılot, **a.g.e.**, s.47.

¹⁶Kemal Gözler, **İdare Hukukuna Giriş (6.Baskı)**, Etkin Kitabevi, Bursa, 2007, s.122.

¹⁷Gözler, **a.g.e.**, s.123.

¹⁸Kızılot, Kızılot, **a.g.e.**, s.47.

işlemler yapılması ya da bir kamu görevlisinin emekliye ayrılmasından sonra yapmış olduğu bir vergilendirme işlemi zaman bakımından yetkisizliğe örnek verilebilir.

1.4.1.2. Vergilendirme İşleminin Konu Yönünden Hukuka Aykırılığı

Verginin konusu; verginin üzerine konulduğu, doğrudan ya da dolaylı olarak kaynağını oluşturduğu iktisadi kıymettir. Verginin konusu kavramı, verginin ne üzerinden alınacağını belirten aynı zamanda mükellefiyetin hedefini ve amacını da önemli ölçüde gösteren bir kavramdır¹⁹.

İdari işlemin konusu, idari işlemin hukuk aleminde doğurduğu sonuç ya da yaptığı değişikliktir. Açık olarak hukuka aykırılık durumlarında söz konusu işlem hukuka aykırı olur. KDV'nin konusu, mal teslimi, hizmet ifası ve ithalattır. KDV'de vergiyi doğuran olay verginin konusu bakımından farklı düzenlenmiştir. Örneğin, mal teslimi veya hizmet ifasında malın teslim edilmesi ya da hizmetin ifa edilmesi vergiyi doğuran olay olarak kabul edilmektedir. Mal tesliminde kişiden harcama vergisi yerine gelir vergisi alınması vergilendirme işlemi konu açısından hukuka aykırı kılar²⁰.

Vergilendirme işleminin sebep ve konu unsurları arasında sıkı bir ilişki vardır. Bu sıkı ilişki nedeniyle sebep ve konu unsurlarını birlikte ifade etmek için "esas" deyimini kullanılmaktadır. İkisi arasındaki ilişkinin kopuk olması vergilendirme işlemi ya konu ya da sebep açısından sakatlar. Bu sebeple bu iki unsur arasındaki mantıki ilişki doğru kurulmalıdır. Eğer konu ve sebep unsuru arasındaki mantıki ilişki doğru kurulmamışsa örneğin, kanun hükmünde öngörülen sebep gerçekleştiği halde kanunda öngörülen hukuki sonuçtan başkaca bir sonuç doğurabilecek herhangi bir işlem tesis edilirse söz konusu işlem konu bakımından hukuka aykırı olur²¹.

1.4.1.3. Vergilendirme İşleminin Şekil Yönünden Hukuka Aykırılığı

Vergi idaresinin yaptığı vergilendirme işleminin kesin ve yürütülmesi zorunlu hale gelmeden önce uyması gereken yol, izlenen usul, yapılan hazırlık çalışmaları ve incelemeler şekil kurallarını oluşturur. Vergilendirme işlemlerinde şekil ve yetki

¹⁹Akdoğan, a.g.e., s.136.

²⁰Aksoy, a.g.e., s.61.

²¹Mehmet Tosuner, Zeynep Arıkan, *Türk Vergi Yargısı*, Neşa Ofset, İzmir, 2008, s.60.

kuralları “usul” kurallarını oluşturur. Örneğin, vergilendirme işleminden önce bazı makamların görüşlerinin alınması öngörüldüğü halde görüşler alınmadan işlemin tesis edilmesi, vergilendirme işlemini şekil açısından hukuka aykırı kılar. Vergilendirme işleminin esasını etkileyen asli şekil kuralları, işlemi sakatlarken vergilendirme işleminin esasını etkilemeyen tali şekil kuralları işlemi sakatlamaz²².

1.4.1.4. Vergilendirme İşleminin Sebep Yönünden Hukuka Aykırılığı

Vergilendirme işlemlerinin hukuka aykırılık nedenlerinden bir tanesi de sebep unsurudur. Sebep, idareyi bir işlem yapmaya sevk eden hukuki veya fiili nedenlerdir. Bu nedenler idari işlemde önce gelir ve onun dışında yer alırlar. İdarenin bir işlemi yapabilmesi için o işlemi yapmaya yetkili olmasının yanında o işlemi yapmaya bir sebebi de olmalıdır²³.

Vergilendirme işleminin, sebep unsuru bakımından sakat olmaması için, hem vergiyi doğuran olayın hem de hukuki durumun, yürürlükteki kanun hükmüne uygun olması gerekmektedir. Vergiyi doğuran olayın, bir başka ifadeyle maddi olayın, kanun hükmüne uygun olmasına tipiklik denilmektedir²⁴. Örneğin, bir vergi dairesinin gayrimenkul sermaye iradı elde etmeyen bir mükellefe, elde etmiş gibi gelir vergisi tahakkuk ettirmesi ya da serbest meslek kazancında elde etme esasına rağmen bir vergilendirme işlemi ile bu kazancı elde etmeyen mükellefe gelir vergisi tarh olunması tipiklik ilkesine aykırıdır.

1.4.2. Vergi İncelemeleri

Gelir Vergisi Kanunu'nun 83. maddesine göre günümüzde vergiler genellikle mükellefler tarafından beyan edilen matrahlar üzerinden alınmaktadır. Ancak mükelleflerin beyan ettikleri matrahların doğruluğu ve güvenilirliği vergi idaresi tarafından zaman zaman vergi incelemesi yapmak suretiyle araştırmaktadır. Vergi daireleri bu yetkilerini Vergi Usul Kanunu'nun 134. maddesinden alırlar.

Vergi incelemesi, mükelleflerin beyanlarıyla belirlenen ve ödenen verginin doğruluğunu araştırmak, tespit etmek ve sağlamak olarak tanımlanabilir. İnceleme

²²Tosuner, Arıkan, a.g.e., s.58.

²³Gözler, a.g.e., s.136.

²⁴Kızılot, Kızılot a.g.e., s.49.

sürecinde, beyan edilen verginin defter, belge, kayıt ya da hesaplara uygunluğu kontrol edilir, araştırılır ve sonuç olarak ödenmesi gereken verginin doğruluğu tespit edilir²⁵.

Vergi incelemesine tabi olanlar, VUK ya da diğer kanunlara göre defter tutmak, evrak ve vesikaları muhafaza etmek ve ibraz etmek zorunluluğunda olan gerçek ve tüzel kişilerdir²⁶.

Yapılan vergi incelemelerinde sadece mükellefe ait defter, kayıt, hesap ve belgelerle sınırlı kalınmayabilir. Vergi incelemesi yapmaya yetkili organlar gerek görürse; karşıt araştırma yapma, muhasebe dışı envanter çıkarma, tanık ifadelerine başvurma, vergi dairesi ve bankalar gibi resmi kuruluşlardan bilgi toplama, emsal işletme kârlarını araştırma gibi yollara başvurmak suretiyle ödenen verginin gerçeğe uygunluğunu araştırabilirler.

Bu araştırmalar sonucu ödenen vergilerin gerçeğe uygun olmadığı tespit edilirse düzenlenecek vergi inceleme raporu ile matrah ve matrah farkları vergi idaresince mükelleflere tarh edilir. Mükellef ya da ceza sorumlularının da matrah ya da matrah farkından doğduğu öne sürülen bu borcun olmadığı ya da çıkarılan borcun olması gerekenin üzerinde olduğu veya borçla ilgili kendilerine tebligat yapılmadığı gerekçeleriyle itiraz etmeleri, salınan vergileri ve kesilen cezaları uyuşmazlık konusu yapmaları sonucu uyuşmazlıkların yaşandığı görülmektedir.

1.4.3. Hatalı Vergi Tarhiyatı ve Ceza Uygulaması

Vergi Usul Kanunu'nun 116. maddesine göre vergi hatası: Vergiye ilişkin hesaplarda veya vergilendirmede yapılan hatalar yüzünden haksız yere eksik veya fazla vergi istenmesi veya alınmasıdır. VUK'ta yer alan tanımlamadan hareketle vergi hatalarının hesap hataları ve vergilendirme hataları olmak üzere iki grupta toplandığı görülmektedir.

Hesap hataları VUK 117. maddede belirtildiği üzere; matrah hataları, miktar hataları, verginin mükerrerliği unsurlarından oluşmaktadır. Bu kavramları kısaca tanımlayacak olursak²⁷:

²⁵Fazıl Tekin, Ali Çelikkaya, **Vergi Denetimi**, Seçkin Yayınları, Ankara, 2007, s.141.

²⁶Yunus Şengöz, "Üzerinde Uzlaşılın Verginin Matrahının Artırılmasını Gerektiren Sebeplerin Tespiti Halinde Ek Tarhiyat Yapılabilir mi?", **Vergi Sorunları Dergisi**, 1998, S:113, s.13.

Matrah hataları: Beyanname tahakkuk fişi gibi belgelerde matraha ait rakamların veya indirimlerin eksik ya da fazla gösterilmesidir.

Miktar hataları: Vergilendirmeye ilişkin oran ve tarifelerin yanlış uygulanması sonucu eksik ya da fazla vergi tarh edilmesidir. Örneğin kurumlar vergisi oranının %20 yerine sehven %15 olarak uygulanması.

Verginin mükerrerliği: Aynı vergi dönemi içinde aynı vergi kanunu uygulanarak aynı matrah üzerinden bir defadan fazla vergi istenmesi veya alınmasıdır.

Vergilendirme hatalarına ise VUK 118. maddede yer verilmiştir. Buna göre bu hatalar: Mükellefin şahsında hata, mükellefiyette hata, mevzuda (konuda) hata, vergilendirme ve muafiyet döneminde hata olarak sayılabilir. Bu hata türlerini kısaca tanımlayacak olursak²⁸:

Mükellefin şahsında hata: Bir verginin gerçek borçlusu yerine başka bir kişiden istenmesi veya alınmasıdır. Bu hata çok sık karşılaşılmamakla beraber genelde vergilerin, ad ve soyadları aynı olan mükelleften birinden alınması gerekirken diğerinden alınması şeklinde ortaya çıkmaktadır.

Mükellefiyette hata: Açık olarak vergiden muaf olanlardan vergi alınmasıdır. Örneğin bankaya yatan emekli maaşına gelir vergisi stopajı yapılması.

Mevzuda hata: Açık olarak vergi konusuna girmeyen bir gelir, servet, kıymet ya da harcama üzerinden vergi alınmasıdır. Örneğin kişiye veraset yoluyla intikal eden paralar için gelir vergisi salınması ya da GVK'ya göre gelir vergisine tabi olmayan kumar kazancı üzerinden vergi alınmak istemesi.

Vergilendirme ve muafiyet döneminde hata: Herhangi bir vergiyle ilgili olarak muafiyet ve vergilendirmenin yanlış uygulanmasıdır. Örneğin gelirin vergilendirme dönemi 2013 yılı iken 2014 yılında vergilendirilmesi.

Yukarıda sayılan hatalardan birinin ya da birkaçının birlikte var olması durumunda tarh edilen verginin hatalı olduğu ileri sürülebilir. Hatalı vergi tarhı veya

²⁷Gürol Ürel, *Güncel Vergi Usul Kanunu Uygulaması*, Yaklaşım Yayınları, Ankara, 2003, s.241-242.

²⁸Osman Pehlivan, *Vergi Hukuku*, Derya Kitabevi, Trabzon, 2003, s.129-130.

ceza kesilmesi ise mükellef ve alacaklı vergi dairesi arasında vergi uyumsuzluklarının oluşumunda önemli noktalardan birisidir.

1.4.4. Matrahın Düşük Beyanı

Ülkemizde beyana dayanan tarh sistemi uygulanmaktadır. Düşük matrah beyanından doğan uyumsuzluklar, vergilerin ve faaliyetin türüne göre farklı biçimlerde ortaya çıkmaktadır. Buna, gayrimenkullerin rayiç bedelinin emsallerine oranla düşük bulunması veya gelir ve kurumlar vergisi mükelleflerinin, beyan ettikleri kazancın gerçek tutarlarından daha düşük gösterilmesi durumları örnek olarak gösterilebilir²⁹.

Mükelleflerin beyan ettikleri vergi matrahının, faaliyet türü, bulunduğu yer, faaliyet gösterdikleri alanın kârlılık düzeyi, yetkili makamlarca belirlenen asgari değerlendirme ölçütleri ve benzeri kıstaslara göre idarece düşük bulunması sonucu ilave bir tarhiyat yapılmak istenmesi ve yükümlünün buna itirazı durumunda vergi uyumsuzluğu doğmuş olur³⁰.

1.4.5. Verginin Ödenmemesi

Vergilerin mükelleflerce kendilerine salınmış ek bir mali yük unsuru olarak kabul edilmesinin, mükelleflerin kanunda yer alan boşluklara sığınarak vergiden kaçınma ve denetim mekanizmalarının yeterince sağlam olmadığı yerlerde vergi kaçakçılığı faaliyetlerine sebep olduğu görülmektedir.

Mükellefin kendisine tahakkuk ettirilmiş ve ödemesi gereken vergiyi ödememesi veya eksik ödemesi vergi uyumsuzluğunu doğuran bir diğer nedendir. Mükelleflerin tahakkuk ettirilen vergilerini ödememesi veya eksik ödemesi halinde vergi idaresi mükellefin kesinleşmiş vergi borcu ve cezalarını tahsil edebilmek amacıyla 6183 sayılı Amme Alacaklarının Tahsil Usulü Hakkında Kanunu'na göre zorlayıcı hukuki yollara başvurabilmektedir. Mükelleflerin ise böyle bir borçlarının olmadığını veya istenen tutarın gerçek borcun üzerinde olduğunu ileri sürmeleri durumunda vergi uyumsuzluğu ortaya çıkmaktadır.

²⁹Kızılot, Kızılot, a.g.e., s.53.

³⁰Kutlar, a.g.e., s.9.

1.4.6. Diğer Nedenler

Mükelleflerce vergileme ile ilgili tebligat ve bildirimlerin kanuna uygun süreler içinde ve usulüne uygun şekilde yapılmadığı iddiaları olması sonucu zamanaşımının veya dava açma süresinin hesabı bakımından tebligatın veya bildirimlerin vergi ve cezaların tahsiline ilişkin yanlış uygulamalar ya da mükellefin vergi ödemeye karşı duyarsızlığından kaynaklanan uyuşmazlıklar da ortaya çıkabilmektedir.

1.5. Vergi Uyuşmazlıklarının Çözüm Yolları ve Vergi İdaresi

Uyuşmazlıkların idari ve adli aşamada çözümü ve vergi idaresinin kapsamı aşağıda başlıklar halinde incelenecektir.

1.5.1. Vergi İdaresi Kavramı ve Vergi İdaresinin Yapısı ve Tarihsel Gelişimi

Vergi idaresi kavramının vergi hukukumuz içindeki yeri ve fonksiyonları, vergi idaresinin yapısı ve geçmişten günümüze görülen değişimler aşağıda ayrı ayrı incelenecektir.

1.5.1.1. Vergi İdaresi Kavramı

Vergi idaresi kavramının vergi hukukumuzda bir tanımı yapılmamıştır. Ülkemizde Maliye Bakanlığı, devletin alacaklarını tahsil etmek ve devlet alacaklarının tahsili ile ilgili davalarda devlet tüzel kişiliğini temsille görevlidir. Bu nedenle de vergi idaresi dendiğinde akla ilk olarak Maliye Bakanlığı gelmektedir³¹.

Türk vergi mevzuatında vergi idaresinin tanımı yerine, vergi dairesinin tanımı yapılmaktadır. VUK'un 4. maddesine göre vergi dairesi: "Mükellefi tespit eden, vergi tarh eden, tahakkuk ettiren ve tahsil eden dairedir." Daha geniş bir tanımlama yapılacak olursa vergi idaresi, vergi sisteminin yürütülmesi ve uygulanmasıyla ilgili tüm faaliyet ve işlemleri yapan bir örgüttür³².

Vergi idaresi, Maliye Bakanlığı'na bağlı, vergilendirme ile ilgili tüm hizmetleri vergi mevzuatına göre yürüten bir devlet örgütüdür. Vergi idaresi vergilendirme

³¹Kırbaş, a.g.e., s.157.

³²Kızılot, Kızılot, a.g.e., s.57.

hizmetlerini yürütürken mükellefleri tespit etmekte, vergi incelemesi, vergi araştırması, tahsilât, kovuşturma, denetim gibi işlemleri yapmaya da ayrıca yetkilidir³³.

1.5.1.2.Vergi İdaresinin Yapısı ve Tarihsel Gelişimi

Vergi idaresinin yapısı vergi idaresinin örgütlenme şekline göre farklılık göstermektedir. Ülkemizde vergi idaresi Maliye Bakanlığı çatısı altında örgütlenmiş konumdadır. Ayrıca yerel idarelerin de vergiyle ilgili bir takım idari görevleri bulunmaktadır³⁴. Ancak bu vergiler oran olarak toplam vergilerin çok az bir kısmını oluşturmaktadır, ülkemizde vergi gelirlerinin %90'ı Maliye Bakanlığı tarafından toplanmaktadır³⁵.

Tarihimizdeki ilk vergileme girişimi Osman Gazi tarafından; "Her kim pazarda satış yapıp para kazanırsa bunun iki akçasını versin, satamazsa hiçbir şey vermesin ve bu kuralı kim bozarsa Tanrı da onun dinini ve dünyasını bozsun." fermanı ile dile getirilmiştir ve Osmanlı topraklarında ilk vergi uygulaması başlatılmıştır. Ancak, Osmanlılarda ilk mali teşkilatın I. Murat (1359 - 1389) zamanında kurulduğu göze çarpmaktadır. Osmanlılar zamanında başlayıp Cumhuriyet döneminde devam eden değişimler ve gelişmeler ile birlikte 2005 yılında vergi idaresinin yapılandırılması açısından önemli bir değişiklik yapılarak Gelirler Genel Müdürlüğü kaldırılmış, yerine 05.05.2005 tarih ve 5345 sayılı kanun ile Maliye Bakanlığı'na bağlı olarak Gelir İdaresi Başkanlığı kurulmuştur. Gelir İdaresi Başkanlığı'nın Teşkilat ve Görevleri Hakkındaki Kanun'a göre Gelir İdaresi Başkanlığı'nın kurulmasında güdülen amaçlar: Gelir politikasını adalet ve tarafsızlık içinde uygulamak, vergi ve diğer gelirleri en az maliyetle toplamak, mükelleflerin vergiye gönüllü uyumunu sağlamak, mükellef haklarını gözeterek yüksek kalitede hizmet sunmak suretiyle yükümlülüklerini kolayca yerine getirmeleri için gerekli tedbirleri almak, saydamlık, hesap verebilirlik, katılımcılık, verimlilik, etkililik ve mükellef odaklılık temel ilkelerine göre görev yapmak olarak belirlenmiştir³⁶.

³³Burcu Usta, *Türkiye'de Vergi Uyuşmazlıklarının Çözümünde Uzlaşma Kurumunun Rolü ve Önemi*, Basılmış Yüksek Lisans Tezi, Dokuz Eylül Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, İzmir, 2009, s.12.

³⁴Kırbaş, a.g.e., s.133.

³⁵Kızılot, Kızılot, a.g.e., s.59.

³⁶<http://www.gib.gov.tr/index.php?id=103>, (Erişim:18.11.2013)

Bu amaçlar doğrultusunda vergi idaresinin yeni yapılandırılmasının ortaya çıkabilecek olağan uyuşmazlıklar durumunda idari çözüm yolları açısından kolaylaştırıcı bir rol oynaması planlanmaktadır.

1.5.2. Vergi Uyuşmazlıklarının Çözüm Yolları

Vergi tarhı, vergi idaresinin belli bir yasaya dayanarak mükellef aleyhine ve Devlet lehine alacak yaratan tek taraflı idari bir işlemdir. Vergi tarhı şeklindeki idari işlem beyana dayalı olarak yapılabileceği gibi, vergi inceleme raporuna dayalı olarak da yapılabilir. İnceleme elemanınca hazırlanan vergi inceleme raporu, vergi dairesine intikal ettiğinde, vergi dairesinin ilgili birimince bulunan matrah ya da matrah farkı üzerinden hesaplanan vergi, ihbarname ile mükelleflere tarh olunur. Tarh olunan vergiye ayrıca, vergi ziyayı cezası da uygulanır. Vergi dairesince yapılan bu idari işlem, kanuna ve usule aykırı ya da maddi bir hata nedeniyle sakat ise, mükellefin bu tür kanunsuz, usulsüz ya da hatalı bir vergi tarhiyatına itiraz hakkı bulunmaktadır³⁷.

Vergi uyuşmazlıklarının çözümünde iki temel çözüm yolu ayrımı yapılabilir. Bunlardan birincisi uyuşmazlıkların idari aşamada çözülmesi, mükellef ve vergi dairesi arasındaki uyuşmazlık konusunun barışçıl yöntemlerle anlaşarak ya da idari denetim ilkeleri çerçevesinde yargı yoluna gitmeden ortadan kaldırılmasını ifade eder³⁸.

İkinci yol ise uyuşmazlığın dava konusu yapılmasıdır yani uyuşmazlıkların yargı aşamasına taşınmasıdır. Vergi uyuşmazlıklarının yargısal çözümü vergi uyuşmazlığına taraf olanların vergi davası açması şeklinde olur. Vergi davası için öncelikle tarh edilmiş bir vergi veya kesilmiş bir cezanın bulunması ön şart niteliğindedir. Ancak yükümlüler beyan ettikleri matrahlarla ve bu matrahlar üzerinden tarh edilen vergilere karşı dava açamazlar³⁹.

Vergi uyuşmazlıklarının çözümünde yargı yolu nihai çözüm sağlayan etkili bir yol olmakla beraber, uyuşmazlığın yargıda kesin hüküm haline gelmesine kadar zorlu bir süreçten geçilmesi gerekmektedir. Ayrıca vergi borçlusu ile idare arasında çekişmenin zaman ve maddi kayıplara yol açmasının yanında idare ile mükellef

³⁷Kızılot, Kızılot, a.g.e., s.55.

³⁸Şenay Oto, "Vergi Uyuşmazlıklarının İdari Aşamada Çözülmesi" ,*Vergi Sorunları*, 1996, S:95, s.68.

³⁹VUK, 378. Mad.

arasında güvenin sarsılması da söz konusu olabilmektedir. Vergi uyuşmazlıklarının çözümünde bu iki çözüm yolundan idari yolların seçilmesi ve oluşan uyuşmazlıkların çekişmesiz olarak çözüme kavuşturulması, her iki taraf bakımından da yararlıdır⁴⁰.

1.5.2.1. Vergi Uyuşmazlıklarının İdari Aşamada Çözümü

Uyuşmazlık haline getirilip yargı yoluna gidilmesine gerek kalmaksızın idarenin kendiliğinden ya da tarafların başvurması sonucu uyuşmazlıkların çözüme kavuşturulmaya çalışılmasına barışçıl yollar ya da vergi sorunlarının idari aşamada çözüm yolları denilmektedir. Bu yollara barışçıl çözüm yolları denilmesindeki kasıt, uyuşmazlığın, bir yargı merciinin önüne getirilmeden ortadan kaldırılmış olmasıdır. Türk Vergi Hukuku'nda vergi sorunlarının idari aşamada çözüm yolları olarak uzlaşma ve hata düzeltme kabul edilmektedir. Ancak bu yollara cezalarda indirim ile pişmanlık ve ıslahın da dâhil edilmesi mümkündür. Barışçıl yollara kural olarak vergiler ile cezalar için tarh, tahakkuk ve tahsil aşamalarının her hangi birinde başvurulabilmektedir⁴¹.

Türkiye uygulaması bakımından idari çözümler için iki temel özellik belirtilebilir; bunlardan birincisi öncelikli olarak bu yollara başvurma zorunluluğunun olmamasıdır yani idari yollara başvurudan sonra duruma göre yargısal çözüm de istenebilir. Barışçıl çözümlerle üzerinde anlaşılamayan ya da bu yollara hiç gidilmeden yargısal anlamıyla bir çekişme haline getirilen uyuşmazlıklar ise vergi yargısının görev alanına girer. Vergi davası açılarak, kanun yollarına başvurmak suretiyle taraflar arasındaki çekişme bir çözüme bağlanmaya çalışılır⁴².

İdari yolla çözülebilecek uyuşmazlıkların kapsamına bakıldığında Vergi Usul Kanunu kapsamına giren vergi, resim ve harçlarla ilgili uyuşmazlıkların yanında VUK'un kapsamına girmeyen gümrük vergisi ile ilgili uyuşmazlıkların da idari çözüm yoluyla çözümlenebildiği görülmektedir.

⁴⁰Kutlar, a.g.e., s.21.

⁴¹Yusuf Karakoç, *Vergi Uyuşmazlıklarının Çözüm Yolları*, Yetkin Yayınları, Ankara, 2004, s.429-430.

⁴²Mualla Öncel, Ahmet Kumrulu, Nami Çağan, *Vergi Hukuku(14.Baskı)*, Turhan Kitabevi Yayınları, Ankara, 1988, s.170.

İdari aşamada çözümlenebilecek vergi uyumsuzlukları, gelir, kurumlar, veraset ve intikal, katma değer, emlak, motorlu taşıtlar vergileri, diğer vergiler ve resim, harçları kapsamaktadır.

İdari aşamada çözümlenebilecek vergi uyumsuzlukları, mükellef ya da vergi sorumlusunun beyanı üzerine tarh edilen vergiler ile re'sen, ikmalen veya idarece tarh edilen vergilerden kaynaklanabileceği gibi vergi mükellefiyetinden, mükellefin şahsından ya da vergilendirme veya muafiyet döneminden de kaynaklanabilir.

İdari aşamadaki çözüm; özellikle hesap veya vergilendirme hataları söz konusu olduğunda bu sorun "düzeltme" yoluyla giderilmektedir. Vergi hataları dışındaki hallerde ise; mükellefler ödemeleri istenen vergi ve cezaların bir bölümünden kurtulabilmek için bu uyumsuzluğa idari aşamada çözüm bulmaya çalışmaktadırlar.

Uyumsuzluğun idari aşamada çözümü; idareye alacağını güvence altına alma veya erken tahsil etme ve çok sayıda sorunu yargı yoluyla takip etme zahmetinden kurtarıırken, mükelleflere de başta uzlaşma olmak üzere kullanılan diğer idari yöntemler sayesinde ödenmesi gereken vergi aslı ve cezasını daha az miktarda ödeme olanağı sağlamaktadır⁴³.

Vergi uyumsuzluklarının idari yolla çözümü, Türk vergi sistemi koşullarında uzun süren yargısal çözüme göre uyumsuzluğu kısa sürede sonuçlandırma yeteneğine sahip olması dolayısıyla, mükellefler ile vergi idaresi arasındaki ilişkilerin bir an önce normal seyrine kavuşmasını, mükelleflerdeki endişelerin ortadan kalkmasını, dolayısıyla da vergi kanunlarına karşı oluşan tepkilerin azalmasını sağlamaktadır⁴⁴.

Vergi uyumsuzluklarının idari aşamada çözümlenmesinin mükellefler ve vergi idareleri açısından kısaca sonuçları ise şunlardır⁴⁵:

- Vergi uyumsuzluğu sona erer,

⁴³Ramazan Armağan, "Vergi Uyumsuzluklarının Çözümünde Uzlaşma Müessesesi ve Isparta İline İlişkin Bir Değerlendirme", *Maliye Dergisi*, 2007, S:153, s.165.

⁴⁴Mehmet Civan, "İşletmelerdeki Vergisel Uyumsuzlukların İdari Aşamada Çözüm Yolları Ve Bir Örnek Uygulama", <http://www.legalisplatform.net/makale-detay.asp?ID=38&syf=11>, (Erişim: 18.11.2013)

⁴⁵Kızılot, Kızılot, a.g.e., s.63-64.

- Mükelleflere vergi ve cezayı ödeme yönünden, idareye de vergi ve cezayı tahsil etme yönünden önemli avantajlar sağlar,

- Mükellef ve idareyi emek ve zaman kaybı ile bazı giderlerden kurtarır,

- İdare ve mükellef psikolojisini olumlu yönden etkiler,

- Tarafların birbirine olan güvenlerini artırır.

1.5.2.1.1. Vergi Uyuşmazlıklarının Uzlaşma Yoluyla Çözülmesi

Uzlaşma temel anlamıyla anlaşma, ortaya çıkan uyuşmazlıkların barış içinde çözümlenmesi, tahkim gibi anlamlara gelmektedir⁴⁶.

Uzlaşma müessesesi, 213 sayılı Vergi Usul Kanunu'nun Ek 1 ile Ek 12. maddeleri arasında düzenlenmiştir. Genel olarak uzlaşma, birden çok taraf arasında bazı haklardan veya kazanımlardan karşılıklı olarak vazgeçilmesi suretiyle bir mutabakatın sağlanmasıdır. Vergi hukukunda uzlaşma; ikmalen, re'sen ve idarece tarh edilen vergilerle, bunlara ilişkin cezalar ve vergi iadesi hakkındaki kanuna göre kesilen cezalar konusunda vergi mahkemesine başvurulmadan tarafların ortak bir noktada anlaşması temeline dayanır⁴⁷.

Beyana dayanan tarhiyatta uzlaşmaya gidilememesinin nedeni ise mükelleflerin beyan ettikleri matrahlara ve bu matrahlar üzerinden tarh edilen vergilere tarhiyatta herhangi bir vergi hatası bulunmadıkça itiraz edememelerinden kaynaklanmaktadır⁴⁸.

Uzlaşma müessesesi, idare tarafından, yükümlüye yargı kanalını kullanmaması karşılığında verilen bir ödün ya da pazarlık aracı olarak görülmemelidir, uzlaşmanın temel amacı, vergilemede adaletin ve eşitliğin sağlanmasına yönelik olarak yapılan idari işlemlere yükümlünün de katılımını sağlayarak bu işlemleri en doğru şekilde tesis etme çabasıdır. Bu çabanın bir sonucu olarak da yükümlü ile ihtilaf konusu olay üzerinde sağlanan anlaşma vasıtasıyla konunun yargıya intikali önlenmiş olacaktır⁴⁹.

⁴⁶Yılmaz, a.g.e., s.846.

⁴⁷Mehmet Tahir Ufuk, "Vergi Hukukunda Uzlaşma Müessesesi", **Maliye ve Sigorta Yorumları**, 2001, S:356, s.62.

⁴⁸VUK, 378. Mad.

⁴⁹Onur Demir, "Vergi İhtilaflarının Çözüm Yollarından Biri Olarak Tarhiyat Öncesi Uzlaşma Müessesesi", **Vergide Gündem**, 2005, S:10, s.15.

Vergi borçlusu ile vergi dairesi arasındaki uzlaşma iki şekilde olmaktadır. Bunlardan birincisi tarhiyat öncesi uzlaşma diğeri de tarhiyat sonrası uzlaşmadır.

3239 sayılı Kanun'la Vergi Usul Kanunu'nun uzlaşma ile ilgili hükümlerine tarhiyat öncesi uzlaşma başlığıyla yeni bir madde eklenmiştir. Buna göre, Maliye Bakanlığı, vergi incelemesine dayanılarak tarh edilecek vergilerle kesilecek cezalarda tarhiyat öncesi uzlaşma yapılmasına izin verebilir. Ancak, kaçakçılık suçunu oluşturan fiiller sebebiyle vergi kaybına yol açılması sonucu üç kat vergi ziyayı cezası kesilmesi gereken durumlarda tarhiyat öncesi uzlaşma yapılması mümkün değildir.⁵⁰

Tarhiyat öncesi uzlaşma, tarhiyat aşamasından önce idare ile mükellef veya ceza muhatabı arasında tarh edilecek vergi ve kesilecek cezalarda uzlaşılmasıdır⁵¹.

Tarhiyat öncesi uzlaşma kurumu, taraflar arasında vergilemeye yönelik henüz doğmamış fakat gelecekte doğması muhtemel sorunların önceden giderilmesi amacına yöneliktir.

Tarhiyattan önce uzlaşmaya varılması halinde tutanakla tespit edilen bu husus hakkında dava açılmaz ve hiçbir merciye şikâyette bulunulamaz. Uzlaşılan vergi miktarı üzerinden VUK'un 112. maddesine göre gecikme faizi hesaplanır. Tarhiyat öncesi uzlaşmanın temin edilememiş veya uzlaşma görüşmelerinde uzlaşmaya varılmamış olması halinde yükümlüler ya da ceza muhatabı olanlar verginin tarhından ve cezanın kesilmesinden sonra uzlaşma talep edemezler⁵².

Tarhiyat sonrası uzlaşma hükümleri Vergi Usul Kanunu'nda ek 1-13. maddeleri arasında düzenlenmiştir. Uzlaşmanın konusuna re'sen veya ikmalen tarh edilen vergi resim ve harçlardan Maliye Bakanlığı'nca belirlenenlerle bunlara ilişkin cezalar girer. Maliye Bakanlığı, kanunda kendisine tanınan yetkiyi kullanırken VUK'un 1. maddesi kapsamındaki bütün vergi, resim ve harçların uyuşmazlık konusu yapılabileceğini bir tebliğle kabul etmiştir. İl özel idareleriyle belediyeler için kanunun İçişleri Bakanlığı'na tanıdığı yetki de, bu bakanlıkça geniş bir yorumla kullanılmış ve il özel idareleriyle belediyelere ait olup VUK hükümlerine göre tarh ve tebliğ edilmiş tüm vergi, resim ve

⁵⁰Kırbaş, a.g.e., s.183-184.

⁵¹Mehmet Arslan, *Vergi Hukuku*, Yaklaşım Yayınları, Ankara, 2006, s.292.

⁵²Karakoç, a.g.e., s.438.

harçların uzlaşma konusuna girmesi kabul edilmiştir. Uzlaşma için başvurulabilecek durumlar VUK Ek 1. maddede sayılmıştır. Burada belirtilen hususlar hemen her türlü başvuruya gerekçe oluşturabilecek niteliktedir. Vergi idaresi de uzlaşma kurumunun uygulanmasını daraltmak eğiliminde olmadığından, ortaya çıkan uyuşmazlıkların uzlaşma kanalıyla çözümlenmesi sıkça başvuru olan bir yöntem olmaktadır⁵³.

Mükellef ve vergi dairesi arasında oluşan uyuşmazlıkların uzlaşma kanalıyla çözümlenebilmesi için; vergi ihbarnamesinin mükellefe tebliğ edildiği tarihten itibaren 30 günlük bir süre içinde uzlaşma talebinde bulunulması gerekmektedir, bu 30 gün içinde vergi mahkemesinde dava açılması da mümkündür ancak mahkeme uzlaşma görüşmeleri sonuçlanmadan karar veremez⁵⁴.

Uzlaşmaya başvurabilmek için Vergi Usul Kanunu'nda sayılan sebeplerden birinin gerçekleşmiş olması gerekir. Uzlaşma ikmalen, re'sen ve idarece tarh edilen vergiler üzerinde olabileceği gibi hapis cezasını gerektiren fiillerde kesilen üç kat vergi ziyai cezası dışında kalan vergi ziyai cezası da uzlaşma konusu yapılabilir. Usulsüzlük ve özel usulsüzlük cezaları için tarhiyat öncesi uzlaşma konusu yapılabilmesi mümkünken, tarhiyat sonrası uzlaşmada ise usulsüzlük cezalarının uzlaşma konusu yapılması mümkün değildir.

Tarafların uzlaşmaya varması halinde uzlaşma komisyonlarının tutacakları uzlaşma tutanakları kesindir. Mükellefler üzerinde uzlaşılan vergi ve buna bağlı olarak kesilen cezalara karşı dava açamaz herhangi bir idari ve yargısal yola başvuramazlar. Uzlaşma sağlandığında, uzlaşma tutanağı vergi ve cezaların vadelerinden önce tebliğ edilmişse kanuni vadelerinde, vadeleri kısmen ya da tamamen geçtikten sonra tebliğ edilmişse tebliğ tarihinden itibaren 1 ay içinde ödenir. Uzlaşmanın sağlanamaması durumu uzlaşma tutanağının mükellefçe imzalanmaması veya ihtirazi kayıtla imzalanması durumlarında ortaya çıkar, bu iki durumda da uzlaşmaya varılamadığı kabul edilir. Taraflar arasında uzlaşmaya varılamaması halinde tekrar uzlaşma talebinde bulunulması mümkün değildir⁵⁵.

⁵³Özhan Uluatam, Yaşar Methibay, **Vergi Hukuku**, İmaj Yayınevi, Ankara, 2001, s.232.

⁵⁴Ürel, a.g.e., s.819.

⁵⁵Doğan Şenyüz, **Vergi Hukuku Genel Hükümler**, Ekin Kitabevi, Bursa, 2006, s.227-228.

Türk vergi hukukunda uzlaşmayı diğer idari çözüm yollarından ayıran temel özelliği, vergi uyuşmazlıklarının büyük bir çoğunluğunun uzlaşma yolu ile çözümlenmekte olmasıdır⁵⁶.

1.5.2.1.2. Vergi Uyuşmazlıklarının Cezalarda İndirim Yoluyla Çözümlenmesi

Vergi Usul Kanunu'nun 376. maddesi gereğince mükelleflerin belli şartlara uyması halinde, kesilmiş olan vergi ziyai cezası, usulsüzlük ve özel usulsüzlük cezalarında belli oranlarda indirim yapılması öngörülmüştür. Ceza indirimi, mükellef adına yapılan ilave tarhiyatlar dolayısıyla kesilen vergi cezaları bakımından mükellefle idare arasında, koşulları kanunla belirlenmiş olan bir antlaşmayı ifade etmektedir. Cezada indirim müessesesi, vergi uyuşmazlıklarının yargı mercilerine götürülmeden idari aşamada çözümlenmesini sağlayan bir müessese olup, öteden beri başarı ile uygulanmaktadır⁵⁷.

Cezalarda indirim müessesinin kapsamına bakıldığında mükelleflerin Vergi Usul Kanunu kapsamına giren tüm vergi, resim ve harçlara ilişkin olarak cezalarda indirim yoluna başvurabildikleri görülmektedir cezanın türü bakımından ise kesilen cezaların, vergi ziyai cezası, genel ve özel usulsüzlük cezalarından herhangi birisi olma şartı aranmaktadır. Tarhiyatın türü bakımından ise, ikmalen, re'sen ve idarece yapılan tarhiyatlarda cezada indirim istenebilir bunların dışında kalan beyana dayalı tarhiyatlar için cezada indirim istenememektedir.

Mükelleflerin cezalarda indirim yoluyla idare ile arasında oluşan uyuşmazlığı giderebilmesi için bazı şartları yerine getirmesi gerekmektedir. Cezada indirimden yararlanmanın ilk koşulu, uyuşmazlık konusu vergi ve cezanın dava konusu yapılmamasıdır⁵⁸. Zaten yapılan indirimin maksadı uyuşmazlığın yargı aşamasına gitmeden idari aşamada çözüme kavuşturulmasını sağlamaktır ancak mükellef vergi veya ceza ihbarnamesinin tebliği üzerine dava açmış fakat 30 günlük süre dolmadan ve vergi mahkemesinin kararından önce davadan vazgeçilmiş ise, ceza indirimi uygulanır.

⁵⁶Kızılot, Kızılot, a.g.e., s.238.

⁵⁷Mehmet Ali Özyer, *Vergi Usul Kanunu Uygulaması*, HUD Yayını, İstanbul, 2004, s.891.

⁵⁸Nihat Edizdoğan, Metin Taş, Ali Çelikkaya, *Vergi Ceza ve Yargılama Hukuku*, Ekin Yayınları, Bursa, 2007, s.187.

Ceza indiriminden yararlanabilmenin ikinci şartı, ceza indiriminden yararlanmak isteyen kişinin, ihbarnamenin kendisine tebliğ edildiği tarihten itibaren dava açma süresi içinde ilgili vergi dairesine müracaat ederek vergi aslı ve indirimden sonra kalan ceza tutarını, dava konusu yapmaksızın vadesi geldiğinde ödeyeceğini bildirmesidir. Dava açma süresi, uyuşmazlık konusu vergi ve ceza ihbarnamesinin tebliğ tarihinden itibaren 30 gündür⁵⁹.

Ceza indiriminden yararlanıp vergi uyuşmazlığını sona erdirmenin diğer bir şartı da, vergi aslı ile cezanın indirimden sonraki kısmının vadesinde ya da teminat gösterilmek koşuluyla vadesinin bitiminden itibaren üç ay içinde ödenecek olmasıdır. Ödeme bu sürelerde yapılmadığında, daha önce öngörülen indirim geçersiz sayılır ve indirim uygulanmaz, cezanın tamamı tahsil edilir⁶⁰.

Mükellef tarafından indirim talebinde bulunulması ile birlikte, vergi aslı ile cezanın indirimden sonraki kısmını, olması gerektiği gibi bir aylık vadesi içinde ödemeyecek durumda olan mükelleflere, teminat göstermeleri koşuluyla, normal vadeyi izleyen 3 ay içinde ödeme olanağı sağlanmıştır. Yani teminat gösterilmesi halinde, vade 1 ay yerine 4 ay olmakta ve bu süre içinde yapılan ödeme de, vadesinde yapılmış bir ödeme olarak kabul edilmektedir. Teminat, 30 günlük dava açma süresi içinde veya dava açma süresinin bittiği tarihten başlayan bir aylık normal ödeme süresi içerisinde gösterilebilir⁶¹.

Vergi Usul Kanunu'nun 376. maddesine göre indirimli olarak ödenebilecek vergi cezaları: Vergi ziyai ve usulsüzlük ile özel usulsüzlük cezalarıdır. Yukarıda sayılan üç şartı da yerine getiren mükelleflerin cezalarında uygulanacak indirim oranları ise şöyledir:

- Vergi ziyai cezasında bu cezaların birinci ya da ikinci kez işlenmesine göre farklı oranlarda indirim yapılmaktadır. Buna göre, vergi ziyai cezası ilk kez işlendiğinde, 1/2 oranında indirim yapılmakta; daha sonra bu ceza işlendiğinde, 1/3 oranında indirim yapılmaktadır. Burada uygulanan 1/2 oranı bir mükellefin

⁵⁹Yılmaz Özbacı, *Vergi Usul Kanunu Yorum ve Açıklamaları*, Oluş Yayıncılık, Ankara, 2007, s.993.

⁶⁰VUK, 376. mad.

⁶¹Kızılot, Kızılot, *a.g.e.*, s.167.

tüm vergi mükellefiyeti boyunca yalnızca bir kez yararlanabileceği bir indirim oranıdır.

- Usulsüzlük ya da özel usulsüzlük cezasının kaçınıcı kez işlendiğine bakılmaksızın, her defasında 1/3 oranında indirim yapılır.

Cezalardan indirim müessesesinin taraflar açısından sonuçlarına kısaca değinilecek olursa iki taraf için de en olağan sonucu uyuşmazlığın yargıya götürülmeden idari aşamada çözümlenmesidir. Bunun yanında sorunun idari aşamada çözümü her iki tarafa da emek ve zaman tasarrufu sağlamaktadır. Mükellefleri cezanın önemli bir kısmını ve gecikme faizini ödemekten kurtarıırken, teminat göstererek ödeme yapmak isteyen mükelleflere de ödeme süresinin 3 ay daha uzatarak ödeme kolaylığı sağlanmaktadır. Taraflar arasındaki uyuşmazlığın yargısal mercilere götürülmeden idari aşamada çözümlenmesinin idare açısından da avantajları vardır örneğin; yargı yoluna gidilirse idarenin de davayı kaybetme riski dolayısıyla vergi aslı ile gecikme faizinin tamamı ve kesilen cezanın kanuni oranlar çerçevesinde tahsil edilmiş olması idare açısından bir avantaj olarak kabul edilmelidir.

1.5.2.1.3. Vergi Uyuşmazlıklarının Pişmanlık ve Islah Yoluyla Çözülmesi

Vergi uyuşmazlıklarının idari aşamada çözüm yollarından bir diğeri olan pişmanlık ve ıslah müessesesi 213 sayılı VUK'un 371. maddesinde düzenlenmiştir.

Pişmanlık, meydana gelmiş bir vergi suçunun açığa çıkma ihtimali oluşmadan önce mükellef tarafından ilgili vergi dairesine haber verilmesi ya da verilen beyannamenin düzeltilmesine karşılık vergi idaresince suç oluşturan fiilini haber veren mükellefe ceza uygulanmaması esasına dayanan idari çözüm yollarından birisidir⁶².

Pişmanlık beyan üzerinden tarh ve tahakkuk ettirilen vergilerden, emlak vergisi dışında tüm vergiler için uygulanabilir iken Vergi Usul Kanunu kapsamına girmeyen, gümrük ve tekel idarelerince alınan vergiler için uygulanamaz. Buna göre pişmanlık ve ıslah hükümlerinin; gelir vergisi, kurumlar vergisi, katma değer vergisi, beyana dayalı

⁶²Gürol Ürel, "Pişmanlık ve Islah", *Yaklaşım Dergisi*, 2001, S:98, s.192.

belediye vergileri, özel tüketim vergisi, banka ve sigorta muameleleri vergisi, veraset ve intikal vergisi vb. beyana dayanan vergiler yönünden uygulanabilmesi mümkündür⁶³.

Pişmanlık ve ıslah kurumundan yararlanan mükelleflere, tahakkuk eden vergi üzerinden vadesine göre gecikme zammı oranında pişmanlık zammı cezası kesilir.

Mükellefler tahakkuk eden vergi ve kesilen bu cezayı 15 gün içinde ödemek zorundadır aksi halde bu düzenleme geçersiz hale gelir⁶⁴.

Pişmanlık hükmünden yararlanabilmek için uyulması gereken bazı koşullar bulunmaktadır bu koşullar aşağıda sıralanmıştır⁶⁵ :

- Haber verme tarihinden önce üçüncü bir kişi tarafından ihbar yapılmamış olması,
- Haber verme tarihinden önce incelemeye başlanmamış, takdir komisyonuna başvurulmamış olması,
- Pişmanlık dilekçesini verdikten sonra hiç verilmemiş olan beyannamelerin 15 gün içinde verilmiş olması,
- Eksik ya da yanlış beyanların, pişmanlık dilekçesinin verilme tarihinden başlayarak 15 gün içinde tamamlanması veya düzeltilmesi,
- Haber verilen vergilerden ödeme süresi geçmiş olanların pişmanlık zammı ile birlikte haber verme tarihinden başlayarak 15 gün içinde ödenmesi şarttır.

Beyana dayanan vergilerde, vergi kanunlarına aykırı hareketlerini kendi iradeleri ile ilgili vergi dairesine bildiren mükelleflere birtakım haklar tanınmıştır. Pişmanlığın en önemli sonucu olarak, vergi ziyayı cezalarını ortadan kaldırması gösterilebilir. Ayrıca mükellef matrahını kendi iradesi ile belirttiği için takdir komisyonuna ve vergi incelemesine gidilmesine gerek kalmadığından vergi uyumsuzluğu idari aşamada kısa yoldan çözüme kavuşmaktadır bu yolla takdir komisyonlarının iş yükü hafiflerken iyi niyetli mükellefler de korunmuş olur.

⁶³Süleyman Aşlıpek, "Pişmanlık Ve Islah Müessesesi ve Uygulamada Özellik Arz Eden Durumlar", <http://www.bilgidenetim.com/pismanlik-ve-islak-muessesesi-ve-uygulamada-ozellik-arzedan-durumlar.html>, (Erişim:10.03.2014)

⁶⁴Tosuner, Arıkan, a.g.e., s.110.

⁶⁵M. Tahir Ufuk, "Pişmanlıktan Yararlanma Şartları ve Sonuçları", **Maliye Ve Sigorta Yorumları**, 2002, S:374, s.58-60.

Pişmanlık müessesesi, ayrıca mükellefleri ve idareyi yargı mercilerinde ve dava aşamalarında harcayacakları emek ve zaman kaybından kurtarmaktadır.

Pişmanlık müessesesi, vergi kanunlarına karşı işlemiş oldukları suçları, vergi idaresinin kendilerini tespitinden önce kendiliğinden ilgili makamlara bildiren iyi niyetli mükellefleri, telafisi güç olan birtakım yaptırımlara karşı korumaktadır.

Pişmanlık müessesesi idare açısından da önem arz etmektedir, zira uyuşmazlıkların uzun yıllar boyunca sürmesini engelleyerek verginin kısa bir süre içinde tahsil edilmesini sağlamaktadır. Bunun yanında eksik beyan edilmiş ya da hiç beyan edilmeyen vergilerin beyan edilmesi suretiyle tahsiline olanak sağlamaktadır.

1.5.2.1.4. Vergi Uyuşmazlıklarının Hataların Düzeltilmesi Yoluyla Çözülmesi

Vergi uyuşmazlıklarının idari aşamada çözüm yollarından birisi de vergi hatalarının düzeltilmesidir. Düzeltme, vergilendirme işlemlerindeki bazı aksaklıkların giderilmesi amacıyla düzenlenmiş barışçıl idari bir süreçtir. VUK'un 116-126. maddeleri vergi hatalarını ve düzeltme yolunu düzenlemiştir. VUK'un 116. maddesine göre vergi hatası: Vergiye ilişkin hesaplarda veya vergilendirmede yapılan hatalar yüzünden haksız yere fazla veya eksik vergi alınmasıdır. VUK'un 117. ve 118. maddelerinde ise vergi hatası kavramına giren sakatlık türleri hesap hataları ve vergilendirme hataları olarak düzenlenmektedir⁶⁶.

Kanunda geçen tanımdan anlaşılacağı üzere hesap hatasının ya da vergilendirme hatasının yapılması tek koşul değildir ayrıca bu hatalar sonucu verginin eksik ya da fazla alınması koşulu da aranmaktadır.

Yukarıdaki kısa açıklamalardan da fark edileceği üzere vergi hatalarını, vergi alacağının doğmasından tarh, tahakkuk ve tahsil aşamalarına kadar ya da yargı aşamasında söz konusu olabilen ve sonuçta bu alacağın haksız yere fazla veya eksik alınmasına neden olabilen usulsüz işlemler olarak tanımlamak mümkündür⁶⁷.

⁶⁶Öncel, Kumrulu, Çağan, a.g.e., s.173.

⁶⁷Kızılot, Kızılot, a.g.e., s.108.

Mükellef ve idare arasındaki uyuşmazlıkların hataların düzeltilmesi kanalıyla çözümlenmesi hususunda çalışmanın ikinci bölümünde çok daha ayrıntılı bilgiler verileceğinden bu bölümde daha fazla detaya yer verilmemiş ve şimdilik bu temel bilgilerle konu yüzeysel bir biçimde açıklanmaya çalışılmıştır.

II. BÖLÜM

İDARİ AŞAMADA ÇÖZÜMLENEBİLECEK VERGİ HATASI TÜRLERİ VE HATALARIN ORTAYA ÇIKARILMASI

2.1. Vergi Hatası Kavramı

Hata, gerçeğe uygun olmayan ve hata eden kişi tarafından kesin olarak, yani kuşkusuz bir biçimde gerçek kabul edilen eylem olarak tanımlanabilir⁶⁸.

Hata kelimesinin eş anlamlısı olarak değişik sözlüklerde kullanılan kelimeler: İstemeyerek ve bilmeyerek yapılan yanlış, kusur, yanılma, yanlış, günah, suç olarak sayılabilir.

İnsan unsurunun var olduğu her yerde oluşabilecek hatalara hukuki açıdan bakıldığında bu kavramın, borçlar hukukunda, ceza hukukunda, idare hukukunda ve vergi hukukunda göze çarptığı görülmektedir.

Vergi hukukunda hata: Devlet ve diğer kamu kuruluşları tarafından kamu giderlerini karşılamak üzere, doğrudan bir karşılığa bağlanmaksızın, kişilerden kamu gücüne dayanılarak, ödeme güçlerine göre, zorla ve kesin olarak toplanan, para ile ölçülebilen yükümlülük olarak tanımlanabilecek olan verginin istenmesi ve alınması sırasında çeşitli hatalar yapılmış ve bu hatalar neticesinde fazla ya da eksik olarak vergi hesaplanması olarak tanımlanabilir. Ayrıca, vergi idaresinin vergi kanunlarını yanlış yorumlaması ya da uygulamasından veya vergiyi doğuran olayı yanlış nitelendirmesinden kaynaklanmış olarak ya da mükelleflerin vergi ödevlerini yerine

⁶⁸Yılmaz, a.g.e., s.460.

getirirken özenli davranmamalarından dolayı vergilemede hata yapılması şeklinde de tanımlanmaktadır⁶⁹.

Vergi hatası: Doğrudan vergi miktarını etkileyerek fazla veya eksik vergi tarh, tahakkuk ve tahsiline sebebiyet veren maddi yanlışlıklar ya da vergilendirmede değerlendirme yanlışlıkları olarak da tanımlanabilir⁷⁰.

Bir diğer tanımlama ile vergi hatası: Vergi alacağının doğmasından tarh, tahakkuk ve tahsil aşamalarına gelinceye kadar ya da yargı aşamasında söz konusu olabilen ve sonuçta, bu alacağın haksız yere fazla ya da eksik alınmasına sebep olabilen usulsüz işlemlerdir⁷¹.

1961 yılında kabul edilen 213 sayılı Vergi Usul Kanunu'nun altıncı kısım, üçüncü bölümünde "Vergi Hatalarını Düzeltme ve Reddiyat" başlığı altındaki 116. maddesine göre vergi hatası: Vergiye ilişkin hesaplarda veya vergilendirmede yapılan hatalar yüzünden haksız yere fazla veya eksik vergi istenmesi veya alınmasıdır, şeklinde ifade edilmektedir.

Vergi hatası kavramı hakkında, VUK'ta yer alan tanımından hareketle birtakım çıkarımlar yapmak mümkündür. Öncelikle vergi hataları kanunun 116. maddesinde bir üst kavram olarak ele alınmış ve vergi hataları, vergiye ilişkin hesaplarda yapılan hatalar ve vergilendirmede yapılan hatalar olmak üzere ikiye ayrılmıştır. Bu ayırmadan yola çıkılarak kanunun devam eden maddelerinden 117. maddede hesap hataları ve 118. maddede vergilendirme hataları hüküm altına alınmıştır.

Ayrıca kanuna göre vergi hatası, verginin fazla veya eksik istenmesi (tarh-tahakkuk aşaması) veya alınması (tahsil aşaması) durumunda oluşmaktadır. Yalnızca hesap hatasının ya da vergilendirme hatasının yapılmasının vergi hatasının tespitinde yeterli olmadığı görülmektedir. Bu duruma göre vergi miktarını etkilemeyen hatalar vergi hatası olarak nitelendirilemez⁷².

⁶⁹Turgut Candan, **Vergilendirme Yöntemleri ve Uzlaşma**, Genişletilmiş ve Güncelleştirilmiş 2. Baskı, Maliye ve Hukuk Yayınları, Ankara, 2006, s.222.

⁷⁰Öncel, Kumrulu, Çağan, a.g.e., s.175.

⁷¹Kızılot, Kızılot, a.g.e., s.108.

⁷²Kızılot, Kızılot, a.g.e., s.107.

Konu ile ilgili Danıştay'a intikal eden bir davada;

“Beyannameye fazladan bir sıfır yazılması vergi miktarını etkilediğinden, vergi hatası olarak kabul edilmiştir.”

şeklinde karar verilmiştir⁷³.

Bu çerçevede, bir vergi hatasının varlığından söz edilebilmesi için, vergilendirme işleminde veya verginin miktarında esasa dönük bir hatanın bulunması gerekmektedir. Ayrıca VUK'un 116. maddesi metninden anlaşılması gereken, vergilerin sadece eksik veya fazla alınması durumu değil, aynı zamanda alınmaması gerekirken alınmış olması veya istenmemesi gerekirken istenmiş olması durumlarının da vergi hatası sayılması gerektiğidir.

Bir diğer dikkat çeken nokta ise vergi hatasının, VUK'ta yer alan tanımına göre, vergi mükellefi aleyhine ya da vergi dairesi aleyhine olabileceğidir. Ayrıca, vergi hatasına sebebiyet verme bakımından yine mükellef ve vergi idaresi bakımından bir ayırım yapılmamıştır yani her iki tarafta vergi hatasının oluşmasına sebebiyet verebilir.

Örneğin VUK'un 25. maddesinde beyan usulü toplanacak vergilerin tahakkuk fişi ile tarh ve tahakkuk ettirilmesi öngörülmüştür. Buna bağlı olarak 100.000 TL matrah beyan eden bir mükellefin, tahakkuk fişinde matrahının 10.000 TL olarak yer alması sonucu, verginin eksik tahakkuk ettirilmesinde hatanın tahakkuk fişini düzenlemekle yükümlü olan idareden kaynaklandığı görülmektedir⁷⁴.

Vergi hatalarında değinilmesi gereken önemli hususlardan birisi de hata kavramının suç kavramından farklı olduğudur. Bu iki unsuru birbirinden ayıran temel ölçüt kasıttır. Suçta genellikle kasıt vardır. Hatada ise kasıt yoktur. Bu nedenle yasa koyucu, vergi suçlarının yanında, vergi hatalarına da yer vermiştir. Vergi suçları ağır cezai yaptırımlara bağlanmışken, vergi hataları için herhangi bir cezai yaptırım öngörülmemiş, bu hataların idari aşamada düzeltme yoluyla çözümü öngörülmüştür⁷⁵.

⁷³DS. 9D. 03.10.1975 E1973/2086, K 1975/1549.

⁷⁴Kaan Kasım, “Eksik Tahakkuk Eden Vergilerin Vergi Usul Kanunu Hükümleri Çerçevesindeki Takibi Sürecindeki Sorunlar-I”, *Yaklaşım Dergisi*, 2005, S:154, s.74-75.

⁷⁵Pehlivan, a.g.e., s.127.

VUK'un 375. maddesine göre, vergi cezalarında da vergi hatası ortaya çıkabilir. Vergi hatası tanımından yola çıkarak, vergi cezalarında yapılan hataların da 213 sayılı VUK'un 375. maddesi lafzına göre, vergi hataları için belirlenen usul ve şartlara göre düzeltileceği sonucu ortaya çıkmaktadır. Buna göre anılan 116. maddede yapılan vergi hatası tanımından hareketle vergi cezasında hatanın da, vergi cezasına ilişkin hesaplarda ve cezalandırmada yapılan hatalar yüzünden haksız yere fazla veya eksik ceza kesilmesi ya da alınması olduğu söylenebilir⁷⁶.

Danıştay, vergi hatalarının düzeltilmesi ile ilgili olarak vergi hatası kavramını, gecikme ve tecil faizlerini, gecikme zammını ve kanuni temsilcilerin sorumluluğu çerçevesinde yapılan uygulamaları da hata kavramına dâhil ederek tüm bunları kapsayacak şekilde geniş bir biçimde kabul etmektedir⁷⁷.

Konu ile ilgili Danıştay'a intikal eden bir uyuşmazlıkta;

“... Tecil faizinin, yılın 360 güm olarak kabul edilerek hesaplanması, sözü edilen maddelerde tanımlandığı şekilde açık bir vergilendirme veya hesap hatası oluşturmadığından olaya düzeltme hükümlerinin uygulanması olanaksızdır. Bu nedenle, mahkemece uyuşmazlığın vergi hatası kapsamında bulunmadığı gözetilmeden işin esasına girilerek fazla tahakkuk ettirilerek tahsil edilen tecil faizinin red ve iadesi yolunda verilen kararda yasal isabet görülmemiştir...”

şeklinde karar verilmiştir⁷⁸.

Vergi hataları bu temel özellikleri çerçevesinde düzeltme işleminin konusunu oluşturmaktadırlar. Vergi Usul Kanunu'na göre tespiti ve giderilmesi nispeten kolay birtakım yanlışlıkların yargı yoluna götürülmeden daha pratik bir yol olan düzeltme işlemiyle ortadan kaldırılması öngörülmüştür. Bu yöntemin verginin yükümlüsü olan mükelleflerin psikolojisi üzerinde olumlu etkileri olduğu gibi, idareye olan güvenin artmasına da katkısı bulunmaktadır⁷⁹.

⁷⁶Hasan Hacıgül, Veli Karataş, “213 Sayılı Vergi Usul Kanununda Düzeltme ve Şikayet Yolu”, **Vergi Dünyası**, 2007, S:315, s.132.

⁷⁷Karakoç, a.g.e., s.455.

⁷⁸DŞ. 3D. 07.05.1998 E.1996/5422, K.1998/1674.

⁷⁹Edizdoğan, Taş, Çelikkaya, a.g.e., s.258.

Burada önem teşkil eden nokta hangi yanlışlıkların vergi hatası kapsamına girdiği ve düzeltme işlemine tabi olabileceğinin belirlenmesidir. Vergilendirmeye yönelik her türlü yanlışlık vergi hatası olarak kabul edilmez ve düzeltme konusu yapılamaz. Vergi hatalarının nelerden ibaret olduğu VUK'un ilgili maddelerinde açıkça sayılmış bulunmaktadır. Vergi hatasından söz edilebilmesi için yapılan hatanın vergi kanununda yer alan hesap ve vergilendirme hatalarından en az birinin kapsamına girmesi gerekmektedir.

Bu maddelerde düzenlenen vergi hatası türleri “numerus clauses” ilkesine (Bir şeyin sınırlı sayıda olması ve yasa tarafından belirlenmiş sayının çoğaltılamaması) tabidir⁸⁰.

2.2. Vergi Hatası Kavramının Unsurları

Yukarıda çeşitli özellikleri verilerek açıklanmaya çalışılan vergi hatası kavramının tanımından da yola çıkılarak vergilendirme sürecinde ortaya çıkabilecek yanlışlıkların, vergi hatası olarak nitelendirilebilmesi için, bir takım özellikleri bünyesinde barındırması gerektirdiği görülmektedir. Aşağıda vergilendirmeye yönelik yapılan yanlışlıkların vergi hatası olarak kabul edilebilmesi için gereken şartlar incelenecektir.

2.2.1. Kesin ve Yürütülmesi Zorunlu Bireysel Bir Vergilendirme İşleminin Varlığı

İdari işlem; bir idari makam tarafından, İdare Hukuku'nun kendisine tanıdığı kamu gücü çerçevesinde ve tek yanlı iradeyle kullanılan bir kamu hizmetinin gerçekleştirilmesi amacına yönelik, kesin ve yürütülmesi zorunlu her türlü işlemdir. İdare Hukuku bakımından idari işlemler icrai olup olmamalarına göre ikiye ayrılır⁸¹.

İcrai işlemler tek taraflı irade açıklamasıyla hukuksal anlamda sonuç doğuran, taraflar üzerinde hak ve yükümlülükler tesis eden, idarenin re'sen hareket etme yetkisine dayanan işlemlerden oluşan ve kamu gücüne dayalı kesin aynı zamanda da yürütülmesi zorunlu işlemler olarak tanımlanabilir. İcrai olmayan işlemler ise icrai

⁸⁰Ahmet Bozdağ, “Vergi Hatalarının Düzeltilmesi Sürecinde Özellikli Durumlar”, *Vergi Sorunları Dergisi*, 2008, S:234, s.193.

⁸¹Gözler, a.g.e., s.114.

işlemler öncesinde yapılan ancak tek yanlı hukuki sonuç doğurmayan işlemlerdir. İcrai olmayan işlemler “hazırlık işlemleri”, “teyit edici işlemler”, “iç düzen işlemleri” ve “enformel işlemler” olmak üzere dört ana grup altında toplanabilir⁸².

Örneğin bir kamulaştırma kararı icrai işlemken bu kamulaştırmanın yapılabilmesi için zemin hazırlayan değer tespiti işlemi tek başına hukuki sonuç doğuran bir işlem olmadığından ve kamulaştırma işlemine katkı sağlayan bir ön işlem niteliği taşıdığından icrai olmayan bir işlemdir.

Vergilendirme işleminin vergi hatası türünden bir sakatlık taşıması için öncelikli olarak kesin ve yürütülmesi zorunlu bireysel işlem niteliğini taşıması gerekmektedir⁸³.

İdari işlemin hata düzeltme kurumu vasıtasıyla düzeltilebilmesi için kesin ve yürütülmesi zorunlu olma koşuluna ek olarak bireysel bir işlem olma şartı da aranmaktadır.

İdari işlemler nesnel ve öznel olmalarına göre ayrıma tabi tutulacak olurlarsa; genel işlemler, yasama organı tarafından oluşturulan ve mükelleflerin bu kararlara uymak zorunda olduğu ayrıca yapılan bu işlemlerin somut olarak kim ve ne için yapıldığı açıkça belli olmayan dolayısıyla nesnel işlemlerdir⁸⁴.

Buna karşılık öznel işlemler bireysel hukuki durumlar yaratır veya mevcut durumda bir değişiklik meydana getiren işlemlerdir. Burada işlemin bireysel olmasından kastedilen, vergi salma işleminin sadece adına vergi salınan kişiyi ilgilendirmesi ve o kişinin subjektif durumuna göre yapılmış olmasıdır.

Sonuç olarak bir vergilendirme işleminde vergi hatasından kaynaklanan bir yanlışlık olduğu gerekçesiyle düzeltme talebinde bulunulabilmesi için iki temel şart aranmaktadır; bunlardan ilki işlemin kesin ve yürütülmesi zorunlu bir işlem olması ikincisi bireysel bir işlem niteliği taşımasıdır. Dolayısıyla bir vergi hatasından bahsedebilmek için tarh veya tahsil işleminin kim veya ne için yapıldığı belli, işlem sonucunda ilgilisi için hukuki sonuç doğuran öznel bir işlem olması gerekir. Kesinlik arz etmeyen ve tarh işlemine hazırlık niteliği taşıyan, yoklama, inceleme, arama gibi ön

⁸²Gözler, a.g.e., s.115.

⁸³Öncel, Kumrulu, Çağan, a.g.e., s.175.

⁸⁴Metin Günday, **İdare Hukuku**, İmaj Yayıncılık, Ankara, 2003, s.335.

işlemlerde yapılacak bir yanlışlık ya da idarenin düzenleme yetkisini kullandığı kanun, tüzük, yönetmelik gibi nesnel, herkesi kapsayan, kişisel olmayan genel idari işlemlerdeki sakatlıklar vergi hatası kapsamında yer almayıp, Vergi Usul Kanunu'na göre düzeltme konusu yapılamamaktadır.

2.2.2. Kanuna Aykırılık

Kanuna aykırı bir işlem; Anayasaya, usulüne göre yürürlüğe konulmuş olan uluslararası sözleşmelere, mevcut vergi kanunlarına ve diğer bağlayıcı düzenleyici hukuki tasarruflara aykırı olan işlemdir⁸⁵.

Yapılan bir vergilendirme işleminin vergi hatası olarak kabul edilmesinin ikinci şartı olan kanuna aykırılık koşulu, vergiyi doğuran olay gerçekleştiği anda yürürlükte bulunan kanun hükümlerine aykırı olma durumunu ifade etmektedir. Mevcut vergi yasalarının değişmesi sonucu geçmişteki hükümlere göre oluşturulmuş işlemlerin sakat kılınması ve geçersiz sayılması söz konusu olamaz⁸⁶.

Genel olarak idari bir işlemin hukuka aykırı olması, unsurlarında bir sakatlığın bulunmasıyla ortaya çıkmaktadır. Vergilendirme işleminin de bir idari işlem olduğu göz önüne alındığında, yapılan bu hatalar idari işlemi sakatlayan durumlardır. Vergilendirme işlemi sırasında sakatlık bulunması hukuka aykırı bir işlemi doğurmakta ve bu sakatlıkların bir kısmı da vergi hatası olarak ortaya çıkmaktadır⁸⁷.

İdare Hukuku'nda düzenleyici idari işlemler hakkındaki hukuka aykırılık halleri, idari işlemin beş unsuruna bağlı olarak ortaya çıkmaktadır. Bu beş unsur; yetki, şekil, sebep, konu ve maksat (amaç) unsurlarıdır⁸⁸. Vergilemede bu unsurların kanuna aykırılığı iddiasıyla hata düzeltme talebinde bulunulabilir.

⁸⁵H. Hüseyin Bayraktı, "Vergi Yargılama Hukuku", Afyon Kocatepe Üniversitesi Yayınları, 1998, S:11, s.33.

⁸⁶Öncel, Kumrulu, Çağan, a.g.e., s.177.

⁸⁷Gözler, a.g.e., s.146.

⁸⁸Candan, a.g.e., s.11.

2.2.3. Haksız Vergilendirme İşlemi Sonucunda Fazla veya Eksik Vergi İstenmesi veya Alınması

VUK'un 116. maddesinde vergi hatası tanımlanırken, verginin istenmesinden veya alınmasından bahsedilmektedir. Burada verginin istenmesi tarh ve tahakkuk aşamalarını, alınması ise tahsil aşamasını ifade etmektedir⁸⁹.

Vergi hatası yapılan işlem vergilendirme süreçlerinden tarh-tahakkuk aşamalarında ya da tahsil aşamasında yapılmış olabilir. Yapılan yanlış işlem verginin fazla veya eksik istenmesine ya da alınmasına neden olmuyorsa bir başka ifadeyle vergi miktarını etkilemiyorsa bu işlem vergi hatası sayılamaz ve bu durum vergi hatalarının düzeltme kurumu vasıtasıyla idari aşamada çözümü sürecinin dışında kalmaktadır⁹⁰.

Yapılan vergi hatası sonucu, hesaplanan vergi miktarı haksız işlem neticesinde, mevzuata göre olması gerekenden fazla veya eksik olmalıdır. Bir vergi hatasının varlığından söz edebilmek için, verginin miktarında bir yanlışlığın yapılması şarttır⁹¹.

Vergi hatasının tipik özelliği olan verginin fazla veya eksik olması unsurunun söz konusu olmadığı ve vergi miktarına etki etmeyen bir hata, idari işlem hatası olabilir ancak Vergi Usul Kanunu kapsamında vergi hatası olarak kabul edilmemektedir⁹².

2.2.4. Haksız İşlemin Kanunda Tanımlanan Hata Türlerinden Biri Olması

VUK'un 116. maddesi incelendiğinde vergi hatasının genel bir tanımı verildikten sonra kanunun devam eden 117. ve 118. maddelerinde, vergi hatası türlerinin iki ayrı grupta sınıflandırılmış olduğu ve bu iki grup içinde yer alan hata türlerinin de ayrı ayrı tanımlandığı göze çarpmaktadır. Vergilendirme esnasında yapılan bir hata, kanunun adı geçen maddelerinde tanımlanan hata türlerinden birine uyuyorsa, bir vergi hatasının varlığından söz edilebilecektir aksi halde yapılan hatanın, kanunda yer alan tanımlara uymaması durumunda, ya vergilendirme işleminde hiçbir sakatlık yoktur ya da hata vergi hatası dışında kalan herhangi bir hukuki sorundan

⁸⁹Karakoç, a.g.e., s.455.

⁹⁰Aksoy, a.g.e., s.67.

⁹¹Kızılot, Kızılot, a.g.e., s.107.

⁹²Bayraklı, a.g.e., s.33.

bahsedilebilecektir⁹³. Dolayısıyla VUK'un 116. ve 117. maddelerinde yer almayan vergileme işlemlerine yönelik yanlışlıkların, düzeltme kurumu vasıtasıyla giderilmesi mümkün değildir.

2.2.5. Hatanın Hem Vergi İdaresi Hem de Mükellef Tarafından Yapılabileceği

Vergi Usul Kanunu kapsamında vergi hatalarının tanımına bakıldığında vergi alacağının doğmasından tarh, tahakkuk ve tahsil aşamalarından herhangi birinde söz konusu olabilen ve sonuç olarak, bu alacağın haksız yere fazla ya da eksik alınmasına sebebiyet veren usulsüz işlemler olarak göze çarpmaktadır. Burada sözü edilen usulsüz işlemlerin gerçekleştirilmesinde vergilemenin tarafları bakımından herhangi bir kısıtlamaya kanunda yer verilmemiştir dolayısıyla vergilemeye yönelik işlemlerde mükellef ya da idare tarafından herhangi bir yanlışlık yapılmış olabilir.

2.2.6. Açık ve Mutlak Olma

Vergi Usul Kanunu'nun vergi hatalarını tanımlayan 116. maddesinde vergilendirmeye yönelik bir yanlışlığın vergi hatası olarak kabul edilebilmesi için açıklık ve mutlaklık gibi şartları taşıması gerektiği konusunda herhangi bir hüküm bulunmamaktadır. Diğer taraftan kanununun 121. maddesinde idarenin üzerinde tereddüt etmediği mutlak ve açık vergi hatalarını re'sen düzeltebileceği hükmü yer almaktadır. Bu madde hükmünden de anlaşılacağı üzere idarenin, mükellef tarafından herhangi bir açıklama yapılmasına gerek görülmeyecek kadar açık olarak göze çarpan vergi hatalarını re'sen düzeltmeye yetkili olduğu anlaşılmaktadır.

Örneğin dış protezciliğinin serbest meslek erbabı mı yoksa ticaret erbabı mı olduğu yönündeki anlaşmazlıkların Danıştay İçtihadı Birleştirme Genel Kurulunca serbest meslek erbabı olduğu yönünde karara bağlanmasından sonra idare aynı durumda olan mükelleflerin geçmiş yıllardaki mükellefiyetlerini re'sen düzeltme yoluna gitmiş ancak bir ilave tarhiyat yapmaya gerek görülmemiştir⁹⁴.

Vergi hatasının açık olmasıyla ifade edilmeye çalışılan şeylerden birincisi, hatanın herhangi bir inceleme ve araştırmaya gerek olmaksızın ilk bakışta anlaşılır

⁹³Öncel, Kumrulu, Çağan, a.g.e., s.176.

⁹⁴Özyer, a.g.e., s.201.

nitelikte olması, ikincisi ise vergi hukukunda yer alan yorum türlerinden lafzi (sözel) yorum dışındaki yorum tekniklerinden herhangi birisinin uygulanmasını gerektirmeden kolayca anlaşılabilir durumda olmasıdır⁹⁵.

Vergi hatasının mutlak olması ifadesi ile de, doğruluğu ileri sürülen hususun, tartışmalı olmaması anlatılmaya çalışılır. Danıştay'ın önüne gelen bir konuda, vergi davalarına bakan dairelerinden farklı çözümlere yönelik kararların çıkmış olması, bu konunun tartışmalı olduğunu göstermektedir. Bir dava konusunun tartışmalı olarak nitelendirilebilmesi için, farklı görüşlerin farklı dava dairelerine ait olması gibi bir zorunlulukta aranmamaktadır. Aynı dava dairesinde alınan bir karar oyçokluğu esası ile alınmış ise, dairenin verdiği bu karar tartışmalı olarak kabul edilmektedir⁹⁶.

Tartışmalı sayılabilecek bir yargı kararı kesin hüküm halini almış olsa dahi bu kararlarda vergi hatası bulunduğuna yönelik kesin bir ifadeye yer verildiği görülmemiştir. Buradaki önemli husus farklı yönde verilmiş kararların konunun tartışmalı olduğunu gösteriyor olmasıdır. Kesinleşmiş yargı kararları arasında ortaya çıkan bu tip çelişkilerin giderilmesinin tek yolu işe içtihatları birleştirme kararı verilmesidir.

2.3. Vergi Hatalarının Türleri

Vergi Usul Kanunu'nun 116. maddesinde tanımlanmış ve genel çerçevesi çizilmiş olan vergi hataları aynı kanunun devam eden 117. ve 118. maddelerinde ikili bir ayrıma tabi tutulmuştur. Bu çerçevede kanunun 117. maddesinde hesap hatalarına, 118. maddesinde de vergilendirme hatalarına yer verilmiştir.

2.3.1. Hesap Hataları

Hesap hataları; Mükellef ya da vergi idaresi tarafından yapılması muhtemel olan, vergi miktarını etkileyen maddi hatalar ve hesaplama yanlışlıkları olarak nitelendirilebilecek, idari işlemin konu unsurundaki sakatlığa ilişkin ve kolayca

⁹⁵Candan, a.g.e., s.230.

⁹⁶Candan, a.g.e., s.231.

görülebilen, basit hatalardır⁹⁷. Hesap hataları VUK'un 117. maddesinde sayılmıştır. Bunlar;

- Matrah hataları,
- Verginin miktarında hatalar,
- Verginin mükerrer olmasıdır.

2.3.1.1. Verginin Matrahında Hata

Matrah hataları vergilendirme ile ilgili beyanname, tahakkuk fişi, ihbarname, tekâlif cetveli⁹⁸ ve kararlarda matraha ait rakamların veya indirimlerin eksik ya da fazla gösterilmiş veya hesaplanmış olmasıdır⁹⁹.

Matraha ilişkin hataların oldukça basit yanlışlıklardan doğduğu görülmektedir. Örneğin beyannameye bir toplama yanışı sonucu matrahın yüksek ya da düşük gösterilmesi, gelir vergisinde gelirin toplanması ve beyan sınırının doğru hesaplanmaması, indirimlerin eksik uygulanması gibi yanlışlıklar matrah miktarının fazla ya da eksik gösterilmesi sonucunu doğuran hatalardır. Ancak matrahın doğru saptanmasıyla ilgili olmasına rağmen yoruma açık hukuki uyumsuzluk niteliği taşıyan konular matrah hatası olarak adlandırılmamaktadır. Örnek vermek gerekirse; kurumlar vergisinde, örtülü kazanç ve örtülü sermayeye ilişkin iddialar takdir komisyonlarınca yapılan değerlendirmeler ile birlikte sonuca kavuşturulduğundan bu tip uyumsuzluklar matrah hatası olarak nitelendirilmezler dolayısıyla bu sorunun düzeltme kurumu vasıtasıyla çözümü olanaklı değildir¹⁰⁰.

Matrah hatasından söz edilebilmesi için yapılan hatanın kişinin takdirinden veya değerlendirilmesinden kaynaklanmaması gerekir. Örneğin, yükümlünün, emlak vergisine esas teşkil eden gayrimenkulünün değerini yüksek takdir etmesi sonucu fazla vergi ödemesi, matrah hatası olarak nitelendirilemez¹⁰¹.

⁹⁷Öncel, Kumrulu, Çağan, a.g.e., s.177-178.

⁹⁸Tekâlif cetveli; Tahrir dayanan tarhta yıllık vergilerin vergi dairesi tarafından mahalle ve köy itibarıyla gösterilmesi anlamına gelmektedir. 1446 Sayılı Kanun'un üçüncü maddesiyle, VUK'un "tahrir usulü vergileme" ile ilgili hükümleri 01.03.1972 tarihinden itibaren yürürlükten kaldırıldığı için Türk vergi sistemimizde artık uygulanmamaktadır ancak tahrirle ilgili usuller Vergi Usul Kanunu'nda yer almaya devam etmektedir.(VUK 39. maddc)

⁹⁹VUK, 117. Mad.

¹⁰⁰Öncel, Kumrulu, Çağan, a.g.e., s.178.

¹⁰¹Pehlivan, a.g.e., s.128.

Mevcut vergi sistemimizde vergiler tahakkuk fişi ile veya ihbarname ile tahakkuk ettirilmektedir. Verginin beyan üzerine tarh ve tahakkuk ettirildiği durumlarda tahakkuk fişi düzenlenmektedir. Beyana dayalı tarh işlemleri dışında kalan, verginin re'sen, ikmalen ya da idarece tarh edilmesi durumlarında ise, ihbarname kullanılmaktadır. İhbarname, takdir komisyonu kararı, inceleme raporu, yoklama fişi ya da tutanaklara dayanılarak düzenlenmektedir. Bu belgelerden herhangi birinde matraha ait rakamların veya indirimlerin eksik veya fazla gösterilmiş veya hesaplanmış olması durumunda, verginin matrahına ilişkin bir hata söz konusu olmaktadır¹⁰².

Vergi Usul Kanunu'nda yer alan tanımlamaya göre matrah hatalarının yapılabileceği belgeler¹⁰³:

- Beyanname,
- Tahakkuk fişi,
- İhbarname,
- Takdir komisyonu kararları,
- Vergi inceleme ve teftiş raporları,
- Yoklama fişi,
- Tarhiyata esas teşkil eden tutanaklar,
- Tahakkuk pusulası,
- Vergi mahkemeleri, bölge idare mahkemeleri ve Danıştay kararları, olarak sayılabilir.

Yukarıda sayılmış olan belgelerin dayanağı konumunda olan defter ve belgelerde yapılan hatalar ise matrah hatası olarak kabul edilmeyip, bu hataların düzeltme kurumu vasıtasıyla giderilmesi mümkün değildir¹⁰⁴. Bu belgelerdeki hataların düzeltilmesi vergi incelemesi yolu ile mümkündür, yapılacak bu incelemeler sonucunda mükellef aleyhine vergi farkı bulunması durumunda, re'sen veya ikmalen tarhiyat yapılması gerekmektedir.

¹⁰²Ahmet Kumrulu, *Vergi Hataları ve Düzeltme-Vergi Uygulamaları*, Anadolu Üniversitesi AÖF Yayınları, Eskişehir, 1992, s.108.

¹⁰³Kızılot, Kızılot, a.g.e., s.110.

¹⁰⁴Tosuner, Arıkan, a.g.e., s.89.

Ayrıca defter ve belgelerde yapılan bu tip hatalar bakımından aşağıda belirtilen usul ve esaslar çerçevesinde işlem yapılabilmektedir.

2.3.1.1.1. Mükellefin Defter, Kayıt ve Belgelerindeki Hatalar

Mükelleflerin, defter ve belgelerinde maddi hatalar yapmaları, ortaya çıkan matrahın olması gerekenden daha fazla tespit edilmesi sonucunu doğurmaktadır. Ancak daha önce de değinildiği gibi bu türden bir yanlışlıkla matrahın fazla oluşması matrah hatası sayılamaz ve düzeltme süreci içine dâhil edilemez. Burada önem arz eden husus, düzeltme konusu olacak matrah hatalarının sadece tahakkuk fişi, ihbarname veya bu belgelerin dayanağı olan beyanname, vergi inceleme raporu, takdir komisyonu kararı, yoklama fişi, tahakkuk pusulası, vergi mahkemeleri, bölge idare mahkemeleri ve Danıştay kararları ve tarhiyata konu olan tutanaklarda yapılan hataları kapsadığı gerçeğidir¹⁰⁵.

Kanunda sayılan matrah hatalarının yapılabileceği belgelerin dayanağı konumunda olan defter ve belgelerde yapılan hatalar düzeltme kurumu hükümlerine göre değil, mükellefin defter ve belgeleri üzerinde inceleme yapılması sonucu düzenlenecek inceleme raporu suretiyle giderilebilir. Vergi inceleme raporu, mükellef nezdinde detaylı ve kapsamlı olarak gerçekleştirilen vergi incelemesi sonucunda düzenlenen bir nüshası da mükellefe tebliğ edilen resmi vesikadır¹⁰⁶.

Defter ve belgelerinde maddi hata yapmış olan mükelleflerin, vergi idaresinden inceleme talep etmeleri, vergi idaresinin de bu talepleri bir inceleme ihbarı olarak değerlendirerek, gerekli incelemeyi başlatması gerekir. Vergi incelemesi sırasında, yapılan hata ve mükellefin ödemesi gereken verginin doğruluğu bütün yönleri ile araştırılacaktır¹⁰⁷.

Mükellef hesapları, defter ve belgeleri üzerinde yapılan vergi incelemesi sonucunda düzenlenen vergi inceleme raporuna göre; hata dolayısıyla olması gerekenden fazla vergi ödendiği tespit edilirse, rapora dayanılarak fazla tahakkuk ettirilen vergi, düzeltme fişi düzenlemek suretiyle, mükellefe iade edilir. Ancak

¹⁰⁵Ali Uysal, Nurettin Eroğlu, **Açıklamalı ve İctihatlı Vergi Usul Kanunu**, Sözkese Matbaası, 3.Baskı, Ankara, 2005, s.169.

¹⁰⁶Hesap Uzmanları Derneği, **Denetim İlke ve Esasları**, 3. Baskı, İstanbul, 2004, s.23

¹⁰⁷Nezih Şeker, **Hukuksal Yapısıyla Vergi İncelemesi**, Beta Yayınları, 1. Baskı, İstanbul, 1994, s.404.

düzeltilmenin bu şekilde yapılabilmesi için vergi incelemesi sırasında başka yönlerden de matrah farkının bulunmamış olması şartı aranmaktadır. Çünkü başka yönlerden de matrah farkının olduğu tespit edilirse ikmalen vergi tarhiyatı yapılması durumu ortaya çıkmış olacaktır¹⁰⁸.

Vergi incelemesinin amacının, ödenmesi gereken verginin tam ve doğru olarak tespit edilmesi olduğu gerçeğinden hareketle, vergi incelemesi sonucunda eksik tahakkuk yapıldığının tespit edilmesi durumunda, mükellefe ilave vergi salındığı gibi, fazla tahakkuk yapıldığının anlaşılması halinde de mükelleften alınan bu fazla miktarın iade edilmesi gerekmektedir.

Yukarıda açıklanan genel çerçevede dışında özellik arz eden durumların varlığında, mükelleflerin defter ve belgeleri üzerindeki maddi hataların vergi incelemesi yoluyla da çözüme kavuşturulması olanaklı değildir.

Bu özellikli durumlardan ilki, yapılması vergi kanunları ile mükellefin tercihine bırakılmış olan hususlarda ortaya çıkmaktadır. Bu durum mükelleflerin tercih haklarını kendi lehine olmayacak bir şekilde kullanılması sonucu fazla vergi ödemeleriyle söz konusu olmaktadır, işte bu fazlalığın vergi incelemesi aracılığıyla dahi düzeltilebilmesi mümkün değildir. Örneğin, emsal bedel ile değerlendirme yapıp yapmama konusunda irade açıklamasında serbest olan bir mükellef bu hakka sahip olduğu halde, emsal bedeli ile değerlendirilebilecek bir emtiayı, maliyet bedeli ile değerlemek suretiyle matrahını beyan etmişse, daha sonra aradaki farkın matrahtan düşürülmesini isteyemez¹⁰⁹.

İkinci özellikli durum ise, 213 sayılı Vergi Usul Kanunu'nun 76. maddesince takdir komisyonlarının re'sen takdiri gerektiren durumlarda belirleyecekleri matrahlara bir alt sınırın belirlenmiş olmasıdır. Buna göre takdir olunan matrah, mükellefin daha önce beyan ettiği matrahtan düşük olamaz, mükellefin beyan ile bağlıdır. Dolayısıyla defter ve belgelerdeki hatalardan ötürü fazla ödenen verginin, vergi incelemesi aracılığıyla iadesi bakımından özel bir durum olarak nitelendirilmektedir¹¹⁰.

¹⁰⁸Uysal, Eroğlu, a.g.e., s.247.

¹⁰⁹Nurettin Eroğlu, *Açıklamalı ve İçtihatlı Vergi Usul Kanunu*, 2. Baskı, Sözkesen Matbaası, Ankara, 1995, s.185.

¹¹⁰Yılmaz Özbacı, *Vergi Davaları*, 15. Baskı, Ankara, Oluş Yayıncılık, 2006, s.390.

Ancak yukarıdaki durumun varlığında açıklanan bir diğer görüşe göre; beyana bağlılık esası daha aşağı bir bedel takdirine engel değildir, çünkü kanun koyucu hata üzerinden vergi alınmamasını öngörmektedir¹¹¹. Bu görüşe göre takdir komisyonunun daha aşağı bir bedel belirlemesi mümkün olmalıdır aksi halde hata üzerinden vergi tarhiyatı işlemi yapılmış olacaktır ki bu durum Anayasa'daki verginin mali güçle orantılı olması ilkesine aykırı bulunmaktadır.

2.3.1.1.2. Vergi İnceleme Raporlarının Dayanağı Olan Belgelerdeki Hatalar

Vergi incelemesi, mükelleflerin beyan ettikleri vergilerin defter, belge, kayıt veya hesaplara uygunluğunun kontrol edilmesi ve araştırılması sonucunda ödenmesi gereken vergilerin doğruluğunun tespit edilmesi ve sağlanması olarak tanımlanabilir¹¹².

Yapılacak vergi incelemesi sonucu, inceleme elemanı tarafından tespit edilen noktaların değerlendirilmesi için inceleme raporu düzenlenir. Düzenlenen bu raporların ekleri olan belgeler ise, vergi inceleme tutanağı ve diğer belgelerdir. Tutanak ve diğer belgeler vergi inceleme raporundan bağımsız değildir ve vergi inceleme raporuyla birlikte bir bütün teşkil eder. Bu sebeple, raporun metni, ekleri, tutanak ve diğer belgelerdeki maddi hatalardan dolayı eksik veya fazla vergi alınmış olması matrah hatası sayılır ve hata düzeltme yolu ile düzeltilmesi gerekir. Ancak vergi inceleme rapor ve eklerinin dayanağı olan defter ve belgelerin gerçek durumu yansıtmaması ya da hatalı yansıması matrah hatası olarak kabul edilmeyip, bu türden hataların düzeltme yolu ile düzeltilmesi söz konusu olmamaktadır¹¹³.

Bu konuyla ilgili örnek olarak; bir mükellefin sahip olduğu gayrimenkulünü aylığı 500 TL'den bir yıllığına kiraladığını ve bir yıllık kira bedeli olan 6000 TL'yi peşin olarak tahsil ettiğini ve bunun vergi incelemesi esnasında ibraz edilen kira kontratında yazılı olduğunu varsayalım. Bu durumda yapılan kontrata dayanılarak tutanak tutulur ve düzenlenecek olan inceleme raporuna göre gerekli tarhiyat yapılır. Belirli bir zaman sonra mükellefin düzenlenen kontratta yer alan bilgilere rağmen kira bedelinin tahsil edilmemiş olduğunu ileri sürerek düzeltme istemesi halinde düzeltme

¹¹¹Özyer, a.g.e., s.114.

¹¹²Refik Yaşar Durusoy, "Vergi İnceleme Süreci Nasıl Yönetilmelidir?", <http://www.verginet.net/dtt/4/vergiincelemeyonetimi.aspx>, (Erişim:28.01.2014)

¹¹³Uysal, Eroğlu, a.g.e., s.170.

kurumu hükümlerinin uygulanması mümkün olmayıp, yargı organlarının vereceği karara göre işlem yapılmalıdır.

Yukarıda da açıklandığı gibi bu somut olayda, mükellef inceleme raporunun dayanağı olan kontratta yer alan gerçek duruma aykırılık sebebiyle düzeltme başvurusunda bulunduğu ve bu hatalar matrah hatası olarak kabul edilmediğinden, bu türden hatalar için düzeltme kurumundan faydalanılması mümkün değildir.

2.3.1.1.3. Takdir Komisyonu Kararlarının Dayanağı Olan Bilgi Belgelerdeki Hatalar

Takdir komisyonu kararlarına dayanak konumunda olan bilgi ve belgelerdeki hukuka aykırılıklar konusunda, esas itibarıyla yargı organlarının kararları dikkate alınarak işlem yapılması gerekmektedir. Ancak, vergi dairesince yapılan maddi hata sonucu takdir komisyonuna yanlış bilgi verilmesi ve takdir komisyonu kararının bu yanlış bilgiye dayanması halinde bu yanlışlığın düzeltme kurumu vasıtasıyla giderilmesi gerekmektedir. Takdir komisyonları tarafından re'sen tarh edilen vergilerde, komisyonun takdir sebebinin bulunmadığı halde inceleme yapmasının tespiti halinde, re'sen tarh edilen vergilerin düzeltme kurumu kanalıyla düzeltilme imkânı bulunmaktadır¹¹⁴.

Örnek olarak, vergi dairesinin ihmali ya da yanılması sonucunda, mükellefçe verilmiş bir vergi beyannamesinin olmasına rağmen verilmediği gerekçesi ile vergi dairesinin talebi doğrultusunda, takdir komisyonunca takdir edilen matrah üzerinden mükellefe re'sen salınan vergi; daha sonradan beyannamenin verildiğinin tespit edilmesi üzerine, düzeltme kurumu vasıtasıyla kaldırılmalıdır¹¹⁵.

Ancak, takdir komisyonuna, vergi dairesinin maddi hata sonucu yanlış bilgi vermesi ve alınacak kararların bu bilgiye dayanması durumu dışında kalan hallerde, düzeltme kurumunun işletilmesi mümkün değildir.

¹¹⁴Özbalcı, a.g.e., s.391.

¹¹⁵Özbalcı, a.g.e., s.391

Takdir komisyonu kararında hata olmamasına rağmen, takdir komisyonu kararının dayanağı olan belgelerde herhangi bir yanlışlık bulunması durumunda, bu türden hatalar takdir komisyonunu alacağı yeni bir kararla düzeltilebilir¹¹⁶.

Örneğin, mükellefin beyanı ile tarh edilen bir vergi türü için beyanname verilmesi gerekirken verilmemesi durumunda, vergi dairesinin talebi ile takdir komisyonunca matrah takdiri yapılmıştır. Ancak bu arada mükellefin vergilendirme döneminin sadece belli bir bölümünde ilgili faaliyette bulunduğu veya belli bir tarihten sonra vergiye konu olan faaliyetlerine devam etmediği gözden kaçırılarak, tüm bir vergilendirme dönemi için matrah takdiri yapılmıştır. Bu durumda vergilendirme dönemi bakımından yapılmış bir hata söz konusudur. Yapılması gereken takdir komisyonundan yeni bir karar alınması ve vergi dairesince düzeltmenin yapılmasıdır¹¹⁷.

2.3.1.2. Verginin Miktarında Hata

Hesap hataları kapsamında değerlendirilen vergi miktarında hatalar, vergi nispet ve tarifelerinin yanlış uygulanması, mahsupların yapılmamış veya yanlış yapılmış olması, birinci bentte yazılı vesikalarda (beyanname, tahakkuk fişi vs.) verginin eksik veya fazla hesaplanmış veya gösterilmiş olmasıdır¹¹⁸.

Ücretli bir çalışanın ödeyeceği gelir vergisinin hesaplanmasında, yanlış vergi tarifesinin uygulanması sonucu gelir vergisinin fazla hesaplanması, ya da vergi matrahına vergi oranının uygulanması işleminde matematiksel bir yanlışlık yapılması vergi miktarında hata türüne örnek olarak gösterilebilir¹¹⁹.

Uygulamada karşılaşılan vergi miktarında hata konusunda verilebilecek diğer örnek durumları şöyle sıralamak mümkündür¹²⁰:

- Gelir vergisi başlangıç oranının % 15 yerine % 20 olarak uygulanması,
- Beyanname kabulü sırasında, gelir vergisi ya da veraset ve intikal vergisi yönünden, artan oranlı vergi tarifesinin yanlış uygulanması,

¹¹⁶Ürel, a.g.e., s.242.

¹¹⁷Özbalcı, a.g.e., s.391.

¹¹⁸VUK, 117. Mad.

¹¹⁹Metin Taş, *Vergi Uyuşmazlıklarının İdari Ve Yargısal Çözüm Yolları*, Ekin Kitabevi, Bursa, 1997, s.27.

¹²⁰Kızılot, Kızılot, a.g.e., s.112.

- Ücret geliri elde edenlerin, aylık ücretlerine yıl içinde bir üst dilimin uygulanması gerektiği durumda, sürekli olarak tarifedeki ilk oranın uygulanması,
- Konut olarak kullanılan gayrimenkule, iş yerine ait emlak vergisi oranının uygulanması veya tek bir konutu bulunan ve hiçbir geliri bulunmayan emekliye, indirimli emlak vergisi tarifesinin uygulanmaması,
- Kesinti (tevkif) suretiyle ödenen vergilerin mahsubunun yapılmamış ya da yanlış yapılmış olması,
- Ücretlerde sakatlık indiriminin göz önüne alınmaması sebebiyle, verginin fazla hesaplanması,
- Ücretlerde gelir vergisinin SSK primi ya da asgari geçim indirimi düşülmeden hesaplanmış olması,
- Veraset ve intikal vergisinin hesaplanması sırasında, intikalın veraset ya da ivazsız intikal olup olmama durumunu göz önüne almadan, yanlış tarife uygulaması.

2.3.1.3. Verginin Mükerrer Olması

Mükerrer vergilendirme, aynı vergi kanununun uygulanmasında belli bir vergilendirme dönemi için aynı matrah üzerinden bir defadan fazla vergi istenmesi veya alınmasıdır.¹²¹

Mükerrer vergilendirmede vergilendirme dönemi büyük önem taşımaktadır. Vergileme aynı vergilendirme dönemi için yapılmalıdır. Farklı dönemler için yapılan vergileme mükerrer olmaz. Yersiz olarak yapılan ikinci vergilendirme bir hesap hatası olarak kabul edilmeli ve düzeltilmelidir¹²².

Verginin mükerrerliği nedeniyle düzeltme yapılabilmesi için¹²³;

- ✓ Mükellefin,
- ✓ Vergilendirme döneminin,
- ✓ Matrahın,

¹²¹VUK, 117. Mad.

¹²²Karakoç, a.g.e., s.457.

¹²³Kızılot, Kızılot, a.g.e., s.113.

✓ Verginin türünün aynı olması gerekir.

Bunlardan yalnızca birinin farklı olması durumunda, mükerrer vergilendirmeden söz edilmesi mümkün değildir. Aynı matrah üzerinden farklı vergi kanunlarınca, farklı vergiler alınması ile vergi mükerrerliği olmaz. Bu konuda örneğin; ilk kez alınan bir otomobilin üzerinden hem özel tüketim vergisi hem de katma değer vergisi alınması mükerrer vergi niteliği taşımamaktadır¹²⁴.

Diğer hata türlerindeki eksiklikler, mükellef lehine ya da aleyhine sonuçlar doğurabilmektedir ancak verginin mükerrerliğinde hata ancak mükellef aleyhine yapılabilir.

Burada önem arz eden bir noktanın üzerinde durmakta fayda vardır. Yukarıda tanımı yapılan ve bir vergi hatası türü olan verginin mükerrer olması kavramı ile uluslararası bir nitelik taşıyan olan çifte vergilendirme birbirine karıştırılmaması gereken iki ayrı olgudur. Çifte vergilendirme, yurt dışında vergilendirmeye tabi tutulan bir mükellefin Türkiye’de aynı kazançları ve vergiyi doğuran faaliyetleri üzerinden tekrardan vergilendirilmesi anlamına gelmektedir. Dolayısıyla bu sorun bir vergi hatası sorunu değil uluslararası alanda devletlerin vergilendirme yetkisinin kullanımında karşı karşıya gelmeleri sorunudur. Bu sorun, bir vergi hatası türü olan verginin mükerrer olmasından çok daha farklı olarak devletler arasında yapılan karşılıklı anlaşmalarla önlenmeye çalışılırken verginin mükerrer olması ise, düzeltme işlemi çerçevesinde giderilmeye çalışılan bir vergi hatası türüdür¹²⁵.

Bir hata türü olarak karşımıza çıkan mükerrer vergilendirme konusuna uygulamada ortaya çıkan bazı sorunlara örnek vermek gerekirse¹²⁶:

- Veraset ve intikal vergisi beyannamesinin varislerce ayrı ayrı ve birbirinden habersiz olacak şekilde vergi dairesine verilmesi sonucu bu beyannameler üzerinden varisler adına aynı miktar verginin birden fazla tahakkuk ettirilmesi,

¹²⁴Noyan Alper Ünal, “Türk Vergi Hukukunda Vergi Hataları ve Düzeltme Yolları”, *Vergi Dünyası*, 2006, S:294, s.75

¹²⁵Veysi Seviğ, “Almanya Çifte Vergilendirme Anlaşmasını Feshetti”, http://www.referansgazetesi.com/haber.aspx?HBR_KOD=130655&KTG_KOD=177,(Erişim:30.01.2014)

¹²⁶Kızılot, Kızılot, a.g.e., s.113.

- Herhangi bir döneme ait katma değer vergisinin mükellef ve muhasebecisi tarafından birbirinden habersiz olarak ödenmesi işlemi,
- İşyerini başka bir vergi dairesinin görev alanına taşımış olan ve bunu önceki işyerinin bağlı olduğu vergi dairesine bildirmeyen mükellef hakkında birincisi beyan edilen matrah üzerinden tahakkuk fişi ile ikincisi de önceden bağlı bulunduğu vergi dairesi tarafından re'sen tarh yolu ile vergi salınması örnek olarak gösterilebilecek olaylardır.

2.3.2. Vergilendirme Hataları

Vergilendirme hataları mükellefin belli edilmesi bakımından yapılan yanlışlıklar olarak tanımlanmaktadır. Hesap hatalarıyla kıyaslanacak olursa vergilendirme işleminin özü ve vergiyi doğuran olay ile daha yakından ilgilidir. Bu özellikleri sebebi ile de hesap hatalarına oranla vergilendirme hataları hukuki uyumsuzluk kavramına daha yakın olarak değerlendirilmektedir. Vergilendirme hataları teorik nitelikleri bakımından idari işlemin sebep unsurundaki sakatlılarla ilişkindir¹²⁷.

Vergilendirme hataları genel olarak; mükellefiyet, verginin konusu, vergiyi doğuran olay, muafiyet, istisna ve vergilendirme dönemiyle ilgili konularda ve genellikle vergi dairelerince yapılan yanlış değerlendirme işlemlerden doğmaktadır. Ancak uygulamada zaman zaman mükellefler tarafından yapılan bildirim ve ödemelerden kaynaklanan vergilendirme hatalarına da rastlandığı görülmektedir¹²⁸.

Vergilendirme hataları VUK'un 118. maddesinde dört başlıkta ele alınmıştır:

- Mükellefin şahsında hata,
- Mükellefiyette hata,
- Verginin konusunda hata,
- Vergilendirme ve muafiyet döneminde hatadır.

¹²⁷Öncel, Kumrulu, Çağan, a.g.e., s.179.

¹²⁸Kızılot, Kızılot, a.g.e., s.114.

2.3.2.1. Mükellefin Şahsında Hata

Mükellefin şahsında hata, bir verginin asıl borçlusu yerine başka bir kişiden istenmesi ve alınmasıdır¹²⁹. Yani vergiyi doğuran olayla hiçbir ilişkisi olmayan bir kimseden vergi istenmesidir. Örneğin, anne ya da babasının ticari işlerini takip eden çocuklarından, anne ya da babaya ait vergi borcunun istenmesi veya tüzel kişi adına tarh edilmesi gereken verginin şirketin ortaklarından istenmesi açık olarak bu tür bir hatadır.

Mükellefinin adının veya soyadının vergilendirme ile ilgili fiş, cetvel, kart, defterlere veya bilgisayara yanlış yazılmış olması durumu, fazla veya eksik vergi istenmesi veya alınmasına sebebiyet vermemesi nedeniyle mükellefin şahsında hata olarak değerlendirilemez¹³⁰.

Mükellefin şahsında oluşan hatalar uygulamada pek karşılaşılmasa da, genel olarak vergi idarelerinin yapması muhtemel olan hatalardandır. Bu tip hatalar beyana dayalı tarhiyat dışında kalan ikmalen, re'sen ve idarece tarhiyat biçimlerinde görülebilir. Zira mükellefin verdiği beyannamede kendisinden başka bir kimsenin ismini yazması veya kendine ait olmayan bir vergi borcunu beyan edip ödemesi pek mümkün görülmemektedir¹³¹.

Mükellefin şahsında hata kavramı ile tarhiyatın muhatabı durumunda olan kişinin belirlenmesi sırasında yapılan yanlışlıklar birbiri ile karıştırılmaması gereken farklı durumlardır. Örneğin, dar mükellefiyet esasına göre yapılacak olan bir vergilendirme işleminde tarhiyatın muhatabı; dar mükellefiyete tabi mükellefin varsa daimi temsilcisi, yoksa kazanç ve iradı mükellefe sağlayanlardır. Vergi dairesinin daimi temsilci olarak kabul ettiği bir kimseyi muhatap alarak yaptığı tarhiyat, daha sonra bu kimsenin daimi temsilci olmadığına ispatı halinde bile, tarhiyatın kazanç ve iradı sağlayanlar adına yapılması gerektiği ileri sürülerek düzeltme hükümlerine göre düzeltilemez. Çünkü böyle durumda hata mükellefin şahsı ile ilgili değil, mükellef Türkiye'de olmadığı için tarhiyata muhatap alınan kişinin belirlenmesi ile ilgilidir. Dolayısıyla kanunda sayılan hata türlerinden biri olmadığı için düzeltme kurumu böyle

¹²⁹VUK, 118. Mad.

¹³⁰M. Nedim Akkurt, "Vergi Hatalarının Düzeltilmesi ve Yargıya Geçiş", **Mükellefin Dergisi**, 2002, S:120, s.26.

¹³¹Kürşat Yerlikaya, "Beyana Dayalı Tarhiyatlarda Vergi Hatasını Düzeltme Ve Yargı Yolu-I", **Yaklaşım Dergisi**, 2004, S:137, s.193.

durumlarda çalışmaz, söz konusu anlaşmazlığın yargı organları tarafından çözümlenmesi gerekir¹³².

2.3.2.2. Mükellefiyette Hata

Mükellefiyette hata, açık olarak vergiye tabi olmayan veya vergiden muaf bulunan kimselerden vergi istenmesi veya alınmasıdır¹³³.

Açık olarak vergiye tabi olmayan ya da muaf olan bir kimsenin vergi borçlusu sayılması mükellefiyette hatayı oluşturur. Vergi Usul Kanunu'nda, diğer hata türlerinden farklı olarak, yükümlülükte hatanın kabulü için "açık olma" ölçütü getirilmiştir¹³⁴. Dolayısıyla bu hata türünden bahsedilebilmesi için, kendisinden vergi alınmak istenen kişinin vergiye tabi olmadığını veya vergiden muaf olduğunun açık olması yani herhangi bir kuşkuya mahal vermemesi ve hukuki tartışmaya gerek duyulmaması şartlarının sağlanması gerekmektedir. Bu hata türü için ayrıca böyle bir kıstasa başvurulmasının nedeni, mükellefiyette görülen hataların, hukuki uyumsuzluklar ile daha kolay karışabilecek nitelikte hatalar olmasıdır.

Vergi kanunlarımızın sistematik yapıları gereği, her vergi türünün mükellefi, konusu, uygulama alanı, her bir verginin kendi özel kanununda tanımlanarak belirlenmiştir. Dolayısıyla hem verginin uygulama alanı dışında kalan kişilerin tespiti, hem de ilgili vergi kanununda istisna hükümlerinden yararlanan kişiler ilgili kanunlarda yazılı olarak bulunmaktadır buna rağmen bu kişilerden vergi istenmesi veya alınması durumunda mükellefiyette hata kavramından bahsedilmektedir.

Bakanlar Kurulu'nca vergi muafiyeti tanınmış olan kamu yararına faaliyette bulunan derneklerden vergi istenmesi, gelir elde bir kişiden veraset ve intikal vergisi istenmesi, kolektif bir şirketten gelir vergisi yerine kurumlar vergisi talep edilmesi mükellefiyette hataya örnek olarak gösterilebilir¹³⁵.

¹³²Tosuner, Arıkan, a.g.e., s.91.

¹³³VUK, 118. Mad.

¹³⁴Öncel, Kumrulu, Çağan, a.g.e., s.180.

¹³⁵Vakhap Velimamedov, *Vergi Sorunlarının/Uyuşmazlıkların Çözüm Yolları (Azerbaycan-Türkiye Karşılaştırması)*, Yayınlanmış Yüksek Lisans Tezi, Dokuz Eylül Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, İzmir, 2004, s.49-50.

Yine GVK madde 15'de yer alan hüküm uyarınca, yabancı ülkelerin Türkiye'de bulunan temsilcilerinin gelir vergisinden muaf tutulması gerektiği hükmüne rağmen, ülkemizde görev alan herhangi bir yabancı ülkenin diplomatik temsilcisi adına gelir vergisi tarh edilmesi durumunda mükellefiyette hata söz konusu olacaktır.

Yukarıdaki örneklerden de anlaşılacağı gibi, mükellefiyette hata olması durumu, herhangi bir inceleme veya araştırmaya gerek kalmaksızın anlaşılabilen, açık ve tartışmasız olma özelliği taşımaktadır yalnızca bu tip hatalar vergileme hataları başlığı altında incelenebilir ve düzeltme konusu yapılabilir.

2.3.2.3. Verginin Konusunda Hata

Verginin konusu, üzerine vergi konulan ve bu nedenle doğrudan ya da dolaylı olarak verginin kaynağını oluşturan ekonomik unsurdur. Vergi borcunun doğumuna neden olan ekonomik unsurların verginin konusunu oluşturduğu görülmektedir. Verginin konusu genel ve soyut bir kavramdır ve vergilerin konusu açıkça vergi yasalarında gösterilir¹³⁶.

Vergilendirme hataları kapsamında değerlendirilen verginin konusunda hata kavramı: Açıkça verginin konusuna girmeyen ya da vergiden istisna edilen, gelir, servet, değer, belge ve işlemler üzerinden vergi istenmesi ya da alınması olarak tanımlanmaktadır¹³⁷.

Vergi kanunlarında açık ve net biçimde vergi konusu kapsamı içerisinde gösterilmeyen bir şeyin vergi konusunun kapsamı içerisinde değerlendirilerek işlem yapılmış olması ya da vergi konusu içerisinde olmakla beraber istisna kapsamı içerisinde olan bir şeyin vergilendirilmek istenmesi, vergi hatası olarak kabul edilir¹³⁸.

Dolayısıyla bu hata türünde, vergi idaresinin, vergilendirme işlemini tesis ederken vergiyi doğuran olayla ilgili olarak açıkça yanılması söz konusudur¹³⁹.

¹³⁶ <http://www.muhasabedersleri.com/butce-vergi/vergi.html>, (Erişim:03.02.2014)

¹³⁷VUK, 118. Mad.

¹³⁸Pehlivan, a.g.e., s.130.

¹³⁹Karakoç, a.g.e., s.458.

Verginin konusundaki hata nedeniyle düzeltme yapılabilmesi için mükellefiyette hata bulunması durumunda olduğu gibi vergi konusuna girmeme veya vergiden istisna olma durumunun açık olması, yoruma dayalı olmaması gerekir. Ancak bu hata türü mükellefin kişiliği ile ilgili değil, vergilendirilecek ekonomik unsur ile ilgilidir. Verginin konusunda meydana gelen hataları iki ana başlık altında toplamak mümkündür¹⁴⁰:

1. Yasalar tarafından verginin konusuna girmeyen ya da girip girmediği açıkça belirtilmeyen dolayısıyla henüz netliğe kavuşmamış yani hukuki bir içtihadı bağlanmamış olayların, işlemlerin vergilendirilmesi,

2. Yasalarca verginin konusuna girmesine rağmen yine yasalarca vergiden istisna tutulan gelir, kıymet, evrak ve işlemlerin matraha dâhil edilerek, vergilendirmeye tabi tutulması durumunda oluşacaktır.

Bu konuya örnek olarak, miras kalan bir gayrimenkulün satılmasından elde edilen gelirin vergilendirilmek istenmesi verilebilir. Aynı şekilde bazı gelirler verginin konusu kapsamına girdiği halde, kanunun başka bir maddesi ile istisnaya tabi tutulmuş olabilir. Örneğin, istisnaya tabi olan mevduat faizlerinden vergi alınması bu türden bir hatadır¹⁴¹.

Bu konuda başka bir örnek ise; borç para verme işleminin bir defa yapılması halinde, elde edilen gelir menkul sermaye iradı olarak kabul edilirken; aynı işlemin birden fazla yapılması ise, ticari faaliyet olarak kabul edilmektedir. Dolayısıyla bu tür faaliyetler, hem gelir vergisi hem de banka ve sigorta muameleleri vergisi konusuna girmektedir. Bu durumda borç para verme işlemi bir defa yapılmış olmasına rağmen, elde edilen faiz üzerinden banka ve sigorta muameleleri vergisi tarh edilmişse, mevzuda hata söz konusu olup, düzeltme yolu kullanılarak bu hata giderilmelidir¹⁴².

Verginin konusunda hata olması ve mükellefiyette hata olması durumunda açıklık unsurunun aranması bu iki hata türünün karıştırılmasına neden olabilmektedir. Ancak ikisini birbirinden ayıran temel fark, mükellefiyette hatada verginin uygulama

¹⁴⁰Kızılot, Kızılot, a.g.e., s.117-118.

¹⁴¹M. Kamil Mutluer, *Vergi Genel Hukuku*, 2. Baskı, İstanbul Bilgi Üniversitesi Yayınları, İstanbul, 2008, s.158.

¹⁴²Tosuner, Arıkan, a.g.e., s.92.

alanı dışında kalan kişilerden vergi alınması işlemi söz konusu iken, mevzuda hatada ise henüz vergiyi doğuran olay bile gerçekleşmeden vergilendirme işleminin yapılmış olmasıdır¹⁴³.

2.3.2.4. Vergilendirme ve Muafiyet Döneminde Hata

Vergilendirme dönemi: Vergi kanunlarınca vergi tarihine esas olmak üzere belirlenen, verginin tarh ve tahsil edildiği dönemi ifade eden zaman birimi olup, muafiyet dönemi ise açık bir şekilde verginin konusuna giren bir olayın varlığından söz edilmekle birlikte, belirli bir süre ya da durumla sınırlı olarak verginin alınmamasını ifade etmektedir¹⁴⁴.

Vergilendirme ve muafiyet döneminde hata: Aranılan verginin ilgili bulunduğu vergilendirme döneminin yanlış gösterilmiş veya süre itibariyle eksik ya da fazla hesaplanmış olması olarak tanımlanmaktadır¹⁴⁵.

Her verginin kendi kanununda belirtilen bir vergilendirme dönemi vardır, aynı şekilde muafiyet dönemleri ya da durumları da, ilgili vergi kanununda süreleri bakımından açıkça belli edilmiştir.¹⁴⁶

Vergilendirme ve muafiyet döneminde bulunun bir hatanın varlığından söz edebilmek için, söz konusu hata nedeniyle verginin, ilgili bulunduğu dönemde olması gereken vergi miktarından daha fazla ya da eksik istenmesi ya da alınması gerekir¹⁴⁷. Dolayısıyla, herhangi bir olayda zamanaşımı olup olmadığı ya da herhangi bir vergi kanununun yürürlüğe girme tarihindeki belirsizlikler hukuki tartışma ortamına yatkın olduğundan vergi hatası olarak değerlendirilemezler, hukuki uyumsuzluk kapsamında yer alırlar¹⁴⁸.

Vergilendirme ve muafiyet dönemine ilişkin ortaya çıkan hatalara örnekler vermek gerekirse: Mükellefin henüz yapımı tamamlanmamış olan bina için emlak

¹⁴³ Arslan, a.g.e., s.281.

¹⁴⁴ Kızılot, Kızılot, a.g.e., s.118.

¹⁴⁵ VUK, 118. Mad.

¹⁴⁶ Özbacı, a.g.e., s.396.

¹⁴⁷ Candan, a.g.e., s.205.

¹⁴⁸ Karakoç, a.g.e., s.438.

vergisi beyannamesi doldurarak, bu vergiyi ödemesi¹⁴⁹, gayrimenkul sermaye iradında peşin tahsil edilen kira gelirinin ait olduğu yılda vergilendirilmesi gerekirken tahsil edildiği yılda vergilendirilmesi¹⁵⁰, faaliyetin bir yıldan az sürdükten sonra terk edilmesi veya faaliyetin belli bir dönemde, örneğin yılın sadece belli aylarında ifa edilmiş olmasına rağmen, ilgili yılın tamamı esas alınarak matrah takdir edilmesi ve bu matrah üzerinden tarhiyat yapılması vergilendirme döneminde yapılan bir hatadır¹⁵¹.

2.4. Vergi Hatası Kapsamında Değerlendirilen Diğer Yanlışlıklar

Daha önce de belirtildiği üzere vergilemeye yönelik bir yanlışlığın vergi hatası sayılabilmesi için, bu yanlışlığın VUK'ta sayılan vergi hatası türlerinden birisinin kapsamına girmesi gerekmektedir. Ancak konu ile ilgili Danıştay kararları incelendiğinde bazı yanlışlıkların yukarıda ayrıntılı olarak incelenen hata türlerinden hiçbirinin kapsamına girmediği hatta bazı yanlışlıkların hukuki uyumsuzluk niteliği taşıdığı görülmektedir.

Banka ve sigorta muameleleri vergisinde her ne nam ile olursa olsun nakden veya hesaben lehe para kalması vergiyi doğuran olayı meydana getirmektedir. Ancak, hukuken geçersiz yani batıl bir işleme dayanılarak lehe alınan paralarda, paranın iadesi ya da iptali hallerinde vergiyi doğuran olay geçmişe yönelik olarak ortadan kalkar, artık lehe kalmış bir paradan bahsetmek mümkün değildir ve bu paralar üzerinden daha önce beyan edilip ödenen banka ve sigorta muameleleri vergisinin de düzeltme hükümleri çerçevesinde iadesi gerekmektedir¹⁵².

Danıştay tarafından bu tür bir içtihat yaratılmasının temel sebebi, vergilemedeki yanlışlık dolayısıyla çok açık bir şekilde haksızlığın ortaya çıkması ve bu yanlışlığın hâkimler tarafından hukuka uygun olarak vicdani kanaatlerine göre verecekleri hükümlerle giderilmesinin gerekli olduğu görüşüdür.

¹⁴⁹Bilici, a.g.e., s.122.

¹⁵⁰Kızılot, Kızılot, a.g.e., s.119.

¹⁵¹Özbalcı, a.g.e., s.397.

¹⁵²Burakhan Melikoğlu, *Vergi Hataları ve Düzeltme Yolu*, Yayınlanmış Yüksek Lisans Tezi, Karadeniz Teknik Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, Trabzon, 2007, s.48.

Konu ile ilgili bir Danıştay kararında¹⁵³;

“Nakit olarak tahsil edilmediği halde gelir yazılan ve bir yanlışın fark edilmesi üzerine kayıtlardan iptal edilen temerrüt faizlerine ilişkin olarak; vergiyi doğuran olayın ortadan kalkması nedeniyle daha önce ödenen banka ve sigorta muameleleri vergisinin, düzeltme yoluyla iadesi gerektiğine karar verilmiştir”.

Görüldüğü gibi, vergiyi doğuran olayın sonradan anlaşılan yanlışlık dolayısıyla geçmişe dönük olarak ortadan kalkması vergi hatası kapsamında değerlendirilmiştir. Danıştay aldığı kararda herhangi bir vergi hatası türü belirtmemiş, hukuki bir yorum yapmıştır, esasen hukuki yorum yapılan bir olayda vergi hatası da olmaması gerekir ancak Danıştay hakkaniyet unsurunu göz önüne alarak böyle bir karar vermiştir.

2.5. Düzeltme Kapsamı Dışında Kalan Hatalar

Vergi Usul Kanunu kapsamında hesap hataları ve vergilendirme hataları olarak iki ana başlık altında toplanan vergi hata türleri yukarıda ayrıntılı olarak açıklandıktan sonra ayrıca kanunda açıkça yazılmamış ancak hakkaniyet duygusuna işaret eder nitelikte olan ve bu nedenle vergi hatası kapsamında değerlendirilmesi öngörülen yanlışlıklara da değinilmiştir.

Bu hatalar dışında vergi hatası olarak kabul edilmeyen, dolayısıyla düzeltme kurumu vasıtasıyla giderilmesi mümkün olmayan bazı yanlışlıklarda bulunmaktadır, bunlar:

- ✓ Hukuki uyumsuzluklar
- ✓ Yargı Kararlarına Konu Olmuş Yanlışlıklar
- ✓ Ödeme Emrindeki Hatalar

2.5.1. Vergi Hatası ve Hukuki Uyuşmazlık Ayrımı

Vergiyi doğuran olayla başlayan vergilendirme sürecinde, vergilememenin tarafları olan yükümlüler ile vergi idaresi arasında birçok uyumsuzluk ortaya çıkabilmektedir. Bu uyumsuzlukların bir kısmı, yukarıda özellikleri belirtilen vergi

¹⁵³DŞ. 7D. 10.06.2003 E.2002/3830, K.2003/3514, (Melikoğlu, a.g.e., s.48)

hataları nedeniyle ortaya çıkar ve vergi hatalarının düzeltilmesine özgü bir yol olan hata düzeltme yolu ile çözüme kavuşturulması beklenir.

Diğer taraftan, vergilendirme sürecinde taraflar arasında ortaya çıkabilecek uyuşmazlıklar vergi hataları ile sınırlı değildir. Vergi hatalarından daha karmaşık yapıda, tartışmaya açık veya kanun maddelerinin yorumunu gerektiren uyuşmazlıklar da vardır. Bu tür uyuşmazlıkları ifade etmek üzere, uygulamada ve Danıştay içtihatlarında yerleşmiş bir kavram olması bakımından “hukuki uyuşmazlık” kavramı kullanılmaktadır. Hukuki uyuşmazlıklar, vergi hataları dışında değerlendirildiğinden, vergi hataları gibi düzeltme yoluyla çözüme bağlanamazlar dolayısıyla bu uyuşmazlıkların yargı organları tarafından karara bağlanması gerekmektedir¹⁵⁴.

Vergi hatalarının hukuki uyuşmazlıklardan bağımsız olarak VUK'ta ayrıca düzenlenmesindeki temel amaç, sayıları kanunda açıkça belirtilmiş olan sakat vergilendirme işlemlerinin, taraflarca dava açılmasına gerek kalmaksızın idari aşamada kolayca düzeltilmesini sağlamaktır. Ancak unutulmamalıdır ki burada vergi hatalarının tamamen açık, hiçbir yoruma ve tartışmaya gerek duyulmayacak biçimde tespiti mümkün olan hatalardan oluşması şartı aranmaktadır aksi halde bu hatalar yorum uyuşmazlığı kavramına dâhil olur ve bu tip uyuşmazlıkların idari aşamada çözümü mümkün değildir¹⁵⁵.

Bu konuda Danıştay'a intikal eden bir uyuşmazlık;

“... Uyuşmazlığın, Vergi Usul Kanunu'nda düzenlenen vergi hatalarına ilişkin olmayıp, hukuki bir uyuşmazlık niteliğinde olması durumunda, hukuki konulara ilişkin olan uyuşmazlıkları düzeltme konusuna girmez.”

şeklinde karara bağlanmıştır¹⁵⁶.

Hukuki uyuşmazlıklar ile vergi hatalarının temel farkı, hukuki uyuşmazlıkların vergilendirme işleminin özüne ilişkin olması ve vergi alacaklısı devlet ile vergi borçlusu yükümlü arasında hukuken tartışma konusu olabilecek konularda ortaya çıkmasıdır. Taraflar arasındaki bu tür tartışmalar, maddi olayın yeterince açık olmayan ve karmaşık

¹⁵⁴Karakoç, a.g.e., s.459-460.

¹⁵⁵Kızılot, Kızılot, a.g.e., s.109.

¹⁵⁶DŞ. 4D. 28.12.1989 E.1987/5742, K.1989/4448.

niteliğinden kaynaklanan yorum zorunluluğundan, yasa hükümlerinin kaleme alınmış şekliinden, olayın teknik özelliklerinden, vergilendirme şekillerinden, tebliğ usul ve şekillerinden, vergi borcunun zamanaşımı süresi ile ilgili tartışmalardan doğmaktadır¹⁵⁷.

Vergi hatalarından farklı olarak hukuki uyumsuzlukların çözümü, otuz günlük vergi davası açma süresi içinde açılacak bir vergi davası ile mümkün olduğundan, çok açık olmayan durumlarda veya çözümü birtakım yorumları gerektiren ihtilaflarda, süresinde vergi davası açılması hak kaybının önüne geçilebilmesi açısından oldukça önemlidir¹⁵⁸.

Örneğin bir vergilendirme işleminde vergi hatası bulunduğu düşünülerek dava açma süresi geçirildikten sonra düzeltme yoluna gidilmesi, ancak vergi hatası niteliği taşıdığı düşünülen bu işlemin aslında hukuki uyumsuzluğa konu olduğu sonradan anlaşıldığında, yapılacak düzeltme başvurusunun reddi üzerine açılacak vergi davasında bu davanın esası incelenmeden, hukuki uyumsuzluğa karşı süresinde vergi davası açılmadığı için dava reddedilecektir. Bu nedenle, taraflar arasında ortaya çıkan uyumsuzluk konusunun vergi hatası mı yoksa hukuki uyumsuzluk konusu mu olduğunun iyi tespit edilmesi ve buna göre davranışta bulunulması önem arz etmektedir¹⁵⁹.

2.5.2. Yargı Kararlarına Konu Olmuş Hatalar

Vergi Usul Kanunu'nun 125. maddesine göre, vergilendirme sürecinin yargısal aşamalardan geçmiş olması düzeltme yapılmasına engel değildir. Ancak söz konusu hataya yönelik olarak yargısal merciler tarafından herhangi bir karar verilmiş olması halinde bu hatalar artık düzeltme işlemi kapsamı dışında kalmaktadır. Bu kuralın kabul edilmesinin iki sebebi bulunmaktadır. Birinci sebep anayasal temele dayanır, kuvvetler ayrılığı ilkesi gereği yargı işlemine konu olan bir işlemin, idari bir kararla değiştirilmesinin mümkün olmamasıdır. İkinci sebep ise usul hukukunun kesin hükme tanıdığı geçerlik sebebiyle anayasal temele benzer şekilde, alınmış olan bir yargı kararına da müdahale edilememesidir¹⁶⁰.

¹⁵⁷Kırbaş, a.g.e., s.178-179.

¹⁵⁸Bilici, a.g.e., s. 121.

¹⁵⁹Öncel, Kumrulu, Çağan, a.g.e., s.176-177.

¹⁶⁰Karakoç, a.g.e., s.460-461; Öncel, Kumrulu, Çağan, a.g.e., s.181.

2.5.3 Ödeme Emrindeki Hatalar

Düzeltilme kapsamı dışında kalan bir diğer konu ise ödeme emri aşamasında oluşan uyumsuzluklardır. Vergilemeye yönelik olarak fazla vergi istenmesi ya da alınması durumunda yani tarh ve tahsil aşamalarında oluşabilecek bir hataya karşı düzeltme yolu açıkken bu iki aşama arasında kalan işlemlerden tahsile yönelik olarak düzenlenen ödeme emrine karşı düzeltme yoluna gidilememektedir. Hukuken ortaya çıkan bu ilginç görünümün sebebi düzeltme kurumunun Vergi Usul Kanunu'nda, tahsil sürecinin de Amme Alacaklarının Tahsil Usulü Hakkında Kanun'da düzenlenmiş olmasıdır¹⁶¹.

Uygulamada sıklıkla karşılaşılan bir durum olan, kendilerine ödeme emri tebliğ edilen mükelleflerin çeşitli sebepler öne sürerek bu idari işlemin düzeltilmesi veya iptal edilmesi için vergi dairelerine müracaat etmeleri doğru bir yaklaşım değildir. Burada bilinmesi gereken, düzeltme talebinin sadece vergi ve ceza ihbarnamelerine karşı talep edilecek bir yol olduğudur. Ayrıca bu yolun da çeşitli koşulları olduğu, kanunda sayılan hata türlerinden birinin kapsamı içine girmesi gerekliliği de daha önce belirtilmişti. Bu tür bir durumla karşı karşıya kalan mükelleflerin, vergi dairesine başvurup, ödeme emrinin düzeltilmesini veya iptal edilmesini talep etmek yerine vergi mahkemesine dava açma yolunu denemeleri daha makul bir seçim olarak görünmektedir¹⁶².

Yukarıda sayılan gerekçelerden dolayı ödeme emrine karşı düzeltme talebinde bulunulması 213 sayılı VUK'un 116. ve bu maddeyi izleyen madde hükümlerine göre mümkün görülmemektedir. Ortaya çıkan sorunun ödeme emirleri hakkında yapılacak düzeltme taleplerinin veya tahsilâta ilişkin hataların vergi usul kanunuyla bağlantısının kurulamıyor olmasından kaynaklandığı açıktır.

Görüşümüze göre, bu ikili yapının daha anlaşılır olması bakımından 213 sayılı Vergi Usul Kanunu'muzda yapılacak bir düzenleme ile tahsil aşamasında yapılması muhtemel olan hataların da düzeltme kurumu kapsamına alınması gerekmektedir.

¹⁶¹Karakoç, a.g.e., s.461; Öncel, Kumrulu, Çağan, a.g.e., s.181-182.

¹⁶²Mustafa Alpaslan, "Ödeme Emrine Karşı Dava Açılabilir, Düzeltme Talep Edilemez", <http://www.muhasabetr.com/yazarlarimiz/mustafaalpaslan/0111/>, (Erişim:05.02.2014)

Vergi sistemimiz içinde geçmişten bu yana yerleşmiş bir içtihat görünümünde olan bu durumun yanında, Danıştay tarafından verilen bazı kararlarda ödeme emri aşamasında da hata düzeltme yoluna gidilebilmesinin de mümkün olduğu görülmektedir¹⁶³.

2.6. Vergi Hatalarının Ortaya Çıkarılması

Vergi hatalarının kimler tarafından ortaya çıkarabileceği konusu VUK'un 119. maddesinde, hataların meydana çıkarılması başlığı altında ele alınmıştır. Bunlar:

- ✓ İlgili memurun hatayı bulması veya görmesi,
- ✓ Üst memurların yaptıkları incelemeler sonucunda hatanın görülmesi,
- ✓ Hatanın teftiş sırasında tespiti,
- ✓ Hatanın vergi incelemesi sırasında tespiti,
- ✓ Mükellefin başvurusudur.

Aşağıda bu yollara tek tek değinilecektir:

2.6.1. Vergi Hatasının İlgili Memurun Hatayı Bulması Veya Görmesi Sonucu Ortaya Çıkarılması

Vergilendirme işlemlerinin süreçleri olan tarh, tebliğ, tahakkuk ve tahsilat işleri ile ilgili vergi dairesinde görevli olan memurlar, bu işlemleri yaparlarken, vergi hatalarına rastlayabilirler ya da daha sonra dosya üzerinde vergi hatası olup olmadığını tespit etmek amacıyla yapacakları araştırmalar esnasında vergi hatasını bulabilirler.

2.6.2. Üst Memurların Yaptıkları İncelemelerin Sonucu Olarak Hatanın Görülmesi ve Ortaya Çıkarılması

Kanunda üst memurlar olarak belirtilen kişiler vergi idaresi bünyesindeki; gelir idaresi başkanı ve başkanlık bürokratları, vergi dairesi başkanı ya da başkan yardımcısı, grup müdürleri, müdürler, şube müdürleridir¹⁶⁴. Vergi dairesi başkanlığının bulunmadığı yerlerde vergi dairesi müdürü ya da müdür yardımcısı, mal müdürü ve

¹⁶³Ödeme emrine karşı hata düzeltme yoluna gidilebileceğine yönelik kararlar için bkz. DŞ.7.D. 21.12.1995 E.1995/1092, K.1995/5748, DŞ.9.D. 12.04.1996 E.1995/3087, K.1996/1404, DŞ. 9.D. 08.10.1996 E.1996/1161,K.1996/2927, DŞ.11.D. 08.04.1999 E.1997/5042, K.1999/1232, (Karakoç, a.g.e., s.461)

¹⁶⁴Melikoğlu, a.g.e., s.51.

servis şefleri üst memur statüsündedir. Bu memurların vergileme ile ilgili herhangi bir hatayı görmesi, mükellef ya da vergi sorumlusu ile ilgili herhangi bir yazıyı paraf ya da imza ederken veya mükellef dosyasını incelerken mümkün olabilmektedir¹⁶⁵.

16.05.2005 tarih ve 25817 sayılı Resmi Gazetede yayımlanarak yürürlüğe giren 5345 sayılı Gelir İdaresi Başkanlığının Teşkilat ve Görevleri Hakkında Kanun'dan sonra, defterdarlıkların gelir idaresi ile bir ilgileri kalmamıştır¹⁶⁶.

2.6.3. Vergi Hatasının Teftiş Sırasında Ortaya Çıkarılması

Vergi dairelerinde, belirli aralıklarla bazı inceleme elemanlarınca, daire genel bir biçimde teftişe tabi tutulmakta olup, bu inceleme ile yapılan işlemlerin doğru olup olmadığı ya da mükellef dosyaları ve diğer kayıtlar taranmak suretiyle araştırılmaktadır¹⁶⁷. Yapılan bu araştırma faaliyetleri esnasında vergi hatalarının ortaya çıkarılması olanaklı hale gelmektedir.

2.6.4. Vergi Hatasının Vergi İncelenmesi Sırasında Ortaya Çıkarılması

Vergi incelemesi, beyan edilen vergilerin defter, belge, kayıt veya hesaplara uygunluğunun kontrol edilmesi ve araştırılması sonucunda ödenmesi gereken vergilerin doğruluğunun tespit edilmesi ve sağlanması olarak tanımlanabilir¹⁶⁸. Başka bir ifadeyle vergi incelemesi; mükellefin işlem ve hesaplarının muhasebe ilkeleri ve vergi hukuku yönünden eleştirisel bir gözle, yetkili uzman kişilerce denetlenerek; hata, noksanlık ve hilelerin ortaya çıkarılması suretiyle ödenmesi gereken verginin doğruluğunun tespit edilmesi ve sağlanmasına yönelik bir denetim türüdür.

Vergi incelemesi yapmaya yetkili olanlar: Vergi müfettişleri, vergi müfettiş yardımcıları, ilin en büyük mal memuru veya vergi dairesi müdürleri olarak belirlenmiştir. Ayrıca Gelir İdaresi Başkanlığı'nın merkez ve taşra teşkilatında müdür kadrolarında görev yapanlar her hal ve takdirde vergi inceleme yetkisini haizdir¹⁶⁹. Dolayısıyla, vergi hatalarının vergi incelemesi yoluyla ortaya çıkarılması ancak kanunda sayılan bu görevlilerin yaptığı incelemeler sonucu mümkün olabilmektedir.

¹⁶⁵Kızılot, Kızılot, *a.g.e.*, s.122.

¹⁶⁶<http://www.mevzuat.gov.tr/MevzuatMetin/1.5.5345.pdf>, (Erişim:05.02.2014)

¹⁶⁷Kızılot, Kızılot, *a.g.e.*, s.123.

¹⁶⁸Nevzat Erdağ, "Vergi İncelemesi Nedir? Neden Vergi İncelemesi Yapılır?", <http://www.nevzaterdag.com/vergi-incelemesi-nedir-neden-vergi-incelemesine-tabii/>, (Erişim:05.02.2014)

¹⁶⁹VUK, 135. Mad.(Değişik: 07.07.2011-KHK-646/4md.)

2.6.5. Vergi Hatasının Mükellefin Hatayı Fark Etmesi ve Müracaatı İle Ortaya Çıkarılması

Vergi hatalarının ortaya çıkarılmasındaki bir diğer yol, mükellef ya da vergi sorumlusunun belgelerinde ya da beyannamelerinde herhangi bir hata olduğunu fark etmesi ve ilgili vergi dairesine başvurmak suretiyle fark ettiği bu hatanın giderilmesini talep etmesidir.

Vergi hatalarının tespitinde, hatalar yukarıda sayılan beş yoldan hangisi ile tespit edilirse edilsin, hata tespit edildiği tarihte ortaya çıkarılmış sayılır. Yani, vergi hatasının bulunduğu tarih, bu hatanın bulunmasıyla düzenlenen tutanak tarihidir. Eğer böyle bir tutanak tutulmamış ya da olayın özelliğinden dolayı tutanak tutulamamış ise vergi hatası hakkında düzenlenen inceleme ve teftiş raporları ile mükellefin vergi dairesine verdiği dilekçe, hatayı tespit eden yazılar olacaktır. Bu belgelerde yer alan tarihler ve mükellefe ait dilekçenin vergi dairesine verildiği tarih ise, hatanın ortaya çıkarıldığı tarih olarak kabul edilecektir¹⁷⁰.

III. BÖLÜM

VERGİ HATALARININ DÜZELTİLMESİ

3.1. Düzeltme Kavramı ve Vergi Hatalarının Düzeltilmesi

Düzeltme, kelime anlamı itibariyle, mevcut bozukluğu veya yanlışlığı giderme, yoluna koyma anlamlarını taşımaktadır¹⁷¹.

Vergi hukuku açısından da düzeltme kavramı, mükellef ve vergi idaresi arasında oluşan vergi hataları ve bu hataların düzeltilmesi konusunda VUK'un 116-126. maddeleri arasında ele alındığı gibi vergi ihtilaflarının idari aşamada çözümlenmesi yollarından birisidir. Düzeltme işlemi, vergilendirme işleminin tarafları olan idare ile mükellef arasında meydana gelen hataların varlığının tespiti ve yargı yoluna gidilmeksizin hatayı yapan vergi dairesi tarafından ortadan kaldırılmasına yönelik bir idari işlemdir.

¹⁷⁰Uysal, Eroğlu, a.g.e., s.255.

¹⁷¹ D.Mehmet Doğan, Büyük Türkçe Sözlük, İz Yayıncılık, İstanbul, 1996, s.315.

Vergi hatasının düzeltilebilmesi için, Vergi Usul Kanunu'nda açıkça sayılmış olan hatalardan olması ve ayrıca hatanın sebebinin de bilinmesi gerekmektedir. Vergi hatalarının düzeltilmesinde hatanın tutarı yönünden kanun tarafından getirilmiş herhangi bir sınırlama bulunmamaktadır¹⁷².

Ayrıca idari aşamada başvuru olarak düzeltme istenmesi, sonradan yargı yolunu kapamadığından düzeltme kurumu mükellef açısından ayrıca ek bir güvence sağlamaktadır. Bu durum Anayasanın 125. maddesinde "Yargı yolu" başlığı altında "idarenin her türlü eylem ve işlemlerine karşı yargı yolu açıktır" ifadesi ile desteklenmektedir¹⁷³.

3.1.1. Vergi Hatalarında Düzeltme Yetkisi

Vergi Usul Kanunu'nda kanun kapsamında sayılmış olan vergi hatalarının mevcudiyetinin tespit edilmesi durumunda ilgili hatayı düzeltme yetkisi yine aynı kanunun 120.maddesinde düzenlenmiştir.

Buna göre, "Vergi hatalarının düzeltilmesine, ilgili vergi dairesi müdürü karar verir" şeklinde kanun maddesi bulunmaktadır.

Dolayısıyla vergi hatalarının düzeltilmesinde vergi dairesi müdürünü yetkili kılan kanun hükmüne dayanılarak vergi dairesi müdürü dışında hiçbir şahıs veya organ vergi hatalarını düzeltmeye yetkili bulunmamaktadır. Söz konusu yetki doğrudan doğruya vergi dairesi müdürlerine verilmiş olduğundan başkasına devredilmesi de mümkün değildir. Örneğin, bu kanun hükmünden hareketle defterdarın vergi hatalarını düzeltme yetkisi yoktur. Düzeltme talepleri vergi dairesi müdürü tarafından 30 gün içinde karara bağlanır. Fakat vergi dairesinin olmadığı yerlerde bu yetki mal müdürlüklerine tanınmıştır¹⁷⁴.

Vergi mahkemesinde dava açma süresi geçtikten sonra, vergi dairesine yaptıkları düzeltme talepleri reddolunanlar, VUK'un 120. maddesi gereğince, şikâyet yoluyla Maliye Bakanlığı'na başvurabilmektedirler. Bu durumda düzeltmeye yetkili organ Maliye Bakanlığı olmaktadır ancak düzeltme işlemleri vergi dairesince yapılmaktadır.

¹⁷²Şükrü Kızılot, Doğan Şenyüz, Metin Taş, Recai Dönmez, **Vergi Hukuku**, Yaklaşım Yayıncılık, Ankara, 2008, s.227

¹⁷³Nevzat Erdağ, **Türk Vergi Sistemi**, Beta Basım A.Ş., İstanbul, 2002, s.376.

¹⁷⁴Kızılot, Kızılot, a.g.e., s.123.

3.1.2. Düzeltmenin Şekli

Vergi Usul Kanunu'nun düzeltme yetkisini düzenleyen 120. Maddesinin 2. bendinde düzeltmenin şekle tabi olduğu belirtilmiştir. Buna göre vergi hataları, ilgili vergi dairesi müdürünün karar vermesi üzerine düzeltme fişi tanzim edilmek suretiyle düzeltilir. Hatanın mükellef aleyhine yapılmış olması halinde, fazla vergi aynı fişe dayanılarak terkin edilir. Eğer vergi tahsil edilmişse, fazla vergi mükellefe red ve iade edilir. Düzeltme fişinin bir nüshası, reddedilecek miktar ile başvurulacak muhasebe ve müracaat süresi belirtilerek mükellefe tebliğ edilir. Mükellef, tebliğ tarihinden itibaren 1 yıl içinde parasını geri almak üzere müracaat etmediği takdirde, bu hakkını kaybetmiş olur¹⁷⁵.

3.1.3. Düzeltmede Zaman Aşımı

Düzeltilme talebi ancak süresi içinde yapılırsa kabul edilebilir. Buna düzeltme zaman aşımı denir. Bu süre vergilendirme zaman aşımı ile aynıdır. Yani düzeltme zaman aşımı, ilgili verginin doğduğu tarihi izleyen takvim yılı başından başlamak üzere 5 yıldır.

Bu beş yıllık zaman aşımı süresinin yanında özel bir düzenlemede vardır; buna göre¹⁷⁶:

- Zaman aşımı süresinin son yılı içinde tarh ve tebliğ edilen vergilerde hatanın yapıldığı,
- İlan yoluyla tebliğ edilen 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 haczin yapıldığı, tarihten başlanmak suretiyle bir yıldan aşağı olmaz.

Dolayısıyla yukarıda sayılan üç durumun varlığında zaman aşımı süresi 1 yıl daha uzamakta, yani 6 yıla çıkmaktadır¹⁷⁷.

Yukarıda bahsi geçen üç duruma örnekler verecek olursak:

¹⁷⁵VUK, 120/2 Mad.

¹⁷⁶VUK, 126. Mad.

¹⁷⁷Kızılot, Kızılot, a.g.e., s.128.

Gelir vergisi mükellefi Bay A'ya 2002 takvim yılı matrahı ile ilgili olarak yapılan re'sen tarhiyata ilişkin 03.07.2007 tarihli ihbarnamede yapılan bir vergi hatası nedeniyle; düzeltme zamanaşımı 03.07.2008 tarihine kadar uzayacaktır. Oysa 2002 yılı hesaplarına ilişkin genel zamanaşımı süresi 31.12.2007 tarihinde son bulmaktadır. Ancak bu zamanaşımı süresinin son yılında tarh ve tebliğ olunduğundan zamanaşımı süresinin 1 yıla kadar uzaması söz konusu olmuştur¹⁷⁸.

Yine bir diğer benzer örnekte; 2007 takvim yılına ilişkin olarak 1.12.2012 tarihinde re'sen tarh edilen vergi, ihbarnamede 100.000 TL yerine 90.000 TL fazla olarak 190.000 TL gösterilmiş ise, 2007 takvim yılına ilişkin düzeltme zamanaşımı süresi 31.12.2012 tarihinde değil 01.12.2013 tarihinde sona erecektir. Bu örnekte de görüldüğü gibi, 5 yıllık zamanaşımı süresine 11 aylık tamamlayıcı zamanaşımı süresi ilave edilmiş olmaktadır¹⁷⁹.

İlanen tebliğ ile tahakkuk eden vergilere ilişkin zamanaşımı süresinin 1 yıl daha uzamasına ilişkin olarak; 200.000 TL tutarındaki bir verginin 1986 yılında re'sen tarh edilmesi esnasında hata sonucu ihbarnamaya 300.000 TL olarak yazılması olayında mükellef bilinen adresinde aranmış ancak bulunamaması sonucu ilanen tebliğ 04.10.1991 tarihinde yapılmıştır. Mükellef, vergi dairesine müracaat edip adres bildirmediğinden, tebliğ 04.11.1991 tarihinde tekâmül etmiş; dava yoluna gidilmediğinden de 04.12.1991 tarihinde tarhiyat kesinleşmiştir. Bu durumda, söz konusu verginin vadesi, 04.11.1992 olduğundan tahsilât zamanaşımı süresi, 31.12.1997 tarihinde sona erecektir. Mükellefe ödeme emri 15.07.1997 tarihinde tebliğ edildiğinde de, düzeltme zamanaşımı süresi bu tarihten itibaren 1 yıl daha uzatılarak 15.07.1998 tarihinde dolacaktır¹⁸⁰.

Bu konuya ilişkin bir başka örnekte; 1995 yılına ait olan 40.000 TL tutarındaki vergi hatalı olarak 50.000 TL olarak tarh edilmiştir. Mükellef bilinen adresinde bulunamamış ve vergi ihbarnamesi 10.09.2000 tarihinde ilanen tebliğ edilmiş olup, 10.10.2000 tarihinde tahakkuk etmiştir. Tahakkuk edip vadesinde ödenmeyen vergi için ödeme emri düzenlenmiştir. Ödeme emri de bilinen adresinde normal şekilde tebliğ

¹⁷⁸Mehmet Tahir Ufuk, "Vergi Hukukunda Zamanaşımı", *Vergi Dünyası*, 1998, S: 202, s.27-28.

¹⁷⁹Mehmet Nadir Arica, "Mükellef ve Vergi Sorumlularının Muhatap Olabilecekleri Vergi Hataları-9", *Maliye ve Sigorta Yorumları*, 2010, S:543, s.97.

¹⁸⁰Ufuk, a.g.m., s.28.

edilememiş ve 20.11.2005 tarihinde ilan edilmiş tebliğ yapılmıştır. Söz konusu vergi için 01.03.2006 tarihinde haciz işlemi gerçekleştirilmiştir. Böyle bir durumda, düzeltme zamanlaşımı süresi haczin yapıldığı 01.03.2006 tarihinden itibaren bir yıl olacaktır. Yani, 01.03.2007 tarihine kadar, bu hata ile ilgili düzeltme yapılabilecektir¹⁸¹.

Yukarıda açıklanmaya çalışılan zamanlaşımı örnekleri düzeltme usulüne ilişkindir ve sadece vergi hatalarına özgüdür. Bunların yanında mükellefe duyurulmamış olan ve idarenin yanlış eylemleri sonucu meydana gelen hatalar; idare tarafından ve usulüne uygun biçimde her zaman düzeltilebilir. Ayrıca vergi hatası sayılmayan hatalar, zamanlaşımı süresi geçtikten sonra da düzeltilebilir¹⁸².

3.2. Düzeltmenin Kapsamı ve Özellik Arz Eden Durumlar

Düzeltilme yolunun konusu vergi hatalarıdır. Bir vergilendirme işlemi esnasında ortaya çıkan sakatlıklardan hangilerinin vergi hatası sayılabileceği, hangilerini sayılamayacağı çalışmanın önceki bölümlerinde ayrıntıları ile ele alınarak incelenmiştir. Bu incelemeler esnasında hukuki uyumsuzluklar ile vergi hatalarının farkı da açıklanmış, hukuki uyumsuzluk kapsamına giren sakatlıkların düzeltme yolu ile düzeltilmeyeceğine de değinilmiştir.

Hukuki uyumsuzluklara ek olarak, vergilendirmenin yargısal aşamalardan geçmiş olması düzeltme yapılmasına engel olmazken, mevcut hataya yönelik yargısal organlar tarafından herhangi bir karar verilmiş olması durumunda söz konusu hataların düzeltme kurumu vasıtasıyla giderilmesinin mümkün olmadığına da değinilmiştir.

Son olarak ödeme emrinde ortaya çıkabilecek hataların düzeltilip düzeltilmeyeceği konusundaki tartışmaların temel sebebinin düzeltmeye ilişkin hususların VUK'ta, vergilemenin tahsili aşamasındaki hususların AATUHK'da düzenlenmiş olması nedeniyle ortaya çıkan ikili yapıdan kaynaklandığı açıklanmıştır. Ayrıca bu ikili yapı sonucu verilen bazı Danıştay kararlarında ödeme emri aşamasında da düzeltme yoluna gidilebilmesinin mümkün olduğuna değinilmiştir.

¹⁸¹Mehmet Arslan, **Vergi Hukukunda Zamanlaşımı**, Yaklaşım Yayınları, Ankara, 2007, s.160.

¹⁸²Cevat Koç, "Vergi Hatalarına Karşı Yönetmelik ve Yargısal Başvuru Yolları", **Vergi Dünyası**, 1990, S:107, s.107.

Dolayısıyla düzeltme kurumunun mantığı, VUK'un 116. maddesinde tanımlanmış olan, kanunun devamında 117. ve 118. maddelerinde tek tek sayılarak belirtilen hata türlerinden herhangi birinin varlığı halinde, ödeme emri aşamasında dahi olsa, düzeltme işleminin uygulanabileceğinin kabulünü gerektirmektedir¹⁸³.

Vergi hatasının düzeltme yolu kullanılarak düzeltilmesinin istenmesinde, verginin, tahakkuk fişi veya ihbarname esasına göre tarh ve tahakkuk ettirilmiş olması söz konusu olabilir. Mükelleflerin beyan üzerinden tarh ve tahakkuk ettirilen vergilere itiraz etmeleri (dava açmaları) ise mümkün değildir ancak bu tarihyatlarda vergi hatasından dolayı düzeltme talebinde bulunmaları mümkündür¹⁸⁴.

Vergi konusunda ortaya çıkan uyuşmazlıkların düzeltme yoluyla düzeltilip düzeltilmeyeceği konusunda bazı özellikli durumların olduğu görülmektedir bu durumlar aşağıda sırasıyla açıklanmaya çalışılmıştır.

3.2.1. Davasız Ödeme

Mükelleflerce, yapılan tarhiyata karşı dava açılmazsa, vergi dava açma süresinin geçmesi ile ödenecek aşamaya gelir. Bu durumda, tarhiyat idari veya kazai planda herhangi bir organın tasarrufuna, ayrıca konu olmamıştır dolayısıyla vergi hatalarının normal şekilde düzeltme yolu ile düzeltilmesi gerekmektedir¹⁸⁵.

3.2.2. Ceza İndiriminden Yararlanarak Ödeme

Vergi Usul Kanunu'nun 376. maddesinde öngörülen ceza indirimi ile ödeme, vergi idaresi ve mükellef arasında, şartları yasal olarak kararlaştırılmış bir anlaşma biçimidir. Mükellef yapılan tarhiyata rızasını beyan etmiştir. Fakat cezalarda indirim müessesesinden yararlanılmış olmasına rağmen, yapılan tarhiyatta Vergi Usul Kanunu'nda belirtilen vergi ve ceza hatalarından biri mevcut ise; gerekli düzeltme prosedürü işletilmelidir¹⁸⁶.

¹⁸³Ateş Oktar, **Vergi Hukuku**, Türkmen Kitabevi, İstanbul, 2010, s.147.

¹⁸⁴VUK, 378. Mad.

¹⁸⁵Kızılot, Kızılot, **a.g.e.**, s.128.

¹⁸⁶Tosuner, Arıkan, **a.g.e.**, s.96.

3.2.3. Uzlaşma Konusu Olan Tarhiyatlarda Vergi Hatası

Vergi Usul Kanunu'nun uzlaşma ile ilgili ek 6. maddesinde; uzlaşma komisyonlarının tutacakları uzlaşma tutanaklarının kesin olduğu, uzlaşılan ve tutanakla tespit edilen hususlar hakkında, Danıştay da dahil olmak üzere hiçbir kuruma dava ve şikayette bulunulamayacağı şeklinde hükme bağlanmıştır.

Yukarıdaki kanun hükmünden hareketle, ilk bakışta uzlaşılan bir vergi ve cezada hata olduğu gerekçesiyle düzeltme yapılmasının mümkün olmayacağı anlaşılrsa da, hata üzerinden vergi alınması da vergileme prensiplerine ve hakkaniyete uygun değildir. Nitekim vergi idaresi de uzun bir süre uzlaşma tutanaklarında hata olması halinde bunların düzeltme kapsamına alınamayacağı şeklinde görüş belirtmiş ancak daha sonra 1994 yılında alınan bakan onayı ile bu görüşünü değiştirmiştir. Bu görüş değişikliğinden sonra vergi idaresi uzlaşılan tutanaklarda, makam onayında çerçevesi çizilen yani sadece mükellefiyette hata, mevzuda hata ve verginin mükerrer olmasından kaynaklanan vergi ve cezalarda yapılan hataları düzeltme kapsamına almakta diğerlerini düzeltme kapsamına almamaktadır¹⁸⁷.

Diğer taraftan Maliye Bakanlığı'nın; "Vergi hatası kapsamında yer alan tarhiyatların uzlaşmaya konu edilmiş ve üzerinde uzlaşılmış olması ve hatalı durumun uzlaşma sırasında dikkate alınmamış olması hallerinde, bu hataların düzeltme hükümleri çerçevesinde düzeltilmesi mümkündür." şeklinde görüşü bulunmaktadır¹⁸⁸.

Görüldüğü gibi vergi idaresi üzerinde uzlaşılan hatalı tarhiyatların tamamını düzeltme kapsamında değerlendirmemektedir. Yalnızca; mükellefiyette hata, mevzuda hata, verginin mükerrer olması şeklindeki vergi hatalarında düzeltme taleplerini dikkate almaktadır. Uzlaşma talep edilen vergi ve ceza miktarları ile uzlaşılan miktarlarda mükellefin lehine ya da aleyhine hata yapılması ya da bilgilerin tutanağa hatalı geçirilmesi durumlarında da hatanın düzeltilmesi gerekmektedir¹⁸⁹.

¹⁸⁷Ali Ural, "Vergi Hataları ve Düzeltme Müessesesi", **Maliye ve Sigorta Yorumları**, 2010, S:542, s.200.

¹⁸⁸<http://www.gib.gov.tr/index.php?id=1079&uid=H3MBU37UBZHDSLLX&type=ozelge>,(Erişim:17.03.2014)

¹⁸⁹Süleyman Güçlü, "Hatalı Uzlaşmalar Hakkında", **Vergi Sorunları Dergisi**, 2007, S:225, s.41.

3.2.4. Vergi Mahkemeleri, Bölge İdare Mahkemeleri ve Danıştay Kararlarının Uygulanmasında Hata Yapılması

Vergi mahkemeleri, bölge idare mahkemeleri ve Danıştay'ın kararları üzerine gerçekleştirilen işlemlerde bu yargı organlarının kararlarını aşacak şekilde hata bulunması durumunda, kararlar kesinleşmiş de olsa normal şekilde düzeltme yapılabilmektedir¹⁹⁰.

Bu düzeltmeler kanuni dayanağını 213 sayılı VUK'tan alırlar¹⁹¹: "Vergi mahkemesi, bölge idare mahkemesi ve Danıştay'dan geçmiş olan işlemlerde vergi hataları bulunduğu takdirde, bu hatalar yargı kararları kesinleşmiş olsa bile, önceki maddelerde yazılı usul dairesinde düzeltilebilir. Şu kadar ki düzeltmenin yapılabilmesi için hatalar hakkında anılan yargı mercileri tarafından bir karar verilmemiş olması şarttır." hükmü mevcuttur.

Bu madde hükmüne göre, söz konusu vergi hataları yargı organları tarafından yapılmamıştır, mevcut hatalar vergi mükellefleri ya da vergi dairesince yapılmış hatalar olup yargı mercilerine intikal ettirilmiştir. Bu nedenle de bu tür hatalar yargı organları tarafından yapılmış hatalardan sayılamaz. Ayrıca vergi dairesi veya mükellef tarafından yapılmış olan hatalar, yargı organı tarafından incelenmiş ve bu inceleme sonucu bir karara bağlanmış ise, bu hatalar daha sonra vergi dairesi tarafından düzeltilemez.

3.2.5. Vergi Mahkemeleri veya Danıştay Kararlarında Hata Bulunması

Yukarıda açıklanan durumdan farklı olarak, doğrudan doğruya yargı organları yani vergi mahkemeleri, bölge idare mahkemeleri veya Danıştay'ın kendi verdiği kararlarda hata mevcudiyeti söz konusu olup; bu hataların VUK'un 116-126. maddelerinde düzenlenen düzeltme hükümleri içerisinde düzeltilmesi mümkün değildir. Bu hataların düzeltilebilmesi için 2577 sayılı İYUK'un 29-30. maddelerinde düzenlenen vergi dairesinin, ilgili yargı organından kararın tazyihi (açıklaması) veya aykırılığın kaldırılması ile yanlışlıkların düzeltilmesi hususlarının, kararın yerine getirilmesine

¹⁹⁰Kızılot, Kızılot, a.g.e., s.129.

¹⁹¹VUK, 125. Mad.

kadar istenmesi gerekmektedir. Bu tür hatalar ancak aynı yargı organı tarafından verilen önceki kararın izah edilmesi sonucu düzeltilebilmektedir¹⁹².

3.2.6. Vergi Cezalarında Yapılan Hatalar ve Düzeltilmesi

Vergi Usul Kanunu'nun 375. maddesine göre, vergi aslında yapılan hatalar nasıl düzeltilebiliyorsa, vergi cezalarında bulunan hatalarda aynı şekilde düzeltilmelidir. Bir başka ifadeyle, VUK'un 116-126. maddelerinde düzenlenen vergi hatalarını düzeltme hükümleri vergi cezalarında da uygulanabilecektir.

Vergi cezaları da, vergi aslı gibi düzeltme fişine dayanılarak düzeltilmektedir. Vergi cezalarında hata, mükellef lehine düzeltildiği takdirde, ceza kısmen ya da tamamen sona ermiş olacaktır¹⁹³.

3.2.7. Gelir Vergisinde Düzeltme

Yıllık gelir vergisi beyannamesine dâhil edilmeyecek olan bir gelir unsurunun mükellef tarafından yanlışlıkla yıllık beyannameye dâhil edilmiş olması halinde, fazla ödenen verginin matrahında hata yapılmış olup, bu durumun düzeltme yolu ile düzeltilmesi mümkündür¹⁹⁴.

3.2.8. Damga Vergisinde Düzeltme

488 sayılı Damga Vergisi Kanunu'na göre vergiyi doğuran olay, verginin konusuna giren kâğıtların düzenlenerek imza edilmesidir. Damga vergisine tabi tutulabilmesi için kâğıdın, (1) sayılı tabloda yer alması, hukuken tekemmül etmiş ve herhangi bir hususu ispat veya belli edecek nitelikte olması gerekmektedir¹⁹⁵.

Verginin ödenmesi ise, düzenlenen bu kâğıtlara ait verginin makbuz karşılığı veya sair şekillerde ödenmesi şeklinde yapılır. Ancak bu kâğıtlar imzalanmadan önce kâğıdın düzenlenmesini gerektiren muameleden vazgeçilmişse, yani damga vergisine tabi olan kâğıdın düzenlenmesini gerektiren sebep ortadan kalkmışsa, vergiyi doğuran olay meydana gelmemiş sayılacaktır. Dolayısıyla, tahsil edilmiş bir damga vergisi varsa,

¹⁹²Kızılot, Kızılot, a.g.e., s.130; Uysal, Eroğlu, a.g.e., s.257.

¹⁹³Memduh Aslan, "Türk Vergi Sisteminde Cezai Yaptırımların Etkinliği", *Maliye ve Hukuk Yayınları*, 2008, S:82, s.60.

¹⁹⁴Uysal, Eroğlu, a.g.e., s.253.

¹⁹⁵Ayşe Gezer Baştuğ, "Damga Vergisinin Vergi Usul Kanununda Yer Alan Vergi Hatalarını Düzeltme ve Reddiyat Hükümlerinden Yararlanması", *Vergi Sorunları Dergisi*, 2010, S:258, s.70.

bunun düzeltme yapılarak red ve iade edilmesi gerekir. Aynı şekilde, damga vergisine tabi bulunan bir kâğıda yanlışlıkla nispi usule göre fazla vergi ödenmişse, bu durum düzeltme yapılarak düzeltilmelidir ve fazla tahsil edilen vergide red ve iade edilmelidir¹⁹⁶.

Yukarıdaki iki durumun varlığında vergiye tabi kâğıtlara yönelik olarak düzeltme işleminin yapılabilmesinin yanında, vergiye tabi kâğıtların imzalanmasından sonra, herhangi bir nedenle yapılmış olan muameleden vazgeçilmesi durumunda, vergiyi doğuran olay meydana gelmiş olduğundan, düzeltme yapılması söz konusu olmayacaktır. Bu durumda muameleden vazgeçilmesi ayrı bir hukuki işlemdir. Böyle bir durumda düzeltme hükümlerinden faydalanılması mümkün değildir¹⁹⁷.

3.2.9. Katma Değer Vergisinde Düzeltme

Dolaylı vergilerden olan KDV, vergilemeye konu olan ürünlerin üretiminden tüketimine kadar geçirmiş oldukları her bir iktisadi aşamada kazandıkları katma değer üzerinden alınır. Burada sözü edilen katma değer, bir malın satış değeri ile aynı malın üretimi için gerekli olan giderlerin, yani maliyet unsurlarının, alış fiyatı arasındaki farktan oluşur. KDV ile ürünler, üretim ve dağıtım ağının her aşamasında vergilendirilir¹⁹⁸.

KDV'de vergi, vergi dönemi içindeki (genellikle 1 ay) toplam satış değerine vergi oranı uygulanarak elde edilecek vergi borcundan, teşebbüsün diğer firmalardan aldığı girdiler üzerinden daha önce ödenmiş olan vergilerin indirilmesi suretiyle tarh edilir. İndirilecek olan vergi, satışlar üzerinden hesap edilen vergi borcundan fazla ise, o dönem için vergi ödenmez. İndirilemeyen vergi, sonraki dönemlerde satışlar üzerinden hesap edilen vergi borcundan indirilmek üzere devreder¹⁹⁹.

Bu süreç içerisinde yapılabilecek bazı hatalarla ilgili olarak 3065 Sayılı Katma Değer Vergisi Kanunu'nda (KDVK) özel düzenleme bulunmaktadır. Kanununun 8. maddesinin 2 numaralı fıkrasında;

¹⁹⁶Uysal, Eroğlu, a.g.e., s.253.

¹⁹⁷Özbalcı, a.g.e., s.402.

¹⁹⁸Salih Turhan, *Vergi Teorisi ve Politikası*, Filiz Kitabevi, İstanbul, 1998, s.159.

¹⁹⁹Turhan, a.g.e., s.162.

“Vergiye tabi bir işlem söz konusu olmadığı veya katma değer vergisini fatura veya benzeri vesikalarda göstermeye hakkı bulunmadığı halde; düzenlediği bu tür vesikalarda katma değer vergisi gösterenlerin, bu vergiyi ödemekle mükellef oldukları, bu hususun kanuna göre borçlu oldukları vergi tutarından daha yüksek bir meblağı gösteren mükellefler için de geçerli olduğu, bu gibi sebeplerle fazla ödenen vergilerin, Maliye Bakanlığının belirleyeceği usul ve esaslara göre ilgililere iade edileceği”, kuralına yer verilmiştir.

Yine KDV Kanunu'nun 35'inci maddesinde;

“Malların iade edilmesi, işlemin gerçekleşmemesi, işlemde vazgeçilmesi veya sair sebeplerle matrahta değişiklik vuku bulunduğu hallerde; vergiye tabi işlemleri yapmış olan mükellef bunlar için borçlandığı vergiyi; bu işlemlere muhatap olan mükellef ise indirim hakkı bulunan vergiyi değişikliğin mahiyetine uygun şekilde ve değişikliğin vuku bulunduğu dönem içinde düzeltir. Şu kadar ki, iade olunan malların fiilen işletmeye girmiş olması ve bu girişin defter kayıtları ve beyannamede gösterilmesi şarttır.” hükmü yer almaktadır.

Görüldüğü gibi 3065 sayılı Katma Değer Vergisi Kanunu'nda ifade edilen düzeltme usulü VUK'ta düzenlenen vergi hatalarında düzeltme usulü anlamında düzeltme değildir. Katma Değer Vergisi Kanunu'ndaki düzeltme, indirimi yapılmış verginin defterlerde ve beyannamede gösterilmek suretiyle hazineye tekrar ödenmesi veya mükellefe ek indirim imkânının verilmesi anlamına gelmektedir. Katma Değer Vergisi Kanunu'ndaki düzeltme “matrahta değişiklik” olması halinde söz konusu olacaktır.

Yukarıda yer alan kanun hükmüne göre; Katma Değer Vergisi'nin yansıtılabilir bir vergi olması nedeniyle kanun koyucu müşterilerinden fazla veya yersiz vergi tahsil eden mükelleflerin öncelikle bu vergileri vergi dairesine ödemeleri şartını getirmiştir. Ayrıca bu şekilde ödenen verginin yansıtıldığı müşterinin indirim hakkı sahibi olup olmamasına göre Katma Değer Vergisi genel tebliğlerinde düzeltmeye ilişkin hükümler mevcut bulunmaktadır²⁰⁰.

²⁰⁰Özyer, a.g.e., s.208-209.

Öncelikle bu özel düzenlemelere uyulmak koşuluyla, VUK'un vergi hatalarının düzeltilmesine ilişkin maddelerinin KDV'de ortaya çıkan vergi hatalarının düzeltilmesi için de geçerli olduğu açıktır. Zira, VUK hükümleri gümrük ve tekel idareleri tarafından alınan vergi ve resimler dışında, genel bütçeye giren vergi, resim ve harçlar ile il özel idarelerine ve belediyelere ait vergi, resim ve harçlar hakkında uygulanır²⁰¹.

Dolayısıyla KDV konusuna giren herhangi bir hatanın varlığında, bu hataya ek olarak VUK'ta matrah hatası olarak düzenlenen vergi hatasına sebebiyet vermesi halinde VUK 116-126. maddelerde düzenlenen vergi hatalarını düzeltme müessesesine ilişkin hükümler geçerliliğini koruyacaktır. Konuya ilişkin sayısal bir örnek vermek gerekirse:

Mükellef A'nın, 2013 takvim yılı nisan ayındaki mal satışları nedeni ile tahsil etmiş olduğu katma değer vergisi tutarı 30.000 TL, aynı dönem içinde satın almış olduğu ve buna ek olarak bir önceki dönemden devrolan indirilecek katma değer vergisi ise 10.000 TL olarak gerçekleşmiştir. Bu durumda vergi dairesine ödenecek vergi $30.000 - 10.000 = 20.000$ TL olduğu halde, 25.000 TL olarak gösterilip ödenmiş olması durumunda, katma değer vergisinin 5.000 TL fazla ödenmiş olması sonucu vergi hatası ortaya çıkmış olur ve düzeltme yoluna gidilmelidir.

3.2.10. Gümrük İdareleri Tarafından Alınan Vergilerde Düzeltme

VUK'un 2. maddesinde, "Gümrük ve tekel idareleri tarafından alınan vergi ve resimler bu kanuna tabi değildir." hükmü yer almaktadır dolayısıyla, VUK'ta yer alan vergi hataları ve bu hataların düzeltilmesi ile ilgili hükümler, gümrük idareleri tarafından alınan vergi ve resimler hakkında uygulanamaz. Gümrük idaresince alınan vergilere karşı 4458 sayılı Gümrük Kanununun 242. maddesi²⁰² ve bu maddenin

²⁰¹VUK 1. madde: "Bu kanun hükümleri ikinci maddede yazılı olanlar dışında, genel bütçeye giren vergi, resim ve harçlar ile il özel idarelerine ve belediyelere ait vergi, resim ve harçlar hakkında uygulanır. Yukarıda yazılı vergi, resim ve harçlara bağlı olan vergi, resim ve zamlar da bu kanuna tabidir. Bu kanunun hükümleri kaldırılan vergi, resim ve harçlar hakkında da uygulanır."

VUK 2. madde: "Gümrük ve tekel idareleri tarafından alınan vergi ve resimler bu kanuna tabi değildir."

²⁰² Gümrük Kanunu madde 242: "1. Yükümlüler, kendilerine tebliğ edilen gümrük vergileri için tebliğ tarihinden itibaren on beş gün içinde ilgili gümrük idaresine verecekleri bir dilekçe ile düzeltme talebinde bulunabilirler.

2. Düzeltme talepleri ilgili gümrük müdürlüğü tarafından otuz gün içinde karara bağlanarak yükümlüye tebliğ edilir.

uygulanmasına ilişkin ayrıntıları gösteren Gümrük Yönetmeliğinin 741-747. maddelerinde düzenlenen “itiraz” yoluna gidilebilir²⁰³.

3.2.11. Mükelleflerin Kendi Beyanlarında Hata Bulunması ve Düzeltme

VUK çerçevesinde mükelleflerin, beyan ettikleri matrahlar ve bu matrahlar üzerinden tarh edilen vergilere karşı dava açamayacakları kurala bağlanmış, ancak kanun maddesinin devamında; vergi hatalarına ait hükümlerin mahfuz (saklı-korunmuş) olduğu belirtilmiştir²⁰⁴.

Kanun hükmünden hareketle, mükellef beyanlarının bir itiraf niteliği taşıdığı ve, mükelleflerin kendi beyan ettikleri matrah veya bu matrah üzerinden hesap ettikleri vergi borcuna yönelik olarak yapılan tarhiyata karşı dava açabilmeleri mümkün görünmemektedir. Ancak, mükelleflerin kendi beyanlarına karşı dava açamamasının tek istisnası beyanlarında vergi hatası bulunması durumudur.

Diğer taraftan, uygulamada karşılaşılan bir sorun olarak göze çarpan bir durum da; mükellefin beyannamesinde herhangi bir hata yapmamalarına karşın, beyan üzerine yapılan tarhiyatta veya bu tarhiyata dayanılarak tesis edilen diğer vergilendirme işlemlerinde hataların meydana gelmesi durumudur. Böyle durumlarda hata, bir mükellef itirafı olan beyandan değil, beyana dayanılarak vergi idaresince tesis edilen vergilendirme işlemlerinden kaynaklanmaktadır. Dolayısıyla bu türden hataların da VUK hükümleri çerçevesinde düzeltilmesi gerekmektedir.

3. Kişiler, düzeltme taleplerine ilişkin kararlara, idari kararlara, gümrük vergilerine ve cezalara karşı yedi gün içinde kararı alan gümrük idaresinin bağlı bulunduğu gümrük başmüdürlüğü nezdinde itirazda bulunabilirler.

4. Gümrük başmüdürlüklerine intikal eden itirazlar otuz gün içinde karara bağlanarak ilgili kişiye tebliğ edilir.

5. İlk kararın alındığı idarenin gümrük başmüdürlüğü olduğu hallerde, bu karara karşı on beş gün içinde Gümrük Müsteşarlığına itiraz edilebilir.

6. Gümrük Müsteşarlığına intikal eden itirazlar kırk beş gün içinde karara bağlanarak ilgili kişiye tebliğ edilir.

7. Gümrük başmüdürlükleri ile Gümrük Müsteşarlığı kararlarına karşı işlemin yapıldığı gümrük müdürlüğünün veya gümrük başmüdürlüğünün bulunduğu yerdeki idari yargı mercilerine başvurulabilir.

8. Bu Kanuna göre yapılacak yazılı bildirimler posta ile taahhütlü olarak gönderilebilir. Bu takdirde bildirim postaya verildiği tarih gümrük idaresine verilme tarihi yerine geçer. Bu hüküm derdest olan uyuşmazlıklarda da uygulanır.”

²⁰³Mustafa Kemal Bulut, “Gümrük İdarelerince Tahsil Edilen Vergiler ile İlgili Düzeltme Talebi, İtiraz ve İdari Yargı Yolu”, *Vergi Sorunları Dergisi*, 2001,S:157, s. 106.

²⁰⁴VUK, 378. Mad.

3.3. Düzeltme Çeşitleri

Bir vergilendirme işlemi sonucu ortaya çıkan hata vergi idaresi tarafından iki şekilde düzeltilmektedir. Birincisi hatanın vergi idaresi tarafından kendiliğinden düzeltilmesi diğeri de yapılan hatanın mükelleflerin başvurusu üzerine vergi idaresi tarafından düzeltilmesidir. Aşağıda bu iki yol detaylı olarak incelenecektir.

3.3.1. Re'sen Düzeltme

Re'sen düzeltme ile ilgili olarak VUK'ta; "İdarece tereddüt edilmeyen açık ve mutlak vergi hataları, re'sen düzeltilir. Kendi aleyhine düzeltme yapılan kimselerin düzeltmeye karşı vergi mahkemesinde dava açma hakları saklıdır." hükmü yer almaktadır²⁰⁵.

İlgili kanun hükmünde yer aldığı üzere re'sen düzeltme yapılabilmesi için, vergi hatasının tereddüde meydan bırakmayacak şekilde, açık ve mutlak olması gerekir.

Buradaki üzerinde tereddüt bulunmayan konular ifadesi ile mükellefe haber verilmeyen veya mükelleften herhangi bir açıklama getirmesine ihtiyaç duyulmayan hatalar kastedilmektedir²⁰⁶.

Çalışmanın ikinci bölümünde yer alan vergi hatalarının unsurları konusunda değinildiği gibi vergi hatasının açık olması iki şeyi ifade etmektedir. Öncelikle, vergi hatası, herhangi bir vergi incelemesi veya mükellef defter ve belgeleri üzerinde araştırma yapılmasına gerek görülmeksizin, ilk bakışta anlaşılır olmalı ve lâfzî yorum dışındaki amaçsal ve sistematik yorum tekniklerinin uygulanmasını gerektirmeden, anlaşılabilir durumda olmalıdır. Vergi hatasının mutlak olması ise, varlığı ileri sürülen hatanın, tartışmalı olmamasını ifade eder²⁰⁷.

Vergi dairesi, hatalı vergiyi mükellefin aleyhine ya da lehine düzeltebilir. Ayrıca re'sen düzeltmenin vergi idaresinin aleyhine olsa bile yapılması gerekmektedir.

²⁰⁵VUK, 121. Mad.

²⁰⁶Özyer, a.g.e., s.201.

²⁰⁷Candan, a.g.e., s.230.

3.3.1.1. Mükellef Lehine Re'sen Düzeltme İşlemi Yapılması

Burada mükellef lehine re'sen düzeltme işlemi yapılması söz konusu olduğundan, yani yeni bir vergi tarhiyatı mevcut olmadığından ihbarname düzenlenmez, vergi mükellefine düzeltme fişinin onaylı bir örneği tebliğ edilir. Tahakkuk fişi veya ihbarnamenin hatalı olarak tarh edilen tutarı dışında kalan kısmı için düzeltme geçerli olacaktır²⁰⁸.

Mükellef lehine yapılan düzeltmelerde, mükelleften fazla vergi istenmiş ancak alınmamışsa tarhiyat terkin edilir. Vergi alınmışsa, mükellefe gönderilen düzeltme fişi nüshasında, mükellefe iade edilecek vergi miktarı, müracaat edeceği yer (saymanlık) ve müracaat süresi de belirtilir. Bu durumda VUK'un 120. Maddesi gereğince mükellef düzeltme fişinin kendisine tebliğ edildiği tarihten itibaren, bir yıl içinde, düzeltme fişinde belirtilen yere müracaat etmediği takdirde, fazladan yatırdığı vergiyi geri alma hakkı düşer²⁰⁹.

3.3.1.2. Mükellef Aleyhine Re'sen Düzeltme İşlemi Yapılması

Düzeltilme mükellef aleyhine yapılmışsa, yani mükellefe ek bir vergi salınması gerekiyor ise, yeniden tarh olunan fazla verginin ihbarname ile mükellefe tebliği zorunludur. Düzeltme konusu tarhiyatın daha önce, tahakkuk fişi veya ihbarname ile yapılmış olması sonucu değiştirmez. Mükellef, kendisine yapılan bu tebliğ üzerine süresi içinde, işlemin iptali için vergi mahkemesinde dava açabilir. Dava açmaması halinde ise, düzeltme ile salınan vergi, tebliğ tarihinden itibaren 30 gün geçince tahakkuk eder²¹⁰. Söz konusu verginin ödeme süresi ise, tahakkuk, taksit zamanı geçmeden gerçekleşmiş ise taksit süresi içinde; taksit süresi kısmen veya tamamen geçtikten sonra gerçekleştiği takdirde ise geçmiş taksitler, tahakkuk tarihinden başlayarak 1 ay içinde ödenir²¹¹.

Mükellef aleyhine yapılan düzeltmeye örnek olarak; ticaretle uğraşan bir mükellef, 2013 takvim yılına ait olarak vermiş bulunduğu gelir vergisi beyannamesinde 400.000 TL vergi matrahı beyan etmiştir. Vergi dairesi işlemlerinin teftişi sırasında

²⁰⁸Kızılot-Kızılot, a.g.e., s.130.

²⁰⁹VUK, 121/2 Mad.

²¹⁰Edizdoğan, Taş, Çelikkaya, a.g.e., s.262.

²¹¹VUK, 112. Mad.

mükellefin beyan etmiş olduğu 400.000 TL vergi matrahı için 130.000 TL vergi tarh ve tahakkuk ettirilmesi gerektiği halde, 120.000 TL verginin tarh ve tahakkuk ettirilmiş olduğunu saptamıştır. Bu durumda, hata tahakkuk fişinde yapılmış olup, 10.000 TL eksik tarh ve tahakkuk eden verginin, ihbarname düzenlenmek suretiyle mükellefe tebliğ edilmesi gerekmektedir. Mükellef, yapılan bu tebliğ üzerine düzeltme işlemine karşı, vergi mahkemesinde dava açabilir. Vergi mahkemesine dava açmadığı takdirde ise, vergi ihbarnamenin tebliğ tarihinden itibaren 30 günlük sürenin geçmesi ile tahakkuk etmiş olur. Bu şekilde tahakkuk eden vergi, eğer normal taksit süresi geçmemişse taksit süresinde, eğer taksit süreleri geçmişse tahakkuk tarihinden itibaren bir aylık süre içinde ödenmesi gerekir²¹².

3.3.2. Vergi Mükellefinin Başvurusu Üzerine Düzeltme

Vergilendirme işlemleri esnasında hatalı tarhiyattan zarar gören veya gördüğünü düşünerek bu durumun düzeltilmesini isteyen vergi mükelleflerinin izleyebileceği iki tür yol bulunmaktadır. Birinci yol, yönetsel başvuru yolu olarak da adlandırılan mükellefin bağlı olduğu vergi dairesine düzeltme isteminde bulunması iken, ikinci yol ise hatalı tarhiyatı doğrudan yargı mercilerine intikal ettirerek işlemin düzeltilmesini öngören yargısal başvuru yoludur.

Mükelleflerin kendi başvuruları üzerine düzeltme yapılması, hatanın giderilmesini vergi dairesinden talep etmeleri sonucu ortaya çıkmaktadır. Bu başvuru, idari denetim türlerinden istitaf (aynı mercie başvuru) yoluna tekabül etmektedir²¹³.

Vergi mükellefinin düzeltme talebinin vergi dairesince reddedilmesi durumunda, tezin ileriki bölümlerinde yer verileceği üzere, mükellefler hiyerarşik başvuru yolunu kullanarak bir üst mercie başvurabilmektedir. Bu yol VUK'un 124. Maddesinde düzenlenen şikâyet yoldur. Kanununun 124. maddesinin 2. Fıkrası gereğince bu yolun kullanılmasında genel bütçeye ait vergilerde yetkili merci olarak Maliye Bakanlığı iken il özel idare vergileri için valilik, belediye vergileri için ise Belediye Başkanlığı yetkili kılınmıştır.

Yukarıda sayılan şikâyet başvuruları da kabul edilmez ise mükelleflere vergi hatasını yargı mercisine taşıma imkânı doğmuş olacaktır.

²¹²Uysal, Eroğlu, a.g.e, s.259.

²¹³Öncel, Kumrulu, Çağan, a.g.e., s.182.

3.4. Hataların Düzeltmesi İle İlgili İşlemler

Vergileme sırasında oluşan bir hatanın düzeltilmesi süreci re'sen düzeltmelerin dışında, mükelleflerin düzeltme talebinde bulunması ile başlar bu taleplerin incelenmesi ile devam eder ve sonuç olarak ya düzeltme talebi kabul edilerek gerçekleştirilir ya da mükellefin talebi reddedilir.

3.4.1. Mükellefin Düzeltme İsteminde Bulunması

Vergi Usul Kanunu'nun 122. maddesinde düzeltme talebinde bulunan mükelleflerin, vergi muamelelerindeki hataların düzeltilmesini vergi dairesinden yazı ile isteyebilecekleri hükmü yer almaktadır. Ayrıca bunların posta ile taahhütlü olarak gönderilmesi de mümkün kılınmıştır.

Kanun metninde geçen "mükellef" kelimesinin, vergi sorumlularını da kapsayıp kapsamadığı birtakım tartışmalara neden olsa da Vergi Usul Kanunu'nun 8. maddesinin son fıkrasında, yasanın izleyen maddelerinde geçen "mükellef" deyiminin, vergi sorumlularını da kapsadığı belirtilmiştir. Dolayısıyla düzeltme kurumuna, vergiye ilişkin hesaplarda ya da vergilendirmede ortaya çıkan hatalar yüzünden haksız yere fazla veya eksik vergi istenen ya da alınan mükellefler gibi sorumlular da başvurabilir²¹⁴.

VUK'un 122. maddesinde adı geçen düzeltme dilekçeleri yazılı olmanın yanında biçimsel yönden belirli bir özellik taşımazlar ayrıca dilekçelerdeki şekil eksiklikleri de düzeltme talebini geçersiz kılmaz²¹⁵ ancak, beş yıllık zamanaşımı süresi içinde verilmesi gerekir. Düzeltme zaman aşımı süresi dolduktan sonra verilen dilekçeler ile düzeltme isteminde bulunan mükellefin, bu talebi yerine getirilmez.

Yine maddede yer alan vergi dairesi; mükellefin bağlı bulunduğu yerdeki vergi dairesi olup, düzeltme talebinin bu vergi dairesine yapılması gerekmektedir²¹⁶. Kural olarak vergilendirme hangi vergi dairesi tarafından yapılmış ise düzeltme talebinin de o vergi dairesine yapılması gerekir. Ancak vergilerini stopaj suretiyle ödeyenler,

²¹⁴Kızılot-Kızılot, a.g.e., s.126.

²¹⁵Özbalcı, a.g.e., s.407.

²¹⁶Uysal, Eroğlu, a.g.e., s.260.

düzeltilmeyi kesilen vergilerin vergi sorumluları tarafından yatırıldığı vergi dairesinden istemelidirler²¹⁷.

Vergi hatasının düzeltilmesi amacıyla, yükümlünün ilgili vergi dairesine başvurmasıyla verginin tahsili durdurulamamaktadır. Tahsilatın durması ancak yargısal mercilere başvuru yapılmasıyla olanaklı hale gelecektir.²¹⁸

3.4.2. Düzeltme İstemi Üzerine İnceleme Yapılması

Mükellef ya da sorumluların VUK'un 122. maddesine dayanarak yaptıkları düzeltme talepleri aynı kanununun 123. maddesi çerçevesinde incelenir. Buna göre;

“Vergi dairesinin ilgili servisi düzeltme istemine kendi mütalaasını da ekleyerek düzeltmeye karar verecek olan makama yani vergi dairesi müdürüne gönderir. Düzeltme mercii, talebi yerinde gördüğü takdirde düzeltmenin yapılmasını emreder, yerinde görmediği takdirde keyfiyet düzeltmeyi isteyene yazı ile tebliğ olunur” şeklindeki hükme göre düzeltmenin akıbeti belirlenmiş olur.

Mükelleflerin başvurusu üzerine incelemeye alınan hatalarda, ilgili servis tarafından düzeltmenin yapılması gerektiği kararının alınması ile birlikte düzeltme fişinin hazırlanmasıyla süreç başlar ve bu fişi sırasıyla ilgili memur, servis şefi ve müdür yardımcısı tarafından imzalandıktan sonra vergi dairesi müdürüne sunulur ve müdüründe imzasıyla düzeltme işlemi yapılmış olur²¹⁹.

Diğer yandan yapılan düzeltme talebinin uygun görülmemesi durumu da söz konusu olabilir, bu durumda müdür düzeltme fişini imzalamaz, mükellefin düzeltme talebi vergi dairesince reddedilir. Sürecin bu şekilde işlemesi sonucu mükellefin müracaat edeceği makam yani düzeltme talebini sürdüreceği ve müracaat edeceği merci, düzeltme dilekçesinin vergi dairesine verilme zamanına göre değişiklik gösterir. Düzeltme talebinin vergi dairesine veriliş tarihi; vergi mahkemesinde dava açma süresi içinde ya da dava açma süresi geçtikten sonra yapılmış olmasına göre değişmektedir²²⁰.

²¹⁷Özbalcı, a.g.e., s.407.

²¹⁸Tosuner, Arıkan, a.g.e., s.94.

²¹⁹Kızılot-Kızılot, a.g.e., s.126-127.

²²⁰Uysal, Eroğlu, a.g.e., s.261.

3.4.3. Düzeltme İşleminin Gerçekleştirilmesi

Çalışmanın daha önceki bölümlerinde belirtildiği gibi vergi hataları vergi dairesi müdürü tarafından düzeltme fişi tanzim edilerek düzeltilir.

Mükellefin aleyhine olarak yapılan bir hatanın düzeltme işleminin yapılması, vergilemenin tarh ya da tahakkuk aşamalarından hangisinin esas alınarak yapılmış olması durumuna göre farklılık gösterir. Tarh kayıtlarına dayanarak yapılan düzeltmelerde gerekli düzeltme işlemi yapıldıktan sonra, düzeltme fişinin bir örneğinin mükellefe gönderilmesi yeterlidir. Ancak, tahakkuk kayıtlarından yapılan düzeltmelerde ise mükelleften haksız yere vergi alınmışsa fazla vergi mükellefe red ve iade olunur²²¹.

Tahakkuk aşaması esas alınarak yapılan bir düzeltme söz konusu ise, düzeltme neticesinde hazırlanan, içinde reddedilecek miktar, müracaat edilecek muhasebe ve başvuru süresinin de belirtildiği düzeltme fişinin bir örneği mükellefe tebliğ edilir. Mükellef tebliğinden itibaren 1 yıl içerisinde parasını iade almak üzere vergi dairesine başvuramaz ise ilgili vergi hatasının düzeltilmesi nedeniyle kazanmış olduğu hakkı ortadan kalkmış olacaktır²²². Ancak bu açıklamaları içermeyen düzeltme fişi, mükellefe tebliğ edilmiş olsa dahi, verginin geri istenmesi için öngörülen bir yıllık süre işlemez. Mücbir sebep halinin varlığı halinde bu süre, mücbir sebep hali nedeniyle işlemeyen süreler kadar uzayacaktır²²³.

Yukarıda bahsi geçen bu 1 yıllık başvuru süresi hak düşürücü süredir. Fazla ödendiği anlaşılan verginin, düzeltme yolu ile mükellefe iadesi işleminde, iade edilecek tutarın içinden varsa vergi borcu mahsup edilir, sonra kalan kısım mükellefe iade edilir.

Mükellef lehine olarak yapılan hatalar ise genellikle mükelleflerin kendi beyanına göre tarh ve tahsil edilen vergi ve cezalarda söz konusu olmaktadır. Bu türden bir hatanın varlığının tespit edilmesi durumunda, ihbarname düzenlenmez. Düzeltme fişinin onaylı bir örneği mükellefe tebliğ edilir. Hatalı işlemin dayanağı olan tahakkuk fişi veya ihbarname, düzeltilen tutar dışında kalan kısım için geçerliliğini korur²²⁴.

²²¹Kızılot, Kızılot, a.g.e., s.127.

²²²VUK, 120. Mad.

²²³Candan, a.g.e., s.475.

²²⁴Özbalcı, a.g.e., s.404.

3.4.4. Düzeltme Talebinin Reddi ve Sonuçları

Vergi hatalarının ortaya çıkması durumunda, mükellefin, vergi idaresine mevcut vergi hatasının düzeltilmesi amacı ile başvurusundan sonra talebin yerinde görülerek düzeltmenin yapılması durumunda sorun ortadan kalkmaktadır. Ancak vergi idaresi tarafından talebin reddi sonucunda açılacak dava; vergi mahkemesinde dava açma süresi içinde düzeltme talebinde bulunulması ve vergi mahkemesinde dava açma süresi geçtikten sonra düzeltme talebinde bulunulması olarak iki şekilde düzenlenmektedir.

Vergi idaresinin düzeltme talebini yerinde görmeyerek reddetmesi iki şekilde mümkün olmaktadır. Birincisi, vergi dairesi müdürünün talebi kabul etmemesi ve imzalamaması durumudur ki bu durumda ilgiliye yazı ile bildirim yapılır. İkincisi ise vergi dairesinin mükellefin talebine cevap verilmemesi suretiyle reddedilmesidir²²⁵.

Mükelleflerin başvuruları üzerine, düzeltme yapma yetkilisinin, başvuru tarihinden itibaren hangi süre içerisinde cevap vermesi gerektiği hakkında VUK'ta açık bir hüküm bulunmamaktadır. Bu nedenle, düzeltme yapmaya yetkili idari makamın, düzeltme başvurusuna, İYUK'un 10. ve 11. maddelerinde, idari başvurular üzerine idari makamların veya üst makamların cevap vermesi gereken azami süre olarak belirlenen 60 günlük süre içinde cevap vermesi, herhangi bir cevap vermezse aynı sürenin bitiminde, olumsuz cevap vermiş sayılması gerekmektedir²²⁶.

Düzeltilme talebi açıkça veya cevap verilmemek şeklinde reddedilirse, mükelleflerin düzeltme başvurusunun yapıldığı süreye göre izleyebileceği iki yol vardır. Birincisi, dava açma süresi içinde doğrudan vergi mahkemesinde dava açılması, ikincisi ise otuz günlük dava açma süresi geçtikten sonra şikâyet yoluyla Maliye Bakanlığı'na başvurulmasıdır²²⁷.

3.5. Mükellefin Başvurusu Üzerine Düzeltmede Yönetmelik ve Yargısal Başvuru Yolu

İdare tarafından yapılan vergi hatalarına karşı mükelleflerin izleyebilecekleri iki temel yol bulunmaktadır. Bunlardan ilki yönetmelik başvuru yolu olarak adlandırılan ve

²²⁵Candan, a.g.e., s.435.

²²⁶Kırbaş, a.g.e., s.180.

²²⁷VUK, 124. Mad.

yapılan hatalı işlemlerin, yargısal yollara başvurulmaksızın VUK'un 116-126. maddelerinde düzenlenen hata düzeltme kurumu yardımıyla ve İYUK'un 10-11. maddeleri uyarınca üst makamlara başvuru haklarının kullanılması ile mükelleflerin bağlı bulunduğu vergi dairesi tarafından düzeltilmesinin talep edilmesidir. İkinci yol ise, hataların doğrudan yargısal merciler önüne götürülmesidir.

Yönetmelik başvuru yolunun kullanılması sırasında VUK ve İYUK'ta farklı düzenlemelerin olması zaman zaman karışıklığa neden olabilmektedir. Bu iki kanunun temel farkı; düzeltme ve şikayet başvurusunda bulunabilmek için ortada VUK'nun 116 118. maddelerinde sayılan vergi hatalarından birinin mutlaka mevcut olması gerekirken, İYUK'un 11. maddesinde düzenlenmiş olan üst makamlara başvurma imkânının, vergisel işlemin niteliğine bakılmaksızın kullanılabilir bir başvuru şekli olmasıdır. Dolayısıyla Vergi hatalarını düzeltme yolu VUK'ta sayılan hatalar için öngörülmemiş kısıtlı bir yol iken, üst makamlara başvuru yolu ise bütün vergileme ve ceza kesme işlemleri için geçerli olan daha genel bir yoldur²²⁸.

3.5.1. Vergi Hatalarının Yönetmelik Başvuru Yolu ile Düzeltilmesi

Mükellefler tarafından yönetmelik başvuru yolu kullanılarak hataların düzeltilmesinde düzeltme talebinin, 5 yıllık zamanaşımı süresinin geçirilmemiş olması şartıyla vergi mahkemesinde otuz günlük dava açma süresi içerisinde veya vergi mahkemesinde dava açma süresi geçirildikten sonra yapılmış olması düzeltme sürecinin işleyişinde birtakım değişiklikler yaratmaktadır.

3.5.1.1. Mükellefçe, Dava Açma Süresi İçerisinde Düzeltme Talebinde Bulunulması

Vergi mahkemesinde dava açma süresi içinde düzeltme talebinde bulunulması ile ilgili düzenleme Vergi Usul Kanunu'nda yer almamaktadır. Dava açma süresi, özel kanunlarında²²⁹ ayrı süre gösterilmeyen durumlarda Danıştay'da ve idare

²²⁸Metin Taş, "Vergi Uyuşmazlıklarında Üst Makamlara Başvuru Yolu Kullanılabilir mi?", **Yaklaşım Dergisi**, 2009, S: 200, s.23.

²²⁹6183 sayılı Kanun'da ödeme emrine karşı dava açma süresi 7 gün ve 213 sayılı Kanun'da ihtiyati hacze karşı dava açma süresi 7 gün olarak belirlenmiştir.

mahkemelerinde altmış gün, vergi mahkemelerinde genel dava açma süresi ise otuz gün olarak düzenlenmiştir²³⁰.

2577 sayılı İYUK'un üst makamlara başvuruyu düzenleyen 11. maddesine göre:

“İlgililer tarafından dava açılmadan önce, idari işlemin kaldırılması, geri alınması, değiştirilmesi veya yeni bir işlem yapılması üst makamdan, üst makam yoksa işlemi yapmış olan makamdan, idari dava açma süresi içinde istenebilir. Bu başvurma, işlemeye başlamış olan idari dava açma süresini durdurur. Altmış gün içinde bir cevap verilmezse istek reddedilmiş sayılır. İsteğin reddedilmesi veya reddedilmiş sayılması halinde dava açma süresi yeniden işlemeye başlar ve başvurma tarihine kadar geçmiş süre de hesaba katılır.”

Yukarıdaki kanun hükmünden de anlaşılacağı gibi yapılacak olan başvurunun dava açma süresini durdurabilmesi için birtakım koşulların gerçekleşmesi gereklidir.

Düzeltilme başvurusuyla duran dava açma süresinin yeniden işlemeye başlamasında süre hesabında yine İYUK'un 11. maddesinin uygulanması söz konusudur. İYUK 11. Madde de belirtildiği üzere başvurma tarihine kadar geçmiş olan süre hesaba katılacaktır. Örneğin; hatalı tarihyata karşı mükellef dava açma süresinin 25. günü düzeltme talebinde bulunmuş ise vergi dairesince düzeltme talebinin reddi halinde, kalan 5 günlük dava açma süresi içerisinde vergi mahkemesinde dava açılabilecektir.

Vergi dairesinin düzeltme talebini reddi halinde yukarıda açıklandığı üzere işlem yapılırken, dava açma süresinin yeniden işlemeye başlamasında düzeltme başvurusunun reddine ilişkin vergi dairesince açık bir ret beyanında bulunulmaması durumunda mükelleflerin nasıl bir yol izlemesi gerektiği konusu VUK'ta düzenlenmemiş olduğundan açık bulunmamaktadır. VUK'taki düzeltme hükümlerinde boşluk bulunan

²³⁰2577 Sayılı İYUK'un 7/2-b. maddesine göre: vergi, resim ve harçlar ve benzeri mali yükümler ve bunların zam ve cezalarından doğan uyuşmazlıklarda tebliğ yapılan hallerde veya tebliğ yerine geçen işlemlerde tebliğin yapıldığı tarihi izleyen günden itibaren otuz günlük kanuni dava açma süresi içerisinde mükellef idareden düzeltme talebinde bulunabilmektedir.

bu durum İYUK'un idarenin cevap verme süresini ve idari makamların sükûtnu düzenleyen 10. Maddesi ile giderilmeye çalışılmaktadır²³¹.

İdarenin cevap verme süresini düzenleyen İYUK'un 10. maddesine göre;

“İlgililer, haklarında idari davaya konu olabilecek bir işlem veya eylemin yapılması için idari makamlara başvurabilirler. Altmış gün içinde bir cevap verilmezse istek reddedilmiş sayılır. İlgililer altmış günün bittiği tarihten itibaren dava açma süresi içinde, konusuna göre Danıştay'a, idare ve vergi mahkemelerine dava açabilirler. Altmış günlük süre içinde idarece verilen cevap kesin değilse ilgili bu cevabı, isteminin reddi sayarak dava açabileceği gibi, kesin cevabı da bekleyebilir. Bu takdirde dava açma süresi işlemez. Ancak, bekleme süresi başvuru tarihinden itibaren altı ayı geçemez. Dava açılmaması veya davanın süreden reddi hallerinde, altmış günlük sürenin bitmesinden sonra yetkili idari makamlarca cevap verilirse, cevabın tebliğinden itibaren altmış gün içinde dava açabilirler.”

Yukarıda sözü edilen durumu bir örnekle açıklayacak olursak, vergi hatası gerekçesiyle, mükellef tarafından dava açma süresi içerisinde 10.07.2002 tarihinde düzeltme talebinde bulunulması durumunda, dava açma süresi olan 30 günlük süre başvurunun yapıldığı tarih olan 10.07.2002 itibariyle durur. Bu tarih itibariyle dava açma süresinin 15 günü geçmiş, geriye 15 gün kalmıştır. Vergi dairesinin düzeltme talebini reddettiğine ilişkin yazısının mükellefe tebliğine müteakip, kalan 15 günlük süre işlemeye başlayacaktır. Şöyle ki; vergi dairesinin ret yazısının mükellefe tebliğ edildiği tarih 04.08.2002 olarak düşünülürse; kalan 15 günlük dava açma süresi 05.08.2002 tarihinden itibaren yeniden işlemeye başlayacak ve 19.08.2002 tarihi mesai saati sonunda dava açma süresi bitmiş olacaktır. Bu tarihten sonra vergi davası açılması imkânı ortadan kalkmış olacaktır. Vergi dairesinin düzeltme talebine yanıt vermemesi (idari makamların sükûtu) halinde ise; altmış günlük idari bekleme süresinin bittiği tarihte istek reddedilmiş sayılır. Bu halde, 60 günlük sürenin bitim tarihi olan 08.09.2002 tarihi itibariyle kalan 15 günlük dava açma süresi yeniden işlemeye başlar ve 22.09.2002 tarihinde sona ermiş olur²³².

²³¹Noyan Alper Ünal, “Türk Vergi Hukukunda Vergi Hataları ve Düzeltme Yolları”, *Vergi Dünyası*, 2006, S: 294, s.79.

²³²Ünal, a.g.e.,s.80.

Bu konuya başka bir örnek olarak: mükellef, 15.4.2009 tarihinde kendisine tebliğ edilen vergi ihbarnamesinde vergi hatası bulunması sebebiyle, 20.4.2009 tarihinde bu hatanın düzeltilmesi için vergi dairesine bir dilekçe ile müracaatta bulunmuştur. Bu durumda karşılaşılabilecek üç gelişme ise şöyledir²³³:

1.Vergi dairesi yapılan müracaatı inceleyip, altmış günlük bekleme süresi içinde mükellefin düzeltme talebini yerinde görerek düzeltme yapabilir.

2.Vergi dairesi yapılan müracaatı yerinde görmeyip, düzeltme talebini altmış günlük bekleme süresi içinde (10.6.2009) reddedebilir. Bu durumda mükellef, düzeltmenin reddine ilişkin yazının tebliğ tarihinden itibaren kalan dava açma süresi olan 25 gün içinde vergi mahkemesinde dava açabilir. Çünkü mükellef tarafından vergi dairesine yapılan düzeltme talebi, vergi mahkemesinde dava açma süresi içinde yapılmıştır.

3.Vergi dairesi mükellefin düzeltme talebine ilişkin başvuruya, altmış gün içinde cevap vermeyebilir, bu durumda bu sürenin bitimi olan 19.6.2009 tarihinden sonra, kalan 25 günlük dava açma süresinde (14.7.2009) mükellef vergi mahkemesinde dava açabilir. Bu tarihten sonra ise dava açılmaz. Vergi dairesine yapılan düzeltme talebi, vergi mahkemesinde dava açma süresi içinde yapılmış olduğundan, Maliye Bakanlığı'na şikâyet yolu ile başvurulması mümkün değildir.

Yukarıdaki örneklerden de anlaşılacağı gibi, süreç şu şekilde özetlenebilir: İYUK'un 11. maddesine göre, mükellef, vergilendirme işleminin tebliğ tarihini takip eden günden itibaren işlemeye başlayan otuz günlük dava açma süresi içinde vergi dairesine düzeltme talebiyle başvurabilir. Düzeltme başvurusu dava açma süresini durdurmaktadır. Vergi dairesinin altmış günlük süre içinde cevap vermemesi ya da düzeltme talebini reddetmesi üzerine, altmış günlük sürenin dolduğu ya da ret cevabının tebliğ edildiği tarihten başlayarak, daha önce işlemeye başlamış ve durmuş olan otuz günlük vergi mahkemesinde dava açma süresi, kaldığı yerden işlemeye devam eder.

²³³Uysal, Eroğlu, a.g.e, s.263.

Böylelikle yükümlünün geri kalan süre içinde, vergi mahkemesinde dava açabilme hakkı korunmuş olur²³⁴.

Uygulamada yukarıda anlatıldığı biçimde devam eden sürecin geçmişine bakılacak olursa: İYUK'un ilgili maddelerinde belirtilen usullerin, vergi hatasında düzeltmede de uygulanabilmesi 1982 tarih ve 2577 sayılı yasa ile mümkün iken 1990 yılında 3622 sayılı yasa ile yapılan değişiklikle, İYUK'un 10. ve 11. maddelerin son fıkralarına ekleme yapılarak, bu maddelerin vergi uyuşmazlıklarına uygulanamayacağı yönünde düzenleme getirilmiştir. Bunun sonucunda tüm vergi uyuşmazlıklarında ve yine vergi hatalarını düzeltme müessesinde İYUK'ta bulunan ilgili hükümler uygulanamaz hale gelmiştir.

Düzenleniş amacı vergi mahkemesi ile mükellef arasında bir köprü görevi üstlenerek, vergi mahkemelerinin yükünü hafifletmek olan bu kurum, değişiklik dönemince düzeltme talebinin reddi halinde bu görevi yerine getiremez olmuştur. Dolayısıyla, düzeltme yoluna başvuran mükelleflerin bu taleplerinin reddedilmesi ihtimaline karşılık; dava açma hakkını kaybetmemek için aynı anda vergi mahkemesine de başvurmaları gerekmiştir²³⁵.

2577 sayılı kanunun 11. maddesinin 4. fıkrası “bu madde hükümleri, vergi, resim ve harçlarla benzeri mali yükümlerin tarh, tahakkuk ve tahsilinden ve bunların zam ve cezalarından doğan uyuşmazlıklarda uygulanmayacağı” hükmü 10.6.1994 tarih ve 4001 sayılı Kanun'un 6. maddesi ile yürürlükten kaldırılmış ve 1990 öncesi uygulamaya tekrar dönmüştür.

4001 sayılı Kanun ile amaçlanan ise; diğer işlemlerde olduğu gibi tarh, tahakkuk, tahsil gibi vergisel işlemlere muhatap olan yükümlülere, işlemlerin kaldırılması, geri alınması veya değiştirilmesi için daha pratik ve masrafsız olan idari başvuru yolunu kullanmak suretiyle dava açma süresini durdurmak, böylece

²³⁴Mehmet Yaşın, *Türk Vergi Yargısı ve Vergisel Uyuşmazlıkların Dava Yoluyla Çözümü*, Yaklaşım Yayıncılık, Ankara, 2006, s.75

²³⁵Elif Sonsuzoğlu, “Vergi Hatalarının Düzeltilmesi Usulü ve Yargısal Çözüm”, *Vergi Dünyası*, 1995, S:167, s.3.

uyuşmazlıkların dava aşamasına taşınmadan çözümlenmesini sağlamak olduğu belirtilmektedir²³⁶.

Ayrıca belirtmek gerekir ki; mükelleflerce, dava açma süresi içinde düzeltme yoluna başvuru yolunun kullanılmasının yanında, aynı süre içinde vergi mahkemesinde dava açılmışsa ve düzeltme talebi, dava sonuçlanmadan, talepte bulunanın isteği yönünde kabul edilmişse, vergi mahkemesinde açılan davanın konusu kalmayacağından karar verilmesine yer olmadığına karar verilerek dosya işleminden kaldırılmalıdır²³⁷.

Unutulmaması gereken bir diğer nokta ise, ortada vergi hatası değil de hukuki uyuşmazlık bulunan hallerde, İYUK'un 11. maddesinin işletilemeyeceğidir. Vergi hatası olmayan bir tarhiyatta, ilk planda düzeltme isteyip, düzeltme talebinin reddi suretiyle dava açma süresinin uzatılabileceği düşünülmemelidir. Zira 11. madde uyarınca açılacak bir davada, yargı organınca, öncelikle, tarhiyatta bir vergi hatası bulunup bulunmadığı araştırılacaktır. Vergi hatası yoksa ve bir hukuki uyuşmazlık söz konusu ise, düzeltme yolu, dolayısıyla İYUK'un 11. maddesinin uygulanma olanağı olmayacağından ve otuz günlük vergi davası süresi de geçmiş olduğundan, vergi davası zaman aşımı nedeni ile reddedilmiş olacaktır²³⁸.

Konuyu yukarıda açıklanan bilgiler ışığı kapsamında kısaca özetleyecek olursak, otuz günlük dava açma süresi geçirilmeden yapılan düzeltme başvurusunun vergi dairesince reddi üzerine ya da cevap verilmemesi sonucu reddedilmiş sayılması halinde, işlemesi durmuş olan dava açma süresinden itibaren kalan süre içerisinde mükellefçe vergi mahkemelerinde dava açma hakkı kullanılabilir. Mükellefler bu hakkı İYUK'un 10-11. maddelerinden almaktadırlar

3.5.1.2. Mükellefçe, Dava Açma Süresi Dolduktan Sonra Düzeltme Talebinde Bulunulması-Şikâyet Yolu

Hatalı tarhiyata maruz kaldığını iddia eden mükellefin, vergi hatası nedeniyle vergi mahkemesinde dava açma süresi geçtikten sonra ancak düzeltme zamanaşımı

²³⁶Erdoğan Sağlam, "Vergi Uyuşmazlıklarında Mükelleflerin Dava Açmadan Önce İdareye Başvurma Hakkı Var mı?", *Vergi Dünyası*, 2003, S:267, s.15.

²³⁷Selim Kaneti, *Vergi Hukuku*, Filiz Kitapevi, İstanbul, 1989, s.92.

²³⁸Özbalcı, a.g.e., s.218.

süreleri içinde yaptıkları düzeltme taleplerinin ilgili vergi dairesi müdürü tarafından reddedilmesi veya reddedilmiş sayılması durumunda ilgililerin VUK'un 124. maddesinde düzenlenen şikâyet yolu ile genel bütçeye giren vergiler ve bu vergilere bağlı vergi cezalarıyla ilgili olarak Maliye Bakanlığı Gelir İdaresi Başkanlığı'na başvurabilme imkânı bulunmaktadır. Aynı kanun maddesi gereği; il özel idare vergileri ve bu vergilere bağlı vergi cezaları hakkında valiliğe, belediye vergileri ve bu vergilere bağlı vergi cezaları ile ilgili olarak da ilgili belediye başkanlığına başvurulabilmektedir²³⁹.

VUK'un 124. maddesinde şikâyet mercii olarak Maliye Bakanlığı gösterilmiş olmasına rağmen 5345 sayılı Gelir İdaresi Başkanlığının Teşkilat ve Görevleri Hakkında Kanun'un 33. maddesine, 28.03.2007 tarihinde eklenen 5615 sayılı Kanun'un 17. maddesi ile yapılan düzenlemeye göre:

“Gelir İdaresi Başkanlığı'nın görev alanına giren konularda Maliye Bakanlığına yapılmış olan atıfların Gelir İdaresi Başkanlığına yapılmış sayılacağı”, başkanlığın görevlerinin yer aldığı 4. maddenin g bendinde ise 5615 sayılı Kanun'un 18. maddesi ile yapılan düzenleme ile “şikâyet başvurularını karara bağlamak” ifadesinin yer aldığı görülmektedir. Dolayısıyla bu tarihten itibaren, şikâyet başvurularını karar bağlama görevi Gelir İdaresi Başkanlığına verilmiştir.

Mükelleflerin şikâyet başvurusunda bulunulabilmeleri için, VUK'un 124. maddesinde iki ön koşul yer almaktadır:

Bu koşullardan ilki, hata içeren vergilendirme işlemine karşı vergi mahkemesinde idari dava açma süresinin geçmiş olmasıdır. Bu koşulun aranma sebebi, vergi hatası içeren bir vergilendirme işleminin idari davaya konu edilmesinin doğal yolunun, işlemin tebliğinden itibaren İYUK'un dava açma süresi başlıklı 7. maddesinde öngörülen otuz günlük süre içerisinde doğrudan vergi mahkemesinde dava açılmış olmasıdır. İstisnai ve özel bir başvuru olan şikâyet başvurusu yolunun kullanılması suretiyle dava hakkı yaratılması bu yüzden olağan dava hakkı için öngörülen otuz günlük sürenin geçirilmiş olması önkoşuluna bağlanmıştır. Böylece, talepleri reddedilen

²³⁹VUK, 124. Mad.

mükelleflere, dava açma sürelerinin geçtiği göz önünde bulundurularak vergi mahkemesine bir anlamda yeni bir başvuru hakkı tanınmış olmaktadır²⁴⁰.

İkinci ön koşul, 188 sıra numaralı Vergi Usul Kanunu Genel Tebliği gereğince, öncelikle ilgili vergi dairesinden düzeltme isteminde bulunulmuş ve bu istem reddedilmiş olmalı veya reddedilmiş sayılmalıdır. Hatalı vergilendirme işlemi yapan vergi dairesine, düzeltme istemiyle ilgili herhangi bir başvuruda bulunulmaksızın doğrudan Maliye Bakanlığı Gelir İdaresi Başkanlığı'na şikâyet başvurusunda bulunulması olanaklı değildir. Aynı şekilde, il özel idarelerinin vergileri konusundaki düzeltme talepleri reddedilenler de şikâyetlerini valiliğe, belediyeye ilişkin vergiler konusundaki düzeltme taleplerini reddedilenler de şikâyetlerini Belediye Başkanlığı'na yapabilirler²⁴¹.

Bu noktada değinilmesi gereken bir başka husus da, mükelleflerce dava açma süresi geçirildikten sonra yapılan düzeltme istemlerinde başvurunun reddedilmesi halinde doğrudan vergi mahkemesinde dava açılıp açılmayacağı konusudur. VUK'un 124. maddesinin lafzından bu durumda doğrudan vergi mahkemesinde dava açılmasının mümkün olmadığı, önce Maliye Bakanlığı Gelir İdaresi Başkanlığı'na şikâyetle bulunulması gerektiği sonucu çıkmaktadır. Zira dava konusu yapılabilecek işlem, Maliye Bakanlığı'nın ret işlemidir. Mükellef ancak bu red işlemi Vergi Mahkemesinde dava konusu yapabilir.

Düzeltilme isteğinin reddi veya reddedilmiş sayılması üzerine şikâyet başvurusunda bulunabilmesi için mükellefin elinde ne kadar süresinin olduğu konusunda ise Vergi Usul Kanunu'nda açık bir hüküm bulunmamaktadır. Ancak bu konudaki genel içtihat Maliye Bakanlığı Gelir İdaresi Başkanlığı'na başvurunun düzeltme zamanaşımı süreci içinde yapılmasıdır, zamanaşımı süresi dolduktan sonra yapılan düzeltme talebinin ise reddedilmesi gerekir²⁴².

Şikâyet başvurusunun, düzeltme zamanaşımı süresi içerisinde yapılmış olması gerekliliği, düzeltme isteminin, işlemekte olan düzeltme zamanaşımını durduracağı ve duran zamanaşımının, istemin reddi üzerine, kaldığı yerden işlemeye devam edeceği,

²⁴⁰Candan, a.g.e., s.241; Kızılot, Kızılot, a.g.e., s.136.

²⁴¹Kızılot, Kızılot, a.g.e., s.138.

²⁴²Ürel, a.g.e., s.246.

şikâyet başvurusunun, kalan bu süre içerisinde yapılmasının, kanun koyucunun amacına uygun olacağı ileri sürülmektedir ancak VUK'ta, düzeltme başvurusunun zamanaşımı süresini durdurduğuna ilişkin herhangi bir hüküm bulunmamaktadır. Zamanaşımı süreleri ve bu süreleri durduran ya da kesen hallerin kanunda açıkça belirtilmiş olması gerekmektedir²⁴³.

Mükelleflerin şikâyet başvurusunu alan Maliye Bakanlığı Gelir İdaresi Başkanlığı'nın (il özel vergilerinde valilik, belediye vergilerinde belediye başkanlığı) mükelleflere ne kadar sürede cevap vermesi gerektiği konusunda VUK'ta bir düzenleme yoktur bu nedenle genel kanı İYUK'un 10. maddesinde belirtilmiş olan altmış günlük bekleme süresinin burada da geçerli olduğudur. Şikâyet kesin (açık) olarak reddedilirse ya da bu süre içerisinde cevap verilmez veya kesin olmayan bir cevap verilirse; mükellef başvurusunun reddedildiğini kabul ederek yargı yoluna başvurabilir. Fakat açık olarak ret cevabı verilmediği hallerde, kesin olmayan cevaplarda ya da susma halinde belli bir süre daha idarenin kesin cevabını mükellef bekleyebilir. Fakat bu bekleme süresi yine İYUK'un 10/2. maddesi gereğince 6 ayı geçemez²⁴⁴.

Maliye Bakanlığı Gelir İdaresi Başkanlığı kendisine şikâyet yolu ile gelen başvuruyu inceleyip, sonunda ya vergi dairesini haklı bulur ve durumu mükellefe bildirir ya da mükellefi haklı bulup, uyuşmazlığın ortadan kaldırılmasını ve hatalı işlemin düzeltilmesini isteyebilir. Maliye Bakanlığı Gelir İdaresi Başkanlığı'nın, kendisine gelen düzeltme talebini reddetmesi veya altmış günlük bekleme süresi içinde hiç cevaplandırmaması halinde, düzeltme talebinde bulunan kişi otuz günlük dava açma süresi içinde vergi mahkemesinde dava açma yolunu kullanabilmektedir.

Vergi mahkemesinde dava açma süresi olan otuz günlük süre, red yazısının mükellefe tebliğ tarihinden itibaren veya başvuruya hiç cevap verilmediği durumlarda ise, altmış günlük bekleme süresinin bitiminden itibaren başlar²⁴⁵.

Şikâyet başvurusu da Maliye Bakanlığı Gelir İdaresi Başkanlığınca reddedilen ya da reddedilmiş sayılan mükellefler açısından yönetsel yol tüketilmiş olup artık yargı yoluna başvurulmalıdır. Ancak bu noktada yargı yoluna başvurulması hatalı işlemin

²⁴³Candan, a.g.e., s.216; Karakoç, a.g.e., s.472.

²⁴⁴Sağlam, a.g.m., s.14-17.

²⁴⁵Uysal, Eroğlu, a.g.e., s.264.

iptali niteliğinde değildir, sadece Maliye Bakanlığı Gelir İdaresi Başkanlığı'nın verdiği kararın iptalini sağlamak yönünden tanınan bir yargı yoludur. Dolayısıyla şikâyet sürecinin sonucuna göre açılacak idari davanın konusu, vergi hatası içeren tarh ya da tahakkuk işlemi değil mükelleflerce yapılan şikâyet başvurusunun reddine veya reddedilmiş sayılmasına dair işlemdir. Yani dava açma süresi dolduktan sonra düzeltme talep eden ve bu talepleri kabul edilmeyen mükelleflerin şikâyet yoluna başvurmaları sonucunda yine olumsuz yanıt almaları durumunda, bu ikinci ret işlemini dava konusu yapabilmeleri olanaklıdır.

3.5.2. Vergi Hatalarının Yargısal Başvuru Yolu İle Düzeltilmesi

Vergi mükellefleri, hatalı bir tarhiyatın yapıldığı iddiasıyla VUK'un 117-118. maddelerinde sayılmış olan vergi hatalarından birinin varlığına dayanarak idari yoldan düzeltme talebinde bulunulabileceği gibi; idari yolu kullanmadan doğrudan vergi mahkemesinde dava açmak suretiyle de ortadan kaldırılması isteyebilir. Çünkü Türk vergi yargısı sistemi yargısal çözümden önce idari çözüm yollarını zorunlu kılmamıştır²⁴⁶.

Yargısal çözüm etki alanı bakımından herhangi bir sınırlama içermemektedir. İdare ve mükellef arasında hangi tip uyuşmazlık söz konusu olursa olsun, dava yoluyla çözüm tercih edilebilmektedir. Vergilendirmeye karşı dava yolu; düzeltme başvurusuna konu yapılabilecek hesap ve vergilendirme hataları da dâhil olmak üzere her türlü hukuka aykırılık iddiasının konu olabileceği bir yargısal başvuru yoludur²⁴⁷.

Vergi uyuşmazlıklarının yargı aşamasında çözümlenmesi, vergisel sorunların idari aşamadaki çözüm yollarının bir alternatifi olarak uyuşmazlıkların yargı önüne getirilerek bir dava konusu yapılmasını ve kesin bir hükme bağlanmasını sağlayan bir yoldur. Vergi uyuşmazlıklarının diğer çözüm yollarıyla kıyaslandığında daha geniş bir alanı kapsamaktadır. Çünkü yargı aşamasında çözüm, sadece bireysel işlemler hakkında başvuru olan bir yol olmaktan öte aynı zamanda objektif, düzenleyici işlemlerin kanuniliğinin denetlenmesini de sağlayan bir yoldur²⁴⁸.

²⁴⁶Tosuner, Arıkan, a.g.e., s.117-124.

²⁴⁷Uğur Karadoğan, "Vergi Uyuşmazlıklarında 2577 Sayılı Kanun 11'nci Maddesinin Uygulanabilirliği", **Maliye ve Sigorta Yorumları**, 2008, S: 513, s.74.

²⁴⁸Karakoç, a.g.e., s.480.

Anayasa'nın 125. maddesine göre, idarenin her türlü eylem ve işlemlerine karşı yargı yolu açıktır. Günümüz çağdaş hukuk devletlerindeki genel anlayış idarenin faaliyetlerinin yargısal denetime tabi olması ve bağımsız yargı organlarının var olması yönündedir. Bu anlayış çerçevesinde uyuşmazlıkların yargısal çözümü salt bireysel bir çözüm yolu olmaktan ziyade idarenin denetimini sağlayan bir mekanizma olması sebebiyle önem teşkil etmektedir.

Düzeltilme ve şikâyet yoluyla açılacak dava, niteliği ve konusu bakımından, olağan anlamdaki vergi davasından farklı bir niteliktedir. Vergi hatalarına ilişkin olarak mükellefler tarafından yapılan düzeltme ve şikâyet başvurularının idarece reddi üzerine açılan davalar iptal davalarıdır. İptal davasında idari bir işlemle menfaati ihlal edilmiş olan mükellefler uyuşmazlık konusu vergiyi yargıya intikal ettirilmektedir²⁴⁹.

Burada açıklığa kavuşturulması gereken en önemli husus ise açılacak davaların niteliğinin, dava açma süresi içinde ya da süresi geçtikten sonra açılmış olmasına göre farklılık gösterecek olmasıdır.

İlk durumda, mükellefin vergi mahkemesinde dava açma süresi içerisinde vergi hatasının düzeltilmesini idareden talep etmesi neticesinde olumsuz yanıt alınmasıyla vergi davası açılması yoluna gidilmesi söz konusu iken, dava açma süresi geçirildikten sonra düzeltme talebi reddedilen bir mükellefin öncelikle şikâyet yolu ile Maliye Bakanlığı Gelir İdaresi Başkanlığı'na müracaatı ve bu müracaatının reddi halinde vergi mahkemesinde dava açılması söz konusudur.

Yukarıda sözü edilen her iki durumda da mükelleflerce açılacak olan davaların temel farkı; dava açma süresi dolmadan düzeltme talebinde bulunulmasında, düzeltme talebinin dava zamanaşımı süresini durdurması sebebiyle reddedilen düzeltme talebinden sonra yargı yoluna müracaat edilerek açılan vergi davası, niteliği itibarıyla vergi hatasının esasına konu olan uyuşmazlığın da vergi mahkemesine götürülmesini sağlarken; dava açma süresi sona erdikten sonra düzeltme talebinin idarece reddi üzerine Maliye Bakanlığı Gelir İdaresi Başkanlığı'na şikâyet yolu ile müracaatın da reddi halinde ise sadece Başkanlık ret işleminin iptalinin dava konusu edilmesi mümkün olacaktır. İkinci durumda vergi hatası sayılmayan bir vergi ihtilafının varlığının söz

²⁴⁹Yusuf Ziya Taşkan, "Düzeltilme Talebi ve Vergi Mahkemesinde Dava Açma", *Yaklaşım Dergisi*, 1999, S: 74, s.134.

konusu olması halinde, Başkanlık ret işlemine karşı açılan iptal davasında incelenmesi mümkün değildir. Dolayısıyla şikâyet yolunun reddi üzerine vergi mahkemesinde açılacak olan bir vergi davasında, hukuki niteliği gereği VUK'un 116-118. maddelerinde belirtilen vergi hatalarından en az birini bünyesinde barındırmalıdır. Eğer şikâyete konu edilen olayda, Vergi Usul Kanunu'nda düzenlenen vergi hatalarından birisi yok sadece vergi uyuşmazlığı var ise o durumda şikâyetin reddedilmesi üzerine açılan vergi davası da usulden reddedilecektir²⁵⁰.

Bu nedenle mükelleflerin dava açma süresini geçirmeden uyuşmazlığın nitelemesini iyi yapması gerekmektedir. Zira mükellef dava açma süresini geçirdikten sonra düzeltme talebinde bulunmuş ve bu talep reddedildikten sonra şikâyet yoluna gidilmiş ise Gelir İdaresi Başkanlığınca şikâyetin reddinden sonra açılan iptal davasında yargı yerince bu durumun Vergi Usul Kanunu'nda sayılan vergi hatalarından kaynaklanmadığı tespit edildiğinde yargı yerince dava reddedilecektir. Bu durumda dava açma süresi de geçirildiği için vergi uyuşmazlığının bir daha yargı merciine taşınması olanaklı olmayacak ve süreç mükellefler açısından olumsuz sonuçlar doğurabilecektir.

3.5.2.1. Vergi Yargısı Kavramı

Vergi yargısı, vergi uyuşmazlıklarının yargı aşamasında çözümünü sağlayan yargı yoludur. Kavram olarak vergi yargısı, vergi yargısı organlarının kuruluş, işleyiş ve vergi uyuşmazlıklarına uygulanacak usul kurallarını kapsamaktadır²⁵¹.

Vergi yargısı yanında kullanılan diğer bir kavram mali yargıdır. Ancak mali yargı ile vergi yargısı birbirinden farklı kavramlardır. Vergi yargısı, geniş anlamda mali yargının bir koludur. Vergi yargısı, kamu gelirleriyle ilgili uyuşmazlıkları çözen yargı koluyken, mali yargı; kamu gelirleri ve kamu giderleriyle ilgili uyuşmazlıkları çözen yargı koludur²⁵². Kamu giderleri bakımından görevli denetim organı ilke olarak

²⁵⁰Ayça-Fulya Tayfur, **Vergi Hataları ve Düzeltme Yolları**, Basılmış Yüksek Lisans Tezi, İstanbul Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, İstanbul, 2011, s.116-117.

²⁵¹Kızılot, Kızılot, **a.g.e.**, s.62.

²⁵²Karakoç, **a.g.e.**, s.481-482.

Sayıştay iken kamu alacaklarının denetimi ile vergi yargısı görevlidir ancak Sayıştay'ın kamu gelirleri konusunda da denetim görevi bulunmaktadır²⁵³.

3.5.2.2. Vergi Yargısı Sistemleri

Vergi uyuşmazlıklarının yargısal yolla dava açılarak çözümlenmesi çeşitli ülkelerde farklı yargı yollarına başvurmayı gerektirmektedir. Vergi yargı sistemi, adli yargıya ya da idari yargıya bağlı olabileceği gibi bağımsız veya karma olarak da düzenlenmiş olabilmektedir. Değişik ülkelerde bu dört sistemde kullanılmaktadır²⁵⁴.

Uyuşmazlıkların adli yargı sistemi içinde sonuçlandırılmasını öngören adli yargıya bağlı vergi yargısı sisteminde oluşan uyuşmazlıklar, idari ya da bağımsız vergi mahkemelerinde değil tek bir adli yargı sistemi içinde yargılanmaktadır. Bu sistemi uygulayan ülkelere Belçika ve Hollanda örnek olarak gösterilebilir.

Uyuşmazlıkların çözümünün diğer yargı organlarından bağımsız olan vergi yargısı organları tarafından gerçekleştirilmesine olanak sağlayan bağımsız vergi yargısı sisteminin temeli, uyuşmazlıklara çözüm arayan yargıçların maliye ve ekonomi bilgilerinin yanında konu ile ilgili bazı teknik bilgilere tam olarak hâkim olamayabilecekleri görüşüne dayanır. Bu sistemin uygulayıcısı olarak Almanya örnek gösterilebilir.

Vergi uyuşmazlıklarının idari yargı organları tarafından çözümlendiği idari yargıya bağlı vergi yargısı İsveç ve Lüksemburg'da uygulanmaktadır. Bu sistemi benimseyen ülkelerdeki temel kanı, vergi hukukunun kamu hukukunun bir alt dalı olduğu ve vergilemenin de idari bir işlem olması dolayısıyla oluşacak uyuşmazlıkların da idari yargıda çözüme kavuşturulması yönündedir.

Ayrıca karma vergi yargısı sistemini uygulayan ülkelerde iki farklı uygulama görülmektedir. İlk uygulamaya bakıldığında Amerika, İngiltere ve İtalya'da vergi uyuşmazlıkları önce idari organlarda daha sonra adli yargıda çözümlendiği görülmektedir.

²⁵³Öncel, Kumrulu, Çağan, a.g.e., s.185.

²⁵⁴Kırbaş, a.g.e., s.186.

Fransa’da ise vergi türüne göre bir ayırım yapılmak suretiyle dolaysız vergiler ve muamele vergilerinden doğan uyuşmazlıklar idari yargıda, dolaylı vergiler ile harçlardan ve de gümrük vergisinden doğan uyuşmazlıkların adli yargıda karara bağlandığı görülmektedir.

3.5.2.3. Türkiye’de Vergi Yargısının Yapısı

Türkiye’de benimsenen model konusunda Cumhuriyet Dönemi boyunca tartışma devam etmiştir. Hukukçular vergi yargısının idari yargı içerisinde yer almasını, maliyeciler ise, bağımsız bir yargı kolu olarak ele alınmasını savunmaktadırlar²⁵⁵.

Ülkemizde 1982 yılında yapılan düzenlemelerle vergi uyuşmazlıklarının idari yargı alanı içinde çözümlenmesi kararlaştırılmıştır. Ancak bu uyuşmazlıkların idare mahkemelerinde değil, kurulacak bağımsız vergi mahkemelerinde görülmesi esası benimsenmiştir²⁵⁶.

Türkiye’de halen vergi yargısı 06.01.1982 tarihinde kabul edilen üç kanunla düzenlenmiş bulunmaktadır. Bunlar 2575 sayılı Danıştay Kanunu, 2576 sayılı Bölge İdare Mahkemeleri, İdare Mahkemeleri ve Vergi Mahkemelerinin Kuruluş ve Görevleri Hakkında Kanun (BİMİVMKGHK) ve 2577 sayılı İdari Yargılama Usul Kanunu (İYUK)’dur.

Bu kanunlarla idari yargı önemli yapısal değişikliklere uğramıştır. Daha önce var olan idarenin vesayetindeki itiraz ve temyiz komisyonları ve de gümrük hakem kurulları kaldırılmış bunların yerine idari mahkemeler, vergi mahkemeleri ve bölge idare mahkemeleri kurulmuştur²⁵⁷.

6 Ocak 1982 tarihli bu düzenlemelere göre vergi yargısı üç mahkemeli ve iki kademeli bir görünüm almıştır. Düzenlemeye göre vergi uyuşmazlıkları kural olarak ilk derece yargı yeri sıfatı ile vergi mahkemelerinde çözülecektir. Vergi mahkemelerinin tek hakimle verdikleri kararlar itiraz ile bölge idare mahkemelerinde, bölge idare mahkemelerinin görevi dışındaki davalarda ise temyiz yolu ile Danıştay’da

²⁵⁵Karakoç, a.g.e., s.483.

²⁵⁶Bilici, a.g.e., s.113.

²⁵⁷Kırbaş, a.g.e., s.209.

denetlenecektir. Danıştay ayrıca kanunda belirtilen işlerde ilk derece mahkemesi sıfatı ile de vergi uyuşmazlıklarını çözüme kavuşturacaktır.

3.5.2.3.1. Vergi Mahkemeleri

Vergi mahkemeleri, vergi yargısının özel görevli ilk derece mahkemeleridir. Danıştay'ın ilk derece mahkemesi olarak bakması gereken uyuşmazlıklar dışında kalan vergi uyuşmazlıklarına ilk derece mahkemesi olarak vergi mahkemeleri bakmaktadır²⁵⁸.

Vergi uyuşmazlıklarında ilk derece mahkemesi olan vergi mahkemeleri, İçişleri Bakanlığı, Maliye Bakanlığı ile Gümrük ve Ticaret Bakanlığı'nın görüşleri alınarak ve bölgelerin coğrafi durumları ve iş hacimleri dikkate alınarak Adalet Bakanlığı'na kurulur ve yine Adalet Bakanlığı'na yargı çevreleri tespit edilir.

Vergi mahkemelerinde davanın, tebliğ tarihinden itibaren 30 gün içinde açılması gerekir. Ancak bu süre ödeme emri, ihtiyati haciz, ihtiyati tahakkuk, haciz vakarasına²⁵⁹ karşı açılacak davalarda 7 gün olarak öngörülmüştür²⁶⁰.

Açılan davalar esas olarak iptal davalarıdır. Bu davalarda mükellefler; idari işlemin yetki, şekil, sebep, konu yönünden hukuka aykırı olduğu gerekçesiyle iptalini istemektedirler²⁶¹.

Vergi mahkemeleri bir başkan ve iki üyeden oluşan kurullar ile çalışır ve mahkeme üye tam sayısı ile toplanır ve oy birliği ya da oy çokluğu ile karar alır ancak her yıl belirlenen tutarların altında kalan davalar tek hâkimle görülür 2013 yılı için bu tutar 26.950 TL olarak belirlenmiştir yani bu tutarı aşmayan davalar tek hâkimle görülür ve bu kararlara karşı Bölge İdare Mahkemesi'ne itiraz yolu ile başvurulabilir, kurul halinde görülecek davalar 26.950 TL ve üzeri davalardır bu kararlara karşı da Danıştay'da temyiz yoluna gidilebilir²⁶².

²⁵⁸Karakoç, a.g.e., s.485.

²⁵⁹Haciz Vakarası: Tahsil dairelerince düzenlenen ve alacaklı amme idaresinin, mahalli en büyük memuru veya tevkil edeceği memur tarafından tasdik edilen, haciz muamelelerinin yapılmasına olanak sağlayan resmi evraktır.

²⁶⁰Bilici, a.g.e., s.135.

²⁶¹YUK, 2. mad.

²⁶²BİMİVMKGHK, 4-7/2. mad.

2576 sayılı Bölge İdare Mahkemeleri, İdare Mahkemeleri ve Vergi Mahkemeleri Kanunu'nun 6. maddesinde vergi mahkemelerinin görevleri şu şekilde düzenlenmiştir:

1. Genel bütçeye, il özel idareleri, belediye ve köylere ait vergi, resim ve harçlarla benzeri mali yükümlükler, bunların zam ve cezaları ile tarifelere ilişkin davalar,

2. Birinci bentteki konularda, 6183 sayılı Amme Alacaklarının Tahsili Usulü Hakkındaki Kanun'un uygulanmasına ilişkin davalar;

3. Diğer kanunlarla verilen işleri çözümlemek.

Bu düzenlemeyle, katma bütçeli idarelerin, kamu iktisadi teşebbüslerinin ve sosyal güvenlik kuruluşlarının gelirlerine ilişkin uyuşmazlıklar vergi mahkemelerinin görev alanı dışında kalmaktadır²⁶³.

3.5.2.3.2. Bölge İdare Mahkemeleri

Bölge idare mahkemeleri bölgelerin coğrafi konumu ve iş hacimleri göz önünde tutularak İçişleri ve Maliye Bakanlıkları ile Gümrük ve Ticaret Bakanlığı'nın görüşleri alınarak Adalet Bakanlığı'nca kurulur ve yargı yerleri tespit edilir²⁶⁴.

Kanunca tanınan yetki ile Adalet Bakanlığı 04.02.1982 tarih ve 17595 sayılı Resmi Gazetede yayımlanan ilan ile mahkemelerin kurulduğu il merkezleri ve yargı çevrelerini düzenlemiştir. Bölge idare mahkemelerinin kaldırılmasına ve yargı çevrelerinin değiştirilmesine İçişleri, Maliye Bakanlıkları ile Gümrük ve Ticaret Bakanlığının görüşleri alınarak Adalet Bakanlığının önerisi ile Hakimler ve Savcılar Yüksek Kurulunca karar verilir²⁶⁵.

Bölge idare mahkemeleri bir başkan ve iki üyeden oluşur. Başkan ve üyeliklere Hakimler ve Savcılar Yüksek Kurulu'nca atama yapılır. Mahkeme başkanlarının kanuni sebeple noksanlığında, başkanlığa en kıdemli üye vekalet eder, aynı sebeple üye

²⁶³Uluatam, Methibay, a.g.e., s.240.

²⁶⁴BİMİVMKGHK, 2/1-2. mad.

²⁶⁵BİMİVMKGHK, 3. mad.

noksanlığında ise, üye noksanlığı bölgedeki vergi ve idare mahkemesi hakimlerinden kıdem sırasına göre tamamlanır²⁶⁶.

2576 sayılı kanun'un 8. maddesine göre bölge idare mahkemelerinin vergi yargılaması bakımından görevleri şunlardır. Buna göre;

1. Yargı çevresindeki idare ve vergi mahkemelerinde tek hakim ile bu kanunun 7. maddesi gereğince verilen kararları itiraz üzerine inceler ve kesin hükme bağlar.
2. Yargı çevresindeki idare ve vergi mahkemeleri arasında çıkan görev ve yetki uyuşmazlıklarını kesin hükme bağlar,
3. Diğer kanunlarla verilen görevleri yerine getirir.

Diğer kanunlar ile verilen görevlerden konumuz açısından en dikkat çekeni İYUK'un 27. maddesinde düzenlenen yürütmenin durdurulmasıdır. Bu düzenlemeye göre bölge idare mahkemesi, vergi ve idare mahkemelerince tek hakimle verilen yürütmenin durdurulması ile ilgili kararlara 7 gün içinde itiraz edilmesi halinde itirazı inceleyip kesin karar vermekle görevlidir. Bunun dışında bölge idare mahkemelerinin ilk derece mahkemesi olarak herhangi bir görevi bulunmadığından vergi yargılaması hukukunda doğrudan doğruya bölge idare mahkemesinde dava açılması mümkün değildir. Ayrıca Bölge İdare Mahkemeleri'nin itiraz incelemesi üzerine verdiği kararlar kesindir, Danıştay dâhil hiçbir yargı merciine başvurulamaz²⁶⁷.

3.5.2.3.3. Danıştay

Danıştay, idare ve vergi mahkemelerince verilen ve kanunun başka bir idari yargı yerine bırakmadığı karar ve hükümlerin son inceleme yeri, yasayla belirlenmiş bazı davalarda ilk ve son derece inceleme yeri, yasayla belirlenmiş bazı davalarda da ilk ve son derece mahkemesidir²⁶⁸.

2575 sayılı Danıştay Kanunu'nun 1. maddesine göre Danıştay, Anayasa ile görevlendirilmiş yüksek idare mahkemesi, danışma ve inceleme merciidir. Vergi uyuşmazlıkları açısından ise uyuşmazlığın götürülebileceği en son yargı organıdır.

²⁶⁶BİMİVMKGHK, 3/1 ve 3. mad.

²⁶⁷Karakoç, a.g.e., s.486.

²⁶⁸Sabri Coşkun, Müjgan Karyağdı, *İdari Yargılama Usulü*, Seçkin Yayıncılık, Ankara, 2001, s.48.

Vergi mahkemelerince verilen kararlar temyiz yoluyla Danıştay tarafından kesin olarak karara bağlanmaktadır²⁶⁹.

Danıştay, vergi hukuku ile ilgili genel düzenleyici işlemlerden kaynaklanan uyuşmazlıklarda ilk derece mahkemesi olarak görev yapmaktadır. 2575 sayılı Danıştay Kanunu'na göre Bakanlar Kurulu kararları, bakanlıkların düzenleyici işlemleri, kamu kurumu niteliğindeki meslek kuruluşlarının çıkardığı ülke çapında uygulanacak düzenleyici işlemlere karşı açılacak davalar Danıştay'da açılmalıdır²⁷⁰.

Danıştay'ın ilk derece mahkemesi sıfatıyla üstlenmiş olduğu görevler, sayıları 14 olan dava daireleri tarafından yerine getirilir. Bu dairelerden dördü, vergi uyuşmazlıklarından doğan idari davalarla görevli olduklarından, "vergi dava daireleri" olarak adlandırılmaktadır. Vergi dava daireleri olarak adlandırılan bu daireler; Üçüncü, Dördüncü, Yedinci ve Dokuzuncu dairelerdir. Danıştay'ın dava daireleri dışında, Vergi Dava Daireleri Kurulu ile İçtihadı Birleştirme Kurulu, vergi uyuşmazlıklarının çözümü vergi hukukunun gelişmesi açısından önemli rol oynamaktadır²⁷¹.

3.5.2.4. Vergi Yargısının Fonksiyonları

Vergi yargısı, vergi kanunlarına uygun hüküm vererek uyuşmazlığı sona erdirmekte ve buna bağlı olarak da vergilendirme işlemlerinin yargısal denetimini yapmakta, hukuk düzeninin kurulmasını sağlamakta ve mükellef ile idare arasındaki çıkar dengesini kurmaktadır.

Vergi yargısının önemli işlevlerinden birisi vergilemede hukuki güvenliği sağlamasıdır. Anayasanın 2. maddesinde Türkiye Cumhuriyeti'nin hukuk devleti olduğu belirtilmiştir, bunun vergi hukukundaki yansıması ise AY. 73. madde de belirtilen verginin yasallığı ilkesidir. Bu ilkeye göre vergiler kanunla konulacak, değiştirilecek, kaldırılacak ve kanunlara uygun ve doğru olarak alınacaktır ancak yazılı olarak teminat altına alınan bu durumun kontrol edilmesi gerekmektedir. Bu kontrolde vergilendirme işlemlerinin yargısal denetimi ile sağlanmaktadır.

²⁶⁹Kırbaş, a.g.e., s.211.

²⁷⁰Karakoç, a.g.e., s.487.

²⁷¹Karakoç, a.g.e., s.486-487.

Anayasanın 125. maddesinde de düzenlenen yargısal denetim; idarenin her türlü eylem ve işlemlerine karşı yargı yolunu açık tutmaktadır. Bu şekilde idarenin yargısal denetimi ile birlikte hukuk devleti ilkesi gereği vergileme işlemlerinin kanuna uygunluğu sağlanmakta ve vergilerin kanuniliği ilkesi geçerli kılınmaktadır²⁷².

Vergi yargısının bir diğer işlevi yargısal içtihat yaratmasıdır. Yargısal içtihat, mahkemece verilen kararlarda bir sorunun çözümü için izlenen yoldur. Sürekli değişim içinde olan ekonomik alana ayak uydurmak zorunda olan vergi yargısında özellikle önem arz eden bu durum kanunlarda anlaşılabilen hükümlerin içtihat yolu ile mali mevzuat hükümlerinin yorumlanması, hukuksal ve bilimsel anlayışa göre uygulanması esasına dayanır²⁷³.

Vergi yargısı, düzenleme işlevi olarak da tanımlanan bu işlevini, çok karmaşık, tam anlaşılabilen veya çeşitli şekillerde anlaşılmaya müsait olmayan hükümleri doğru ve tutarlı bir bütün haline getirmektedir²⁷⁴.

Yukarıda sayılan olumlu işlevleriyle birlikte yargı yolu, vergi uyuşmazlıklarının çözümünde etkili bir rol olmasının yanında, özellikle bürokrasinin yavaş işlediği ülkelerde taraflar açısından oldukça zor sonuç alınan bir yoldur, ayrıca uyuşmazlığın her iki tarafı içinde zaman kaybına yol açtığı ve maddi açıdan birtakım kayıplara neden olduğu da yadsınamaz bir gerçektir. Ayrıca uzlaşma süresinin uzaması sonucu, idare ile mükellef arasında güvenin sarsılması da söz konusu olabilmektedir.

Kanımızca vergi uyuşmazlıklarının çekişmesiz olarak, yargı kanallarına intikal ettirilmeden idari yollar kullanılarak ve barışçıl yöntemlerle çözülmesi vergileme sürecine dâhil olan iki taraf bakımından da yararlı olacaktır.

3.6. Vergi Uyuşmazlıklarının İdari Aşamada Çözümlemesinde Bazı Yabancı Ülke Uygulamaları

Vergi uyuşmazlıklarının idari aşamada çözülmesi, ülkemizde olduğu gibi diğer ülkelerin de sıklıkla başvurduğu bir yöntemdir. Bu tip barışçıl çözümlerin

²⁷²Öncel, Kumrulu, Çağan, a.g.e, s.165-185

²⁷³Kırbaş,a.g.e., s.185

²⁷⁴Aksoy, a.g.e., s.87.

uygulanmasında İngiliz Maliye Teşkilatı'nın benimsediği “erken elde edilen vergi, daha geç elde edilecek daha fazla vergiden iyidir”²⁷⁵ ilkesi birçok dünya ülkesi tarafından benimsenmiş ve taraflar arasında oluşan vergisel uyuşmazlıkların yargıya götürülmeden idari aşamada çözüme kavuşturulması öngörülmüştür. Aşağıda ortaya çıkan uyuşmazlıkların idari aşamada çözümüne yönelik bazı yabancı ülke uygulamalarına yer verilmiştir.

3.6.1. Amerika Birleşik Devletleri'ndeki Uygulama

1998 yılında ABD Kongresi tarafından kabul edilen Amerikan Gelir İdaresi (IRS)'nin Yeniden Yapılanması ve Reform Kanunu ile IRS'nin modernize edilebilmesi için verilen talimatla birlikte, mükellef ihtiyaçlarını göz önüne alarak en iyi hizmet sunma amacına yönelik: “Vergi mükelleflerinin sorumluluklarını anlamalarına ve yerine getirmelerine yardımcı olarak ve vergi yasalarını herkese tutarlılık ve adalet anlayışı içinde uygulayarak en üst kalitede hizmet sunmak” şeklinde yeni misyonunu ortaya koymuştur. Bu misyonu gerçekleştirme amaçlı üç temel hedef belirlenmiştir, bunlar; Her mükellefe en iyi hizmeti sunmak, tüm mükelleflere en iyi hizmeti sunmak, verimli ve nitelikli hizmet sunmaktır. Bu stratejiler ile IRS'de “en az maliyetle en fazla geliri toplamak” yaklaşımından “verimli ve nitelikli çalışma” yaklaşımına geçilmiştir. IRS ayrıca bu stratejik amaçlarını gerçekleştirmek için mükellef odaklı ve şeffaflık, açıklık ilkeleri ile bağdaşan birtakım ilkeler belirlemiştir²⁷⁶.

ABD'de vergi uyuşmazlıklarının öncelikle idari aşamadaki çözüm yollarından faydalanılarak çözümlenmesi, bu aşamada çözümlenmezse yargı aşamasına taşınması prensibi geçerlidir. Uyuşmazlığa düşen taraflardan mükellefler mevcut durumu yargıya taşımadan önce vergi idaresi içinde organize edilmiş olan uyuşmazlık ofisine (Appeals Office) başvurmak zorundadırlar²⁷⁷. Mükellefler gelir idaresi ile oluşan uyuşmazlıklarda idarenin kararlarına karşı bu yerel itiraz ofislerine başvururlar bu ofisler Amerikan Gelir İdaresi'nden bağımsızdır ve mükellef odaklı çalışmaktadır. Uzlaşmanın da istenebildiği bu ofisin vereceği cevap üzerine, mükelleflerin yapabileceği iki şey vardır, birincisi

²⁷⁵Şükrü Kızılot, “Vergi Uyuşmazlıklarının İdari Aşamada Çözülmesi Bakımından Bazı Yabancı Ülkelerin Uygulamaları”, <http://www.vergidunyasi.com.tr/dergiler.php?id=540>, (Erişim:11.03.2014)

²⁷⁶Adnan Gerçek, “Çağdaş Eğilimler Çerçevesinde Türkiye’de Vergi İdaresinin Modernizasyonuna Yönelik Çalışmaların Değerlendirilmesi”, <http://www.muhasabetr.com/makaleler/004/>, (Erişim: 25.11.2013)

²⁷⁷Kızılot, Kızılot, a.g.e., s.80.

uyuşmazlığa konu vergi ve cezayı ödemek, ikincisi ise 90 gün içinde vergi yargısına (Tax Court) başvurmalıdır²⁷⁸.

ABD'de vergi uyuşmazlıklarının idari çözümü, her aşamada istenebilmektedir. Örneğin, inceleme aşamasında yani tarhiyat öncesi uzlaşma isteminde bulunabileceği gibi tarhiyat yapıldıktan sonra da dava sona erinceye kadar uzlaşma talebinde bulunulabilmektedir²⁷⁹.

Ülkemizde olduğu gibi ABD'de de, uzlaşma sırasında vergi ve cezada yapılacak indirimin oranı kanunen düzenlenmemiştir. Taraflarca üzerinde uzlaşma sağlanmış olan vergi ve cezalar daha sonra dava konusu yapılamaz ve ödenen paralar geri istenemez²⁸⁰.

ABD'de vergi uyuşmazlıklarının çözümünde en etkin yol olarak uzlaşma kurumu göze çarpmaktadır, ortaya çıkan uyuşmazlıkların yaklaşık %95'i uzlaşma kurumu vasıtasıyla yargı aşamasına götürülmeden idari aşamada çözüme kavuşturulmaktadır²⁸¹.

ABD'de uzlaşma dışında vergi uyuşmazlıklarının idari aşamada çözüm yolları düzeltme ve cezalarda indirim yapılmasıdır. Düzeltmede mükellefler kendilerine yapılan tarhiyatla ilgili olarak tebliğ tarihinden itibaren 30 gün içinde düzeltme talebinde bulunabilmektedir. İdarenin de 15 gün içinde bu talebi cevaplandırma zorunluluğu bulunmaktadır. Mükelleflerin vergi yargısına başvurabilmeleri ancak düzeltme talebinin reddi ya da 15 günlük cevap süresi içinde idare tarafından cevap verilmemesi koşuluyla, 30 günlük süre içinde mümkündür²⁸².

Diğer çözüm yolu olan hata düzeltme de ise vergilendirme ile ilgili işlemlerde ortaya çıkan hatalarda vergi idaresi bu hatayı her aşamada düzeltebilir. Ortaya çıkan hata mükellefin verdiği beyannameye matematiksel ve yazım hataları şeklinde vergilendirmeye ek bir tarhiyat gerektirir bir biçimde oluşmuş ise bu hatalar tanımlanarak içerisinde mükellefin başvuracağı ilgili birim ve gerekli bilgilerin yer

²⁷⁸Tahir Erdem, Amerika Birleşik Devletleri'nde Vergi Uyuşmazlıklarının Çözüm Yolları, https://www.vergisorumlari.com.tr/makale_login.aspx?makaleno=4549, (Erişim:12.03.2014)

²⁷⁹Nursel Özaktaş, "ABD'de Federal Gelir Vergisi, Vergi Teşkilatı, Vergi Uyuşmazlıklarının İdari ve Kazai Çözüm Yolları", İ.Ü İşletme Fakültesi Muhasebe Enstitüsü Yayınları, 1976, S:16, s.76.

²⁸⁰Özaktaş, a.g.e., s.78.

²⁸¹Kızılot, Kızılot, a.g.e., s.80.

²⁸²Kızılot, Kızılot, a.g.e., s.80.

aldığı bir yazım programı mükellefe gönderilir. Mükellefe indirim olanağı tanıyan işlemlerde hata yapılmışsa bu hatalar çeşitli şekillerde düzeltilir. Böylece düzeltme işlemi ile indirim, takas ve bir başkası tarafından yapılan hatalı işlemlerden mükellef korunmuş olur²⁸³.

Mükellefin bir diğer uzlaşma yolu olan cezada indirim kurumundan yararlanarak cezada indirim talebinde bulunup uyumsuzluk konusu vergi ve cezayı ödeyebilmesi dava yargıda görüşülünceye kadar her aşamada mümkündür, ABD vergi sisteminde bu konuda bir kısıt bulunmamaktadır²⁸⁴.

3.6.2. Fransa'daki Uygulama

Fransız Gelir İdaresinin (Fiscal Administration) misyonu: Ekonomiyi Fransız halkına sürekli gelişmeyi garanti edecek şekilde yönetmek, Fransız şirketlerinin gelişme potansiyellerini desteklemek ve ekonomik güvenliği sağlamak olarak belirlenmiştir. Bu misyonu yerine getirmek adına Maliye Bakanlığı'nın çeşitli birimlerinde Fransız Gelir İdaresi'nin modernizasyonu gündeme gelmiştir. Bu reform hareketleri; basitleştirme, şeffaflık, yeni teknolojilerin kullanımı, diyalog ve deneyim unsurlarına dayandırılarak, sosyal adaleti ve ekonomik gelişmeyi ilgilendiren kamu hizmetlerinin kalitesinde bir iyileşme sağlanmasının yanında yapılan bu reformun kamuoyunda tartışılmasının sağlanması da hedeflenmiştir²⁸⁵.

Vergi uyumsuzluklarının (contentieux fiscal) idari aşamada çözümü konusundaki uygulamalarıyla dünyada sembol bir ülke konumunda olan Fransa'da da uyumsuzlukların yargı aşamasına götürülmeden önce idari aşamada çözümlenmeye çalışılması zorunluluk olarak göze çarpmakta ve büyük oranda başarı sağlandığı görülmektedir.

Fransa'da mükellefler uyumsuzlukların idari aşamada çözümlenme yönelik teşebbüslerinin reddedilmiş olması şartıyla, verginin türüne ve uyumsuzluğun mahiyetine göre adli ya da idari yargı organlarına başvurabilmektedirler²⁸⁶.

²⁸³Saban, a.g.e., s.383.

²⁸⁴Kızılot, Kızılot, a.g.e., s.81.

²⁸⁵Gerçek, a.g.m., <http://www.muhasabetr.com/makaleler/004/>, (Erişim:26.11.2013)

²⁸⁶Kızılot, Kızılot, a.g.e., s.81.

Fransa’da, vergi uyuşmazlıklarının idari aşamada çözümünde başvurulan yollar²⁸⁷: pişmanlık (repentir), düzeltme (redressement), vergi ve cezada indirim (moderation), ve uzlaşma (transaction) olarak sayılabilir. Bu yollardan en etkin olanı ise uzlaşmadır.

Ülkede dolaylı vergi uyuşmazlıklarının %94’ü uzlaşma yoluyla idari aşamada çözüme kavuşturulmakta, ancak uzlaşma isteyen mükellefin kaçakçılık gibi bir faaliyette bulunması ya da suçlunun kendisine önerilen uzlaşma yolunu reddetmesi gibi durumlarda idarenin uzlaşma yoluna gitmesi mümkün olmamaktadır²⁸⁸.

Fransa’da uzlaşma kurumu sadece vergi cezalarında uygulanmaktadır. Verginin aslının uzlaşma konusu yapılması söz konusu değildir. Üzerinde uzlaşma yapılacak cezada ise herhangi bir miktar ya da tür sınırlaması bulunmamaktadır. Her türlü vergi cezasında uzlaşmaya gitmek mümkündür²⁸⁹.

Fransa’da ülkemizdeki uygulamaya benzer olarak dolaysız vergilerde, idari yolla cezanın bir kısmının affı ya da indirilmesi yani vergi borcunun terkinini (remise) ve vergi indirimi (moderation) uygulaması vardır. Bu yollar vasıtasıyla vergi aslının bir kısmının yargısal yolla kaldırılması sağlanır. Ancak bu yönteme başvurabilmek için mükellefin ödeme gücünün olmaması şartı aranmaktadır. Mükellefin ödeme gücünün olmadığı talebiyle yapılan başvuru istirhama dayalı başvuru (recours gracieux) olarak adlandırılır. Bu başvuru şeklinin kullanılmasında eşitlik ve tarafsızlığın sağlanabilmesi amacıyla 1977 tarihinde Mali Anlaşmazlıklar Komisyonu kurulmuştur²⁹⁰.

Fransa’da vergi uyuşmazlıklarının idari aşamada uzlaşma yoluyla çözümü, yalnız dolaysız vergilerde uygulanmak üzere mükellefin ödeme gücünün olmaması şartıyla, Danıştay (Conseil d’Etat), Yargıtay (Cour de Cassation) ve Sayıştay’ın (Cour des Comptes) uygun görüşleri alınarak Mali Anlaşmazlıklar Komisyonu’nun (Comitee du Contentieux Fiscal) kararı ile mümkün olmaktadır²⁹¹.

²⁸⁷Kızılot, Kızılot, a.g.e., s.73.

²⁸⁸Aynur Şahinok, “Her Yönüyle ve Mukayeseli Olarak Vergi Hukukunda Uzlaşma Müessesesi”, **Danıştay Tasnif Bürosu Yayınları**, 1978, S:26, s.206.

²⁸⁹Aksoy, a.g.e., s.112.

²⁹⁰Saban, a.g.e., s.375.

²⁹¹Yılmaz Budak, “Uzlaşma Kişiyeye Özel Vergi Affı mıdır?”, **Vergi Dünyası Dergisi**, 2006, S:304, s.15.

Fransa'da uzlaşma işlemleri Eyalet Uzlaşma Komisyonları (Code General des Impots, CGI) tarafından yürütülmekte olup, uzlaşmaya ilişkin talep, verginin tarh edildiği yerdeki vergi dairesi müdürüne yapılmaktadır. Uzlaşmanın sonucu bir tutanakla tespit edilir. Bu tutanağın taraflara yüklediği sorumluluklar ise şöyledir: İdare bu tutanakla uzlaşılan konu ile ilgili incelemeyi durdurmayı, mükellef ya da ceza muhatabı da kararlaştırılan vergi cezasını yargıya yansıtmadan ödemeyi bu tutanakla taahhüt etmiş olur. Ayrıca Fransa'da vergi inceleme elemanı ile mükellef arasında tarihyattan önce, mükellefin istemesi halinde ön uzlaşma adı verilen bir düzenleme de bulunmaktadır²⁹².

Fransa'da uzlaşma dışında kalan idari çözüm yollarından birisi de hatalı işlemin düzeltilmesidir. Eğer bir mükellef vergilendirme işlemi sonucu kendisine yapılan tebligat ile yapılan işlemin hatalı olduğunu düşünüyor ise hatalı işlemin kaldırılması için idareye sözlü ya da yazılı olarak başvurabilir. Vergi idaresi mükellefin bu talebini haklı görürse hatalı işlemi düzeltir, haklı bulmazsa vergi dairesi müdürünün düzeltmenin yapılmaması yönündeki kararı üzerine mükellefe yargı yolu açılmış olur²⁹³.

Fransa'da düzeltme yolunda her türlü hata için dört yıllık zaman aşımı süresi tanınmıştır. Fransız vergi idaresi düzeltme talebine 6 ay içinde cevap verebilmektedir. Mükellef kendisine verilen cevap tarihinden itibaren 2 yıl içinde yargı yoluna başvurabilir²⁹⁴. Fransız vergi sisteminde mevcut sürelerin oldukça geniş tutulduğu göze çarpmaktadır.

Fransız mükelleflerin diğer iki idari çözüm yolundan birisi olan cezalarda indirim uygulamasından faydalanabilmesi için; zor durumda ya da ödeme zorluğu içinde bulunmaları gerekmektedir. Ayrıca bu yol sadece dolaysız vergilerde uygulanabilmekte ve uyuşmazlığın her aşamasında talep edilebilmektedir.

Diğer idari çözüm yolu olan pişmanlıktan faydalanabilmenin ise iki temel şart vardır bunlar: Eyalet Uzlaşma Komisyonu'nun 1649'uncu maddesine göre,

²⁹²Kızılot, Kızılot, a.g.e., s.74.

²⁹³Saban, a.g.e., s.383.

²⁹⁴Oto, a.g.m., s.75.

mükelleflerin ayda %0.75 oranında belirlenmiş olan pişmanlık zammını ödemeyi kabul etmeleri ve daha önce haklarında bir ihbar yapılmamış olmasıdır²⁹⁵.

3.6.3. İngiltere'deki Uygulama

Eski çağlarda devleti temsil etme kudretine sahip kralların ve hükümdarların John Marshall'a ait: "Devletin sınırsız vergileme gücü ve yetkisi, bireylerin iktisadi faaliyetlerini tahrip etme gücüne sahiptir." sözünü doğrularcasına vergileme yetkilerini keyfi uygulamalara çevirmeleri halkların tepkisine sebep olmuştur. Ağır ve adaletsiz şekilde üzerlerine yüklenen vergiler altında ezilen halklar, "temsilsiz vergileme olmaz" ilkesini daha yüksek sesle dile getirerek vergilerin ancak halkı temsil eden parlamentonun izni ve onayı ile konulması halinde adil ve meşru bir hal alabileceğini öne sürmüş ve bunun mücadelesini vermiştir. Bu mücadelelerin bir sonucu olarak ortaya çıkan 1215 tarihinde İngiltere Kralı Yurtsuz John'a karşı bazı derebeylerinin ilan ettiği Magna Carta Libertatum (İngiliz Haklar Bildirgesi) bugün elimizde bulunan ilk yazılı özgürlük bildirgesi olarak kabul edilir ve bu bildiriyle vergileme yetkisinin kralın elinden alınarak o dönemde Krallık Toplu Meclisi olarak adlandırılan bir tür parlamentoya verildiği görülür²⁹⁶.

Tarihi bu kadar eskilere dayanan İngiliz vergileme sistemi içinde yer alan İngiliz Gelir İdaresi'nin kuruluşu da 1665'lere kadar uzanır. İkinci İngiliz-Hollanda savaşının finansmanı için özel bir Vergi Kurulu oluşturulması sonucu toplanan vergilerin tahsilatının kontrolünü sağlamak adına merkezi bir örgütlenmeye ihtiyaç duyulmuş ve bu gelişmeler İngiliz Gelir İdaresi'nin (Inland Revenue) oluşmasına zemin hazırlamıştır²⁹⁷.

İngiliz Gelir İdaresi mükelleflerin ve çalışanlarının görüşlerini dikkate alarak hazırladığı misyonunu, 1 Nisan 1999 tarihinde Mükellef Hakları Bildirgesi (Charter for Taxpayers) metni olarak ilan etmiştir. Bu metinde vergi mükellefleri müşteri olarak isimlendirilmiş olup, İngiliz Gelir İdaresinin amacı, onlara etkin, verimli ve adil hizmet sunmak olduğu açıklanarak mükelleflere sunulacak hizmetin standartları, hangi konularda idarenin yardım ve desteğini alabilecekleri, dilek ve şikâyetlerini ne şekilde

²⁹⁵Kızılot, Kızılot, a.g.e., s.75.

²⁹⁶Coşkun Can Aktan, "Vergileme Yetkisinin Sınırlandırılması Ve Anayasal Vergi Düzeni", http://www.vergisorumlari.com.tr/makale_login.aspx?makaleno=2961, (Erişim:26.11.2013)

²⁹⁷http://en.wikipedia.org/wiki/Inland_Revenue, (Erişim: 26.11.2013)

işleme koyabilecekleri tespit edilmiştir. Sunulan hizmetlerin kalitesinin artırılması amacıyla ulusal ve bölgesel anketler düzenlenerek mükelleflerin önerileri ve şikâyetleri fazlaca dikkate alınmaya çalışılmıştır²⁹⁸.

İngiltere’de de ülkemizde olduğu gibi vergi uyuşmazlıkları idari ve yargı aşamasında olmak üzere iki şekilde çözümlenebilmektedir ancak İngiltere’de de uyuşmazlığın yargı organlarına taşınmadan önce idari aşamada çözüm yollarının aranması şartı vardır. Ülkemizden farklı olarak İngiliz sisteminde uyuşmazlıklar idari yargı organlarında değil adli yargı organlarında çözüme kavuşturulmaktadır.

İngiliz sistemindeki temel anlayış uyuşmazlığın daha ortaya çıkmadan engellenmesi, bu durumun sağlanamaması koşulu altında idari yollara başvurulması esasına dayanır. İngiltere’de diğer ülkelere kıyasla vergi uyuşmazlıkları çok daha düşük gözlemlenmektedir, bu durumun açıklayıcısı niteliğinde olan gerekçeler²⁹⁹:

- Vergilemenin çok eski bir geçmişe sahip olması,
- İyi organize edilmiş bir vergi idaresinin tesis edilmiş olması,
- Vergi idaresinin vergi alacağını tespit ederken ve uyuşmazlığı çözerken cezayı ikinci plana itmesi ve asıl amacının vergi almak olması,
- Servet beyanı ve servetin takip-kontrolünün önemli bir ölçüde sağlanmış olması,
- Defter ve belge tutma yönteminin mükelleflerde yerleşmiş olmasıdır.

Yukarıda sayılan geçerli sebeplerden dolayı İngiltere’de idare ile mükellef arasında oluşan vergi uyuşmazlıklarının çok büyük bölümü idari çözüm yollarından uzlaşma yoluyla çözüme kavuşturulmaktadır, çok az sayıda uyuşmazlık vergi yargısına intikal etmektedir.

İngiliz sisteminin işleyişini kısaca özetleyecek olursak; mükelleflerin verdikleri beyannamelere dayalı olarak yapılması gereken tarhiyat işlemlerinde verilen beyannameleri incelemekle yükümlü olan müfettişler ortalama 3 aylık bir süre zarfında mükellef beyannamelerini inceler ve tespit edilen eksik ya da hatalar dolayısıyla mükellef veya mali müşavirlerle görüşmeler yaparak bunları giderirler. İngiltere’de oluşabilecek uyuşmazlıkların çok büyük bir kısmı bu aşama yok olmaktadır. İyi niyetli

²⁹⁸Gerçek, a.g.m., <http://www.muhasabetr.com/makaleler/004/>, (Erişim:26.11.2013)

²⁹⁹Kızılot, Kızılot, a.g.e., s.75-76.

mükelleflere idarece tanınan bu esnek vergileme anlayışı sayesinde mükellefler idarenin ceza kesme yaklaşımından uzak olduğunu gördüklerinden vergilemede idareye kolaylık göstermektedir. Müfettişlerin hazineci yaklaşımdan uzak tutumları ve vergileme sürecinde mükellef yanlısı tavır ve davranışları oluşabilecek uyuşmazlıkların karşılıklı anlaşma yoluyla çözümlenmesine zemin hazırlamaktadır.

İngiltere’de işleyen bu barışçıl sisteme rağmen tarafların idari yollarla vergi ve cezanın miktarı konusunda uzlaşmaya varamamaları durumunda izleyecekleri hiyerarşik yargısal düzen ise şöyledir: Öncelikle bölgenin önde gelen iş adamlarından ve idarenin temsilcilerinden oluşan Commissioner of Inland Revenue olarak adlandırılan özel bir komisyona gidilir. Bu komisyonun yanında olayları daha hukuki inceleyen Special Commission of Inland Revenue adında ve sadece Londra’da bulunan bir komisyon daha vardır. Adı geçen komisyonlarda anlaşmaya varamayan taraflar sırasıyla High Court diye anılan yüksek mahkemeye, Court of Appeal denen temyize ve son olarak çok özel durumlarda House of Lords olarak adlandırılan Lordlar Kamarası Mahkemesi’ne başvurabilirler³⁰⁰.

3.6.4. Almanya’daki Uygulama

Vergi uyuşmazlıklarının idari aşamada çözümünde diğer gelişmiş ekonomilerde olduğu gibi Almanya’da da öncelikle idari yollara başvurulması gerekmektedir. Mükelleflerin yargı yoluna başvurabilmeleri idari yollardan çözümün aranması ve idarenin bu başvuruları reddetmesi koşuluna bağlanmıştır. İzlenen bu politika sayesinde Almanya’da ortaya çıkan vergisel uyuşmazlıkların yargı yoluna götürülmesine gerek kalmadan barışçıl yollarla çözümü öngörülmüştür.

Almanya’da vergi uyuşmazlıkları mükellef ile vergi idaresi arasında görüşmeler yapılarak çözümlenmeye çalışılması esası geçerlidir. Mükelleflerin idari aşamada vergi uyuşmazlığını çözümlenebilmek amacıyla başvurabileceği yollar ise: vergi ve cezada indirim, itiraz, düzeltme ve idari uyuşmazlık olarak sayılabilir. Dikkat edilirse ülkemizde ve diğer ülkelerde idari çözüm yollarının en etkin uygulandığı alan olan uzlaşma kurumuna Alman vergi sisteminde yer verilmemiştir.

³⁰⁰Kızılot, Kızılot, a.g.e., s.76-77.

Türk vergi hukuku sisteminde yer alan uzlaşma kurumuna modellik eden Alman uzlaşma uygulaması “verginin yasallığı ilkesini zorlayan bir kurum” olarak 1977 yılında anayasaya aykırı olduğu gerekçesiyle Anayasa Mahkemesi tarafından kaldırılmıştır³⁰¹.

Uzlaşma, Alman vergi hukukunda kanunlarla düzenlenmiş bir kurum değildir. Federal Mali Mahkeme'nin vermiş olduğu, mali idare ile mükellef arasında yapılan anlaşmaların her iki tarafı da bağladığı yönündeki kararları nedeniyle uzlaşma, yukarıda da değinildiği gibi Almanya'da kanuni dayanağı olmayan ancak fiilen uygulanan bir kurum haline gelmiştir³⁰².

Alman vergi hukuku sisteminde uzlaşma yerine “vergi işlerinde uzlaşma” kelime grubu tercih edilir. Bu deyimle kastedilen ise vergilendirme işlemi sırasında vergi idaresi ile mükellef arasında ortaya çıkan vergi uyuşmazlığının, taraflar arasında bir anlaşma ya da uyuşma sağlanacak biçimde idare tarafından çözümlenmesidir³⁰³.

Alman vergi uygulamalarında uzlaşma ülkemizdeki ve diğer yabancı ülke uygulamalarından farklıdır. Uzlaşma kurumu Alman vergi kanunlarında yer almamasına rağmen uygulamada uzlaşma olarak kabul edilebilecek bazı örnekler göze çarpmaktadır. Vergi incelemesi sonrası yapılan ikinci ve son konuşma (schlussbesprechung) bunlardan birisidir. Almanya'da vergi incelemesi sonucu mükellefle bir konuşma gerçekleştirilir. İlk konuşma (besprechung) olarak adlandırılan bu görüşmede vergi matrahı üzerinde anlaşılabilir ise ikinci konuşmaya geçilir, bu aşamada mükellefe belli bir süre verilir ve sorunlar bildirilir mükellefin ikinci görüşmeye hazırlanması istenir. Vergi denetiminin bu son aşaması sırasında mükellef ile anlaşmaya varılması Alman vergi hukukunda uzlaşmanın esasını oluştururken vergi uyuşmazlığının da yargısal yollara intikalini engelleyerek idari aşamada çözümlenmesini sağlamaktadır³⁰⁴.

Almanya'da idari çözüm yollarından birincisi, itirazdır. Mükellefler, itirazlarını doğrudan vergi dairesine yaparlar. Mükellefin itirazını alan vergi dairesi mükellefin itirazını yerinde ve haklı bulursa, yapılan vergi tarhiyatını terkin eder. Böylelikle uyuşmazlık bu aşamada son bulmuş olur ancak vergi dairesi itirazı yerinde ve haklı

³⁰¹ Armağan, a.g.m., s.176.

³⁰² Özyer, a.g.e., s.898.

³⁰³ Kızılot, Kızılot, a.g.e., s.78.

³⁰⁴ Şahinok, a.g.m., s.218-219.

bulmazsa, mükellefe bu durum delil ve hükümleriyle birlikte bir yazı ile bildirilir. İtirazı kabul görmeyen mükellef, ya itirazında direnir ya da itirazını geri alır. Mükellef, itirazında direnirse, mükelleften yeniden bilgi istenir veya bilgi istenmeden hemen karar verilir ve mükellefe bu durum tebliğ edilir³⁰⁵.

Almanya'da vergi uyuşmazlığının idari aşamada çözüm yollarından ikincisi vergi ve cezada indirimdir. İdare vergi mükellefi tarafından beyan edilen ya da defter ve belgelere göre saptanan matrahı indirebilme yetkisini Alman Vergi Usul Kanunu'nun 131. maddesinden almaktadır. Vergi dairesi, mükellefin içinde bulunduğu genel durumu ve koşulları dikkate alarak matrahtan belli bir miktar indirim yapabilir veya matrahı oluşturan gelir unsurlarından bazılarını dikkate almayarak matrahı yeniden belirleyebilir³⁰⁶. Ayrıca tahsil yapmaya yetkili vergi dairesinin, hem verginin aslında hem de cezada indirim yapma yetkisi bulunmaktadır. Bu söz konusu indirimde vergi dairesi herhangi bir oranla sınırlı değildir, suçun işlenme şekline, mükellefin durumuna göre uyum görülürse tamamını kaldırabilir³⁰⁷.

Alman vergi hukuku içinde yer alan bir diğer idari çözüm yolu düzeltme (abgabenordnung) kurumudur. Düzeltme kurumu, kaldırma (aufhebung), geri alma (rücknahme), iptal (widerruf), değiştirme (änderung) olmak üzere dört ayrı alt kavramı içermektedir³⁰⁸.

3.7. Düzeltme Yoluyla Giderilen Vergi Hatalarının Taraflar Açısından Sonuçları

Vergi hatalarından kaynaklanan uyuşmazlıkların düzeltme yoluyla idari aşamada çözüme kavuşturulmasının mükellefler ve idare açısından sonuçlarını şu şekilde sıralamak mümkündür³⁰⁹:

- Uyuşmazlığın sona ermesi açısından bakıldığında, mükellefler üzerindeki söz konusu vergi ve cezaya ilişkin huzursuzluklar son bulmuş olmakta, idare de söz

³⁰⁵Oto, a.g.m., s.76.

³⁰⁶Şahinok, a.g.m., s.220.

³⁰⁷Kızılot, Kızılot, a.g.e., s.78.

³⁰⁸Kızılot, Kızılot, a.g.e., s.79.

³⁰⁹Kızılot, Kızılot, a.g.e., s.155-156.

konusu uyuşmazlığın yargıya taşınmadan çözülmesinden dolayı mevcut uyuşmazlıkla daha fazla uğraşmak durumundan kurtulmuş olmaktadır.

- Uyuşmazlığın idari aşamada çözülmesi mükellef ve idareyi emek ve zaman kaybından kurtarmaktadır. Uyuşmazlığın sürmesi durumunda her iki tarafında çeşitli giderlere katıldığı ve uyuşmazlığın her aşamasında maliyetlerin arttığı göz önüne alındığında uyuşmazlığın bir an önce çözülmesi taraflar açısından yararlı olmaktadır.
- Uyuşmazlıkların idari aşamada çözümlenmesinin mükellefler açısından doğurduğu bir diğer sonuç tecil faizi ile ilgilidir. Zira uyuşmazlıkların dava konusu yapılarak yargı kanalına taşınması ve sonuçta mükelleflerin bu davaları kısmen ya da tamamen kaybetmeleri durumunda belirlenen faizi ödemekle yükümlü olduklarını unutmamaları gerekmektedir.
- Çalışmanın daha önceki bölümlerinde değinildiği gibi vergileme esnasında yapılmış olan bir hatanın mükelleflerin yazılı beyanı ile veya idarece ortaya çıkarılıp düzeltilmesi olanaklıdır. İşte hataların idarece ortaya çıkarılıp düzeltilmesi, mükellefe yargı yolunun zorunlu tutulmaması sonucu idare mükellefler üzerinde güven duygusu inşa etmiş olmaktadır.

SONUÇ ve ÖNERİLER

İnsan unsurunun bulunduğu her yerde hatanın olması muhtemeldir. Vergi konusunda da bir tarafta mükellef ya da vergi sorumlusu, diğer tarafta vergi idaresi görevlileri olduğundan sonuç olarak hataların yapılması kaçınılmazdır. Vergi hatası; fazla veya eksik vergi istenmesi ya da alınması olarak vergilendirme işlemlerinin tarh, tebliğ, tahakkuk ve tahsil aşamalarının herhangi birinde ortaya çıkabilir, mükellef ya da vergi idaresi lehine ya da aleyhine olabilir.

Toplumsal düzen içinde bireyler ve bireylerin kurdukları kurumlar arasında ortaya çıkan toplumsal ilişkilerin, her zaman düzen içinde işlemesi ve bu karşılıklı ilişkinin sorunsuz devam etmesi olanaklı değildir. Bazı durumlarda taraflar arasında uyuşmazlıkların olduğu görülmektedir. Ortaya çıkan uyuşmazlıkların çözümü için öngörülmüş iki yol bulunmaktadır bunlar; idari ve yargısal çözüm yolları olarak adlandırılırlar.

Çalışmamızın konusunu oluşturan vergi hataları ve düzeltilmesi usulü Vergi Usul Kanunu kapsamında, vergilemenin tarafları olan idare ve mükellefler arasında ortaya çıkan vergi ihtilaflarının idari aşamada çözümlenmesi usullerinden biri olup; gerek vergi mükellefine, gerekse vergi idaresine çeşitli imkân ve faydalar sağlayan barışçıl yöntemlerden birisidir. Ancak sadece idari bir yol olmakla kalmayıp, yargısal yolla da ilişki kurmaktadır.

Vergi hatası bulunan vergilendirme işlemlerinin yargı yoluna gidilmeden idari aşamada çözüme kavuşturulması esasına dayanan vergi hataları ve düzeltme kurumunun temelleri vergi mevzuatımızda oldukça eski zamanlarda atılmıştır. Çeşitli kanunlarda 1934 yılından beri maddi hata kavramı kullanılmakta ve hatanın düzeltilmesi gerektiği hükmü yer almaktadır. Bunun yanında 12.03.1939 tarihli 3692 sayılı Vergilerde İtiraz ve Temyiz Usullerine ve Mercilerine ve Vergi İhbarnamelerinin Tebliğ Suretine Dair Kanun'da vergi hataları ve düzeltme kurumunun işleyişine ilişkin ilk düzenlemeler yer almaktadır. Ancak, "Vergi hatalarını düzeltme" başlığına ilk kez 5432 sayılı kanunda yer verilmiştir. Daha sonra 1961 yılında kabul edilen 213 sayılı Vergi Usul Kanunu'nda bu başlık "Vergi hatalarını düzeltme ve reddiyat" olarak değiştirilmiş ve yapılan değişiklikler ile bugünkü halini almıştır.

Düzeltilerek ortadan kaldırılabilecek olan vergi hataları Vergi Usul Kanunu'nun 116-118. Maddelerinde sınırlı olarak sayılmış bulunmaktadır. Vergi hatasının açık, ilk bakışta anlaşılabilen ve yoruma gerek olmayan niteliklerde olması ve sebebinin bilinmesi gerekmektedir. Vergi hatasının düzeltilmesine ilgili vergi dairesi müdürü karar verir. Eğer vergilemede bir hata olduğu tespit edilirse bu hata düzeltme fişine dayanılarak düzeltilir. İdare tarafından re'sen ya da mükellefin yazılı talebi ile düzeltme yapılması mümkün olmaktadır. Düzeltme mercii talebi yerinde gördüğünde düzeltmenin yapılmasını emreder, yerinde görmediğinde ise durum mükellefe bildirilir. Düzeltme talebinin reddedilmesi sonucunda vergi mahkemesinde otuz günlük dava açma süresi içinde ve dava açma süresi dışında yapılması gereken farklı durumlar vardır. Düzeltmenin yapılabilmesi için belirtilen 5 yıllık zamanaşımı süresinin her durumda dolmamış olması gerekir.

Yukarıda genellikle çalışmamda da ele alınarak açıklanmaya çalışılan konulara değinilmiş ve aşağıda vergi hatalarının düzeltilmesi esnasında uygulamada karşılaşılan bazı farklılıklara, yasal hükümlerde göze çarpan eksikliklere ve vergi kanunlarında net olarak açıklanmamış yoruma açık bazı durumlardan dolayı karşılaşılan sorunlara değinilecektir.

Bu sorunlardan ilki, hukuki uyuşmazlık ve vergi hatası ayırımının yapılması sırasında ortaya çıkmaktadır. Düzeltme kurumu yardımı ile giderilebilecek hatalar VUK'un 117. ve 118. maddelerinde sayılmıştır. 117. maddede vergilendirme hatalarına göre tespiti daha kolay olan hesap hataları, 118. maddede de hesap hatalarına oranla yoruma daha fazla açık olan ve bu sebeple de hukuki uyuşmazlıklarla karıştırılmaya daha müsait olan vergilendirme hataları sayılmıştır. Bu noktada hata olduğu düşüncesiyle düzeltme yoluna başvuru ancak hukuki uyuşmazlık olduğu için idare tarafından reddedilen mükellef taleplerinde dava açma süresinin geçirilmesi halinde hak kayıpları yaşanabilmektedir. Bu tür mağduriyetlerin yaşanmaması için mükelleflerin öncelikle tereddüt edilen durumun bir vergi hatası mı yoksa hukuki uyuşmazlık durumu mu olup olmadığı kesin olarak belirlemeleri ve buna göre hareket etmeleri kendileri açısından faydalı olacaktır.

Düzeltme hükümleri çerçevesinde giderilebilecek vergi hataları kanunda açıkça ve tek tek sayılmış olmasına rağmen, uygulama esnasında hukuki uyuşmazlıklarla

karıştırılabilmektedir. Bu durumlarda hangi sakatlığın vergi hatası, hangisinin hukuki uyumsuzluk niteliğinde olduğu, daha çok verilen yargı kararları ile belirlenmektedir. Bu durumun sebebi de yalnızca idarece re'sen düzeltilebilecek olan hataların açık ve mutlak şekilde belirli olması; diğer olaylarda ortada vergi hatası olup olmadığının kesin çizgilerle ayrılamıyor olmasıdır. Ancak bu yargı kararları içinde de bir tutarlılık olmadığı görülmektedir. Benzer olaylarda Danıştay dairelerinin farklı kararlar aldığı ve vergi mükellefleri açısından adaletin sarsıldığı gözlemlenmiştir. Danıştay daireleri arasında içtihatların birleştirilmesi yoluna gidilerek bu farklı uygulamaların önüne geçilmesi bir zorunluluk olarak göze çarpmaktadır. Ayrıca vergi hatası-hukuki uyumsuzluk ayrımının daha yeterli olacak biçimde kanun hükümlerinde kesin hatlarla birbirinden ayrılması da mevcut sorunun çözümüne yönelik olarak alınabilecek bir tedbirdir.

Vergi hatalarının ortaya çıkması halinde mükellefin, vergi idaresine vergi hatasının düzeltilmesi amacı ile başvurusunun reddi sonucunda açılacak davanın; vergi mahkemesinde dava açma süresi içinde düzeltme talebinde bulunulması ile ilgili olarak düzenleme Vergi Usul Kanunu'nda bulunmamaktadır. VUK'taki bu boşluk İYUK'un 11. maddesinde yer alan üst makamlara başvuru yolunu düzenleyen maddesiyle giderilmeye çalışılmaktadır ancak bu maddeye dayanarak üst makamlara yapılan başvurunun dava açma süresini durdurup durdurmayacağı konusunda da Danıştay'ın ilgili dairelerinin görüşlerinin farklı olduğu görülmektedir.

Yukarıda sözü edilen sorunun temel sebebi VUK ve İYUK'ta vergi uyumsuzluklarının çözümü ile ilgili olarak aynı konulara yönelik fakat birbirleri ile uyumsuz olan hükümler bulunmasıdır. VUK bir idari usul kanunu iken İYUK ise yargılama usul kanunudur. Bu sorunun çözümüne ilişkin önerimiz; idari başvuru ile ilgili hükümler içeren VUK'un bu konuda geçerli olmasıdır. Ancak görüldüğü gibi İYUK'un 10. ve 11. maddeleri idari usulle ilgili süre hükümleri içermekte ve bu da uygulamada ikiliğe neden olmaktadır. Dolayısıyla bu iki kanunun uyumlu hale getirilmesinin bu soruna kesin çözüm üretmesi mümkün görünmemektedir, kanımızca yapılması gereken uygulama; düzeltme yolu ile ilgili tüm hükümlerin Vergi Usul Kanunu çatısı altında toplanmasıdır.

Çalışma konumuz olan vergi hataları ve bu hataların düzeltilmesi kurumu çalışmanın son bölümünde de değinildiği üzere mükellef ve idareye birtakım faydalar sağlamaktadır. Taraflar açısından en temel faydasının; uyuşmazlıkların yargı yoluna başvurulmadan idari aşamada çözülmesi sebebiyle her iki tarafında enerjisinin boşa harcanmasının önlenmiş olduğu söylenebilir. Bu bağlamda uyuşmazlıkların çözümünde faydalı olduğuna inandığımız vergi hataları ve düzeltme kurumunun daha etkin kullanılması gerektiği kanaatindeyiz. Daha önce de değindiğimiz gibi vergi sistemimizin doğrudan yargı yolunu açık bırakması yerine vergi hatalarıyla ilgili ancak idareye başvuru yapıldıktan ve bu başvurular neticesinde bir sonuç alınamaması durumundan sonra yargı yolunun kullanılabilmesine olanak sağlayan bir düzenlemenin yapılmasını önermekteyiz.

Diğer taraftan vergi hatalarının düzeltilmesinde tek yetkili olarak vergi dairesi müdürlerinin görevlendirildiği görülmektedir. Mevcut iş yükleri göz önüne alındığında ve sürekli gelişen ve değişen vergi mevzuatlarının takibi esnasında tek bir kişinin bu görevi üstlenmesinin birtakım sakıncalara sebebiyet verebileceği kanaatini taşımaktayız. Bunun yerine illerin büyüklüğüne ve iş yüklerine göre belirlenebilecek kurul ya da komiteler eliyle bu düzeltmelerin yapılmasının daha sağlıklı sonuçlar doğuracağını düşünmekteyiz.

Sonuç olarak; vergi hatası ve düzeltme kurumunun oluşan uyuşmazlıkları çözmede yargı yoluna göre daha kolay, masrafsız ve zaman tasarrufu sağlayan bir yol olduğu açıktır. Ancak gerek vergi sistemimizin genelinde gerekse Vergi Usul Kanunu'nda yer alan bazı eksik düzenlemeler sonucu bu kurumdan yeterince istifade edilemediği görülmektedir. Yukarıda değinmeye çalıştığımız gerekli yasal düzenlemeler yapılarak düzeltme kurumunun etkin olarak kullanılmasının mevcut uyuşmazlıkları gidermede ve sağlıklı bir vergilendirme yapılmasında hayati öneme sahip olduğunu düşünmekteyiz.

KAYNAKÇA

1.KİTAPLAR

- AKDOĞAN, Abdurrahman: **Kamu Maliyesi**, Gazi Kitabevi, Ankara, 2006.
- AKDOĞAN, Abdurrahman: **Türk Vergi Sistemi ve Uygulaması**, Gazi Kitabevi, Ankara, 2004.
- AKSOY, Şerafettin: **Vergi Yargısı ve Türk Vergi Yargısı Sistemi**, Filiz Kitapevi, İstanbul,1995.
- ARSLAN, Mehmet: **Vergi Hukuku**, Yaklaşım Yayınları, Ankara, 2006.
- ARSLAN, Mehmet: **Vergi Hukukunda Zamanaşımı**, Yaklaşım Yayınları, Ankara, 2007.
- BİLİCİ, Nurettin: **Vergi Hukuku**, 13. Baskı, Seçkin Yayınları, Ankara, 2006.
- CANDAN, Turgut: **Vergilendirme ve Uzlaşma Yöntemleri**, 2.Baskı, Maliye ve Hukuk Yayınları, Ankara, 2006.
- COŞKUN, Sabri; KARYAĞDI, Müjgan: **İdari Yargılama Usulü**, Seçkin Yayıncılık, Ankara, 2001.
- DOĞAN, D.Mehmet: **Büyük Türkçe Sözlük**, İz Yayıncılık, İstanbul, 1996.
- DOĞRUYOL, Celal: **Vergi Hukuku**, Savaş Yayınevi, Ankara, 2006.
- EDİZDOĞAN, Nihat; TAŞ, Metin; ÇELİKKAYA, Ali: **Vergi Ceza ve Yargılama Hukuku**, Ekin Basım Yayın Dağıtım, Bursa, 2007.
- ERGINAY, Akif: **Kamu Maliyesi**, 13. Baskı, Savaş Yayınları, Ankara, 1990.
- EROĞLU, Nurettin: **Açıklamalı ve İçtihatlı Vergi Usul Kanunu**, Sözkesen Matbaası, Ankara, 1995.
- GÖZLER, Kemal: **İdare Hukukuna Giriş (6.Baskı)**, Etkin Kitabevi, Bursa, 2007.
- GÜNDAY, Metin: **İdare Hukuku**, 8. Baskı, İmaj Yayıncılık, Ankara, 2003.

Hesap Uzmanları Derneği, **Denetim İlke ve Esasları**, 3. Baskı, İstanbul, 2004.

KANETİ, Selim: **Vergi Hukuku**, 2.Baskı, Filiz Kitabevi, İstanbul, 1989.

KARAKOÇ, Yusuf: **Vergi Uyuşmazlıklarının Çözüm Yolları**, Yetkin Yayınları, Ankara, 2004.

KOCAHANOĞLU, Osman Selim: **Vergi Uyuşmazlığı ve İdari Uyuşmazlıklar**, Maliye Bakanlığı Yayınları, İstanbul, 1982.

KIRBAŞ, Sadık: **Vergi Hukuku**, Siyasal Kitabevi, Ankara, 2006.

KIZILOT, Şükrü; KIZILOT Zuhâl: **Vergi İhtilafları ve Çözüm Yolları**, Yaklaşım Yayıncılık, Ankara, 2005.

KIZILOT, Şükrü; ŞENYÜZ, Doğan; TAŞ, Metin; DÖNMEZ, Recai: **Vergi Hukuku**, Yaklaşım Yayıncılık, Ankara, 2007.

KUMRULU, Ahmet: **Vergi Hataları ve Düzeltme-Vergi Uygulamaları**, Anadolu Üniversitesi AÖF Yayınları, Eskişehir, 1992.

MUTLUER, M. Kamil: **Vergi Genel Hukuku**, 2. Baskı, İstanbul Bilgi Üniversitesi Yayınları, İstanbul, 2008.

OKTAR, S. Ateş: **Vergi Hukuku**, Türkmen Kitabevi, İstanbul, 2010.

ÖNCEL, Mualla; KUMRULU, Ahmet; ÇAĞAN, Nami: **Vergi Hukuku**, Turhan Kitabevi, Ankara, 1988.

ÖZBALCI, Yılmaz: **En Son Kanun Değişiklikleri ile Vergi Usul Kanunu Yorum ve Açıklamaları**, Oluş Yayıncılık, Ankara, 2007.

ÖZBALCI, Yılmaz: **Vergi Davaları**, Ankara, Oluş Yayıncılık, 2006.

ÖZYER, Mehmet Ali: **Açıklama ve Örneklerle Vergi Usul Kanunu Uygulaması**, Hesap Uzmanları Derneği Yayınları, Ankara, 2004.

PEHLİVAN, Osman: **Vergi Hukuku**, Derya Kitabevi, Trabzon, 2003.

SABAN, Nihal: **Vergi Hukuku**, Beta Yayınları, İstanbul, 2009.

ŞEKER, Nezh Hukuksal Yapısıyla Vergi İncelemesi, Beta Yayınları, 1. Baskı, İstanbul, 1994.

ŞENYÜZ, Doğan: Vergi Hukuku Genel Hükümler, Ekin Kitabevi, Bursa, 2006.

TAŞ, Metin: Vergi Uyuşmazlıklarının İdari ve Yargısal Çözüm Yolları, Ekin Kitabevi Yayınları, Bursa, 1997.

TEKİN, Fazıl; ÇELİKKAYA Ali: Vergi Denetimi, Seçkin Yayınları, Ankara, 2007.

TOSUNER, Mehmet; ARIKAN, Zeynep: Türk Vergi Yargısı, Neşa Ofset, İzmir, 2008.

TURHAN, Salih: Vergi Teorisi ve Politikası, Filiz Kitabevi, İstanbul, 1998.

ULUATAM, Özhan: Kamu Maliyesi, İmaj Yayınevi, Ankara, 2001.

ULUATAM, Özhan; METHİBAY, Yaşar: Vergi Hukuku, Yenilenmiş Beşinci Baskı, İmaj Yayınevi, Ankara, 2001.

UYSAL, Ali; EROĞLU, Nurettin: Açıklamalı ve İctihatlı Vergi Usul Kanunu, Sözkese Matbaası, 3.Baskı, Ankara, 2005.

ÜREL, Gürol: Güncel Vergi Usul Kanunu Uygulaması, Yaklaşım yayınları, Ankara, 2003.

YAŞİN, Mehmet: Türk Vergi Yargısı ve Vergisel Uyuşmazlıkların Dava Yoluyla Çözümü, Yaklaşım Yayıncılık, Ankara, 2006.

YILMAZ, Ejder: Hukuk Sözlüğü, Genişletilmiş Beşinci Baskı, Yetkin Yayınları, Ankara, 1996.

II. MAKALELER

AKKAYA, Mustafa. "5736 Sayılı Kamu Alacaklarının Uzlaşma Usulü İle Tahsili Hakkındaki Kanun'un Kapsamına İlişkin Bir Görüş", *Yaklaşım Dergisi*, S:185, 2008.

AKKURT, M. Nedim: "Vergi Hatalarının Düzeltilmesi ve Yargıya Geçiş", *Mükellefin Dergisi*, S:120, 2002.

ARICA, Mehmet Nadir: “Mükellef ve Vergi Sorumlularının Muhatap Olabilecekleri Vergi Hataları-9”, **Maliye ve Sigorta Yorumları**, S:543, 2010.

ARMAĞAN, Ramazan: “Vergi Uyuşmazlıklarının Çözümünde Uzlaşma Müessesesi ve Isparta İline İlişkin Bir Değerlendirme”, **Maliye Dergisi**, S:153, 2007.

ASLAN, Memduh: “Türk Vergi Sisteminde Cezai Yaptırımların Etkinliği”, **Maliye ve Hukuk Yayınları**, S:82, 2008.

BAHTİYAR, Mustafa: “Vergi Uyuşmazlıklarının Hukuki Niteliği”, **Yaklaşım Dergisi**, S: 137, 2004.

BAŞTUĞ, Ayşe Gezer: “Damga Vergisinin Vergi Usul Kanununda Yer Alan Vergi Hatalarını Düzeltme ve Reddiyat Hükümlerinden Yararlanması”, **Vergi Sorunları Dergisi**, S:258, 2010.

BAYRAKLI, H. Hüseyin: “Vergi Yargılama Hukuku”, **Afyon Kocatepe Üniversitesi Yayınları**, S:11, 1998.

BOZDAĞ, Ahmet: “Vergi Hatalarının Düzeltilmesi Sürecinde Özellikli Durumlar”, **Vergi Sorunları Dergisi**, S:234, 2008.

BUDAK, Yılmaz. “Uzlaşma Kişiyne Özel Vergi Affı mıdır?” **Vergi Dünyası Dergisi**, S:304, 2006.

BULUT, Mustafa Kemal: “Gümrük İdarelerince Tahsil Edilen Vergiler ile İlgili Düzeltme Talebi, İtiraz ve İdari Yargı Yolu”, **Vergi Sorunları Dergisi**, S:157, 2001.

CENK, Ramazan: “Uzlaşma Yoluyla Kesinleşen ve Vergilendirme Hatası Yapılan Tarhiyatlarda Düzeltme”, **Yaklaşım Dergisi**, S: 104, 2001.

ÇAKMAKÇI, Ali: “Vergi Hatalarının İdari ve Yargısal Aşamada Düzeltme Yollarına İlişkin Usuller”, **Vergi Dünyası Dergisi**, S: 332, 2009.

DEMİR, Onur: “Vergi İhtilaflarının Çözüm Yollarından Biri Olarak Tarhiyat Öncesi Uzlaşma Müessesesi”, **Vergide Gündem**, S:10, 2005.

DURGUT, Feyzullah: “Vergi ve Cezalarda Uzlaşma”, **Maliye ve Sigorta Yorumları**, S:490, 2007.

ENGİN, Rifat: “Vergi Hatalarında Düzeltme”, **Yaklaşım Dergisi**, S: 155, 2005.

ERDEM, Tahir: “Amerika Birleşik Devletleri’nde Vergi Uyuşmazlıklarının Çözüm Yolları”, **Vergi Sorunları Dergisi**, S: 277, 2011.

GÜÇLÜ, Süleyman: “Hatalı Uzlaşmalar Hakkında”, **Vergi Sorunları Dergisi**, S:225, 2007.

HACIGÜL, Hasan; KARATAŞ, Veli: “213 Sayılı Vergi Usul Kanunu’nda Düzeltme ve Şikâyet Yolu”, **Vergi Dünyası**, S: 315, 2007.

KARADOĞAN, Uğur: “Vergi Uyuşmazlıklarında 2577 Sayılı Kanun 11’nci Maddesinin Uygulanabilirliği”, **Maliye ve Sigorta Yorumları**, S: 513, 2008.

KASIM, Kaan: “Eksik Tahakkuk Eden Vergilerin Vergi Usul Kanunu Hükümleri Çerçevesindeki Takibi Sürecindeki Sorunlar-I”, **Yaklaşım Dergisi**, S:154, 2005.

KOÇ, Cevat: “Vergi Hatalarına Karşı Yönetmelik ve Yargısal Başvuru Yolları”, **Vergi Dünyası**, S:107, 1990.

OTO, Şenay: “Vergi Uyuşmazlıklarının İdari Aşamada Çözümlemesi”, **Vergi Sorunları Dergisi**, S:95, 1996.

ÖZAKTAŞ, Nursel: “ABD’de Federal Gelir Vergisi, Vergi Teşkilatı, Vergi Uyuşmazlıklarının İdari ve Kazai Çözüm Yolları”, **İ.Ü İşletme Fakültesi Muhasebe Enstitüsü Yayınları**, S:16, 1976.

SAĞLAM, Erdoğan: “Vergi Uyuşmazlıklarında Mükelleflerin Dava Açmadan Önce İdareye Başvurma Hakkı Var mı?”, **Vergi Dünyası**, S:267, 2003.

SARILI, Mustafa Ali: “Türk Vergi Hukukunda Vergi Hatalarının Düzeltme Yoluyla Çözümlemesi –I”, **Yaklaşım Dergisi**, S: 225, 2011.

SONSUZOĞLU, Elif: “Vergi Hatalarının Düzeltilmesi Usulü ve Yargısal Çözüm”, **Vergi Dünyası**, S: 167, 1995.

ŞAHİNOK, Aynur: “Her Yönüyle ve Mukayeseli Olarak Vergi Hukukunda Uzlaşma Müessesesi”, **Danıştay Tasnif Bürosu Yayınları**, S:26, 1978.

ŞENGÖZ, Yunus: “Üzerinde Uzlaşılan Verginin Matrahının Artırılmasını Gerektiren Sebeplerin Tespiti Halinde Ek Tarhiyat Yapılabilir mi?”, **Vergi Sorunları Dergisi**, S:113, 1998.

TAŞ, Metin: “Vergi Uyuşmazlıklarında Üst Makamlara Başvuru Yolu Kullanılabilir mi?”, **Yaklaşım Dergisi**, S: 200, 2009.

TAŞKAN, Yusuf Ziya: “Düzeltilme Talebi ve Vergi Mahkemesinde Dava Açma”, **Yaklaşım Dergisi**, S: 74,1999.

UFUK, Mehmet Tahir: “Vergi Hukukunda Zamanaşımı”, **Vergi Dünyası**, S: 202, 1998.

UFUK, Mehmet Tahir: “Vergi Hukukunda Uzlaşma Müessesesi”, **Maliye ve Sigorta Yorumları**, S:356, 2001.

UFUK, Mehmet Tahir: “Pişmanlıktan Yararlanma Şartları ve Sonuçları”, **Maliye Ve Sigorta Yorumları**, S:374, 2002.

URAL, Ali: “Vergi Hataları ve Düzeltilme Müessesesi”, **Maliye ve Sigorta Yorumları**, S:542, 2010.

ÜNAL, Noyan Alper : “Türk Vergi Hukukunda Vergi Hataları ve Düzeltilme Yolları”, **Vergi Dünyası**, S: 294, 2006.

ÜREL, Gürol: “Pişmanlık ve Islah”, **Yaklaşım Dergisi**, S:98, 2001.

YERLİKAYA, Kürşat: “Beyana Dayalı Tarhiyatlarda Vergi Hatasını Düzeltilme Ve Yargı Yolu-I”, **Yaklaşım Dergisi**, S:137, 2004.

YILDIRIM, Hakkı: “Vergi Hataları”, **Maliye ve Sigorta Yorumları**, S:495, 2007.

ÜREL, Gürol: “Pişmanlık ve Islah”, **Yaklaşım Dergisi**, S:98, 2001.

III. TEZLER

BİLMEN, Mehmet Selim: **Vergi Usul Kanununda Düzeltilme Kurumu**, Basılmış Yüksek Lisans Tezi, Marmara Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, İstanbul, 2010.

KAŞIKÇI, Nihan: Vergi Usul Hukukunda Hata ve Düzeltme, Basılmış Yüksek Lisans Tezi, İstanbul Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, İstanbul, 2011.

KUTLAR, İsmail: İşletmelerdeki Vergisel Uyuşmazlıkların İdari Aşamada Çözüm Yolları ve Gaziantep Uygulaması, Basılmış Yüksek Lisans Tezi, Gaziantep Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, Gaziantep, 2005.

MELİKOĞLU, Burakhan: Vergi Hataları ve Düzeltme Yolu, Yayınlanmış Yüksek Lisans Tezi, Karadeniz Teknik Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, Trabzon, 2007.

TAYFUR, Ayça Fulya: Vergi Hataları ve Düzeltme Yolları, Basılmış Yüksek Lisans Tezi, İstanbul Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, İstanbul, 2011.

USTA, Burcu: Türkiye’de Vergi Uyuşmazlıklarının Çözümünde Uzlaşma Kurumunun Rolü ve Önemi, Basılmış Yüksek Lisans Tezi, Dokuz Eylül Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, İzmir, 2009.

YAMLI, Mehmet Sadık: Vergi Hukukunda Hatalar ve Düzeltme Sürecinin Değerlendirilmesi, Basılmış Yüksek Lisans Tezi, Hacettepe Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, Ankara, 2010.

VELİMAMEDOV, Vakhap: Vergi Sorunlarının/Uyuşmazlıkların Çözüm Yolları (Azerbaycan-Türkiye Karşılaştırması), Yayınlanmış Yüksek Lisans Tezi, Dokuz Eylül Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, İzmir, 2004.

IV. İNTERNET KAYNAKLARI

ALPASLAN Mustafa: “Ödeme Emrine Karşı Dava Açılabilir, Düzeltme Talep Edilemez”, <http://www.muhasibetr.com/yazarlarimiz/mustafaalpaslan/0111/>, (Erişim:05.02.2014)

AKTAN, Coşkun Can: “Vergileme Yetkisinin Sınırlandırılması Ve Anayasal Vergi Düzeni”, http://www.vergisorunlari.com.tr/makale_login.aspx?makaleno=2961, (Erişim:26.11.2013)

ASLIPEK, Süleyman: “Pişmanlık Ve Islah Müessesesi ve Uygulamada Özellik Arz Eden Durumlar”, [http://www.bilgilenetim.com/pismanlik-ve-islak-muessesesi-ve-uygulamada-ozellik-arzedenden durumlar.html](http://www.bilgilenetim.com/pismanlik-ve-islak-muessesesi-ve-uygulamada-ozellik-arzedenden-durumlar.html), (Erişim:10.03.2014)

CIVAN, Mehmet: “İşletmelerdeki Vergisel Uyuşmazlıkların İdari Aşamada Çözüm Yolları Ve Bir Örnek Uygulama”, <http://www.legalisplatform.net/makale-detay.asp?ID=38&syf=11>, (Erişim:18.11.2013)

ÇAĞAN, Nami: “Türk Hukukunda Vergi Cezalarının Affı”, <http://dergiler.ankara.edu.tr/dergiler/38/315/3068.pdf>, (Erişim: 14.10.2013).

DUSUSOY, Refik Yaşar: “Vergi İnceleme Süreci Nasıl Yönetilmelidir?”, <http://www.verginet.net/dtt/4/vergiincelemeyonetimi.aspx>, (Erişim:28.01.2014)

ERDAĞ Nevzat: “Vergi İncelemesi Nedir? Neden Vergi İncelemesi Yapılır?”, <http://www.nevzaterdag.com/vergi-incelemesi-nedir-neden-vergi-incelemesine-tabi/>, (Erişim:05.02.2014)

ERDEM, Tahir: Amerika Birleşik Devletleri’nde Vergi Uyuşmazlıklarının Çözüm Yolları, https://www.vergisorunlari.com.tr/makale_login.aspx?makaleno=4549, (Erişim:12.03.2014)

GERÇEK, Adnan: “Çağdaş Eğilimler Çerçevesinde Türkiye’de Vergi İdaresinin Modernizasyonuna Yönelik Çalışmaların Değerlendirilmesi”, <http://www.muhasibetr.com/makaleler/004/>, (Erişim: 25.11.2013)

KIZILOT, Şükrü: “Vergi Uyuşmazlıklarının İdari Aşamada Çözümlemesi Bakımından Bazı Yabancı Ülkelerin Uygulamaları”, <http://www.vergidunyasi.com.tr/dergiler.php?id=540>, (Erişim:11.03.2014)

LEDERMAN, Leandra: “Tax Compliance and the Reformed IRS”, http://www.law.gmu.edu/assets/files/publications/working_papers/0313.pdf, (Erişim:10.02.2014)

LEDERMAN, Leandra: “Of Taxpayer Rights, Wrongs, and a Proposed Remedy”, http://papers.ssrn.com/sol3/papers.cfm?abstract_id=233580, (Erişim: 11.02.2014)

LENNARD, Michael: “Peace In Our Time (Settling Tax Disputes) Taxation Today”,
<http://www.mikelennard.com/?t=22> (Erişim: 11.02.2014)

SEVİŐ, Veysi: “Almanya ifte Vergilendirme Anlaşmasını Feshetti”,
http://www.referansgazetesi.com/haber.aspx?HBR_KOD=130655&KTG_KOD=177,
(Erişim:30.01.2014)

<http://www.gib.gov.tr/index.php?id=1079&uid=H3MBU37UBZHDSLLX&type=ozel>
e, (Erişim:17.03.2014)

<http://www.gib.gov.tr/index.php?id=103>, (Erişim:18.11.2013)

<http://www.irs.gov/pub/irs-pdf/f656.pdf>, (Erişim: 11.02.2014)

http://en.wikipedia.org/wiki/Inland_Revenue (Erişim: 12.02.2014)

<http://www.anayasa.gov.tr/>

<http://www.danistay.gov.tr/>

<http://www.gelirler.gov.tr/>

<http://www.gib.gov.tr/>

<http://www.tbmm.gov.tr/>

<http://www.tdk.gov.tr/>

<http://www.yaklasim.com/>

V. DİŐER KAYNAKLAR

1982 Anayasası

213. Sayılı VUK

2577. Sayılı İYUK

2576. Sayılı BİMİVMKGHK

EKLER

EK 1. TARHİYAT SONRASI UZLAŞMA DİLEKÇESİ ÖRNEĞİ

.....UZLAŞMA KOMİSYONU BAŞKANLIĞINA

.....

UZLAŞMA İSTEMİNDE

BULUNAN : (ADI, SOYADI VE ADRESİ)
VEKİLİ (VARSA) : (AVUKAT OLMASI ŞART DEĞİLDİR NOTERDEN
ALINAN
VEKALETNAME YETERLİDİR)
KARŞI TARAF :VERGİ DAİRESİ MÜDÜRLÜĞÜ

.....

UZLAŞMA KONUSU

VERGİ VE CEZANIN TÜRÜ :

MİKTAR :

TÜRÜ :

DÖNEMİ :

TEBLİĞ EDİLEN

İHBARNAMELERİN

TÜRÜ :

MİKTARI :

NUMARASI :

TEBLİĞ TARİHİ :

MÜKELLEF HESAP NO :

UZLAŞMA İSTEMİNİN KONUSU : (Uzlaşma isteminin konusunun nelerden
ibaret olduğu belirtilir.)

UZLAŞMA İSTEMİNİN

YASAL DAYANAĞI

: (Salınan vergi ile cezanın VUK'un bazı
maddelerini değiştiren, 4369 sayılı Kan.
18. maddesiyle değişen "Ek madde 1'de
sayılan hususlardan olduğu belirtilir.)

SONUÇ : (Belirlenecek uzlaşma gün ve saatinin bildirilmesi talep edilir.)

TARİH

İMZA

Kaynak : (Kızılot, 1999: 256)

EK 2. CEZALARDA İNDİRİM DİLEKÇESİ ÖRNEĞİ

.....VERGİ DAİRESİ MÜDÜRLÜĞÜNE

.....

Dairenizin.....sicil numarasında kayıtlı mükellefim. Aşağıda tarih ve numaraları yazılı vergi ve ceza ihbarnamelerini...../.../.....tarihinde tebellüğ ettim.

Vergi Usul Kanunu'nun 376. maddesine göre gerekli işlemin yapılmasını arz ederim.

ADRES :

.....
.....

..../..../...

Saygılarımla,
Adı – Soyadı

İMZA

Vergi ve Cezanın Nevi :

İhbarnamelerin Tarih ve Nosu :

Kaynak : (Kızılot, 1999: 150)

EK 3. TEMİNATLI CEZALARDA İNDİRİM DİLEKÇESİ ÖRNEĞİ

.....VERGİ DAİRESİ MÜDÜRLÜĞÜNE

.....

Dairenizin.....sivil numarasında kayıtlı mükellefim. Aşağıda tarih ve numaraları yazılı vergi ve ceza ihbarnamelerini...../.../.....tarihinde tebellüğ ettim.

Amme Alacaklarının Tahsil Usulü Hakkındaki Kanun'da belirtilen nevi'denteminat göstererek, vadenin bitiminden itibaren üç ay içinde vergi aslını ve kalan cezayı ödeyeceğim.

Vergi Usul Kanunu'nun 376. maddesine göre gerekli işlemin yapılmasını arz ederim.

ADRES :

.....
.....

.../.../...

Saygılarımla,

Adı – Soyadı

İMZA

Vergi ve Cezanın Nevi :

İhbarnamelerin Tarih ve Nosu :

Gösterilen Teminat :

Kaynak : (Kızılot, 1999: 151)

EK 4. DÜZELTME DİLEKÇESİ ÖRNEĞİ

.....VERGİ DAİRESİ MÜDÜRLÜĞÜNE

.....

DÜZELTME İSTEMİNDE BULUNAN

Adı, Soyadı ve

Adresi :

DÜZELTME İLE İLGİLİ VERGİ VE CEZANIN

NEV'İ

:

YILI

:

MİKTARI

:

TEBLİĞ EDİLEN İHBARNAMELERİN

TARİHİ

:...../...../.....

NUMARASI

:....

TEBLİĞ TARİHİ

:.../.../.....

MÜKELLEF HESAP NUMARASI

:.....

DÜZELTME KONUSU OLAY

:(Düzeltilme konusu olay kısaca açıklanır.)

DÜZELTME İSTEMİNİN YASAL DAYANAĞI

:(Düzeltilme isteminin dayandığı ilgili yasa maddeleri ve hukuki delillerde bahsedilir.)

SONUÇ

:(Yukarıda belirtilen hususlar sonucu, yapılan hatalı işlemin düzeltilmesi talep edilir.)

...../...../.....

Adı-Soyadı

İmza

Kaynak : (Kızılot,1999: 124)

**EK 5. ŐIKAYET YOLU İLE İLGİLİ MÜRACATA İLİŞKİN DÜZELTME
DİLEKÇESİ ÖRNEĞİ**

**MALİYE BAKANLIĞI'NA
ANKARA**

ŐIKAYET YOLU İLE
MÜRACAAT EDEN : (Soyadı, Adı ve Adresi)
KARŞI TARAF :.....VERĐİ DAİRESİ
MÜDÜRLÜĞÜ
ŐIKAYET İLE İLGİLİ VERĐİ VE CEZANIN
TÜRÜ :
YILI :
MİKTARI :
ŐIKAYET KONUSU İHBARNAMELERİN
TARİHİ :
NUMARASI :
TEBLİĞ TARİHİ :...../...../.....
MÜKELLEF HESAP NOSU :
ŐIKAYET KONUSU OLAY : (Şikayet yolu ile müracaata esas
olan düzeltme konusu olay kısaca
açıkanır ve vergi dairesince verilen
olumsuz yanıtta ya da düzeltme
başvurusunun 60 günlük süre içinde
yanıtlanmayışından söz edilir.)
ŐIKAYETİN HUKUKİ MESNET VE DELİLLERİ : (Şikayet yolu ile müracaata konu
olan düzeltme isteminin, dayandığı
ilgili yasa maddeleri ve hukuki
delillerden bahsedilir.)
SONUÇ : (Yukarıda belirtilen hususlar
sonucu vergi dairesince yapılan
işlemin iptali ve düzeltme talebinin
yerine getirilmesi talep edilir.)
TARİH
İMZA
EKLER :
1-Vergi-ceza ihbarnamesi
2-Vergi dairesine verilen düzeltme dilekçesinin fotokopisi ve ekleri
3-Vergi dairesinin olumsuz yanıtı

Kaynak : (Kızılot, 1999: 125)

EK 6. PİŞMANLIK VE ISLAH DİLEKÇESİ ÖRNEĞİ

.....VERGİ DAİRESİ MÜDÜRLÜĞÜ'NE

.....

Dairenizin.....hesap numarasında kayıtlı vergi mükellefiyim
.....dönemine ilişkin.....beyannamesini, yasal
süresi içinde dairenize vermemiş bulunuyorum. İlişikte sunulan beyannamenin, 213
Sayılı Vergi Kanunu'nun 371. maddesine göre kabulünü arz ederim.

ADRES:

.....
.....

...../...../.....

Saygılarımla

Adı-soyadı

İMZA

EK: 1 Adet.....Vergisi Beyannamesi

Kaynak : (Kızılot, 1999:222)