VERGİ USUL KANUNU KAPSAMINDAKİ VERGİ HATALARINDA İDARİ DÜZELTME YOLLARI

ADMINISTRATIVE CORRECTION WAYS IN TAXES WITHOUT TAX PROCEDURE LAW

Ahmet ÖZTÜRK*

ÖZ

Kamu finansman araçları arasında en sağlam kaynak kuşkusuz vergilerdir. İyi bir vergi sistemine sahip olmak devletler için hayati önem arz etmektedir. Bu sistemden vergide adalet-etkinlik ve verimlilik beklenmektedir. Ancak Vergi kanunlarının uygulanmasında vergi idaresi ve mükellefler arasında bazı sorunlar, uyuşmazlıklar oluşabilmektedir. Bu uyuşmazlıklar bazen idarece bazen de yargı yoluyla çözümlenmektedir.

Vergi uyuşmazlıklarının idari çözümlenmesi yollarından biri olan Vergi hatalarında düzeltme, yargısal başvuru yolları öncesinde yer alır. Vergi hatalarının çözümü için yargı öncesi yollar 213 sayılı Vergi Usul Kanunun (VUK) 116 ncı ve 126 ncı maddelerinde düzenlenmiştir. Ayrıca 6328 sayılı Kamu Denetçiliği Kurumu Kanunu'nda da (KDDK) şikayet yoluyla idarenin her türlü eylem ve işleyişi ile ilgili başvuru yapılabileceği hususları düzenlenmiştir.

Anahtar Sözcükler: Vergi, Vergi Uyuşmazlıkları, Hataların düzeltilmesi, Şikayet yolu ile düzeltme

ABSTRACT

Taxes are undoubtedly among the most robust source of public financing tools. A good tax system is of vital importance to the States.Tax justice from this system-effectiveness and efficiency is expected. However, some problems between tax administration and taxpayers in implementation of tax law,conflicts can occur. Sometimes tender and sometimes these disputes are resolved by judicial means.

The administrative settlement of tax disputes one of the ways to fix the errors that are tax,judicial takes place prior to the applicant. Tax resolution

* Serbest Muhasebeci Mali Müşavir, Bağımsız Denetçi

Makale Geliş Tarihi: 18.01.2017
Yayın Kurulu Kabul Tarihi: 14.02.2017

of errors for a judicial pre-paths 213 tax Procedure Law 116.and 126. in the articles are determined. Also, the Ombudsman institution No. 6328 code relating to the functioning of the complaint by way of the administration made reference to all actions and matters may be arranged.

Keywords: tax, tax disputes, correction of errors by complaining

1. GİRİŞ

Vergi, devletin kamusal hizmetlerini sunabilmek amacıyla ilgililerinden cebren ve karşılıksız olarak aldığı ekonomik değerlerdir. (Kütükçü, Yardımcıoğlu, 2014:3) Vergilerin konulması, kaldırılması ve vergileme yetkilerinin kullanılması anayasal ve yasal düzenlemeler kapsamında ele alınmaktadır. Nitekim Anayasanın 73 üncü maddesi "Herkes kamu giderlerini karşılamak üzere mali gücüne göre vergi ödemekle yükümlüdür" ayrıca "Vergi, resim, harç ve benzeri mali yükümlülükler kanunla konulur, değiştirilir ve kaldırılır" hükmü ile vergilendirme yetkisini elinde bulunduran devlet karşısında kişilere güvence sağlanmaktadır. Vergi alacaklısı olarak devlet daha fazla kamu hizmeti sunabilmek amacıyla toplayacağı vergi miktarını maksimize etmeye çalışırken; vergi borçlusu olarak vergi mükellefleri ve sorumluları daha az vergi vererek harcanabilir gelirlerini maksimize etmek isteyeceklerdir. (Altundemir, Savaşan, Ulupınar 2012:127) Vergilerin konulması ve toplanması sebebiyle devlet ile kişiler arasında bir kamu hukuku ilişkisi ortaya çıkmaktadır. İşte devlet ya da genel anlamda idare ile kişiler arasında vergilendirmeden doğan ilişkilere vergi hukuku ilişkisi denilmektedir. Hukuk dalları içerisinde vergi hukuku çok disiplinli yapının en belirgin şekilde ortaya çıktığı alandır. (Silahşör 2013:280) Vergi hukuku devlet ve kişiler arasındaki ilişkilerin önemli bir bölümünü kapsayan ve vergilendirme işlemlerinin belli kurallar çerçevesinde gerçekleştirilmesini amaçlayan bir hukuk dalıdır.

Hata, hukuka aykırı idari bir işlemin varlığını gösteren ve idare tarafından düzeltilmesi gereken işlemlerdir. Vergi hataları verginin tarhı, tebliği, tahakkuku ve tahsili süreçlerinde karşılaşılabilen ve vergi ilişkisine taraf olan vergi idaresinden veya vergi mükelleflerinden kaynaklanabilen hukuka aykırılıklardır. Vergi kanunlarında yapılan sık değişiklikler sadece mükelleflerin ve onun temsilcilerinin değil aynı zamanda bu kanunların uygulayıcısı olan idarenin de hatalar yapmasına zemin hazırlamaktadır. (Biniş 2012:486)

Verginin eksik ödenmesi veya alınmasının yanında verginin fazla öden-

mesi veya alınması da vergi hatalarına neden olabilmektedir. Türk Vergi hukukunda hata kavramı vergi usul kanununda vergi hataları ile ilgili hükümler olarak 116 ncı madde ve 126 ncı maddeler arasında düzenlenmiştir. Vergilendirme sürecinde ortaya çıkan vergi hataları bu maddelerde yer alan usul ve esaslara göre düzeltilmektedir. Vergi hataları mükellefler ve idare açısından bazı sonuçlar doğurmaktadır.

2. VERGİ İLE İLGİLİ HATALAR

Vergi hataları, borçlusu tarafından ödenmesi gereken vergilerin miktarlarında değişikliğe neden olduğundan haksız yere fazla veya eksik istenmesi veya alınmasına sebep olmaktadır. Vergi hukukumuzda vergi hataları 213 sayılı vergi usul kanununda yer almıştır. (Biniş 2012:486)

2.1. Vergi Hataları Tanımı ve Kapsamı

Hata; sözlük anlamı "Yanlış, istemeyerek ve bilmeyerek yapılan yanlış, kusur, yanılma, yanılgı" olarak tanımlanmaktadır. (Türk Dil Kurumu)

Vergi Hatası; Vergi ile ilgili hesaplarda veya vergilendirmede yapılan hatalar yüzünden haksız yere fazla veya eksik vergi istenmesi veya alınmasıdır. (VUK) Bu tanımdan hareketle vergi hataları, vergilendirme süreçleri içinde yer alan tarh, tebliğ, tahakkuk ve tahsil aşamalarında ortaya çıkabilen verginin tarafları olan vergi idaresi ve mükelleften kaynaklanabilen hesap ve vergilendirme hatalarıdır.

Vergi hataları genellikle işlemsel hesap hatalarından ve geçerli olan muhasebe ilkelerinin yeterince doğru olarak uygulanamaması nedeniyle ortaya çıkan teknik hatalardan meydana gelmektedir. Vergi işlemleri sırasında sık rastlanan vergi hataları beyannameler düzenlenirken, vergi matrahı saptanırken, vergi tarhı sırasında ve vergilerin tebliği aşamasında ortaya çıkan hatalar şeklinde sıralanabilmektedir.

2.2. Türk Vergi Hukukunda Vergi Hataları

Türk vergi hukukunda vergi hataları Vergi Usul Kanununda Altıncı kısım üçüncü bölümde "Vergi hatalarını düzeltme ve reddiyat" başlığı altında 116 ncı ve 126 ncı maddeleri arasında yer almıştır. (Arslaner 2016:279) Tebliğ ile ilgili hatalar da Beşinci kısım dördüncü bölümde "Tebliğlere ait türlü hükümler" başlığı altında 108 inci madde de yer almıştır. VUK 116 ncı maddesi *vergi hatası, vergiye müteallik hesaplarda veya vergilendirmede yapılan hatalar yüzünden haksız yere fazla veya eksik vergi istenmesi veya alınmasıdır* şeklinde tanımlamıştır.

Vergilendirme ile ilgili yapılan hataların fark edilmesi halinde, mükelleflerce vergi yargısına başvurmadan önce vergi dairesinden düzeltme talep edilerek çözüme ulaşmak mümkündür.

Vergi hatalarının bulunduğunun tespiti halinde düzeltme yapıldığı ölçüde vergi borcu ortadan kalkar. Düzeltme, vergi aslı kadar vergi cezası ile de ilgili olabilir.

Düzeltmeye konu olmayan vergi uyuşmazlıkları;

Tartışmaya açık olan hukuki uyuşmazlıklar, (Yorum uyuşmazlıkları)

Yargı mercilerince bir karar verilmiş olan yanlışlıklar, (VUK Md.125)

Ödeme emri aşamasındaki uyuşmazlıklar. (VUK Md.125, AATUHK Md.58) şeklindedir.

Vergi hataları, hesap hataları ve vergilendirme hataları olarak iki şekilde sınıflandırılmıştır.

2.2.1. Hesap Hataları

Vergi Usul Kanunu hesap hatalarını 117 nci maddesinde ele almış ve üç bölüme ayırmıştır.

2.2.1.1. Matrah Hataları

Vergilendirme ile ilgili beyanname, tahakkuk fişi, ihbarname, inceleme raporu ve kararlarda matraha ait rakamların veya indirimlerin eksik veya fazla gösterilmiş veya hesaplanmış olmasıdır.

Örneğin; Verilen gelir vergisi beyannamesinde gösterilen matrahtan mahsup edilmesi gereken geçmiş yıl zararları veya düşülmesi gereken şahıs ve bireysel emeklilik sigorta primlerinin düşülmemesi gibi yanlışlıklar matrahın fazla ya da eksik gösterilmesi sonucunu doğuran hatalardır. Düzeltme konusu olacak matrah hatası, yalnızca yukarıda belirtilen belgelerde yapılan hataları kapsar. Bu belgelerin dayanağı olan defter ve belgelerdeki hatalar düzeltme konusuna girmez.

2.2.1.2. Vergi Miktarında Hatalar

Vergi oran ve tarifelerinin yanlış uygulanması, mahsupların yapılmamış veya yanlış yapılmış olması, verginin eksik veya fazla hesaplanmış veya gösterilmiş olmasıdır.

Örneğin; Tahakkuk fişi veya vergi/ceza ihbarnamesinde gösterilen matraha vergi tarifesinin yanlış uygulanması, ödenen geçici verginin mahsup edilmemesi veya ödenmeyen geçici verginin mahsup edilmesi sonucunda

verginin eksik veya fazla tarh edilmesi durumunda vergi miktarındaki hata düzeltme yolu ile giderilir.

2.2.1.3. Verginin Mükerrer Olması

Aynı vergi kanunu uygulanarak, belli bir vergilendirme dönemi içinde, aynı matrah üzerinden bir defadan fazla vergi istenmesi veya alınmasıdır.

2.2.2. Vergilendirme Hataları

Vergi Usul Kanunu vergilendirme hatalarını 118 inci maddesinde ele almış ve dört bölüme ayırmıştır.

2.2.2.1. Mükellefin Şahsında Hata

Bir verginin gerçek borçlusu yerine başka bir kişiden istenmesi veya alınmasıdır.

Örneğin; Aynı vergi dairesinin gelir vergisi yönünden aynı ad ve soyadını taşıyan iki mükellefi vardır. Ancak birisi basit usulde diğeri ise gerçek usulde vergilendirilmektedir. Gerçek usulde vergiye tabi olan mükellefin vergi borcunun basit usule tabi olan mükelleften istenilmesi mükellefin şahsında hatadır.

2.2.2.2. Mükellefiyette Hata

Açık olarak vergiye tabi olmayan veya vergiden muaf bulunan kimselerden vergi istenmesi veya alınmasıdır.

Örneğin; Veraset yoluyla mal intikal eden bir kişiden, mirası üç aylık süre içinde reddetmesine rağmen veraset ve intikal vergisi istenmesi mükellefiyette hatadır.

2.2.2.3. Konuda Hata

Açık olarak vergi mevzuuna girmeyen veya vergiden müstesna bulunan gelir, servet, madde, kıymet, evrak ve işlemler üzerinden vergi istenmesi veya alınmasıdır.

Örneğin; Elde edilen alacak faizlerine indirim oranı uygulandıktan sonra kalan tutar beyan sınırını aşmamasına rağmen gelir vergisine tabi tutulması konuda hatadır.

2.2.2.4. Vergilendirme veya Muafiyet Döneminde Hata

Aranan vergi ile ilgili vergilendirme döneminin yanlış gösterilmesi veya süre itibariyle eksik veya fazla hesaplanmasıdır.

Örneğin; Her verginin kendi vergi kanununda belirtilen vergilendirme dönemi vardır. Gelirin yanlış yılda vergilendirilmesi, 2015 yılına ait olup 2014 yılında peşin tahsil olunan kira bedellerinin ödemenin yapıldığı yıl olan 2014 yılında vergilendirilmesi, vergilendirme ve muafiyet döneminde hatadır.

2.2.3. Düzeltme İşlemleri

Vergi hataları VUK 119 uncu maddede belirtildiği gibi;

a- İlgili memurun hatayı bulması ve görmesi ile

b- Üst memurların yaptıkları incelemeler neticesinde hatanın görülmesi ile

c- Hatanın teftiş sırasında meydana çıkarılması ile

ç-Hatanın vergi incelenmesi sırasında meydana çıkarılması ile

d-Mükellefin müracaatı ile

ortaya çıkarılmaktadır. Vergi Hatalarının düzeltilmesinde karar verme yetkisi vergi dairesi müdürüne aittir. Bu düzeltmeler için tutar olarak herhangi bir sınırlama getirilmemiştir.

Vergi hatalarının düzeltilmesi VUK'nda vergi hataları için belirlenen usul ve şartlara göre yapılmaktadır. Düzeltme işlemi başlıca iki şekilde yapılmaktadır.

2.2.3.1. Res'en Düzeltme;

İdarece tereddüde imkan vermeyecek derecede açık olan hatalar vergi dairesince vergi dairesi müdürünün kararıyla re'sen düzeltilebilir. Ancak bu düzeltme, mükellefin lehine ya da aleyhine olabilir.

Mükellef lehine vergi dairesince yapılan düzeltme sonucunda nakden iade çıkabilir.

Mükellef lehine yapılan düzeltmelerde, mükellefe düzeltme fişinin bir örneği tebliğ edilir. Hatalı tarhiyatın dayanağı tahakkuk fişi veya ihbarname, düzeltilen tutar dışında kalan kısmı ile geçerliliğini korur. Mükellefin, düzeltme fişinin tarafına tebliğ edildiği tarihten itibaren 1 yıl içinde nakden iade veya mahsup talebi için vergi dairesine müracaat etmesi gerekir. Mükellef vergi dairesine bu alacağı için bahsedilen sürede müracaat etmediği takdirde, alacak hakkı ortadan kalkar. (VUK Md.120)

Mükellef aleyhine yapılmış düzeltme işleminde ise ilave verginin düzeltme fişi ve eki ihbarname ile mükellefe tebliği zorunludur. Düzeltme konusu tarhiyatın daha önce tahakkuk fişi veya ihbarname ile yapılmış olması sonucu değiştirmez.

Kendi aleyhlerine düzeltme yapılan kimselerin düzeltmeye karşı vergi mahkemesinde dava açma hakları saklıdır. (VUK Md.121)

2.2.3.2. Talep üzerine düzeltme;

Mükellefler, vergi muamelelerindeki hataların düzeltilmesini vergi dairesinden bir dilekçe ile talep ederler. Dilekçedeki şekil noksanlıkları

düzeltme talebini geçersiz kılmaz. Düzeltme talep dilekçeleri elden vergi dairesine verilebileceği gibi posta ile taahhütlü olarak da gönderilebilir. Düzeltme talebini içeren dilekçeler, vergi alacağının doğduğu takvim yılını takip eden yılın başından başlayarak 5 yıl içinde verilmelidir.

Düzeltme işlemi, düzeltme talebi yerinde görüldüğü takdirde düzeltme makamı olan vergi dairesi müdürünün uygun görmesi halinde yapılır, uygun görülmeyen hallerde ise durum mükellefe yazı ile tebliğ olunur.

Düzeltme talebinin başvuru süresi 5 yıllık zamanaşımına tabi olmakla birlikte, düzeltme zamanaşımı süresi;

-Zamanaşımı süresinin son yılı içinde tarh ve tebliğ edilen vergilerde hatanın yapıldığı,

-İlan yolu ile tebliğ edilip vergi mahkemesinde dava konusu yapılmaksızın tahakkuk eden vergilerde mükellefe ödeme emrinin tebliğ edildiği,

-İhbarname ve ödeme emri ilan yoluyla tebliğ edilen vergilerde 6183 sayılı Kanuna göre haczin yapıldığı,

tarihten başlayarak 1 yıldan aşağı olamaz. 5 yıllık düzeltme başvuru süresi yukarıdaki hallerde 1 yıl daha uzamaktadır.

2.2.3.3. Şikayet Yolu ile Müracaat

Mükellefin düzeltme talebini vergi dairesinin reddetmesi ya da 60 günlük süre içinde cevap vermemesi durumunda, mükellef şikayet yoluyla Maliye Bakanlığı'na başvurabilir.

Mükelleflerin vergi/ceza ihbarnamesinin tebliğinden itibaren 30 günlük dava açma süresi geçmiş olsa dahi ilgili vergi dairesine düzeltme talebinde bulunma imkânı bulunmaktadır.

Şikâyet dilekçesini takiben 60 günlük süre içinde Bakanlığın cevap vermemesi halinde istek reddedilmiş sayılır. İdarenin şikâyeti reddetmesi ya da altmış günlük süre içinde cevap vermemesi halinde dava açma süresi içinde, Vergi Mahkemelerine dava açılabilir. 60 günlük süre içinde idarece verilen cevap kesin değilse, mükellef bu cevabı talebin reddi sayarak kesin cevabı beklemeden dava açabilir. Ancak bu durumda, bekleme süresi başvuru tarihinden itibaren 6 aylık hak düşürücü süreyi geçemez. Diğer taraftan mükellef kesin cevabı beklemeyi de tercih edebilir ve bu durumda kesin cevap verildiği tarihten itibaren 30 gün içinde vergi mahkemesinde dava açabilir.

Düzeltme talebinin reddi üzerine davanın açılması gereken mahkeme, düzeltilmesi istenen vergileri tarh eden, cezayı kesen ve tahakkuk ettiren vergi dairesinin bulunduğu yerdeki vergi mahkemesidir.

Şikayet yoluyla düzeltme talebi üzerine Maliye Bakanlığı mükellefin düzeltme talebini değerlendirerek düzeltme yapılması gerektiği sonucuna ulaşırsa, düzeltme işlemlerinin yapılması için ilgili Vergi Dairesi Başkanlığı'na veya Defterdarlığa durumu yazı ile bildirir.

Vergi hatasının düzeltilmesi sonucunda mükellefe iade edilmesi gereken bir tutarın ortaya çıkması halinde, düzeltmeye ilişkin düzeltme fişinin tebliğ tarihinden itibaren, mükellefin söz konusu tutarı almak için 1 yıl içinde müracaat etmesi gerekir. Aksi takdirde, bu hakkı ortadan kalkar ve böyle bir alacağı yok sayılır**.** (VUK Md.120)

2.2.3.4. Kamu Denetçiliği Kurumuna Başvuru

TBMM'ne bağlı olarak çalışan ve kurulması 14.06.2012 tarihinde 6328 sayılı kanun ile kabul edilen Kamu Denetçiliği Kurumu , idarenin işleyişi ile ilgili şikâyet üzerine, idarenin her türlü eylem ve işlemleri ile tutum ve davranışlarını; insan haklarına dayalı adalet anlayışı içinde, hukuka ve hakkaniyete uygunluk yönlerinden incelemek, araştırmak ve idareye önerilerde bulunmakla görevlidir. (Kaplan 2013:137)

KDKK'nun 17 nci maddesine göre, şikâyet başvurusunda bulunulabilmesi için, İYUK'nda öngörülen idari başvuru yolları ile özel kanunlarda yer alan zorunlu idari başvuru yollarının tüketilmesi gereklidir. İdari başvuru yolları tüketilmeden yapılan başvurular ilgili kuruma gönderilir. Ancak Kurum, telafisi güç veya imkânsız zararların doğması ihtimali bulunan hâllerde, idari başvuru yolları tüketilmeden de başvuruları kabul edebilir. Kuruma, öncelikle idareye başvurulmuş olması halinde, başvuruya idare tarafından verilecek cevabın tebliği tarihinden, idare başvuruya altmış gün içinde cevap vermediği takdirde bu sürenin bitmesinden itibaren altı ay içinde başvurulabilir. Dava açma süresi içinde yapılan başvuru, işlemeye başlamış olan dava açma süresini durdurur.

Vergilendirme işlemi de özü itibariyle bir idari işlem olduğundan ve idarenin her türlü işlemini, insan haklarına dayalı adalet anlayışı içinde, hukuka ve hakkaniyete uygunluk yönlerinden incelemek, araştırmak ve idareye önerilerde bulunmak Kamu Denetçiliği Kurumunun görevi olduğundan vergisel işlemlerden kaynaklanan uyuşmazlıkların da Kamu Denetçiliği Kurumunun görev kapsamına dahil olduğu açıktır.

2.2.4. Tebliğ Hataları

Tebliğ edilen belgelerin hatasız bir şekilde düzenlenmesi ve yapılan tebliğin usulüne uygun bir şekilde yapılması vergi alacağının sağlıklı bir şekilde tahsil edilebilmesi bakımından son derece önemlidir. Ancak uygulamaya bakıldığında gerek tebliğ evrakında gerekse tebliğ usulünde yapılan hatalar sebebiyle vergi idaresi ile mükellef arasında çeşitli uyuşmazlıklar çıktığı ve bunların yargıya taşındığı görülmektedir. Hatalı tebliğler konusu Vergi Usul Kanunu'nun 108 inci maddesinde düzenlenmiştir. Hatalı tebliğ konusu, tebliğ evrakında hata (esasa etkili ve esasa etkili olmayan) ve tebliğ usulünde hata şeklinde sınıflandırılmaktadır.(İnneci, Karadağ 2015: 56/57)

2.2.4.1.Tebliğ Evrakında Hata

Tebliğ evrakında yapılan hatalar, esasa etkili olan ve esasa etkili olmayan şekil hataları olarak iki grupta toplanabilir.

Esasa Etkili Olanlar; Mükellefin adına yer verilmemesi, vergi türünün hiç belirtilmemesi, vergi miktarının hiç gösterilmemiş olması, vergi mahkemesinde dava açma süresine yer verilmemiş olması, belgelerin yetkili olmayan bir makam tarafından düzenlenmesi biçimindeki şekil hatalarıdır.

Esasa Etkili Olmayanlar; Vergi ihbarnamesine tarhiyatın dayanağını teşkil eden tutanak, vergi inceleme raporu, vergi tekniği raporu veya takdir komisyonu kararının eklenmemiş olması gibi şekil hatalarıdır.

2.2.4.2. Tebliğ Usulünde Hata

Tebliğ usulünde hata, tebliğin yapılmasında öngörülen kanuni yollara veya yöntemlere hiç uyulmaması ya da eksik uyulması şeklinde ortaya çıkmaktadır. Kanunlarda belirtilen tebliğ esaslarına uygun olarak yapılmayan tebliğler geçersizdir. Bunun yanında dikkat edilmesi gereken diğer bir husus da tebliğin kanunlarda belirtilen usullere uygun olarak yapılmadığı hallerde tebliğe konu belgenin değil, yapılan tebligatın geçersiz olacağıdır. Bu sebeple vergisel işlemler açısından öncelikle Vergi Usul Kanunu'nda yer alan tebliğe ilişkin usullere riayet edilmeli, burada hüküm olmaması halinde ise genel kanun niteliğindeki 7201 sayılı Tebligat Kanunun hükümleri dikkate alınmalıdır. Tebliğin usulünde hataların neler olduğu Vergi Usul Kanunu'nda tek tek sayılmamıştır. Bu sebeple hangi durumların tebliğ usulünde hata olduğunu hem Vergi Usul Kanunu'nda yer alan tebliğ hükümlerinden hem de Danıştay'ın verdiği kararlardan çıkarabiliriz.

Usulsüz tebligat durumlarına şunlar örnek olarak gösterilebilir; VUK'nda hüküm bulunmasına rağmen tebligat kanunu hükümlerine göre tebligatın yapılması, tebligatın muhatap dışındaki kişilere yapılması, doğrudan ilanen tebligat yoluna gidilmesi, tasfiyeye girmiş şirketlerde tebligatın tasfiye memurları dışındaki kişilere yapılması, iflasına karar verilen şirketlerde tebligatın iflas idaresi dışındakilere yapılması, vekaletnamede vergi ile ilgili tebliğlerin yapılacağı konusunda açık hüküm bulunmayan kişilere tebligat yapılması şeklindedir.

Hatalı tebliğlerden, esasa etkili şekil hatalarının bulunduğu vesikaların yeniden düzenlenerek tebliğ edilmeleri gerekmektedir. Tebliğ usulünde hatanın varlığı durumunda, tebliğ konusu vergi veya cezaya karşı vergi mahkemesine başvurulmalı ve tarhiyatın terkini istenmelidir. Tebliğ usulünde hata sebebiyle düzeltme yapılamaz.

2.3. Vergi Hatalarının İdare ve Mükellef Açısından Sonuçları

Vergilendirme sürecinin ve vergi uygulamalarının temel olarak hatasız gerçekleştirilmesi amaçlanmakla birlikte kimi zaman çeşitli nedenlerle hatalar yapılmaktadır. Yapılan bu hatalar mükellef veya idare kaynaklı çıkıp çıkmadığı önem taşımaksızın, "hata üzerinden vergi alınmaması" prensibinden hareketle düzeltilmektedir. İdari çözüm yolunun denenmesinin yargının iş yükünün hafiflemesine ve böylece mevcut davalara daha fazla zaman ayrılmasına imkân tanımasına katkısı olacaktır. (Altundemir, Savaşan, Ulupınar 2012:140) Hataların mükellef veya idare lehine sonuç doğurmasına göre farklı işlemler söz konusudur. Örneğin; hata mükellef lehine ise, eksik veya hiç alınmamış verginin tarh ve tahakkuku yapılacaktır. İdare lehine bir hata söz konusu ise, mükelleften fazla veya yersiz alınan veya tahakkuk ettirilen vergi, red ve iade veya terkini gerçekleştirilecektir. (Biniş 2012: 489)

Gümrük uyuşmazlıklarında düzeltme yolu 5911 sayılı kanun ile 07.07.2009 tarihinde kaldırılmış olup 6111 sayılı kanun ile Gümrük uyuşmazlıklarına uzlaşma adı altında itiraz yolundan başka yeni bir idari çözüm yolu daha getirilmiştir. (Kılınç, Yurtsever 2014:22)

2.3.1. Vergi İdaresi Yönünden Vergi Hatalarının Sonuçları

Vergi, devletin en önemli gelir kaynaklarının başında gelmektedir. Verginin mali amacının yanı sıra hukuki, ekonomik ve sosyal yönleri de bulunmaktadır. Bu nedenle vergi idaresi vergilendirme sürecinde tüm bu

yönleri dikkate almak zorundadır. Vergi idaresi açısından yapılan vergi hataları neticesinde, kamunun vergi kaybı ve gereksiz ek iş yükü çıkmaktadır.

2.3.2. Vergi Mükellefi Yönünden Vergi Hatalarının Sonuçları

Vergi hatalarının mükellef açısından sonuçlarından başlıcası mükellefin vergiye karşı gayri iradi uyumsuzluğu ve uyum maliyetleri, muhasebe kayıtlarında düzeltme yapılması ve mükellef hakkında vergi incelemesine başlanması şeklinde sayılabilir.

3. SONUÇ

Vergi sistemi beyan esasına dayanmaktadır. Beyana dayalı tarhiyat mükelleflerin kazançlarını tam ve doğru olarak kendilerinin hesaplaması üzerine kuruludur. Bu yöntemde kimi zaman mükelleflerin bilgi eksikliği, vergi kanunlarını tam olarak yorumlayamamaları, yazım hataları ya da kötü niyetli olarak vergi matrahlarını olduğundan az gösterme davranışlarına açık hale getirdiği ve vergi kayıplarına yol açtığı görülmektedir. Ayrıca vergi mevzuatında yapılan sık değişiklikler karşısında tarafların bu değişikliklere yeterince ön hazırlıklı olmaması, vergi idarelerinde yasal düzenlemeler yerine genelge ve iç genelgelerle yasa hükümlerine uyumlu olmayan düzenlemelere göre işlem yapılması da hatalara neden olmaktadır. (Armağan 2009:217) Vergi hukuku kurallarına iktisadi ya da hukuki muameleleri nedeniyle muhatap olan, bu kurallara uymak zorunda olan mükellefler ve vergi sorumluları ile kuralları uygulayan ve bu kurallara uyulup uyulmadığını denetleyen idare arasında çeşitli anlaşmazlıkların çıkması olağandır.

Türk vergi hukukunda "hata üzerinden vergi alınmaması prensibi" gereği vergilendirme sürecinde vergi hataları üzerinden vergi alınmamaktadır. Vergi hatası içeren vergilendirme işlemleri re'sen vergi dairesince ya da mükellefin veya VUK 8 inci maddesindeki mükellef tabirinin vergi sorumlularını da kapsayacağı yolundaki düzenleme ile sorumluların da talebi üzerine düzeltilir. (Yiğit Şakar 2011:144) Vergilendirme sürecinde ortaya çıkan hataların idare ve yükümlüler üzerindeki olumsuz etkilerinin en aza indirilmesi bu şekilde devletin temel finansman kaynağı olan vergi gelirlerindeki kaybın azaltılması ile vergilemede etkinlik sağlanması amaçlanır. Vergi hataları idare ve mükellef açısından zaman ve emek kaybına yol açmakta ve parasal maliyet yüklemektedir.

KAYNAKÇA

Altundemir M.E., Savaşan F. ve Ulupınar A.(2012). "Vergi Uyuşmazlıklarının Çözüm Yollarının Nitel Araştırma Yöntemleriyle Karşılaştırılması" **Maliye dergisi** 162 (2012)

Armağan R. (2009). "Vergi Uyuşmazlıklarının Yargı Sürecinde Çözümü: Isparta İli Özelinde Bir Değerlendirme" **Maliye dergisi**, 159 (2009)

Arslaner H. (2015). "Vergi Uyuşmazlıklarının İdari Aşamada Çözümünde Uzlaşma Müessesesi ve Etkinliği Sorunu" **Uluslararası İktisadi ve İdari İncelemeler Dergisi**, 17 (2015)

Biniş M.(2012). "Vergi Hatalarının Mükellef ve İdare Açısından Sonuçları ve Bu Sonuçları Saptamaya Yönelik Yapılan Bir Araştırma" **SDÜ İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi Dergisi**, 17,2 (2012)

Coşkun Karadağ N. ve İnneci A.(2015). "Vergi Usul Kanunu'na Göre "Tebliğ" de Yapılan Hatalar ve Yargının Konuya Bakışı" **Maliye dergisi**, 169 (2015)

Kaplan R.(2013). "Vergi Uyuşmazlıklarında Uzlaşma, Hataların Düzeltilmesi, Üst Makama Başvuru ve Kamu Denetçisine Şikâyet Başvurusu Müesseselerinin Karşılaştırılması" 2013 **Vergi sorunları dergisi,** 301 (2013)

Kılınç S. ve Yurtsever H. (2014). **Gümrük Vergisi Uyuşmazlıklarının İdari Aşamada Çözüm Yolları** (Yayımlanmamış Yüksek Lisans Tezi) Manisa, Celal Bayar Üniversitesi

Kütükçü M. ve Yardımcıoğlu M.(2014). "Vergi Uyuşmazlıklarında İdari ve Adli Çözüm Yolları, Kahramanmaraş Vergi Dairesi Başkanlığında Örnek Çalışma" **Akademik Araştırmalar ve Çalışmalar Dergisi**,11 (2014)

Silahşör, M.(2013). "Vergi Hukukunda Tekerrür Kurumu" **Ankara Barosu Dergisi**, 2 (2013)

Yiğit Şakar A.(2011). "İş Güvencesi (İşe Başlatmama) Tazminatından Gelir Vergisi Kesintisi Yapılması Durumunda İşverenin Düzeltme Talep Etme Hakkı" **Maliye dergisi**, 161 (2011)

T.C. Yasalar (29.06.2012). **6328 sayılı Kamu Denetçiliği Kurumu Kanunu**. Ankara : Resmi gazete (28338 sayılı)

T.C. Yasalar (01.01.1961). **213 Sayılı Vergi Usul Kanunu** . Ankara : Resmi Gazete (10705 sayılı)