

VERGİ USUL KANUNU’NUN “DÜZELTMEDE ZAMANAŞIMI” HÜKMÜ ÜZERİNE BİR DEĞERLENDİRME

Akın Gencer ŞENTÜRK, Avukat

İzmir, 07.01.2015

“Yağmur duasına çıkmadan önce meteorolojinin kayıtlarını karıştırmak her zaman yararlıdır.”

Mark Twain

I. GİRİŞ

Düzeltilme, vergiye ilişkin hesaplarda veya vergilendirmede yapılan hatalar yüzünden haksız yere fazla veya eksik vergi istenmesi veya alınması şeklinde tanımlanan vergi hatalarını gidermeye yönelik idari bir işlemdir. Vergilerin kanuniliği ilkesi yanında, mali güce göre vergileme ilkesinin de doğal bir sonucu olarak ortaya çıkmaktadır.

Bu haliyle vergi hataları ve düzeltme konuları, bunların birer idari işlem olması nedeniyle aynı zamanda Anayasa ve İdare Hukuku’nun da etki alanı içinde kalmaktadır.

Günümüzde gelişen teknoloji ve yetişmiş insan kaynağında zenginliğe rağmen vergi hataları tam olarak ortadan kaldırılabilmemiş değildir. Düzeltme işte bu noktada devreye girmekte ise de zaman zaman hataların tespitinin çok sonraki bir süreçte yapılabilmesi nedeniyle vergilendirmenin tarafları hata konusunda mutabakata varsalar dahi “düzeltmede zamanaşımı” gereğiyle düzeltme olanağı elde edilememektedir.

Çalışmamız, düzeltme zamanaşımı müessesesini, neden olan vergi hatası ve ilişkili olduğu tarih ve tahsil zamanaşımaları üzerinden, çoğunlukla vergi hukukuna özgü kavramlarla ancak Anayasa ve İdare Hukuku kurumları içinde ele almayı amaçlamaktadır.

Bu çerçevede görüşlerimiz ve dayanakları aşağıdaki gibidir:

II. ANAYASAL ZEMİN / İLKELER

Vergilerin Kanuniliği, Mali Güç, Hukuk Devleti, Sosyal Devlet, Hukuk Güvenliği, Kanun Önünde Eşitlik, İdarenin Kanuniliği

Anayasamıza göre (Anayasa md. 73) “Herkes, kamu giderlerini karşılamak üzere, malî gücüne göre, vergi ödemekle yükümlüdür.” ve bu Anayasa’da tanımlanan hali ile “vergi ödevi” olarak adlandırılır.

Verginin, doğrudan kişinin mülkiyet hakkına (Anayasa md. 35) yönelik olması ve bu bağlamda Anayasa, bir ilke olarak, “Bu haklar, ancak kamu yararı amacıyla, kanunla sınırlanabilir.” hükmünü içerdiğinden yine Anayasamız “Vergi, resim, harç ve benzeri malî yükümlülükler kanunla konular, değiştirilir veya kaldırılır.” (Anayasa md. 73) şeklinde ifade edilen “vergi kanuniliği” ilkesini benimsenmiştir.

Türkiye Cumhuriyeti'nin bir "hukuk Devleti" (Anayasa md. 2) olması nedeniyle esasen vergilerin kanuniliği ilkesinin benimsenmesi bir zorunluluktur. Yine Türkiye Cumhuriyeti'nin "sosyal Devlet" (Anayasa md. 2) olması nedeniyle "Vergi yükünün adaletli ve dengeli dağılımı, maliye politikasının sosyal amacıdır." (Anayasa md. 73) belirlenmesi yapılmıştır.

Gerek "sosyal Devlet" ve gerekse "hukuk Devleti" tanımlamalarının bir gereği olarak aynı zamanda vergi ödevi, "herkes"e ama "mali gücü"ne göre yüklenmiştir. (Anayasa md. 73)

Anayasa'nın 2. maddesinde belirtilen "hukuk Devleti" kavramının, eylem ve işlemleri hukuka uygun, insan haklarına saygılı, bu hak ve özgürlükleri koruyup güçlendiren, her alanda adaletli bir hukuk düzeni kurup bunu geliştirerek sürdüren, Anayasa'ya aykırı durum ve tutumlardan kaçınan, Anayasa ve hukukun üstün kurallarıyla kendini bağlı sayan, yargı denetimine açık olan Devleti tanımladığı konusunda gerek öğretide ve gerekse yargısal içtihatlarla bir ittifak söz konusudur.

Anayasa'nın 2. maddesinde yer alan hukuk Devletinin temel ilkelerinden biri "hukuk güvenliği" ilkesidir. Bu ilke ile kişilerin hukuki güvenliğinin sağlanması amaçlanmaktadır.

Kişilerin, devlete güven duymaları, maddî ve manevî varlıklarını korkusuzca geliştirebilmeleri, temel hak ve özgürlüklerden yararlanabilmeleri ancak hukuk güvenliği ve üstünlüğünün sağlandığı bir hukuk düzeninde gerçekleşebilir. **Hukuk devletinin sağlamlaştıkla yükümlü olduğu "hukuk güvenliği", kişilerin, hukuk düzeninin koruması altındaki haklarını elde etmeleri için gereken her türlü önlemin alınmasını zorunlu kılar.** Ayrıca, Devletin, yargı denetimini yaygınlaştırarak adaletin gerçekleştirilmesini sağlaması hukuk devleti ilkesine yer veren Anayasa'nın 5. maddesinin de bir gereğidir. (Anayasa Mahkemesinin 20.5.2010 tarih ve E:2009/34, K:2010/72 sayılı kararı)

Diğer yandan "Kanun önünde eşitlik" şeklinde tanımlanan ve "Herkes, dil, ırk, renk, cinsiyet, siyasî düşünce, felsefî inanç, din, mezhep ve benzeri sebeplerle ayırım gözetilmeksizin kanun önünde eşittir." hükmüyle (Anayasa md. 10) vücut bulan ilke de aynı zamanda hukuk Devleti olmanın bir gereğidir ve hükümde yer alan "herkes" ifadesinin genelde Devleti özelde İdareyi de kapsadığı konusunda tereddüt yoktur.

Yukarıda açıklanan ilkelerden "hukuk Devleti" ve "eşitlik" ilkeleri idare hukuku açısından büyük öneme sahip olup, "İdarenin kanuniliği" ilkesini de bu çerçevede ele almak gerekir. (Anayasa md. 123 vd.)

"İdarenin kanuniliği" ilkesi, "kanuni idare" veya "yasal yönetim ilkesi" olarak da adlandırılmaktadır. İdarenin kanuniliği ilkesinin bir sonucu olarak; idarenin eylem ve işlemleri hem kanuna dayanmalı, hem de bu eylem ve işlemler kanuna aykırı olmamalıdır. Yani kanun, idarenin faaliyette bulunabilmesinin hem şartı, hem de sınırınıdır.

III. İDARİ İŞLEM

Genel Olarak İdari İşlem, Vergile(nder)me Aşamaları, Vergilendirmenin Her Aşamada Bir İdari İşlem Olduğu

İdare Hukuku alanında, yönetimin tek yanlı irade açıklaması ile hukuksal sonuç yaratan, başka bir deyişle, hukuk düzeninde değişiklik yapan işlemlere " idari işlemler" denilmektedir. İdari işlemler, tek yanlı ve idarenin kamu gücünü kullanarak tesis ettiği hukuksal işlemlerdir; bunlar, idarenin iradesini açıklaması ile hukuksal sonuçlarını idare hukuku alanında

doğururlar; idari işleme muhatap olan karşı tarafın bu konuda iradesini açıklamasına gerek yoktur.

İdari işlemler birel olabileceği gibi, genel nitelikte düzenleyici bir işlem de olabilirler. Bir idari işlemin içeriği kuralsaldır, önceden kanunlarla, ya da idari kurallarla düzenlenmiştir. İşleme ilgili kişiler, işlemin içeriği üzerinde oynama yetkisine sahip değildirler. Bir kimsenin memur olması, bir kimseye vergi salınması, bir memurun emekli olmasında olduğu gibi. Yapılan bu idari işlemlerin amacı bir kamu hizmetinin görülmesine yönelik olmalı ve bunların tesislerinde kamu yararı gözetilmelidir.

Görüldüğü üzere, idari işlemin, kanuni bir tanımı mevcut olmamakla birlikte, içtihatlar ve doktrin tarafından bir tanım verilmiş ve idari işlemin, tek yanlılık, kanunilik, icrailik, kamu hukuku esaslarına dayanılarak yapılma, hukuk alanında değişiklik meydana getirme, bir kamu hizmeti yükümlülüğünün ifası için ve idare örgütü içinde yer alan bir makam tarafından yapılma, idare hukuku alanında sonuç doğurma gibi nitelikleri haiz olması gerekmektedir.

Vergilendirme bu anlamda bir “idari işlem” ve hatta “idari işlemler silsilesi” olarak kabul edilir. Şöyle ki:

Vergi Usul Kanunu'nun (VUK) 8. maddesi uyarınca vergilendirmenin ilk aşaması mükellefin tespiti / mükellefiyetin tesisi ile başlar ve mükellefiyet kaydı terkin edilinceye kadar devam eder. O halde vergilendirme, ilk idari işlem olarak mükellefiyet tesisi ile başlayan ve bu mükellefiyet soma erinceye (terkin edilinceye) kadar devam eden (–ki bu da bir idari işlemdir) süreçte tesis edilen, tekrar edilen idari işlemler bütünüdür.

Tüm vergiler kural olarak, “vergi alacağının kanunlarında gösterilen matrah ve nispetler üzerinden vergi dairesi tarafından hesaplanarak bu alacağı miktar itibarıyla tespit eden idari muamele” olarak (VUK md. 20) tanımlanan ve “tarh” olarak adlandırılan bir idari işlem ile salınır. Bu ilk aşamadır. Tarhın, “beyana dayalı”, “ikmalen”, “re’sen”, “idarece”, “tahrir dayalı”, “düzeltme yoluyla” gibi türleri var ise de bunların ayrıntısına burada girilmeyecektir.

Tarh edilen verginin, “vergilendirmeyi ilgilendiren ve hüküm ifade eden hususların yetkili makamlar tarafından mükellefe veya ceza sorumlusuna yazı ile bildirilmesi” olarak tanımlanan ve “tebliğ” olarak adlandırılan (VUK md. 21) bir idari işlem ile mükellefe bildirilmesi gerekmektedir. (Beyana dayalı vergilerde Tahakkuk Fişi kullanılmakta ve kanunen bunların mükellefe ayrıca tebliği gerekmemektedir.)

Tarh ve tebliğ edilen verginin “ödenmesi gereken bir safhaya gelmesi”, “tahakkuk” (VUK md. 22) olarak adlandırılmaktadır. Dolayısıyla tarh ve tebliğ gibi iki ayrı idari işlem yapılmadan vergi ödenecek bir hale gelmemekte (dolayısıyla vade dahi belli olmamakta), bu iki idari işlemden sonra ise yeni bir idari işleme yani “tahakkuk” işlemine ihtiyaç duyulmaktadır. (İstisnai olarak tahakkuku tahsile bağlı vergiler var ise de burada ayrıntıya girilmeyecektir.)

Tahakkuk eden verginin, “kanuna uygun surette ödenmesi” ise “tahsil” olarak adlandırılan (VUK md. 23) yeni bir idari işlem ile olmaktadır.

O halde bir vergi(lendirme) söz konusu olduğunda, “tarh”, “tebliğ”, “tahakkuk” ve “tahsil” olmak üzere dört ayrı idari işlemin, kanunen belirlenen usullere göre sırasıyla birer idari işlem olarak tesisi ve bunların yapılmasında da hukuk Devleti ve idarenin kanuniliği ilkelerine uygun davranılması bir gereklilik olmaktadır.

Son tahlilde, vergilendirme ile ilgili tüm bu işlemler, hukuk düzenimizde 213 sayılı Vergi Usul Kanunu'na göre yürütülecek; ancak vergi, kanuna uygun surette ödenmediği (VUK md. 23) durumda idarece yürütülecek ve artık yeni idari işlem(ler) tesisini gerektiren tahsilat aşamaları (cebren takip ve tahsil) bundan sonradır ki 6183 sayılı Amme Alacaklarının Tahsil Usulü Hakkında Kanun (6183 sayılı Kanun) uyarınca icra edilecektir. **Bu aşamada dahi, vergilendirmede “özel kanun” olan Vergi Usul Kanunu'nun, tüm amme alacaklarının tahsiline dair “genel kanun” olan 6183 sayılı Kanun uygulamasında da dikkate alınacağı açıktır. Sonuçta “tahsil” de bir idari işlemdir ve konu vergi olduğunda özel kanunun dikkate alınması konusunda bir tereddüt olmaması gerekir.**

IV. İDARİ İŞLEMİN HUKUKA AYKIRILIĞI

Geri Alma, Kaldırma, İptal, Vergile(nder)meye Özel “Vergi Hatası” ve “Düzeltilme” Müessesesi

Yukarıda idari işlem ve vergilendirmeye, vergilendirmenin her bir aşamasında tesis edilen idari işlemlere dair açıklamalar yapılmıştır. İdarenin ve devamla idari işlemin kanuna uygunluğunun ve hukuk Devleti ilkesi gereği hukuka uygunluğunun bir şart olarak arandığı ortaya konulmuştur. Bu kez aşağıda tesis edilen bir idari işlemin hukuk alemine olan etkisinin sonlandırılması üzerinde durulacaktır.

Bu çerçevede idari işlem ve kararın idare tarafından ileriye yönelik olarak sona erdirilmesine **kaldırma** denilmektedir. Hukuka uygun olan idari kararların kaldırılması olanaksız olmakla birlikte, 'karşı işlem' denilen yeni bir işlemle idare bunları sona erdirebilir. Burada 'karşı işlem' denilen işlem, tüm öğeleri ile yeni bir işlemdir. **Hukuka aykırı birel idari işlemin, idarece her zaman kaldırılması mümkündür ve hatta gereklidir.**

İdari işlemin, yargısal yolla iptalinde olduğu gibi, yapıldığı tarihten itibaren bütün sonuçlarıyla ortadan kaldırılması işlemine ise **geri alma** denilmektedir. İdari işlemin, idarece geri alınması, yargısal yoldan iptali ile aynı sonuçları yarattığı için iptal davasını da konusuz bırakmaktadır.

Hatta Danıştay 1. Daire'nin, 30.05.2003 tarih ve E:2003/71 K:2003/69 sayılı kararında da gerekçe olarak yer aldığı üzere, **hukuka aykırılığı ortaya çıkmış bir idari işlemin idarece geri alınması hukuk devleti ilkesinin bir gereği olarak da kabul edilmektedir.** Yine aynı karar gerekçesinde yer verildiği üzere, ayrıca, idare hukuku ilkelerine göre idarece geri alınan işlemler hiç tesis edilmemiş olarak kabul edilmektedir.

Bir idari işlemi geri alan işlem de “geri alma işlemi” olarak, bağımsız bir idari işlem kimliğinde değerlendirilmelidir. Ancak uygulamada çoğu kez, bir idari işlemin, “geri alma işlemi” niteliği taşıyıp taşımadığı konusunda tereddütler oluşmaktadır. Bu biraz da idarenin yeni yaptığı işlemi tam olarak ortaya koymaması ve gerekçelendirmemesi ile ilgilidir. Bu nedenle geri almanın koşullarının idari işlemde bulunup bulunmadığı araştırılmak durumundadır.

Öncelikle geri alma, hukuka uygun bir işlem ile yapılmak durumundadır. Bu açıdan bakıldığında, geri alma işlemi, geri almaya yetkili idari makam tarafından yapılmalıdır. Öte yandan hiyerarşik üst makam da, alt makamın işlemi geri alabilir. Bir diğer koşul da, geri alma işleminin, kanunda aksine hüküm olmadıkça, bir işlemin yapılmasında izlenen şekil ve usul kurallarına uygun tesis edilmesi gereğidir. İşleme konu olmuş kişi lehine hukuki bir statü doğurmamış bir işlemin, süre ile sınırlı olmaksızın geri alınması mümkünse de, kişi lehine sonuç doğuran işlemlerde durum bu kadar net değildir. **İşlemin yok hükmünde olması,**

işlemin kanunsuz olduğunun çok açık olduğu durumlarda, işlemin geri alınmasının idari istikrar ilkesini zedelemeyeceği kabul edilmektedir.

Diğer yandan 2577 sayılı İYUK'nun 28. maddesinde yer alan; "Danıştay, bölge idare mahkemeleri, idare ve vergi mahkemelerinin esasa ve yürütmenin durdurulmasına ilişkin kararlarının icaplarına göre idare, gecikmeksizin işlem tesis etmeye veya eylemde bulunmaya mecburdur." hükmü ışığında idari işlemin sonlandırılması ise **iptal** olarak adlandırılmakta, ancak idari işlemin sonlanması için idarece yine bir idari işlem tesisi gerekli olmaktadır.

Yukarıda yer alan açıklamalarımız tüm idari işlemler ve dolayısıyla vergilendirmeye dair idari işlemler açısından da geçerlidir. Ancak VUK, vergilendirmeye özel olarak idari işlemlerin sonlandırılması ile ilgili bir müessese daha içermektedir: Vergi Hatası ve Düzeltme.

Daha en başta, vergi hatası ve bağlı olarak **düzeltilme** müessesesinin esasen yukarıda açıklanan ve genel kapsamlı **kaldırma** veya **geri alma** yöntemlerinden bağımsız olmadığını, ancak vergi hukukuna özel bir kısım ayrıntılar nedeniyle VUK ile ayrıca düzenlendiğini ifade etmek isteriz. **Çözüm de esasen bu noktadadır.**

VUK, "vergi hatası"nı; "Vergi hatası, vergiye müteallik hesaplarda veya vergilendirmede yapılan hatalar yüzünden haksız yere fazla veya eksik vergi istenmesi veya alınmasıdır." şeklinde (VUK md. 116) tanımlamaktadır. Madde hükmünde geçen "**istenmesi**" tarh, tebliğ ve tahakkuk aşamalarını, "**alınması**" ise tahsil aşamasını ifade eder. **O halde, tarh ile başlayıp tahsil ile biten vergilendirme aşamalarının tümünde bir vergi hatası söz konusu olabilir. Olursa ve bu nedenle tahsilden sonra dahi gerekli yöntem izlenebilecektir. Aynı nedenle, vergi hatası ve düzeltme müessesesini, tarh aşamasına hapsedmek ve bu şekilde kısıtlayarak yorumlama hukuka aykırı olacaktır.**

Kaldı ki, vergi hatasının sadece FAZLA olarak değil EKSİK vergi istenmesi veya alınması şeklinde ortaya çıkabileceğine dikkat çekmek isteriz. Burada sözü edilen eksikliğin, oluştuğu aşamaya göre ya yeni bir tarh işlemi (istenme aşamasında ise) ya da yeni bir tahsil işlemi (alınması aşamasında ise) ile düzeltileceği, ilk işlemin tesisinde izlenen merasimin tekrar edileceği (Eksiklik için farka özel yeni bir İhbarname veya Ödeme Emri tebliği örneğinde olduğu gibi) açıktır.

VUK, "vergi hataları"nı, "hesap hataları" (VUK md. 117) ve "vergilendirme hataları" (VUK md. 118) iki ayrı alt sınıflandırmaya tabi tutmuştur.

Hesap hataları şunlardır:

1. Matrah hataları: Vergilendirme ile ilgili beyanname, tahakkuk fişi, ihbarname, tekalif cetveli ve kararlarda matraha ait rakamların veya indirimlerin eksik veya fazla gösterilmiş veya hesaplanmış olmasıdır.
2. Vergi miktarında hatalar: Vergi nispet ve tarifelerinin yanlış uygulanması, mahsupların yapılmamış veya yanlış yapılmış olması birinci bentte yazılı vesikalarda verginin eksik veya fazla hesaplanmış veya gösterilmiş olmasıdır.
3. Verginin mükerrer olması: Aynı vergi kanununun uygulanmasında belli bir vergilendirme dönemi için aynı matrah üzerinden bir defadan fazla vergi istenmesi veya alınmasıdır.

Vergilendirme hataları ise şunlardır:

1. Mükellefin şahsında hata: Bir verginin asıl borçlusu yerine başka bir kişiden istenmesi veya alınmasıdır;
2. Mükellefiyette hata: Açık olarak vergiye tabi olmayan veya vergiden muaf bulunan kimselerden vergi istenmesi veya alınmasıdır;
3. Mevzuda hata: Açık olarak vergi mevzuuna girmeyen veya vergiden müstesna bulunan gelir, servet, madde, kıymet, evrak ve işlemler üzerinden vergi istenmesi veya alınmasıdır;
4. Vergilendirme veya muafiyet döneminde hata: Aranılan verginin ilgili bulunduğu vergilendirme döneminin yanlış gösterilmiş veya süre itibarıyla eksik veya fazla hesaplanmış olmasıdır.

Bu noktada şu soruyu sorarak devam edelim: Vergi Usul Kanunu, vergi hataları ve düzeltme konusunda herhangi bir hüküm içermese idi, genel Anayasa Hukuku ve İdare Hukuku ilkelerine göre idare hatalı / hukuka aykırı olduğunu kendiliğinden ya da bireyin başvurusu ile tespit ettiği bir idari işlemi “geri alma”yacak mıydı? / “Kaldırma”yacak mıydı? Birey bir şekilde yaptığı başvurunun reddi halinde yargı yoluna gidemeyecek miydi?

Sorunun cevabı yukarıda HUKUK DEVLETİ, İDARENİN KANUNLİĞİ İLKESİ ve dahi yukarı alınmayan ancak yine Anayasa’da düzenlenen “güçler ayrılığı” ilkeleri yanında, diğer Anayasal ilkeler olan “mali güç” ve “vergilerin kanuniliği” ilkeleri açıklanırken tarafımızdan verilmiştir, yine de devam edelim...

VUK vergi hatalarının şu yollarla meydana çıkarılabileceğini düzenlemiştir. (VUK md. 119)

- İlgili memurun hatayı bulması veya görmesi ile;
- Üst memurların yaptıkları incelemeler neticesinde hatanın görülmesi ile;
- Hatanın teftiş sırasında meydana çıkarılması ile;
- Hatanın vergi incelenmesi sırasında meydana çıkarılması ile;
- Mükellefin müracaatı ile.

O halde esasen, idare bir hata varsa mükellefin talebini / başvurusunu beklemeden kendiliğinden tespit etmekle ve düzeltmekle görevli ve yetkilidir. Bu hüküm yukarıda açıkladığımız “idarenin kanuniliği” ilkesinin bir gereği olarak da değerlendirilebilir. **Sonuç olarak vergilerin kanuniliği ilkesi ve yanında mali güç ilkesi, vergilendirmede tüm işlemlerin hukuka uygunluğunu gerekli kılmaktadır.**

Kanun, vergi hatalarının düzeltilmesine, ilgili vergi dairesi müdürü karar vereceğini ve hataların düzeltme fişine dayalı olarak düzeltileceğini hükme bağlamıştır. (VUK md. 120)

Devamla aynı hüküm gereği **hatanın mükellef aleyhine yapılmış olması halinde, fazla vergi aynı fişe dayanılarak terkin ve tahsil olunmuş ise mükellefe reddolunacaktır.** Düzeltme fişinin bir nüshası, reddedilecek miktarla müracaat edeceği muhasebe ve müracaat süresi zikredilmek suretiyle mükellefe tebliğ edilecek, mükellef tebliğ tarihinden başlayarak bir yıl içinde parasını geri almak üzere müracaat etmediği takdirde hakkı sakıt olacaktır.

Bu hükme göre tahsil edilmemiş (alınmamış) yani tarh, tebliğ, tahakkuk aşamalarında **terkin**, tahsil aşamasında (alınmış) vergi için **reddiyat** (iade) söz konusudur. **Buradan çıkan sonuç,**

bir kez daha vergi hatasının ve düzeltmenin sadece tarh, tebliğ, tahakkuk aşamalarına özgü olmadığıdır. Tahsil edilmeyen vergi için **TERKİN**, tahsil edilenler için ise **REDDİYAT** kavramı kullanılması yanında **İSTENME** ve **ALINMA** kavramları buna işaretir.

Hal böyle olunca, DÜZELTME müessesesini TARH ZAMANAŞIMI kalıbı içine hapsedmek her şeyden önce Kanunun hükümlerinin bir şekilde birbiri ile çelişir şekilde yorumlanarak uygulanmaya çalışılması anlamına gelir.

Vergi hatası ve düzeltme müessesesi ile hukuk Devleti ve vergilendirmede kanunilik / mali güce göre vergileme ve idarenin kanuniliği ilkeleri arasındaki ilişkiyi aklımızda tutarak devam edelim. Çünkü bunun yansıması kendini bir kez daha “İdarece tereddüt edilmeyen açık ve mutlak vergi hataları re’sen düzeltilir. Kendi aleyhlerine düzeltme yapılan kimselerin düzeltmeye karşı vergi mahkemesinde dava açma hakları mahfuzdur.” hükmünde (VUK md. 121) göstermektedir. Amaç hukuka ve mali güce uygun vergileme olunca bu hükmün Kanunda yer alması şaşırtıcı değildir.

Kanun, “Mükellefler, vergi muamelelerindeki hataların düzeltilmesini vergi dairesinden yazı ile isteyebilirler.” hükmü ile (VUK md. 122) aslında İYUK md. 10 ve 11 mevcut iken ve üstelik daha önce bu hükmü bağlanmış iken (VUK md. 119) kendini tekrara düşmüş görünmektedir. Bunun bir vurgu, önemseme ve Kanun sistematizasyonu koruma anlamında olduğu açıktır.

Nitekim devam eden hükümde (VUK md. 123) “Vergi dairesinin ilgili servisi düzeltme talebini kendi mütalaasını da ilave ederek, düzeltme merciiine gönderir.” ve “Düzeltilme mercii talebi yerinde gördüğü takdirde, düzeltmenin yapılmasını emreder; yerinde görmediği takdirde, keyfiyet düzeltmeyi isteyene yazı ile tebliğ olunur.” hükmü ile bağlantılı ele alındığında idarenin gerek iç işleyişi ile kendine gelen ve gerekse mükellef talebini **olumlu** ya da **olumsuz** ama **gerekçesi** ile karşılamak durumunda olduğu anlaşılmaktadır. Bu da hem idari hem de yargısal denetim için bir zemin hazırlığı yanında mükellefin hukuka uygun vergilenip vergilenmediği yolunda tatmin edilmesi ile ilgili bir durumdur.

Kanun, yukarıda açıklandığı üzere her ne kadar düzeltme konusunda vergi dairesini yetkili / görevli kılmış ise de, İYUK md. 10 ve 11 hükümlerine paralel bir şekilde hem bir üst makam belirlemesi yapmak hem de yargıya başvurma süresini geçiren mükelleflere bir hak arayış imkanı tanımak üzere “Vergi mahkemesinde dava açma süresi geçtikten sonra yaptıkları düzeltme talepleri reddolunanlar şikayet yolu ile Maliye Bakanlığına müracaat edebilirler.” hükmünü getirmiştir.

Bu düzenlemeler bir arada değerlendirildiğinde Vergi Usul Kanunu’nun mali güce göre, hukuka uygun bir vergilendirme çabası için oldukça ayrıntılı düzenlemeler yaptığı görülmektedir. Öyle ki Danıştay içtihatları ile uzlaşılabilir vergilerde dahi bir vergi hatası var ise, her ne kadar Kanun bunlar için şikayet ve dava yolunu kapatmış olsa dahi düzeltme yoluna gidilebileceği kabul edilmektedir.

Hatta bir adım ötesinde, “Vergi mahkemesi, bölge idare mahkemesi ve Danıştaydan geçmiş olan muamelelerde vergi hataları bulunduğu takdirde, bu hatalar, yargı kararları kesinleşmiş olsa bile, evvelki maddelerde yazılı usul dairesinde düzeltilebilir. Şu kadar ki; düzeltmenin yapılabilmesi için hatalar hakkında anılan yargı mercileri tarafından bir karar verilmemiş olması şarttır.” hükmü ile (VUK md. 125) ile yargı kararlarının idareyi bağlaması üzerine İYUK (md. 28) ve Anayasa (md. 138) hükümlerinde bile birey lehine bir istisna getirilmiştir.

İdare mükellef aleyhine bir durum oluşuyorsa yargı kararı olmasına rağmen düzeltme yapmak durumundadır.

O halde, vergi hatası ve düzeltme müessesesi, hukuk Devleti ilkesinin bir gereği olarak vergiyi vergi yapan kanunilik ve mali güç ilkelerinin bir gereği olarak hukuk düzeninde vardır, aksi halde vergi hatalı ise Devlet bireyin ya da kendisinin hatasından kaynaklanan bir vergilendirme yapmış olacaktır. Vergi ile “salma” arasındaki fark herhalde keyfi davranılmaması devamlı hukuka uygunluk olsa gerekir...

Tarihsel süreçte, Devletlerin var olması ilerleyen zamanlarda demokrasi ve hukuk anlayışı özünde bireylerin mülkiyet hakkını koruma çabaları ile ilgilidir. Tekraren vurgulamak gerekir ki, mülkiyet hakkını ihlal eden diğer tüm işlem ve eylemlerden farklı olarak vergi, hukuka uygun ve mali güce göre alındığı için bir ihlal sayılmamaktadır.

V. DÜZELTMEDE ZAMAŞIMI

Hatalı Yorumlar mı? Varlığı Anayasa'ya Aykırılık mı?

VUK md. 126, “Düzeltilmede Zamaşımı” başlığı altında; “114'üncü maddede yazılı zamaşımı süresi dolduktan sonra meydana çıkarılan vergi hataları düzeltilemez.” hükmünü içermekte ve süre tespiti yönünden Kanunun 114. maddesine atıf yapmaktadır.

VUK, Birinci Kitap, “Vergilendirme” başlığını, Altıncı Kısım, “Vergi Alacağıın Kalkması” başlığını içermektedir. Bu kısım, Birinci Bölüm olarak “Ödeme” (md. 110-112), İkinci Bölüm olarak “Zamaşımı ve Terkin” (md. 113-115), Üçüncü Bölüm, “Vergi Hatalarını Düzeltme ve Reddiyat” (md. 116-126) başlıklarını içermektedir.

“Vergi hatası”nın, “vergiye müteallik hesaplarda veya vergilendirmede yapılan hatalar yüzünden haksız yere fazla veya eksik vergi istenmesi veya alınmasıdır.” (VUK md. 116) şeklinde tanımlandığına değinmiştik. **Kanun lafzında yer aldığı üzere vergilendirmede yapılan hatalar yüzünden haksız yere FAZLA vergi yanında EKSİK vergi istenmesi veya alınması da vergi hatasıdır.**

Bu durumda Kanun sistematığı içinde **VERGİ ALACAĞININ KALKMASI** başlıklı Altıncı Kısım içinde yer alan bu düzenleme **EKSİK** alınan vergiler yönünden hatalıdır. Zira eksik vergi alınmış ise vergi alacağı kalkmayacak, doğacaktır.

Diğer yandan, ödeme doğal olarak vergi alacağını kendiliğinden sona erdiren bir durumdur. Zira tahsil “kanuna uygun surette ödenme” (VUK md. 23) olarak tanımlandığına göre kanuna uygun verginin kanuna uygun ödenmesi ile elbette vergi alacağı ortadan kalkacaktır. Burada doğru vergi doğru ödeme söz konusudur.

Zamaşımında ise, “Vergi alacağıın doğduğu takvim yılını takip eden yılın başından başlayarak beş yıl içinde tarh ve mükellefe tebliğ edilmeyen vergiler zamaşımına uğrar.” hükmünde (VUK md. 114) ifade edildiği üzere, belirlenen süre içinde **tarh** ve mükellefe **tebliğ** edilmeyen dolayısıyla **tahakkuk** etmeyen ve devamlı **tahsil** edilemeyecek bir vergi söz konusudur. O halde ortada bir vergi alacağı yoktur ki alacak ortadan kalksın.

Bu bölümdeki terkin (VUK md. 115) tam anlamıyla vergi alacağının kalkması ile ilgili bir hükmüdür. Ancak tahakkuktan vazgeçmenin (VUK md. 115) kavram olarak, alacağın kalkması olarak nitelenmesi tartışmaya açılabılır.

Konumuzla ilgili **Vergi Hatalarını Düzeltme ve Reddiyat** hususuna gelince:

Bu, ancak **FAZLA** istenen veya alınan vergiler yönünden ele alınabilir. **EKSİK** vergi ile ilgili olarak hükmün içinde düzenleme yapılması sistematik hatası olup, bunun ikmalen tarhiyat (VUK md. 29) içinde veya devam eden hükümlerde düzenlenmesi gerektiği açıktır.

Bu bölüm, VUK md. 3 içeriği, “Vergi kanunları lafzı ve ruhu ile hüküm ifade eder. Lafzın açık olmadığı hallerde vergi kanunlarının hükümleri, konuluştaki maksat, hükümlerin kanunun yapısındaki yeri ve diğer maddelerle olan bağlantısı göz önünde tutularak uygulanır.” hükmü ışığında bir bütün halinde ele alındığında; VERGİ ALACAĞININ KALKMASI ile ilgili diğer tüm hükümlerde HUKUKA UYGUN olarak istenen bir alacak varken, alacak tartışılmaz iken vergi hatası ile ilgili hükmün tümüyle diğerlerinin aksine alacağın varlığına yönelik olduğu, hatta alacak ödeme ile kalksa bile (ALINAN) bunun geriye dönük olarak alacağın varlığının hukuka uygunluğunu tartışmaya yönelik olduğu ortaya çıkmaktadır.

Bu bağlamda, VUK md. 126, “Düzeltilmede Zamanaşımı” başlığı altında; “114’üncü maddede yazılı zamanaşımı süresi dolduktan sonra meydana çıkarılan vergi hataları düzeltilemez.” şeklindeki hükümde, ilgisiz bir şekilde Kanunun 114. maddesine atıf yapmaktadır. (Henüz tahakkuk etmemiş ise de) Doru ve hukuka uygun kabul edilen bir alacağın zamanaşımına uğraması ile ortadan kalkması başka bir şeydir, bir alacağın hukuka uygunluğu ise başka bir şey...

Vergi hatasından söz edebilmek için, en azından tarh (İSTEME) edilen bir vergi olacağına göre, tarh ile VUK md. 114 hükmündeki zamanaşımı ortadan kalkacağına göre, düzeltme ile ilgili kısıtlamayı bu süre içinden yapmak hukuken hiç anlamlı değildir. Düzeltilmede zamanaşımı için öngörülen ve ÖLÇÜ olarak alınan (tarh veya kimine göre tahakkuk) zamanaşımı, düzeltilmede zamanaşımı için doğru ve hukuki bir ölçü değildir. Her şeyden önce mantıksal değildir.

Üstelik vergi hatası, İSTEME ve ALINMA şeklinde kavramlar ile tanımlanmaktadır. İdarenin, tarh-tebliğ-tahakkuk (İSTEME) için 5 yıllık bir süresi olması yanında, tahsil (ALMA) için ayrıca bireye tanınmamış bir EK SÜRE kullanma imkanı da mevcuttur. Bu “ek süre”, 6183 sayılı Kanunda yer alan (md. 102) “Amme alacağı, vadesinin rastladığı takvim yılını takip eden takvim yılı başından itibaren 5 yıl içinde tahsil edilmezse zamanaşımına uğrar. Para cezalarına ait hususi kanunlarındaki zamanaşımı hükümleri mahfuzdur.” hükmünden kaynaklanmaktadır. Aynı Kanun içeriği hükümlerle zamanaşımı kesilmesi (md. 103) ve işlememesi (md. 104) gibi hususlar dikkate alındığında idarenin tahsil (ALMA) için kullanabileceği süre çok daha uzun olabilmektedir.

Burada bir ara verip tekrar “Düzeltilmede Zamanaşımı” başlıklı VUK md. 126 hükmüne dönelim:

Madde hükmü VUK md. 114’e yapılan atıf ile birlikte okunduğunda uygulamada; Vergi alacağının doğduğu takvim yılını takip eden yılın başından başlayarak beş yıl dolduktan

sonra meydana çıkarılan vergi hataları düzeltilemez.” şeklinde anlaşılmaktadır. Öğreti zaten bu konuya girmemeyi tercih etmekte, yargı kararlarında ise bir istikrar görülmemektedir.

Hükmün böyle okunmayacağı, böyle bir okumanın hukuk Devleti, mali güç, idarenin kanuniliği ilkeleriyle ve özellikle vergi hatası müessesesi ile örtüşmeyeceği açıktır. Bu hukuki zemin dışında fiili olarak idarenin beş yıllık tarh zamanaşımını kullanmadan tam anlamıyla disiplinli davranmadığı, tarhiyatların beşinci yılda yapıldığı, vergi yargısında açılan davaların temyiz süreleri de dikkate alındığı 2-5 yıl arası sürdüğü dikkate alındığında, böyle bir okuma VUK md. 125 hükmünün yani “Vergi mahkemesi, bölge idare mahkemesi ve Danıştaydan geçmiş olan muamelelerde vergi hataları bulunduğu takdirde, bu hatalar, yargı kararları kesinleşmiş olsa bile, evvelki maddelerde yazılı usul dairesinde düzeltilebilir.” hükmünün hiçbir zaman uygulanamaması sonucunu doğuracaktır. **O halde örneğin vergi hatası bulunan bir vergilendirme ile ilgili olarak Anayasa Mahkemesi’ne de bireysel başvuru yapılamaması gibi amacını aşan bir yoruma ulaşılabilecektir.**

Denilebilir ki Kanun aynı hükümde bu beş yıllık süre yanında mükellefe ek bir imkan tanımış (VUK md. 126) ve 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 hacizin yapıldığı;

tarihten başlayarak bir yıldan aşağı olamaz demıştır.

Doğrudur, burada bir yıllık bir ek süre söz konusudur ama nedense örneğin **hatanın yapıldığı tarih** sadece zamanaşımı süresinin son yılı içinde tarh ve tebliğ edilen vergiler için kabul edilmiştir. Diğer iki istisna ise **ilanen tebliğ** yapılan hallerle ilgilidir ve mükellefin bu işlemleri öğrenmesi için zorunlu olarak bir süre geçeceği için böyle bir imkân tanımıştır.

Ancak burada temel sorun, VUK’nun 126. maddesinin İDARE ile BİREY arasında bir eşitsizlik yaratıyor olmasıdır. Şöyle ki:

Anayasa’mız, "Herkes, dil, ırk, renk, cinsiyet, siyasî düşünce, felsefî inanç, din, mezhep ve benzeri sebeplerle ayırım gözetilmeksizin kanun önünde eşittir." (md. 10) hükmü içermektedir.

VUK md. 126, idareye tarhiyat yapmak için beş yıllık bir süre vermekte, bu sürenin birinci yılının birinci günü ile beşinci yılının son günü yapılan tarhiyatlar arasında hukuki anlamda bir fark görmemektedir. Sadece son yıl içinde yapılan tarhiyatlarda bir yıldan aşağı olmamak üzere bir düzeltme süresi öngörülmektedir.

Anayasada ifade edilen "Herkes" bireyler kadar Devlet'i de kapsadığına göre, idare ile birey arasında bir farklılık yaratmamak gerekir. Sonuçta idarenin örneğin 2000 yılı vergilendirme dönemi için önünde 2005 yılı sonuna kadar tarhiyat yapma hakkı varken 2005 yılında yapılan tarhiyat için vergi hatasını tespit edip düzeltme istemek için mükellefin önünde sayılı günler (haydi diyelim en fazla bir yıl daha) kalıyorsa bir eşitlikten söz edilemeyecektir. Üstelik idare,

zamanaşımı dolduğu için düzeltilmeyen bir vergiyi tahsil için 6183 sayılı Kanunun verdiği tahsil zamanaşımı (kesilme ve işlememe halleri de dikkate alınarak) süresi gibi ek bir süre imkanına da sahip olmaktadır.

Bu hüküm eşitsizlik yaratmıyor aksine eşitliği sağlıyor diye bir iddia gelmesi mümkündür. Olasıdır ki böyle bir iddia, idare nasıl zamanaşımı geçtikten sonra haklı da olsa alacağının peşinden gidemiyorsa aynısı mükellef için de geçerli olmalı ve mükellef de haklı bile olsa düzeltme isteyememelidir mantığı içinde öne sürülecektir.

Ancak bu iddia, idarenin 6183 s. K. md. 102 uyarınca tahsil zamanaşımı için ek süresi mevcut olduğunu, bireyin ise VUK md. 114'e yapılan atıf ile düzeltme talep etme hakkının kalmamış olacağı, eşitsizliğin de bu noktada başladığı gerçeğini göz ardı etmek demek olacaktır. Kaldı ki sonuçta vergide temel "mali güç" ise hatalı vergi tahsili her durumda bu ilkeyi ihlal edecektir ve bu nedenle henüz tahsil edilmemiş bir vergi varsa hataların düzeltilmesi de mümkün olabilmelidir.

Yukarıda örneklediğimiz olay üzerinden devam edersek; 2000 yılı için 2001 yılında işlem yapıldığında mükellefin önünde 4-5 yıl; 2005 yılında işlem yapıldığında 1 yıl zaman kalmaktadır. Üstelik idarenin kanuni de olsa geç işlem yapması mükellef aleyhine sonuç doğurmaktadır. Zamanaşımı Anayasa Mahkemesi kararlarında da gerekçe olarak yer verildiği üzere esasen mükellefi korumadan ziyade idareyi disipline etme amacı taşıdığına göre, böyle bir yorumun idareye çok geniş bir zaman tanımalarına karşın, idarenin geç işlemesi ile bireye hak kayıpları yaşatılmasının önünü açacağı da ortadadır.

Yine denilebilir ki, adaleti sağlamak ve doğru vergiyi almak adına bu düzenlemeler idare lehine yorumlanmalı, yani tahsil zamanaşımı süresi içerisinde idarenin de tespit halinde ek tarhiyat yapması, mahkeme aşamasında usul hatası nedeniyle terkin edilen tarhiyatın usul hatası giderilerek yeniden tarh edilmesi, hatta eksik inceleme dolayısıyla terkin edilen tarhiyatın eksiklikler giderilerek yenilenmesi vb. gibi imkânlar sağlanmalıdır. Oysa bu imkanlar idareye tanınmamıştır, dolayısıyla da bazı hak ve imkanların bireye tanınmaması da doğaldır.

Ancak böyle bir iddia ve yorum da her şeyden önce Devlet'in verginin alıcısı, bireyin ise borçlusu olduğu gerçeği ile örtüşmeyecektir. Evet, vergi bir ödevdir. Ama bu ödev bireyin mülkiyet hakkını hukuka uygun etkilediği sürece bir ihlal olmayacaktır. Kaldı ki tekrara düşmek pahasına belirtmek gerekir ki zamanaşımı idareyi disiplin için vardır ve üstelik idare tahsil zamanaşımı gibi güçlü bir silaha sahip iken bireyin bunun karşısında savunmasız bırakılması kabul edilemez. Her durumda ister idare lehine ister aleyhine gibi gerekçeler öne sürülsün, esas olan yorum ile vergi alınamayacağı gerçeğidir.

Zamanaşımı ile idare ve mükellef sulh olmamaktadır, bu nedenle geçmişe doğrusu ile yanlış ile bir çizgi çizildiği iddia edilemez. Hele ki tahsil zamanaşımı nedeniyle idarenin halen tahsil mekanizmasını çalıştırmaya devam ettiği durumlarda bu kabul edilebilir bir yaklaşım olmayacaktır.

Diğer yandan, kanunlar, genel-nesnel-soyut hukuk normlarıdır. Oysa VUK md. 126 bu anlamda nesnel ve soyut olmaktan uzaktır. Örnekleyelim:

Gayrifaal A Ltd adına yapılan tarhiyat ilanen tebliğ ile kesinleşir; Ödeme Emri de yine ilanen tebliğ edilir, kesinleşir. Tahsilat zamanaşımının son yılında o dönem ortaklarından birisine

kendi adına Ödeme Emri yine ilan edilip banka hesabına haciz konunca bu kişi vergi hatası olduğunu fark eder. Vergilendirme dönemi üzerinden 9 yıl geçmiştir. Üstelik tarhiyatın muhatabı bu kişi de değildir.

Mükellef (örnekte aynı zamanda asıl borçlu) A Ltd., gerek İhbarname ve gerekse Ödeme Emri ilan edilip tebliğ edildiğinden haczin yapıldığı tarihten itibaren bir yıldan aşağı olmayan bir süre içinde düzeltme talep etme hakkına sahiptir. Kanun bu ek süreyi örnekte mükellefe sağlamaktadır. Ancak, asıl borçlu mükellef A Ltd. tarafından ödenmeyen vergi borçları için, mükellef A Ltd adına düzenlenen Ödeme Emrinden sonra bir de ortaklardan biri adına düzenlenen bireyselleştirilmiş yeni bir Ödeme Emri daha söz konusudur. Birey adına düzenlenmiş ve tebliği ilan edilmiş bu ikinci Ödeme Emri'nin tebliği sonrası birey adına bir haciz uygulandığında, bu kez daha önceki sürece dahil olmamış bireyin düzeltme talep etme hakkının ve bir "ek süre"nin mevcut olup olmadığı Kanun ile belirlenmiş değildir.

Eğer birey adına düzenlenmiş Ödeme Emri ve müteakiben birey adına haciz yapıldığında, henüz asıl mükellef adına uygulanan haciz işleminden sonraki bir yıldan aşağı olamayacak "ek süre" dolmamışsa belki tartışmalı da olsa birey bir düzeltme talebinde bulunabilecektir de, bu "ek süre"nin geçmesinden sonra birey adına uygulanan haczin yeni bir "ek süre"ye esas alınıp alınmayacağı boşlukta kalmaktadır.

Kanunun, ilan edilip tebliğ nedeni ile doğabilecek mağduriyetleri engelleme anlamında bir yıllık "ek süre" öngördüğü açık ise de, hüküm mevcut haliyle yukarıdaki örnekte bireyi koruma açısından yeterli görünmemektedir.

Böyle bir örnekte (bu örnek, tasfiye memuru, YMM, SMMM, kanuni temsilci v.s. açısından da geçerlidir) kanundaki bir yıldan aşağı olamaz denilerek en az bir yıl verilen ek süre burada dikkate alınacak mıdır? Kendisinden tahsilat yapılmaya çalışılan kişi, önceki aşamalardan hiçbirinde vergi dairesinin muhatabı olmamıştır. Nasıl olurda böyle bir kişinin kendisinden tahsil edilmeye çalışılan bir vergiye ilişkin hatanın düzeltilmesini talep etmesinin önüne geçilebilir?

O halde hemen bu noktada, VUK md. 126 hükmünün hemen her şeyin (ki buna tahsilat da dahildir) tarh zamanaşımı içinde hadi olmadı ek bir yıl içinde olup bitecekmiş gibi bir yaklaşım ile ihdas edildiği ortaya çıkmaktadır.

Yine unutulmamalıdır ki esas olan idarenin hatayı re'sen kendi iç mekanizmaları içinde bulup düzeltmesidir. Hukuk devleti olmak ve kanuna bağlı olmak idareyi bununla mükellef kılar.

Benzer bir başka Vergi Kanunu üzerinden **olması gerekeni** ortaya koyalım:

4458 sayılı Gümrük Kanunu (GK) md. 197; "Gümrük vergileri, tahakkukundan hemen sonra yükümlüye tebliğ edilir." hükmünden sonra "Yapılan denetlemeler sonucunda hiç alınmadığı veya noksan alındığı belirlenen veya 1 inci fıkrada belirtilen şekilde tebliğ edilemeyen gümrük vergilerine ilişkin tebliğat gümrük yükümlülüğünün doğduğu tarihten itibaren üç yıl içinde yapılır. Şu kadar ki, gümrük yükümlülüğünün doğduğu olayla ilgili olarak dava açılması zaman aşımını durdurur." hükmünü içermektedir.

Görüldüğü gibi maddenin bu halinde ilk fıkra, VUK anlamında beyana dayalı tarhla, devamı ise ikmalen veya re'sen yapılan tarhiyatla örtüşmektedir. Ancak burada GK, VUK md. 114

içeriğinde olmayan bir durumu düzenlemektedir: “Şu kadar ki, gümrük yükümlülüğünün doğduğu olayla ilgili olarak dava açılması zaman aşımını durdurur.”

İşte böyle bir hüküm VUK md. 114 içeriğinde yer almadığından zamanaşımı durmamakta ancak buna rağmen vergi hatası yargı kararı ile tespit edildiği takdirde yargı kararının ihdası için aradan kaç yıl geçerse geçsin idare zorunlu olarak düzeltme yapmaktadır. Diğer yandan, düzeltme zamanaşımının son günü yapılan düzeltme taleplerinin dahi, incelenmesi ve sonuçlandırılması için ne kadar zaman geçerse geçsin daha sonra yerine getirilmesi mümkündür, idari uygulamalarda bu yöndedir.

Anca aksi yani vergi hatasının yargıda da tespit edilemediği durumlarda düzeltmede zamanaşımı müessesesi beş + bir yıllık sürenin dolması nedeniyle idarenin düzeltme yapma etkisini ortadan kaldırmakta, yeni bir yargısal sürecin başlatılması da mümkün görünmemektedir. Düzeltme zamanaşımının, bir yandan idarenin re’sen düzeltme yetkisine diğer yandan da bireyin idareye düzeltme başvurusu yapmasına ilişkin bir sınırlama olduğu dikkate alındığında bu sonuç kaçınılmaz olmaktadır.

Yine GK, “Düzeltilme” yerine “Geri Verme” ve “Kaldırma” kavramlarını kullanmaktadır ve Gümrük Genel Tebliği “Geri verme veya kaldırma işlemlerinde süreler” başlığı altında şu açıklamayı yapmaktadır.

“(1) Geri verme veya kaldırma taleplerine ilişkin başvurunun Gümrük Kanununun 211, 212, 213 ve 214 üncü maddeleri ile Gümrük Yönetmeliğinin ilgili maddelerinde belirlenen süreler içinde yapılması gerekir.

(2) Gümrük Kanununun 197 nci maddesi uyarınca, yapılan kontrol ve denetlemeler sonucunda hiç alınmadığı veya noksan alındığı belirlenerek tahsil edilen gümrük vergilerine ilişkin bir geri verme talebi olması durumunda, buna ilişkin başvurunun ek tahakkukun tebliği tarihinden itibaren üç yıl içinde yapılması gerekir.”

Buna göre, normal beyanda, tahakkuk tarihinden itibaren üç yıl, **sonradan idarece yapılan denetimler sonucu vergi tahakkuku halinde ise beyanname tarihinden değil ek tahakkuk tebliği tarihinden itibaren üç yıl** içinde geri verme / kaldırma yapılabilir. (Cezalar için TCK daha uzun bir zamanaşımı öngörmemişse bu süreler geçerlidir.)

Bu şekilde GK düzenlemesi VUK hükümlerine göre daha adil görünmektedir. Çünkü (bir nevi düzeltme işlemi olan) geri verme / kaldırma için süre (bir nevi düzeltme zamanaşımı) ek tahakkuk tebliği ile (Bir nevi VUK anlamında ihbarname) başlamaktadır.

İdareye ek tahakkuk için işlem tarihi+ 3 yıl verildiği gibi, bireye de bu ek tahakkuktan itibaren + 3 yıl içinde başvuru imkânı tanındığından eşitlik sağlanmaktadır.

İşte kanun önünde eşitlik bu demektir. GK ile yapılan düzenleme VUK içeriğinde yoktur ve kanun önünde eşitlik düzeltmede zamanaşımını düzenleyen VUK hükmü ile ihlal edilmekte, idare kabul etse dahi düzeltme yapmaktan imtina ettiği için hatalı verginin tahsili devam etmekte, asıl borçlu yanında ikincil sorumlular, müteselsil sorumlular ve dahi mirasçılar dahi takibe uğrayabilmektedir.

VI. SONUÇ

Yukarıda yer alan açıklamalarımız, hukuki yoruma dayalı değerlendirmelerimizden ibarettir. Öğretide üzerinde mutabakat sağlanmamış, esasen fazlaca tartışma konusu dahi yapılmamış bir konuyu ele aldığımız çalışmamızda bu çerçevede vardığımız sonuçlar aşağıdaki gibidir:

1. VUK, vergi hatalarını “vergiye müteallik hesaplarda veya vergilendirmede yapılan hatalar yüzünden haksız yere fazla veya eksik vergi istenmesi veya alınması” olarak tanımlamıştır.
2. Kanunda yer aldığı haliyle “fazla veya eksik” “vergi istenmesi veya alınması” ifadeleri, “vergilendirmede yapılan hatalar yüzünden” ifadesi ile birlikte ele alındığında, fazla vergi yanından eksik vergi ortaya çıkaran işlemlerin vergi hatası kabul edildiği anlaşılmaktadır.
3. Eksik vergi istenmesi veya alınmasına dair düzenlemenin, tarhiyatlara ilişkin hükümler içinde veya aynı bölümde bir başka madde ile düzenlenmemiş olması kanun sistematığına uygun değildir. Bunun için her durumda ek bir tarhiyat yapılması gerekliliği düzenlemenin de bu şekilde yapılmasını gerektirmektedir.
4. Yine hükümde, “istenmesi veya alınması” ifadesi, esasen vergi hatasının tarh-tebliğ-tahakkuk (istenmesi) aşamaları yanında tahsilat (alınması) aşamasında da dikkate alınması ve düzeltilmesi gereğine işarettir. Kanunun “vergiye müteallik hesaplarda” şeklindeki ifadesi vergi hatasını sadece tarh-tahakkuk aşamasına münhasır hale getirmeyecektir. Nitekim bu ifadenin devamında “veya” bağlacı ile “vergilendirmede” ifadesinin kullanılması, vergilendirmenin her aşaması için hükmün geçerli olduğuna delildir.
5. Hal böyle olunca, düzeltmede zamanaşımı süresinin, hüküm sanki sadece tarhiyat ile ilgili imiş gibi tarh zamanaşımına bağlanması, ölçü olarak bunun alınması hükmü birey açısından hakları kısıtlayıcı bir hale sokmaktadır.
6. Kanun belli durumlarda bir yıldan aşağı olmamak üzere bireye ek bir süre vererek düzeltme isteme yolunda bir hal tanır gibi görünse de, idarenin tahsil zamanaşımı en az beş yıl olarak kullandığı (durma ve kesilme nedeniyle) dikkate alındığında idare ve birey arasında Kanun önünde bir eşitlik bulunmadığı açıktır.
7. Vergi hataları, idare hukukunda kabul gören, geri alma, kaldırma ve iptal müesseselerinden bağımsız düşünülemez. Nitekim bir vergilendirme işleminde hata, sadece vergi hatalarından ibaret değildir. Tebliğin, mükellefin bilinen adresi dışında, ilgisiz bir kişiye tebliği de bir hatadır ancak vergi hatası değildir. Düşünce kalıpları dışına çıkılarak idare hukuku ilkeleri ışığında değerlendirme yapmak gereklidir. VUK, hiç bir hüküm içermemiş olsa idi bile mevcut Anayasa ve idare hukuku ilkeleri zaten bu düzeltmelerin yapılmasını zorunlu kılacak idi.
8. Bu konu dahil vergilendirme ve genelde tüm idari işlemlerde hukuk Devleti ilkesi ile idarenin kanuniliği ilkesinden uzaklaşmamak gerekir. Konu vergi olduğundan bunlara bir de mali güç ve vergilerin kanuniliği ilkesi eklenmelidir.
9. Mevcut haliyle VUK, ne tarh zamanaşımı ne de düzeltmede zamanaşımı yönünden yargı sürecini bunu etkileyen bir husus olarak düzenlememiştir. Yargı sürecinin uzun sürdüğü bir ortamda, zamanında tespit edilemeyen hatalar daha sonra düzeltme imkanını kaybetmektedir.
10. Düzeltmede zamanaşımı, birey yönünden idarenin hata yaptığı tarih itibarıyla başlamalı ve her durumda tahsilat zamanaşımı dolmayan her olayda birey açısından düzeltme

yapılması mümkün olmalıdır. Bu anlamda Gümrük Kanunu'nda yapılan düzenleme, VUK hükümlerine göre daha hukuka uygundur.

11. Zamanaşımı, mükellef lehine bir sonuç doğuruyor görünse de amaç bu olmayıp, idareyi işlem yapma konusunda disiplin etmektedir. Yorumlar bu zeminde yapılmak durumundadır.
12. Vergi hatası ve düzeltmede zamanaşımı sadece mükellef ile ilgili olmayıp, ikincil sorumlular, müteselsil sorumlular ve kanuni mirasçılar açısından da önem arz eder. Mevcut hükümlerde bu kişilerin ve hukuki durumlarının düzenlenmediği ortadadır.
13. Mevcut VUK md. 126 hükmü, açıklanan nedenlerle Anayasa'ya aykırıdır. Ancak her durumda, tahsilat zamanaşımı süresi üzerinden yapılacak yorumlarla hükmün Anayasa Mahkemesi tarafından iptali gündeme gelmese bile düzeltme yapılabilmesinin önünün açılması mümkün görünmektedir.

UYARI

Makale olarak kaleme alınmış metinlerde ifade edilen görüşler, kaleme alındığı tarihte yazarın savunduğu görüşlerdir. Bu görüşler, mevzuatta meydana gelen / gelecek gelişmeler ile değişmiş olabilir. Her durumda, özellikle mevzuata yapılan yollamalar, bir başka kaynaktan daha teyit edilmeden kullanılmamalı ve ifade edilen görüşlerin, başka ortamlarda kabul görmeyebileceği gözden uzak tutulmamalıdır. Yazarın bu konuda bir taahhüdü de bulunmamaktadır. Mevzuatımızın özellikle vergi mevzuatımızın sık değiştirilen ve farklı anlayışlarla yorumlanabilen yapısı nedeniyle, herhangi bir konuda uygulama yapılmadan önce konunun uzmanlarından profesyonel yardım alınmasını tavsiye ederiz. Bu çalışmada yer alan bilgi ve açıklamalardan dolayı Av. Akın Gencer ŞENTÜRK'e sorumluluk iddiasında bulunulamaz. Çalışma ve yazılardan kaynak gösterilmek şartıyla alıntılar yapılabilir. Ancak çalışma ve yazıların bir bütün halinde kullanımı tüm ortamlar ve kullanım şekilleri için telif sahibinin yazılı iznine bağlıdır.