



VERGİ UYUŞMAZLIKLARININ GİDERİLMESİNDE İDARİ BİR ÇÖZÜM YOLU: HATA DÜZELTME

Muhammed Hakan OKÇU¹

Özet

Vergi uyuşmazlıkları, vergi mükellefi ve vergi idaresi arasında, vergilendirme işlemleri esnasında ortaya çıkan uyuşmazlıklardır. Bu uyuşmazlıklardan bazıları, genel olarak vergi hatası olarak tanımlanan, hesap hataları ve vergilendirme hatalarıdır. Vergi hataları, yargı yoluna gidilerek çözümlenebileceği gibi idari aşamada da çözüme kavuşturulabilir. Vergi hatalarının idari aşamada çözülmesi hata düzeltme yoluna gidilmesiyle mümkündür. Vergi hataları ve hata düzeltme kurumu, Vergi Usul Kanunu 116 ve 126'ncı maddeler arasında düzenlenmiştir. Bu çalışmada tespiti ve çözülmesi diğer vergi uyuşmazlıklarına göre daha kolay olan vergi hataları incelenecek, devamında bu basit uyuşmazlıkların idari aşamada çözüm yolu olan hata düzeltme kurumu açıklanmaya çalışılacaktır.

Anahtar Kelimeler: Vergi uyuşmazlığı, Vergi hatası, Hesap hataları, Vergilendirme hataları, Hata Düzeltme

Jel Kodları: H20, K34

Alındığı Tarih: 20.05.2021 / Kabul Edildiği Tarih: 16.06.2021 / Açık Erişim Tarihi: 17.06.2021

¹ Arş. Gör., Kırıkkale Üniversitesi Hukuk Fakültesi Mali Hukuk ABD, m.hakanokcu@hotmail.com, ORCID: 0000-0002-6361-1576.

An Administrative Solution to Resolution Tax Disputes: Error Correction

Abstract

Tax disputes are disputes between the taxpayer and the tax administration that arise during taxation transactions. Some of these disputes are accounting errors and taxation errors, which are generally defined as tax errors. Tax errors can be resolution by taking judicial action, as well as at the stage of administrative. Tax errors can be resolution at the stage of administrative by applying to the error correction agency. Tax errors and error correction agency is regulated between articles 116 and 126 of the Tax Procedures Code. In this study, tax errors, which are easier to identify and resolution than other tax disputes, will be examined, and then the error correction agency, which is the solution for these simple disputes at the stage of administrative, will be explained.

Key Words: Tax dispute, Tax error, Accounting errors, Taxation errors, Error correction.

Jel Codes: H20, K34.

1. Giriş

Uyuşmazlık; karşılıklı tarafların çeşitli nedenlerle, bir konu üzerinde yaşadıkları anlaşmazlıktır. Vergisel uyuşmazlık (vergi uyuşmazlığı) ise; vergilendirme işlemlerinin herhangi bir aşamasında vergi mükellefi ve vergi idaresi arasında oluşan uyuşmazlık durumudur (Kızılot, Şenyüz, Taş & Dönmez, 2007: 225).

Vergisel uyuşmazlıklar, diğer hukuki uyuşmazlıklar gibi, yargı yoluna gidilerek çözüme kavuşturulabilir. Özellikle vergisel uyuşmazlıkların çoğunlukla vergi idaresinin bir işleminden kaynaklandığı varsayılırsa bu hususun Anayasa m. 125 bağlamında değerlendirilmesi gerekmektedir. Bu kapsamda vergi idaresinin vergisel bütün eylem ve işlemlerine karşı yargı yolunun açık olması anayasal bir haktır. Bununla birlikte vergisel uyuşmazlıklarda tek çözüm yargı yoluna gidilmesi değildir. Mükellef ve idare, kendi menfaatleri doğrultusunda, var olan uyuşmazlığı yargı yoluna taşımadan önce çeşitli yollara başvurabilir. Buna göre, tarafların yargı yoluna gitmeden, idarenin re'sen veya mükellefin başvurusu üzerine uyuşmazlıkların çözülmesine “idari çözüm yolları (barışçıl çözüm yolları)” denilmektedir (Karakoç, 2019: 571).

Öncelikle belirtilmelidir ki mükellefin yargısal yollara başvurmadan önce idari çözüm yollarına başvurma gibi bir zorunluluğu (ön şartı) bulunmamaktadır (Öncel, Kumrulu & Çağan,

2018: 176). Yani mükellef bu yollara başvurmadan doğrudan yargı yoluna gidebilir. Ayrıca idari çözüm yollarına başvurmak yargı yolunu kapatmaz. Buna göre idari başvuruda, lehine sonuç alamayan mükellefler yargı yoluna başvurabilir.

Hukuk sistemimizde vergisel uyumsuzluklarda idari çözüm yolu olarak uzlaşma, pişmanlık ve ıslah, cezalarda indirim, izaha davet ve kanun yolundan vazgeçme gibi yöntemler mevcuttur. Bu çalışmada ise hata düzeltme idari çözüm yolu incelenmiştir. Çalışmanın başında hata düzeltme yolunun uyumsuzluk konusu olan “vergi hataları” açıklanmaya çalışılmıştır.

2. Vergi Hatası

2.1. Tanım

Vergi hatası, Vergi Usul Kanunu (VUK) m. 116’da “...vergiye mütaallik hesaplarda veya vergilendirmede yapılan hatalar yüzünden haksız yere fazla veya eksik vergi istenmesi veya alınmasıdır.” şeklinde tanımlanmıştır. İlgili kanun hükmü vergi hatasını tanımlarken genel bir çerçeve çizmiştir. Kumrulu; vergi hatasını daha açık bir şekilde, “doğrudan vergi miktarını etkileyecek fazla, eksik vergi tarhi, tahakkuku ve tahsiline yol açan maddi yanlışlıklar ya da vergi yükümlülüğünün saptanmasına ilişkin değerlendirme yanlışlıkları” şeklinde tanımlamıştır (Kumrulu, 1976’den aktaran Bayar, 2015: 42). İlgili kanun hükmünden ve yapılan tanımlamadan anlaşılacağı üzere vergi hatasının elde edilecek vergi tutarını doğrudan etkilemesi gerekmektedir (Kızılot & Kızılot, 2014: 109).

2.2. Vergi Hatalarının Unsurları

2.2.1. Haksız ve Hukuka Açıkça Aykırı Bir İşlemin Varlığı

Vergi hatasından bahsedilebilmesi için öncelikle haksız bir işlemin varlığı gerekmektedir. Haksız olma kavramı, hukuka ve yasalara aykırı olma durumunu ifade eder (Öncel vd., 2018: 181). Vergilendirme süreci esnasında böyle bir işlemin yapılmış olması vergilendirme sürecini konu ve sebep yönünden sakatlamaktadır (Kaşıkçı, 2011: s.31). Haksız işlem, bu kapsamda fazla ya da eksik vergi alınması ya da istenmesi biçiminde ortaya çıkabilir. Bahsi geçen haksız işlemin; herhangi bir işlem değil, VUK m. 117 ve 118’de bahsedilen türden hukuka aykırılıkları barındıran bir işlem olması gerekir.

VUK m. 117 ve 118’de sayılan hukuka aykırılıklar; tespiti kolay, açık ve basit sakatlık durumlarıdır (Öncel vd., 2018: 181). Kanun koyucu bu denli basit durumların yargıya intikal etmemesi için hata düzeltme gibi idari bir yol öngörmüştür. Gerçekten de VUK m. 117 ve m. 118’deki durumlar tartışmaya açık olmayan, yargı yerlerinin yorumuna gerek duyulmayacak sakatlıklardır. Açık bir hukuka aykırılık değil de tartışmalı, değerlendirilmesi için yorum

yapılması gereken bir hukuka aykırılık mevcutsa bu durumda yargıya intikal ettirilmesi icap eden bir hukuki uyumsuzluk ortaya çıkmış demektir.

2.2.2. Kesin ve Yürütülmesi Zorunlu Bir Bireysel İşlemin Bulunması

Vergi hatasının meydana gelebilmesi için konu edilen işlemin kesin ve yürütülmesi zorunlu bir bireysel işlem olması gerekmektedir (Öncel vd., 2018: 181). Bu durum da ancak tek yanlı olarak hüküm doğuracak bir işlemle olabilir (Bilmen, 2010: 38). Tarh ve tahakkuk tek yanlı, kesin ve yürütülmesi zorunlu işlemlerdir. Bunun yanında idarenin düzenleyici işlemleri de kesin ve yürütülmesi zorunlu olmakla beraber bireysel işlem olmamaları sebebiyle vergi hatası barındıramazlar (Öncel vd., 2018: 182).

2.2.3. VUK m. 117 ve 118’de Sayılan Hata Türlerinden Biri Olması

Vergilendirme işleminin bir vergi hatası barındırması için VUK m. 117 ve m. 118’deki hataların birinin varlığı gerekir. Bu açıdan vergi hatalarını diğer hukuka aykırılıklardan ayıran en önemli niteliklerinden biri tahdidi olarak sayılmış ve kapsamı itibariyle sınırlandırılmış olmasıdır (Bayar, 2015: 42). Bunlar dışındaki hukuka aykırılıklar vergi hatası olarak nitelendirilemez.

2.3. Vergi Hatası Çeşitleri

Vergi Hataları, VUK m. 117’de düzenlenen “hesap hataları” ve m. 118’de tanımlanan “vergilendirme hataları” olmak üzere iki gruba ayrılır. Hesap hataları; matrah hataları, vergi miktarında hatalar ve verginin mükerrer olmasıdır. Vergilendirme hataları ise; mükellefin şahsında hata, mükellefiyette hata, mevzuda hata ve vergilendirme veya muafiyet döneminde hatayı kapsar.

2.3.1. Hesap Hataları (Aritmetik Hatalar)

Hesap hataları kanunda tanımlanmamıştır. Bununla beraber hesap hataları, “*vergi miktarını etkileyen maddi hatalar ve hesaplama yanlışlıkları*” (Öncel vd., 2018: 184) olarak tanımlanabilir. Bu hata türü; tespiti ve çözümünü kolay, vergi miktarını etkileyen aritmetik yanlışlardan kaynaklanmaktadır. Hesap hataları hem vergi yükümlüsü hem de vergi idaresi tarafından meydana getirilebilir (Öncel vd., 2018: 184).

2.3.1.1. Matrah hataları

Matrah hataları, VUK m. 117’de “*vergilendirme ile ilgili beyanname, tahakkuk fişi, ihbarname, tekalif cetveli ve kararlarda matraha ait rakamların veya indirimlerin eksik veya fazla gösterilmiş veya hesaplanmış olmasıdır.*” denilerek tanımlanmıştır. Bu hatalar oldukça

basit hesaplama hatalarıdır. Bu hatalara örnek olarak herhangi bir vergi beyannamesinde bir toplama veya çıkarma işlemi sonucunda matrahın olması gerekenden fazla ya da az belirlenmesi gösterilebilir (Mutluer, 2011: 117).

2.3.1.2. Vergi miktarında hatalar

Vergi miktarında hatalar, VUK m. 117’de “*vergi nispet ve tarifelerinin yanlış uygulanması, mahsupların yapılmamış veya yanlış yapılmış olması, birinci bentte yazılı vesikalarda verginin eksik veya fazla hesaplanmış veya gösterilmiş olmasıdır.*” denilerek tanımlanmıştır. Örneğin; artan oranlı vergilerde dilimlerin yanlış uygulanması sonucu vergi miktarının fazla ya da az çıkması vergi matrahında hatadır.

2.3.1.3. Verginin mükerrer olması

Verginin mükerrer olması, VUK m. 117’de “*aynı vergi kanununun uygulanmasında belli bir vergilendirme dönemi için aynı matrah üzerinden bir defadan fazla vergi istenmesi veya alınmasıdır.*” şeklinde tanımlanmıştır. Bu konuda üzerinde durulması gereken husus, madde hükmünde belirtilmek istenenin aynı yasal dayanaktan doğan ve aynı dönem içinde verginin iki veya daha fazla alınması durumudur. Böyle bir durumda hata sonucu ortaya çıkan mükerrer vergilendirme, düzeltme yoluyla kaldırılmalıdır (Karakoç, 2019: 602).

2.3.2. Vergilendirme Hataları

Vergilendirme hataları, mükellefin belirlenmesi konusunda yapılan hatalardır (Kızılot & Kızılot, 2014: 115). Bu hata türü hesap hatalarına göre daha çok verginin esasına yönelik hatalardır. Bu yönüyle tespit edilmesi hesap hatalarına oranla daha zordur. Bu özellikleri itibarıyla vergilendirme hatalarının, hesap hatalarına göre hukuki uyumsuzluklarla karıştırılma ihtimali de daha yüksektir (Öncel vd., 2018: 185).

2.3.2.1. Mükellefin şahsında hata

Mükellefin şahsında hata VUK m. 118’de “*bir verginin asıl borçlusu yerine başka bir kişiden istenmesi veya alınmasıdır.*” şeklinde tanımlanmıştır. Vergiyi doğuran olayla hiçbir ilişkisi olmayan bir şahıstan verginin istenmesi veya alınması mükellefin şahsında hatayı meydana getirir. Örneğin ad veya soyadı benzerliği nedeniyle verginin mükellef yerine başkasından istenmesi mükellefin şahsında hatadır (Karakoç, 2019: 603).

2.3.2.2. Mükellefiyette hata

Mükellefiyette hata, VUK m. 118’de “*açık olarak vergiye tabi olmayan veya vergiden muaf bulunan kimselerden vergi istenmesi veya alınmasıdır.*” şeklinde tanımlanmıştır. Diğer hatalardan ayrı olarak mükellefiyette hata için açıklık şartı aranmıştır. Mükellefiyetin kişide

oluşup oluşmaması durumu diğer hata türlerine göre hukuki uyumsuzluğa girme noktasında daha yatkınlık gösterir.

Mükellefiyette hata ile mükellefin şahsında hata hem isim benzerliği hem de esasa dayanan benzerlikten dolayı karıştırılabilir. Mükellefiyette hata şahsın üzerinde bir yükümlülük doğup doğmaması noktasında bir hukuka aykırılık oluştururken, mükellefin şahsında hata vergi yükünün yanlış kişi üzerine doğması üzerine meydana gelir. Yani mükellefiyette hatada yükümlülük hiç doğmazken, mükellefin şahsında hata da ise yükümlülük vardır fakat başkası üzerine doğar. Mükellefiyette hataya örnek olarak kanuna göre kurumlar vergisinde muaf olan kurumlardan kurumlar vergisinin talep edilmesi verilebilir (Saraçoğlu & Pürsünlerli Çakar, 2017: 228).

2.3.2.3. Mevzuda hata

Mevzuda hata, VUK m. 118’de “açık olarak vergi mevzuuna girmeyen veya vergiden müstesna bulunan gelir, servet, madde, kıymet, evrak ve işlemler üzerinden vergi istenmesi veya alınmasıdır.” şeklinde tanımlanmıştır. Bu hata türünde de kanun koyucu açıklık şartı aramıştır. Madde hükmünde vergi idaresinin vergiyi doğuran olayla ilgili açık bir şekilde yanılığa düşmesi sonucu, vergiyi doğuran olay gerçekleşmeden, mükellefiyetin tesis edilmesi durumu açıklanmıştır (Karakoç, 2019: 604). Örneğin; bir evin çıplak mülkiyeti önceden babasından kendisine bağış yoluyla intikal eden (bu intikal sırasında veraset ve intikal vergisi ödenmiş) fakat intifa hakkı babasında kalan muristen, babasının ölümünden sonra veraset ve intikal vergisi istenmesi durumunda mevzuda hata vardır. Çünkü intifa hakkı intikal edebilen bir hak olmaması sebebiyle verginin hiç doğmaması gerekmektedir.

2.3.2.4. Vergilendirme ve muafiyet döneminde hata

Vergilendirme ve muafiyet döneminde hata VUK m. 118’de “aranan verginin ilgili bulunduğu vergilendirme döneminin yanlış gösterilmiş veya süre itibariyle eksik veya fazla hesaplanmış olmasıdır.” şeklinde tanımlanmıştır. Örneğin emlak vergisinin geçici muafiyet döneminin yanlış hesaplanarak vergi istenmesi bu hata türünün içine girer (Karakoç, 2019: 604; Saraçoğlu & Pürsünlerli Çakar, 2017: 228).

3. Hataların Düzeltilmesi

3.1. Hata Düzeltme Kavramı ve Kapsamı

Vergi hataları tespiti ve giderilmesi kolay yanlışlıklar olması bakımından kanun koyucu bu hataların giderilmesi için daha pratik bir yol olan, VUK m. 116-126 maddeleri arasında yer alan hata düzeltme kurumunu düzenlemiştir (Öncel vd., 2018: 181). Vergi hukuku çerçevesinde

hata düzeltme kurumu; vergi hataları gibi basit hukuka aykırılıkların yargı yoluna gidilmeden, hatayı yapan vergi idaresi tarafından ortadan kaldırılması olarak tanımlanabilir (Kaşıkçı, 2011: 60).

VUK m. 116-118 arasında yer alan “vergi asıllarındaki hatalar” ve m. 375’te düzenlenen “vergi cezalarındaki hatalar” düzeltme kapsamındadır. Kanunun 378’inci maddesine göre hata düzeltme yolu, mükelleflerin kendilerinin beyan ettikleri matrahlar ve bu matrahlar üzerinden tarh edilen vergilere karşı dava açamamalarının bir istisnasıdır.

Vergi hataları, vergi idaresi tarafından re’sen ya da mükellefin başvurusu üzerine yine vergi idaresi tarafından düzeltilebilir. Mükellefin hata düzeltme başvurusu reddedildiği takdirde ise mükellef şikâyet yoluna başvurabilir. Bu aşamalarda VUK kapsamında hata düzeltme, idari denetim türlerinden istitaf başvurusu (işlemi yapan mercie başvuru); şikâyet yoluna gidilmesi ise hiyerarşik başvuru niteliğindedir (Öncel vd., 2018: 179).

İdare hukuku açısından hata düzeltmenin bir idari işlemin geri alınması niteliğinde olduğu kabul edilir. Bu yönüyle hata düzeltme, vergilendirme işlemleri üzerinde idarenin bir denetim mekanizması konumundadır (Öncel vd., 2018: 180). Buna karşın doktrinde hata düzeltmenin geri alma işlemine benzetmekle beraber tam anlamıyla bir geri alma işlemi olmadığı, başka idari işlemlerle de benzerlik gösterdiği (başka bir tarh türü, düzeltme vb.) görüşleri de mevcuttur (Bayar, 2015, s.56-58). Bazı görüş farklılıkları olmakla beraber hata düzeltme yolunun vergi yargılaması için de geçerli olan İdari Yargılama Usulü Kanunu’nun (İYUK) ilgi hükümleri ile birlikte işletilmesi gerekmektedir (Öncel vd., 2018: 190).

3.2. Hataların Tespiti ve Düzeltilmesi

3.2.1. Vergi Hatalarının Ortaya Çıkarılması

Vergi hatalarının ortaya çıkabilme durumları VUK m. 119’da sıralanmıştır Buna göre Vergi hataları;

- İlgili memurun hatayı bulması veya görmesiyle,
- Üst memurların yaptıkları incelemeler neticesinde hatanın görülmesiyle,
- Hatanın teftiş sırasında meydana çıkarılmasıyla,
- Hatanın vergi incelenmesi sırasında meydana çıkarılmasıyla,
- Mükellefin müracaatıyla tespit edilebilir.

Madde hükmüne göre; hataların idare tarafından ortaya çıkarılmasının dört, mükellef tarafından ortaya çıkarılmasının ise bir yolu vardır.

3.2.2. Vergi Hatalarını Düzeltme Yetkisi

VUK m. 120'ye göre vergi hatalarının düzeltilmesine hatalı vergiyi tarh eden veya hatalı cezayı kesen vergi dairesi müdürü yetkilidir. Bu yetki düzeltme fişine dayanılarak kullanılır. Hata, mükellef aleyhine bir durum meydana getirmişse fazla vergi veya ceza, düzeltme fişine dayanılarak terkin edilir. Tahsil edilmiş ise mükellefe iade edilir. Tahsil edilen vergi veya cezanın iade edilmesi için düzeltme fişinin bir nüshası gerekli bilgiler belirtilerek mükellefe tebliğ edilir. Tebliğden sonra bir yıl içinde müracaat gerçekleştirilerek fazla tahsil edilen meblağ iade alınmalıdır. Bir yıllık süre hak düşürücü süredir (Karakoç, 2019: 615 ve Oktar, 2020: 166).

3.2.3. Vergi Hatalarını Düzeltme Yolları

VUK'a göre "re'sen düzeltme" ve "mükellefin talebi üzerine düzeltme" olmak üzere iki tür hata düzeltme yolu vardır.

3.2.3.1. Re'sen düzeltme

Re'sen düzeltme, VUK m. 121'de düzenlemiştir. Madde hükmüne göre açık ve mutlak vergi hataları vergi idaresi tarafından re'sen düzeltilir. Bu düzeltme sonucu mükellef aleyhine bir durum ortaya çıkmışsa vergi mahkemelerinde otuz gün içinde dava açılabilir.

Re'sen düzeltme yolu, idarenin vergilendirme işlemi üzerindeki denetiminin bir örneğidir (Öncel vd., 2018: 188). Vergi idaresi re'sen düzeltme yetkisini sadece beş yıllık zamanaşımı süresi içinde kullanabilir.

3.2.3.2. Talep üzerine düzeltme

Talep üzerine hatanın düzeltilmesi, VUK m. 122'de düzenlenmiştir. Buna göre mükellefler vergilendirilme işlemleri esnasında bir hata olduğu kanısındaysalar hatanın düzeltilmesini, vergi idaresinden, yazılı dilekçeyle veya taahhütlü postayla talep edebilir.

Hata düzeltme talebinin hangi süre zarfında yapılması gerektiği VUK m. 126'da düzenlenmiştir. Bu madde hükmünde zamanaşımı süresi hususunda VUK m.114'e atıf yapılmıştır. Buna göre hata düzeltme zamanaşımı, tahakkuk zamanaşımı olan beş yıllık zamanaşımına bağlıdır. Bu zamanaşımı sonrasında hata düzeltme başvurusu yapılamaz. Kanunda zamanaşımı ibaresi kullanılsa da bu sürenin aslında hak düşürücü süre olduğu yönünde görüşler de vardır (Öncel vd., 2018: 189).

VUK m. 126'da düzenlenen bazı durumlar için zamanaşımı süresi dolduktan sonra zamanaşımı süresine yapılacak eklemenin bir yıldan az olamayacağı düzenlenmiştir. Bu durumlar;

- Zamanaşımı süresinin son yılı içinde tarh ve tebliğ edilen vergilerde hatanın yapılması,
- İlan yolu ile tebliğ edilip vergi mahkemesinde dava konusu yapılmaksızın tahakkuk eden vergilerde mükellefe ödeme emrinin tebliğ edilmesi,
- İhbarname ve ödeme emri ilan yoluyla tebliğ edilen vergilerde Amme Alacaklarının Tahsil Usulü Hakkında Kanun'a (AATUHK) göre haczin yapılmasıdır.

Bu şartlar gerçekleştiğinde zamanaşımı süresi ek bir yıl da hesaba katıldığında altı yıla kadar uzayabilmektedir.

Mükellefin hata düzeltme talebi, istitaf (aynı mercie başvuru) idari başvurusu niteliğindedir (Öncel vd., 2018: 179; Karakoç, 2019: 600). Başvuru kabul edilirse, vergi idaresi hatayı düzelterek anlaşmazlığa son verir. Talep kabul edilmezse mükellef, VUK m. 124'e göre şikâyet yoluyla üst mercie başvurabilir. Genel şikâyet mercii Hazine ve Maliye Bakanlığı olmakla beraber, il özel idare vergileri için valiliğe, belediye vergileri içinse belediye başkanlığına müracaat edilir.

3.2.4. Hata Düzeltme Talebinin Sonuçları

Hata düzeltme başvurusunun sonuçları, başvurunun dava açma süresi içinde ve dışında yapılmasına göre ayrı özellikler göstermektedir.

3.2.4.1. Dava açma süresi içinde düzeltme talepte bulunulması

İYUK m. 7'ye göre vergi mahkemelerinde dava açma süresi otuz gündür. Bu süre içinde vergi idaresine hata düzeltme başvurusunda bulunulması, dava açma süresini durdurur (Candan, 2011: 433). Bu çıkarım VUK hükümlerinden değil, İYUK m. 11 uyarınca yapılmaktadır (Öncel vd., 2018:190). Buna göre vergi idaresi hata düzeltme talebini reddetmesi ya da altmış gün içerisinde cevap vermemesi üzerine vergi mahkemelerinde dava açma süresi olan otuz günlük süre kaldığı yerden işlemeye devam eder. Kalan süre içinde dava açılması mümkündür. Açılacak bu davanın konusu hata düzeltme başvurusunun reddi değil, doğrudan vergilendirme işlemidir (Karakoç, 2019: 612).

Doktrinde vergi idaresi tarafından hata düzeltme talebinin reddi veya reddedilmiş sayılması sonrasında mükellefin dava açma süresi içinde vergi idaresine dava mı açması gerektiği yoksa şikâyet başvurusu yoluyla Hazine ve Maliye Bakanlığı'na mı başvurusu

gerektiği konusunda farklı görüşler bulunmaktadır. Danıştay'ın bu konuda farklı yönde içtihatlarının olmasına karşın VUK m.124/I'de açıkça şikâyet yoluna dava açma süresi geçtikten sonra başvurulabileceği belirtilmiştir. Bu kanun hükmü ışığında hata düzeltme başvurusunun vergi idaresince reddedilmesi veya reddedilmiş sayılması durumunda dava açma süresi geçmemişse vergi mahkemesinde dava açılması gerektiği kabul edilmelidir.

3.2.4.2. Dava açma süresi geçtikten sonra düzeltme talebinde bulunulması

Dava açma süresi geçtikten sonra başvuruda bulunulan hata düzeltme talebi reddedilirse veya altmış günlük süre içinde talebe cevap verilmezse şikâyet yoluyla Hazine ve Maliye Bakanlığı'na başvurulabilir. Şikâyet üzerine gerekli değerlendirme yapıldıktan sonra hata düzeltme talebi haklı bulunursa, düzeltme işlemlerinin yapılması için ilgili vergi dairesi başkanlığına veya defterdarlığa durum uygun bir yazıyla iletilir (GİB, 2019: 3). Bunun yanında şikâyet başvurusu; il özel idaresi vergileri için valiliklere, belediye vergileri içinse belediye başkanlıklarına yapılır (VUK m. 124).

Şikâyet başvurusu reddedilen mükellefler vergi mahkemesinde dava açabilirler. Dava açma süresini kaçıran mükellefler için hata düzeltme yolu adeta ikinci bir şans olmaktadır. Bunun yanında yukarıda da belirtildiği üzere hata düzeltme yolunun denetim alanı oldukça sınırlıdır. Vergi hatası kapsamına girmeyen bir hukuka aykırılığı karşı hata düzeltme yolu kapsamında yapılan şikâyet reddedilip bu işlemin iptali için dava açılması durumunda mahkemenin esasa girmeden usulden davayı reddetmesi sonucu doğacaktır.

3.2.5. Hata Düzeltmenin Kapsamı

VUK m. 125'e göre; ilk derece mahkemesi, bölge idare mahkemesi ve Danıştay incelemesinden geçmiş olan vergileme işlemlerde vergi hataları bulunuyorsa, karar kesinleşmiş olsa bile bu vergi hataları düzeltilebilir. Ancak söz konusu kararlarda düzeltme yoluna gidilecek vergi hataları için bir karar verilmemiş olmalıdır.

Doktrinde vergi hatalarının tarh aşamasında meydana gelebileceği gibi tahsil aşamasında da meydana gelebileceği yönünde yaygın bir kanı vardır (Öncel vd., 2018: 181). Bu görüşün dayanak noktası VUK m. 116'da geçen "...haksız yere fazla veya eksik vergi istenmesi veya alınmasıdır." ifadesidir. "Alınmasıdır" ifadesinin tahsil aşamasını belirttiği düşünülmektedir. Bu konuda şu hususa değinilmelidir ki tahsil aşamasında vergi hatasının meydana gelebileceği görüşünden tahsil aşamasında hata düzeltme yoluna gidilebileceği anlamı çıkarılmamalıdır (Bayar, 2015: 43). Öyle ki tahsil aşamasında vergi için gönderilen ödeme emrine karşı itiraz için AATUHK m. 58 düzenlenmiştir. Doktrinde hata düzeltme yoluna tarh

işlemi sırasında ve tahsil işlemi aşamasından sonraki süreçte gidilebileceği (Öncel vd., 2018: 188) yönünde görüşler olduğu gibi bu görüşün aksine ödeme emri aşaması esnasında hata düzeltme yoluna gidilebileceği yönünde görüşler de vardır (Karakoç, 2019: 609).

4. Sonuç

Vergi uyuşmazlıklarının çözüme kavuşturulmasında tek çözüm noktası yargı yolu değildir. İdare hukukunun bir parçasıyken sonradan sonraya müstakil bir yapı kazandığı kabul edilen vergi hukukunda alternatif bazı idari çözüm yolları mevcuttur. Bunlardan biri de VUK m. 116 ile m. 126 arasında düzenlenen hata düzeltme yoludur.

Hata düzeltme kurumu sadece VUK m. 116 ile m. 126 arasındaki düzenlemelerden ibaret değildir. Hata düzeltme başvurusunun zamanaşımını düzenleyen VUK m. 126, aynı kanunun 114'üncü maddesine atıf yapma yöntemiyle düzenlenmiştir. Ayrıca, aynı kanunun 375'inci maddesinde hata düzeltme yolunun vergi cezalarında da işlerlik alanı olduğu hüküm altına alınmıştır. Bununla birlikte hata düzeltmenin, idari bir çözüm yolu olan ihtiyari başvurunun özel bir görünümü olması sebebiyle İYUK'un 10 ve 11'inci maddeleriyle de ilişkili olduğu belirtilmelidir. Bu ilişkinin sebebi vergi yargılamalarının usule ilişkin tabi olduğu kuralların İYUK'ta düzenlenmiş olmasıdır.

Vergi hataları VUK m. 116'da tanımlanmıştır. Buna göre vergi hataları doğrudan vergi miktarını etkileyen basit, açık ve tartışmaya mahal vermeyen hesap ve vergilendirme hatalarıdır. Kanun koyucu bu denli basit hataların yargı yolunu meşgul etmemesi için hata düzeltme idari çözüm yolunu düzenlemiştir. Vergi hatalarının meydana gelebilmesi için haksız ve hukuka açıkça aykırı, kesin ve yürütülmesi zorunlu bir işlemin varlığı gerekmektedir. Vergi hataları; kapsamı oldukça sınırlı, tahdidi olarak sayılmış hukuka aykırılıklardır. Öyle ki bir vergi hatasından bahsedebilmemiz için VUK m. 117'de düzenlenen "*hesap hataları*" ve m. 118'de düzenlenen "*vergilendirme hataları*" kapsamındaki hukuka aykırılıklardan biri olmalıdır.

VUK m. 119'a göre vergi hatası; vergilendirme işlemi esnasında ilgili memurun hatayı bulması veya görmesiyle, üst memurların yaptıkları incelemeler neticesinde hatanın görülmesiyle, hatanın teftiş sırasında meydana çıkarılmasıyla, hatanın vergi incelenmesi sırasında meydana çıkarılmasıyla ve mükellefin müracaatıyla tespit edilebilir. Hata düzeltme yetkisi, hatalı vergiyi tarh eden veya hatalı cezayı kesen vergi dairesi müdüründedir. Vergi dairesi müdürü bu yetkisini düzeltme fişine dayanarak kullanır. Hata sonucu tahsil edilen vergi veya cezanın iade edilmesi için düzeltme fişinin bir nüshası gerekli bilgiler ve bir yıl içinde

müracaat etmesi gerektiği bildirilerek mükellefe tebliğ edilir. Burada düzenlenen bir yıllık süre hak düşürücü süredir. Hata düzeltme işlemi VUK m. 121'e göre vergi idaresi tarafından re'sen yapılabileceği gibi m. 122'ye göre mükellefin talebi üzerine de gerçekleştirilebilir.

Hata düzeltme zamanaşımı VUK m. 126'da düzenlenmiştir. Buna göre m. 114'e yapılan atıf doğrultusunda hata düzeltmede zamanaşımının beş yıllık tahakkuk zamanına tabi olduğu hüküm altına alınmıştır. Ayrıca VUK m. 126'da zamanaşımı süresinin son yılı içinde tarh ve tebliğ edilen vergilerde hatanın yapılması, ilan yolu ile tebliğ edilip vergi mahkemesinde dava konusu yapılmaksızın tahakkuk eden vergilerde mükellefe ödeme emrinin tebliğ edilmesi ve ihbarname ve ödeme emri ilan yoluyla tebliğ edilen vergilerde AATUHK'a göre haczin yapılması durumlarında zamanaşımı süresinin bir yıldan az olamayacağı düzenlenmiştir. Buna göre zamanaşımı süresi bazı durumlarda altı yıla kadar çıkabilmektedir.

Hata düzeltme başvurusu dava açma süresinde ve dava açma süresi geçtikten sonra yapılabilir. Buna göre mükellef bir vergi hatası sonucu aleyhine bir durumun geliştiğini düşünüp dava açma süresi içinde hata düzeltme talebinde bulunursa, otuz günlük dava açma süresi durur. Bu süre zarfında vergi idaresi hatayı düzeltme kararı alırsa uyuşmazlık ortadan kalkar. Buna karşın vergilendirme işlemi yapan mercinin talebi reddetmesi veya altmış gün içerisinde cevap vermemesi üzerine süre kaldığı yerden devam eder. Kalan süre zarfında vergi mahkemesinde dava açılabilir. Açılacak bu davanın konusu hata düzeltme talebi değil, doğrudan uyuşmazlık konusu olan vergilendirme işlemidir. Aynı şekilde dava açma süresi geçtikten sonra yapılan hata düzeltme başvurularında başvuru vergilendirme işlemi yapan merci tarafından kabul edilirse söz konusu uyuşmazlık ortadan kalkar. Buna karşın talebin reddedilmesi ya da altmış günlük süre içinde cevap verilmemesi durumunda ise mükellef şikâyet yoluyla Hazine ve Maliye Bakanlığı'na başvuruda bulunabilir. Başvuru kabul edilirse anlaşmazlık ortadan kalkar. Başvuru reddedilirse otuz gün içinde vergi mahkemesinde dava açma yoluna gidilebilir. Vergi mahkemesi böyle bir durumda önce dava konusunun vergi hatası olup olmadığını inceler. Eğer vergi hatası tespit edilmezse dava istemini zamanaşımı nedeniyle reddeder.



Kaynakça

- Bayar, İ. N. (2015). “Türkiye’de Düzeltme Yolu: Kapsam ve İçerik Tartışmaları”. Yaltı, B. (Ed.), *Uluslararası Vergi Hukuku Konferansları Serisi-3*, 31-70, İstanbul: Beta Yayıncılık.
- Bilmen, M. S. (2020) *Vergi Usul Kanunu ’nda Düzeltme Kurumu*, Yüksek Lisans Tezi, İstanbul: Marmara Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü.
- Candan, T. (2011). *Açıklamalı İdari Yargılama Usulü Kanunu* (4. Baskı), Ankara: Adalet Yayınevi.
- Gelir Dairesi Başkanlığı (GİB) (2019). *Vergi Hatalarında Düzeltme İşlemleri Broşürü*, Yayın No: 321, Ankara.
- Karakoç, Y. (2019). *Vergi Hukuku* (6. Baskı). Ankara: Yetkin Yayınları.
- Kaşıkçı, N. (2011). *Vergi Usul Hukukunda Hata ve Düzeltme*, Yüksek Lisans Tezi, İstanbul: İstanbul Üniversitesi, Sosyal Bilimler Enstitüsü.
- Kızılot, Ş. & Kızılot, Z. (2014), *Vergi İhtilafları ve Çözüm Yolları* (23. Baskı). Ankara: Yaklaşım Yayıncılık.
- Kızılot, Ş., Şenyüz, D., Taş, M. Dönmez, R. (2007). *Vergi Hukuku* (2. Baskı). Ankara: Yaklaşım Yayıncılık.
- Kumrulu, A. (1976). *Vergi İşlemlerinde Hata ve Düzeltme*, Doktora Tezi, Ankara: Ankara Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü.
- Mutluer, M. K. (2011). *Vergi Hukuku (Genel Ve Özel Hükümler)*, (3. Baskı). Ankara: Turhan Kitabevi.
- Oktar, A. (2020) *Vergi Hukuku* (15. Baskı), Ankara: Türkmen Kitabevi.
- Öncel, M., Kumrulu, A., Çağan, N., (2018). *Vergi Hukuku* (27. Baskı). Ankara: Turhan Kitabevi.
- Saraçoğlu, F., Pürsünlerli Çakar, E. (2017). *Vergi Hukuku* (3. Baskı). Ankara: Gazi Kitabevi.