

VERGİ UYUŞMAZLIKLARININ ÇÖZÜMÜNDE ÜST İDARÎ MAKAMA BAŞVURMA

Prof. Dr. Ümit Süleyman ÜSTÜN

Selçuk Üniversitesi Hukuk Fakültesi Malî Hukuk Anabilim dalı Konya, Türkiye.
ORCID: 0000-0003-0710-3312

ÖZET

Vergi uyuşmazlıklarının çözümünde esasen idarî ve yargısal olmak üzere 2 çözüm yolu bulunmaktadır. İdarî çözüm yollarının en önemli özelliği, bu yollara başvurulmasının isteğe bağlı (ihtiyarî) olmasıdır. Bu husus, Vergi Usul Kanunu kapsamına giren tüm vergiler bakımından geçerlidir. Buna göre, mükellefler uyuşmazlık ortaya çıktığında isterlerse idarî çözüm yollarına başvurabilecekleri gibi, isterlerse bu yollara hiç başvurmadan doğrudan dava açmayı da tercih edebilirler.

Dava açma süresi içinde idareye başvurma suretiyle uyuşmazlığın giderilmesi önemli etki oluşturacaktır. İdareye başvurma genel olarak İdari Usul Kanunu'nda (İYUK) düzenlenmiştir. İYUK'un "Üst Makamlara Başvurma" başlıklı 11. maddesi şu şekildedir: "1. İlgililer tarafından idari dava açılmadan önce, idari işlemin kaldırılması, geri alınması, değiştirilmesi veya yeni bir işlem yapılması üst makamdan, üst makam yoksa işlemi yapmış olan makamdan, idari dava açma süresi içinde istenebilir. Bu başvurma, işlemeye başlamış olan idari dava açma süresini durdurur.

2. Otuz gün içinde bir cevap verilmezse istek reddedilmiş sayılır.

3. İsteğin reddedilmesi veya reddedilmiş sayılması halinde dava açma süresi yeniden işlemeye başlar ve başvurma tarihine kadar geçmiş süre de hesaba katılır".

Üst idari makama başvurma sayesinde, birçok uyuşmazlık mahkemeye gitmeden daha kısa bir sürede çözüme imkanına kavuşacaktır.

Hata düzeltme, vergilendirme işlemlerindeki bir kısım hukukî sakatlıkların giderilmesi amacıyla VUK'ta düzenlenmiş bir idarî süreçtir. (VUK madde 116-126). Ayrıca İdarî Yargılama Usulü Kanununda da (İYUK madde 11) konuyla ilgili hüküm bulunmaktadır.

Hata düzeltme yolu, şeklî vergi hukuku bakımından, vergi uyuşmazlıklarının idarî çözüm yollarından biridir. Maddî vergi hukuku bakımından ise, hatalı vergilendirme işlemi ortadan kaldırdığı için vergi borcunu sona erdiren sebeplerden birisi olarak kabul edilebilir. Düzeltmenin yapılması idare hukuk bağlamında ise, idarî işlemin geri alınmasının bir örneğini teşkil etmektedir.

Çalışmada üst idari makama başvurma müessesesi ile hata düzeltme müessesesi karşılaştırmalı olarak açıklanacaktır.

Anahtar Kelimeler: vergi uyuşmazlıkları, üst idarî makam, vergi hatası düzeltme.

THE APPLICATION TO HIGHER ADMINISTRATIVE AUTHORITY IN THE RESOLUTION OF TAX DISPUTES

ABSTRACT

In the resolution of tax disputes, there are essentially 2 remedies: administrative and judicial. The most important feature of administrative remedies is that the application to these remedies is optional. This is valid for all taxes within the scope of the Tax Procedure Law. Accordingly, taxpayers may apply to administrative remedies when a dispute arises, or they may prefer to file a lawsuit directly without applying to these remedies.

Resolving the dispute by applying to the administration within the time limit for filing a lawsuit will have a significant effect. Application to the administration is generally regulated in the Administrative Procedure Law (İYUK). Article 11 of the İYUK titled 'Application to Higher Authorities' is as follows '1. Before filing an

administrative lawsuit, the relevant persons may request the abolition, revocation, modification or amendment of an administrative action from the higher authority, or if there is no higher authority, from the authority that has taken the action, within the period for filing an administrative lawsuit. This application shall suspend the period for filing an administrative lawsuit that has started to run.

2. If no reply is given within thirty days, the request shall be deemed rejected.

3. If the request is rejected or deemed to have been rejected, the time limit for filing a lawsuit shall start running again and the time elapsed until the date of application shall be taken into account’.

By applying to the higher administrative authority, many disputes will be resolved in a shorter period of time without going to court.

Error correction is an administrative process regulated in the Tax Procedure Law in order to eliminate some legal defects in taxation transactions (Article 116-126 of the Tax Procedure Law). There is also a relevant provision in the Administrative Procedure Law (Article 11 of the İYUK).

In terms of formal tax law, error correction is one of the administrative remedies for tax disputes. In terms of substantive tax law, it can be accepted as one of the reasons that terminate the tax debt since it eliminates the erroneous taxation transaction. In the context of administrative law, rectification constitutes an example of reversal of administrative action.

In this study, the institution of application to the higher administrative authority and the institution of error correction will be explained comparatively.

Keywords: tax disputes, higher administrative authority, tax error correction.

Giriş

Vergi uyuşmazlıklarının çözümünde esasen idarî ve yargısal olmak üzere 2 çözüm yolu bulunmaktadır. İdarî çözüm yollarının en önemli özelliği, bu yollara başvurulmasının isteğe bağlı (ihtiyarî) olmasıdır. Bu husus, Vergi Usul Kanunu kapsamına giren tüm vergiler bakımından geçerlidir. Buna göre, mükellefler uyuşmazlık ortaya çıktığında isterlerse idarî çözüm yollarına başvurabilecekleri gibi, isterlerse bu yollara hiç başvurmadan doğrudan dava açmayı da tercih edebilirler.

Dava açma süresi içinde idareye başvurma suretiyle uyuşmazlığın giderilmesi önemli etki oluşturacaktır. İdareye başvurma genel olarak 2577 sayılı İdarî Usul Kanunu’nda (İYUK) düzenlenmiştir. İYUK’un “Üst Makamlara Başvurma” başlıklı 11. maddesi şu şekildedir: “1. İlgililer tarafından idari dava açılmadan önce, idari işlemin kaldırılması, geri alınması, değiştirilmesi veya yeni bir işlem yapılması üst makamdan, üst makam yoksa işlemi yapmış olan makamdan, idari dava açma süresi içinde istenebilir. Bu başvurma, işlemeye başlamış olan idari dava açma süresini durdurur.

2. Otuz gün içinde bir cevap verilmezse istek reddedilmiş sayılır.

3. İsteğin reddedilmesi veya reddedilmiş sayılması halinde dava açma süresi yeniden işlemeye başlar ve başvurma tarihine kadar geçmiş süre de hesaba katılır”.

Üst idari makama başvurma sayesinde, birçok uyuşmazlık mahkemeye gitmeden daha kısa bir sürede çözüme imkanına kavuşacaktır.

Vergi uyuşmazlıklarında üst makama başvurma yoluna gidilmemektedir. Bunun yerine, vergi hatalarının varlığı halinde, 213 sayılı Vergi Usul Kanununda (VUK) düzenlenen hata düzeltme yolu kullanılmakta ya da diğer idarî çözüm yolları değerlendirilmektedir. İdarî çözüm yollarının isteğe bağlı olması dolayısıyla doğrudan dava açılması yoluna gidilmektedir.

İYUK’un 11. maddesindeki üst makamlara başvurma yolunun vergi hukukunda pek kullanılmamasının sebebi, önceki dönemlerde yapılan kanun değişikliklerinde yatmaktadır. Vergi yargısının da bu konuda istikrarlı kararları bulunmadığından, mükellefler hak kaybına uğrama endişesiyle bu yoldan uzak durmaktadırlar. Halbuki bu yolun aktif kullanımı vergi yargısının iş yükünü önemli ölçüde azaltacak potansiyele sahiptir.

Bu çalışmada İYUK'un 11. maddesindeki düzenleme, vergi hatalarına ilişkin düzeltme yoluyla kıyaslanmak suretiyle incelenecek ve uygulama için çözüm önerisi getirilmeye çalışılacaktır.

I. Üst Makama Başvurma Yolunun Özellikleri

Üst makama başvurma, idarî işlemler için gidilebilecek genel bir başvuru yoludur. İYUK'un 11. maddesinde üst makamlara başvurma düzenlenmiştir.

Üst makamlara başvuru için öncelikle ortada idarî davaya konu edilebilecek bir idarî işlemin varlığı şarttır. İYUK'un 11. maddesi göz önünde tutulduğunda üst makamla başvuru için şu şartların varlığının arandığı görülür (Sarıaslan, 2015, s. 136) Başvurunun idari işlemi tesis eden makamın üst'ü makama yapılması gerekir. Eğer üst makam bulunmuyorsa o takdirde başvuru işlemi tesis eden makama yapılacaktır. Başvurunun mutlaka kanunda belirtildiği şekilde "*idarî işlemin kaldırılması, geri alınması, değiştirilmesi veya yeni bir işlem yapılması*" talebiyle yapılması gerekir. Ayrıca bu başvurunun dava açma süresi içinde yapılmış olması da şarttır.

Üst makamlara başvurma imkânının vergi hukukundaki idari işlemlerle ilgili olarak bulunup bulunmadığı hususu bir dönem tartışmalı haldeydi. Bunun sebebini önceki kanun değişikliklerine dayandırmak mümkündür:

1990 yılında 3622 sayılı Kanunla İYUK'un 10/3 ve İYUK 11/4. maddelerine "*idarî başvuru, üst makama başvuru yolları vergiyi ilgilendiren idari işlemlerde uygulanmaz*" hükmü ilave edilerek vergiyle ilgili idari işlemler açısından "üst makama başvurma" imkânı ortadan kaldırılmıştı.

Ancak, 10.6.1994 tarihli 4001 sayılı Kanun'un 5 ve 6. maddeleriyle İYUK'un 10/3 ve İYUK 11/4. maddeleri yürürlükten kaldırılmış, bu şekilde vergiyle ilgili işlemler açısından "üst makama başvurma" imkânının önü yeniden açılmıştır. Bu düzenleme, dava açmadan idareye yapılacak başvurularla uyuşmazlıkların çözümlenmesinin sağlanmasının, dava sayısını azaltma yönünden yapacağı olumlu etki gerekçesiyle yapılmıştır. (Ayrıntılı bilgi için bkz. Bilici, 2019: 2776).

Söz konusu fıkraların yürürlükten kaldırılma ve kanunda yapılan değişikliğin gerekçesi de şu şekilde açıklanmıştır: "*Vergilendirme işlemleri açısından üst makama başvurunun yasak olması hak kayıplarına neden olmaktadır. Gerek bu gibi haksızlıkların ortadan kaldırılması ve gerekse dava yoluna başvurulmadan, idareye yapılacak başvuru yoluyla uyuşmazlıkların çözümlenmesinin sağlanmasının, dava sayısını azaltma yönünden yapacağı olumlu etki göz önüne alınarak 2577 sayılı Kanun'un 10. maddesinin 3. fıkrası ve 11. maddenin 4. fıkrası yürürlükten kaldırılmaktadır*" (Bilici, 2019, s. 2776).

Bu hükmün ilgası doktrinde, 1982 yılında yerel teşkilatı kurulan idari yargı mercilerinin rüşünü ispat etmesi ve bu tarihten itibaren idari yargılama usulünün vergi usulüne galebe çalması olarak ifade edilmektedir (Sarıaslan, 2015, s. 135). Her ne kadar bu düzenlemeler sonrası hâlâ buna aykırı bazı vergi mahkemesi kararları bulunsa da yargının iş yükünü azaltma bakımından üst makamlara başvurma yolunun vergi hukukunda aynen geçerli olduğu, mevcut düzenlemeler karşısında açıktır.

Nitekim doktrinde İYUK'un 11/4. maddesinde yer alan "*idarî başvuru, üst makama başvuru yolları vergiyi ilgilendiren idari işlemlerde uygulanmaz*" hükmünün kaldırılması neticesinde; vergilendirmeye ilişkin tarh, tahakkuk ve tahsil işlemleri için İYUK'un 11. Maddesinin uygulanacağı ve maddenin uygulama alanının genişlemiş olduğu vurgulanmaktadır (Sarıaslan, 2015, s. 135).1994 yılındaki kanun değişikliği ile bu fıkra kaldırılmış ve vergiyle ilgili işlemler açısından "üst makama başvurma" imkânının önündeki engel kalkmıştır (Bilici, 2019, s. 2775).

İYUK'un söz konusu 11. maddesi, vergi hataları bakımından tartışmasız bir şekilde uygulama alanı bulmaktadır. Nitekim İYUK'un 124. maddesindeki "*Vergi mahkemesinde dava açma süresi geçtikten sonra yaptıkları düzeltme talepleri reddolunanlar şikâyet yolu ile Maliye Bakanlığına müracaat edebilirler*" hükmü de bu durumu teyit etmektedir.

Ancak vergi hatasının bulunmadığı durumlarda genel olarak dava açma süresi içinde idareye başvurulmasında uygulamada bir yeknesaklık bulunmamaktadır. Danıştay dairelerinin; vergi davalarında İYUK'un 11. maddesi

gereğince idareye başvurulup başvurulamayacağı (Vergi Dairesi Müdürlüğünün üst makamı olup olmadığı) konusunda çelişkili kararlar verdiği görülmektedir (Bilici, 2019, s. 2774-2775).

Bu husustaki tereddüdün sebebi 1990 yılındaki kanun değişikliğiyle İYUK'un 11. maddesine eklenen 4. fıkradaki “İdari başvuru, üst makama başvuru yolları vergiyi ilgilendiren idari işlemlerde uygulanmaz” hükmüdür.

Yasal engelin kaldırılmasına rağmen “üst makama itiraz” yolunun vergisel uyumsuzluklar açısından geçerli olup olmadığı konusunda hâlâ tereddüt yaşanmaktadır. Vergi idaresi bu yolun kapalı olduğu görüşündedir. Yargı organları ise daha önce incelediğimiz gibi bu konuda ikiye bölünmüş durumdadır. Bu ikinci grup kararlarda, ilk alınan idari işleme (karara) karşı üst makama başvuran mükellefin dava açma süresini kaçırdığı ileri sürülmekte ve dava mükellefin aleyhine sonuçlandırılmaktadır (Bilici, 2019, s. 2776).

Gerek söz konusu kanun değişikliği gerekse kamu denetçiliğine başvurunun da dava açma süresini durduğu dikkate alındığında, İYUK'un 11. maddesi gereğince yapılacak başvurunun hayli hayli dava açma süresini durdurması gerektiği açıktır.

Üst makama başvurma, usul ekonomisini de içinde barındıran bir haktır. Yargının yükünün azaltılması bağlamında şu hususun amaçlandığı ifade edilebilir: “*Sorun yargıya taşınmadan önce, idare ile vatandaş arasında enine-boyuna tartışılsın. Çözüm bulunamaması durumunda, son çare olarak yargıya götürülsün*” (Bilici, 2019, s. 2777). Üst makama başvuru zorunlu bir yol olmayıp amacı, kamu idaresinin almış olduğu kararın, yapmış olduğu işlemin hukuka uygunluğunu son kez gözden geçirme imkânı vermek ve bu suretle uyumsuzluğu dava açılmasına gerek olmaksızın sona erdirmektir (Sarıaslan, 2015, s. 138).

Benzer şekilde kamu denetçiliğine (ombudsmana) başvurma nasıl dava açma süresini durdurup sonrasında dava açılabilirse, üst makamlara başvurma da aynı şekilde dava açma süresini durdurmaktadır. Vergiyi ilgilendiren idarî işlemler açısından da tüm diğer idarî işlemlerde olduğu gibi “üst makama itiraz” imkânının açık kalmasında; “hukukun genel ve evrensel ilkeleri”, “dava ekonomisi”, “mükellef hakları” gibi hususlar bakımından fayda bulunmaktadır (Bilici, 2019, s. 2778).

Yukarıdaki açıklamalar doğrultusunda üst makamlara başvurunun vergi hukuku bakımından da geçerli olduğu açıkça anlaşılmaktadır. Ancak doktrinde katılmadığımız bir görüş, vergi hukukunda üst makamlara başvuru halinde hak kaybı olabileceğini ileri sürmektedir. “*Ancak tarh işlemine karşı yapılan başvurularda tarh işleminin tebliğinden sonra vasa gereği 30 gün içerisinde olması gereken hukuki durum tanımlanmış olduğundan; yani tebliğ edilen tarh işlemi, 30 gün içerisinde dava konusu edilmediği takdirde tahakkuka dönüşeceğinden, burada özel bir idari usulden söz edildiğinin kabulü gerekir. Böylece kendisine tebliğ edilen tarh işlemine karşı dava açmak ya da idari başvuru yapmak noktasında tercih hakkına sahip olan kişi, şayet tercihinin İYUK 11. madde kapsamında yaparsa, 11. maddenin süre durdurucu etkisi yalnızca dava açma sürelerine ilişkin olup, idari sürelerle etkisi olmadığından vergi hukukuna özgü işleyen süreç devam edeceğinden ilk işlem için 30 günlük idari süre durmayacaktır. Dolayısıyla buradan sonuç alınamaması halinde açılan davanın yargısal yoruma bağlı olarak süre aşımı nedeniyle reddi söz konusu olabilecektir*” (Sarıaslan, 2015, s. 148-149). Bu görüşe katılmak mümkün değildir. Tarh işleminin tahakkuka dönüşmesi için özel bir idari usul olduğundan bahsetmek mümkün değildir. Kanun tarhtan sonra tahakkuk için 30 gün süre belirlememiştir. Tahakkuktan bahsedebilmek için dava açılıp açılmaması önem arz etmektedir. Dava açılınca yürütme duracaktır. Tahakkuk mahkeme kararına kadar ertelenmiş olacaktır. İYUK'un 11. maddesindeki üst makama başvuru yolu da dava açma süresini durdurucu etki yapacaktır. Dava süresi işlemeyeceği için ‘otuz günlük süre doldu vergi tahakkuk etti’ sonucuna ulaşamaz. Tahakkuk için duran dava süresinin hareket geçmesi ve akabinde dava açılıp açılmadığına bakılması gerekir. Dolayısıyla doktrinde söz konusu olan üst makama başvurunun reddedilip dava açılması durumunda “*açılan davanın yargısal yoruma bağlı olarak süre aşımı nedeniyle reddi söz konusu olabilecektir*” görüşüne katılmak mümkün değildir.

II. Vergi Hataları ile İlgili Düzenlemeler

Vergilendirme işlemlerindeki bir kısım hukukî sakatlıkların giderilmesi amacıyla VUK'ta düzenlenmiş bir idarî süreçtir. (VUK madde 116-126). Ayrıca İdarî Yargılama Usulü Kanununda da (İYUK madde 11) konuyla ilgili hüküm bulunmaktadır.

A. Genel Olarak

Hata düzeltme yolu, şekli vergi hukuku bakımından, vergi uyuşmazlıklarının idarî çözüm yollarından biridir. Maddî vergi hukuku bakımından ise, hatalı vergilendirme işlemi ortadan kaldırdığı için vergi borcunu sona erdiren sebeplerden birisi olarak kabul edilebilir. Düzeltmenin yapılması idare hukuku bağlamında ise, idarî işlemin geri alınmasının bir örneğini teşkil etmektedir (Öncel, Kumrulu, Çağan, & Göker, 2022, s. 174). Netice itibariyle, hata düzeltme yoluyla uyuşmazlığın idarî aşamada çözüme kavuşturulması mümkün olabilmekte ve böylelikle yargının iş yükünde azalma sağlanmaktadır.

VUK'un 116. maddesinde vergi hatası, "vergiye müteallik hesaplarda veya vergilendirmede yapılan hatalar yüzünden haksız yere fazla veya eksik vergi istenmesi veya alınması" olarak tanımlanmıştır.

Bu tanıma göre vergi hatası, haksız (hukuka aykırı) olarak yapılan yanlışlıkları ifade etmektedir. Hata neticesinde verginin fazla veya eksik istenmesi veya alınması söz konusu olabilmektedir ki buna göre hata, mükellefin veya vergi idaresinin lehine veya aleyhine de gerçekleşebilmektedir. Dolayısıyla hata sonucu mükelleflerden her zaman fazla vergi alınması değil, daha az vergi alınması da söz konusu olabilir. Hata gerek vergi dairesince gerekse de mükellef tarafından yapılabilir (Üstün, 2020, s. 170).

Hata, vergi aslında olduğu gibi vergi cezalarında da yapılabilir. Bu husus, VUK'un 375. maddesinde şöyle ifade edilmektedir: "*Vergi cezalarında yapılan hatalar, bu kanunda vergi hataları için belli edilen usul ve şartlara göre düzeltilir*".

Vergi hatasının söz konusu olabileceği işlemlerin kesin ve yürütülmesi zorunlu nitelikteki bireysel işlemlerdir (Öncel, Kumrulu, Çağan, & Göker, 2022, s. 175). Genel düzenleyici işlemlerdeki hatalar, VUK'un hata düzeltme hükümlerine göre düzeltilmezler.

Kanundaki tanımdan vergi hatalarının, hesap hataları (vergiye müteallik hesaplarda yapılan hatalar) ve vergilendirme hataları olarak ikiye ayrıldığı anlaşılmaktadır. Kanunda sayılan sebepler dışındaki fazla veya eksik vergi istenmesi ya da alınması halleri, vergi hatası olarak kabul edilmemektedir (Şenyüz, Yüce, & Gerçek, 2022, s. 308; Üstün, 2020, s. 170).

B. Hata Türleri

Hesap hataları, oldukça basit yanlışlıkları ifade etmektedir. Esas itibariyle toplama, çarpma, çıkarma gibi işlemlerde yapılan basit hatalardan oluşmaktadır.

VUK'un 117. maddesinde düzenlenmiştir. Buna göre hesap hataları, 1)Matrah hataları, 2)Vergi miktarında hatalar ve 3)Verginin mükerrer olması olmak üzere üç kısma ayrılmaktadır.

Vergilendirme hataları, hesap hatalarına nazaran hukukî uyuşmazlık teşkil etmeye daha yakın niteliktedir. Vergilendirme işleminin esasıyla daha ilgili nitelikteki hatalardır (Üstün, 2020, s. 170, 171). VUK'un 118. maddesinde dört bent halinde düzenlenmiştir. Bunlar; 1)Mükellefin şahsında hata, 2)Mükellefiyette hata, 3)Mevzuda (konuda) hata ve 4)Vergilendirme veya muafiyet döneminde hatadır.

C. Hataların Düzeltmesi ve Mükelleflerin Hata Düzeltme-Şikâyet Başvurusu Yolu

Hataların meydana çıkarılması ihtimalleri VUK'un 119. maddesinde beş bent halinde belirtilmiştir. Buna göre hatalar, ilgili memurun hatayı bulması veya görmesi, üst memurların yaptıkları incelemeler neticesinde hatanın görülmesi, hatanın teftiş sırasında meydana çıkarılması, hatanın vergi incelenmesi sırasında bulunması yahut da mükellefin müracaatı ile ortaya çıkarılabilir.

Mükellefler, vergi işlemlerindeki hataların düzeltilmesini vergi dairesinden yazı ile isteyebilirler. (VUK m. 122). Bu talebin posta ile taahhütlü olarak gönderilmesi de mümkündür. Mükellefin başvurusu üzerine, vergi dairesinin ilgili servisi düzeltme talebini kendi mütalâasını da ilave ederek, düzeltme merciine gönderir.

Mükelleflerin hata düzeltme başvurularını, 'dava açma süresi içinde başvuru' ve 'dava açma süresi geçtikten sonra zamanaşımı süresi içinde başvuru' olmak üzere ikiye ayırarak incelemek gerekir:

1. Dava Açma Süresi İçinde Başvuru

Bir vergi uyuşmazlığını ifade eden tarh veya vergi ceza kesme işleminin tebliğinden itibaren mükellefin otuz gün içinde dava açma hakkı vardır. Mükellef bu otuz günlük dava açma süresi içinde, hata düzeltme başvurusunda da bulunabilir.

Başvuru VUK'un 122. maddesi hüküm gereğince, vergi dairesine yapılacaktır. Dolayısıyla bu başvuru, idarî denetim türlerinden isti'taf (aynı mercie başvuru) yoluna tekabül etmektedir (Öncel, Kumrulu, Çağan, & Göker, 2022, s. 205; Karakoç, 2017, s. 571, 583).

Dava açma süresi içinde yapılan başvurularda genel itibariyle İYUK'un 11. maddesi hükmü uygulanır (Balcı, 2022, s. 209-211). Bu bakımdan, söz konusu başvuru, işlemeye başlamış olan idarî dava açma süresini durdurur.

Mükellefin dava açma süresi içinde yaptığı bu düzeltme başvurusunun reddi halinde, reddin tebliğinden itibaren dava açma süresi yeniden kaldığı yerden işlemeye başlar. Mükellef bu durumda, kalan süre içinde vergi mahkemesinde dava açmalıdır. Bu durumda açılacak davada, dava konusu işlem, hatalı olduğu ileri sürülen vergilendirme işlemi olacaktır (Karakoç, 2017, s. 583).

2. Dava Açma Süresi Geçtikten Sonra Zamanaşımı Süresi İçinde Başvuru

Bazen hatalar dava açma süresi olan otuz gün geçtikten çok sonra fark edilebilir. Dava açma süresi geçtiği için artık doğrudan dava açılmayacak olan bu durumda, mükellefin vergi idaresine başvurarak hatanın düzeltilmesini sağlaması gerekir.

Dava açma süresi geçtikten sonra vergi dairesine yapılan başvuru üzerine düzeltme talebi reddedilirse, şikâyet yoluyla Hazine ve Maliye Bakanlığına müracaat edilmelidir. (VUK madde 124) (Balcı, 2022, s. 225).

Dolayısıyla dava açma süresi geçtikten sonra fark edilen hatalarda önce vergi dairesine hata düzeltme için başvurmak gerekir. Bu başvurunun reddi halinde dava açabilmek için Hazine ve Maliye Bakanlığına şikâyet yoluna gidilmesi şarttır.

Şikâyet başvurusunun reddi üzerine açılacak davanın konusunu, hatalı olduğu iddia edilen vergilendirme işlemi değil; şikâyet başvurusunun reddine ilişkin işlem oluşturmaktadır (Karakoç, 2017, s. 591). Yani bu davada, sadece vergi hatası bulunup bulunmadığı incelenecektir. Vergi mahkemesi, işlemde bir vergi hatası bulunduğu takdirde davayı kabul edecektir. Eğer vergilendirme işleminde vergi hatası yoksa hukukî bir uyuşmazlık söz konusu ise; davayı süre aşımı gerekçesiyle (usulden) reddedecektir (Üstün, 2020, s. 172). Nitekim Danıştay kararında hata varsa bunun düzeltileceği şöyle vurgulanmıştır: “*Dava açma süresi geçtikten sonra, vergi ziyai cezalarının kaldırılması istemiyle Vergi Dairesine ve Maliye Bakanlığı'na yapılan düzeltme şikâyet başvurularının yukarıda belirtilen niteliği karşısında, vergisi daha önce tevkif yoluyla ödenmiş olan gelirlerin diğer gelirlerle birlikte beyan edildiği, bu şekilde fazladan ve mükerrer şekilde vergi ödendiği şeklindeki davacı iddialarının vergi hatası kapsamında incelenip değerlendirilmesi gerektiğini ortaya koymaktadır. Buna göre, Vergi Usul Kanunu'nun vergilendirme hatası ile ilgili 116, 117 ve 118'inci maddeleri kapsamında incelenemeyeceği gerekçesiyle davayı reddeden Mahkeme kararında hukuka uyarlık görülmemiştir*” (Danıştay 4. D., E. 2009/6960, K. 2012/2112, 2012).

Şikâyet müessesesi esas itibariyle dava açma süresi geçirilmiş olan vergi hatalarının düzeltilmesi imkânı tanımak suretiyle, muhatabı yönünden ortaya çıkması muhtemel ağır sonuçları ortadan kaldırma amacı taşımaktadır (Türkay, 2022). Bu husus Danıştayın bir kararında şöyle vurgulanmıştır: “*Düzeltilme ve şikâyet yoluna süresi içerisinde dava açılmamış olması halinde bile gidilebiliyor olması, yasa koyucunun mahkeme önüne gelmemiş alacakların dahi hukuka uygunluğunun, işlemi tesis eden idarelerce bir kez daha denetlenmesini amaçladığını göstermektedir*” (Danıştay 4. D., E. 2015/9869 K. 2016/3705, 2016).

Dava açma süresi geçtikten sonra yapılacak düzeltme talepleri için bir süre sınırı getirilmiştir. Buna göre tarh zamanaşımı süresi dolduktan sonra meydana çıkarılan vergi hataları düzeltilemez (VUK madde 126).

III. Üst Makamlara Başvurma ve Hata Düzeltme Arasındaki Farklılıklar

Her iki başvuru yolu da zorunlu olmayıp isteğe bağlı niteliktedir. Mükellefler dava açmadan önce bu yollara başvurabilir.

Her iki başvuru da dava açma süresi içinde (30 gün) yapılacaktır. Her iki başvuru da İYUK'un 11. maddesindeki düzenleme gereği, dava açma süresini durduracaktır.

Her iki başvuru için de önceden tesis edilmiş bir idari işlemin varlığı şarttır (Sarıaslan, 2015, s. 143).

Gerek üst makama başvuru ve gerekse de hata düzeltme dava açma süresi içinde söz konusudur. Ancak vergi hatalarını düzeltme yolu, sadece VUK'un 117 ve 118. maddelerinde tanımlanan hesap ve vergilendirme hataları için öngörülmüş olan kısıtlı bir başvuru yolu iken, üst makamlara başvuru yolu, vergi hatası kapsamında olmayan bütün vergilendirme ve ceza kesme işlemleri için geçerli genel bir başvuru yoludur (Saraçoğlu, Pürsünlerli Çakar, & Ömercioğlu, 2022, s. 295; Sarıaslan, 2015, s. 133). Üst makama başvuru yolu tüm idarî işlemler bakımından genel nitelikte bir yoldur. Özel kanunlarda aksine bir hüküm olmadıkça her idarî işlem için uygulanabilmektedir. Vergi Usul Kanununda düzenlenen hata düzeltme yolu ise sadece vergi hatalarına yönelik olup özel bir idarî başvuru mahiyetindedir (Sarıaslan, 2015, s. 138, 140, 146).

Üst makama başvuru ve hata düzeltme yollarında mükellefin başvuru gerekir. Ancak hata düzeltmeye ilişkin hükümler incelendiğinde mükellefin başvuru olmaksızın re'sen düzeltme yapılabileceği de anlaşılmaktadır (Sarıaslan, 2015, s. 145). Bu da iki müessese arasındaki farklardandır.

Ayrıca vergi hatasının düzeltilmesi için işlemi yapan aynı mercie başvurulurken; üst makamlara başvuru, adından da anlaşıldığı üzere, bir hiyerarşik başvuru niteliğindedir. Bu yüzden hata düzeltmedeki başvuru, idarî denetim türlerinden aynı mercie başvuru (istitaf) yoluna tekabül etmektedir (Öncel, Kumrulu, Çağan, & Göker, 2022, s. 205). Elbette ki dava açma süresi geçtikten sonra yapılacak hata düzeltme taleplerinin reddi halinde yapılacak şikâyet ise üst makama yapılacağından hiyerarşik başvuru niteliğinde olup süre bakımından tarh zamanaşımı esas alınmıştır (Sarıaslan, 2015, s. 143, 145)

Bu itibarla mükellefler İYUK'un 11. maddesi gereğince yapacakları üst makama başvuruda, vergi dairesinin işlemlerine karşı defterdarlıklara başvurabilirler (Şenyüz, Yüce, & Gerçek, 2022, s. 309). (161 sayılı Cumhurbaşkanlığı Kararnamesi ile Hazine ve Maliye Bakanlığının taşra teşkilatı olan defterdarlıklar kapatılmıştır. Vergi dairesi başkanlıkları, defterdarlıklara dönüştürülmüştür. Bkz. 161 sayılı Cumhurbaşkanlığı Kararnamesi, Resmî Gazete, 03.07.2024, S. 32591).

IV. Üst Makama Başvuru Müessesesinin Vergi Hukukunda Etkinliğinin Artırılmasına Yönelik Değerlendirmeler

A. Dava Açma Süresinde Yapılan Başvuru Hatalar Dâhil Genel Başvuru Yolu Olmalı, Vergi Hatalarına Karşı Düzenlenen Başvuru Yolu Sadece Dava Açma Süresinin Geçirilmesi Haline Yönelik Olmalıdır

Yukarıdaki açıklamalar doğrultusunda İYUK'un 11. maddesinde düzenlenen üst makamlara başvuru yolunun genel bir yol olduğu, geniş bir kapsama sahip olduğu görülmektedir. Vergi hataları bağlamında VUK'un 116-126. Maddelerinde düzenlenen hata düzeltme-şikâyet yolunun ise özel nitelikte olduğu ve daha dar bir kapsamda olduğu anlaşılmaktadır (Sarıaslan, 2015, s. 133).

Uygulamada vergi uyuşmazlıklarında üst makama başvuru yoluna nadiren başvurulduğu; dava açma süresi içinde hata düzeltme yoluna başvurulmasında ise yine bir takım sıkıntılar bulunduğu görülmektedir. Bu itibarla kanaatimce hata düzeltme yoluna ilişkin kanun hükümlerinin yeniden gözden geçirilmesi ve yeni bir düzenleme yapılması gerekmektedir. Buna göre; dava açma süresinde (idarî işlemin tebliğinden itibaren 30 gün içinde) hata olsun olmasın genel olarak üst idarî makama İYUK'un 11. maddesi doğrultusunda başvurulabilmesi kanunda açıkça düzenlenmelidir. Ayrıca bu başvurunun tahsil aşamasını da kapsayan tüm vergilendirme aşamalarındaki idarî işlemler için tartışmasız kabul edilmesi gerekir. Dava açma süresi içinde yapılacak başvurunun hataların varlığına bağlanması anlayışından vazgeçilmelidir. Çünkü hata ve hukukî uyuşmazlık ayırımının bulunması, uygulamada sorunlara yol açabilmektedir. Bu yüzden dava açma süresi olan

ilk 30 günlük başvuru hataların olup olmamasına bakılmaksızın genel bir başvuru yolu olarak kabul edilip düzenlenmelidir.

Hata düzeltme yolunda dava açılma VUK'un 124. maddesi kapsamına münhasır tutulmalıdır. Buna göre, *“Vergi mahkemesinde dava açma süresi geçtikten sonra yaptıkları düzeltme talepleri reddolunanlar şikâyet yolu ile Maliye Bakanlığına müracaat edebilirler. Bu madde gereğince il özel idare vergileri hakkında valiliğe ve belediye vergileri hakkında belediye başkanlığına müracaat edilir”*. Diğer bir ifadeyle hata düzeltme-şikâyet yolu sadece dava açma süresi geçtikten sonra fark edilen hatalar için mevcut olarak devam etmelidir.

İşte bu hüküm de dikkate alınarak dava açma süresi yapılacak tüm düzeltme talepleri (ve düzeltmeden bağımsız olarak idarî işlemin kaldırılması, geri alınması, değiştirilmesi veya yeni bir işlem yapılması yolundaki tüm başvurular) İYUK'un 11. maddesi kapsamında üst makama başvuru çerçevesinde yapılmalıdır. Böyle bir düzenleme yargının iş yükünü hafifletmeye katkı sağlayacağı gibi, hata ve hukukî uyumsuzluk ayrımının iyi yapılamaması sonucu ortaya çıkabilecek muhtemel hak kayıplarını da önleyecektir.

Bu ayrım bağlamında dava açma süresi içinde yapılacak idarî başvurunun etkinliğini sağlayabilmek ve yargının iş yükünü azaltabilmek adına, belli tutarlara kadar idarî başvurunun zorunlu tutulması düşünülebilir. Mesela tek hakimle verilen istinaf yolu kapalı kesin kararların sınırına (2024 için 31.000 TL) kadar yahut bu sınırın iki katına (2024 için 62.000 TL) kadar olan tutarlar için bu üst idarî makama başvuru yolu, gümrük vergilerinde olduğu gibi zorunlu hale getirilebilir. Dava açma süresi içinde yapılan bu başvurunun reddi halinde, İYUK'un 11. Maddesi gereğince kalan sürede dava açılacaktır. Böyle bir düzenlemenin yargının iş yükünün azaltılmasına olumlu katkısı olacaktır. Bu bağlamda hata olmaksızın/hatadan bağımsız olarak idari dava açma süresi içinde İYUK'un 11. maddesi etkin kullanılarak idareye başvuru imkânı tanınmalıdır. Bu sayede birçok uyumsuzluk mahkemeye gitmeden daha kısa bir sürede çözüme imkanına kavuşacaktır.

B. Yapılacak Üst Makama Başvurunun Kendinden Beklenen Yararları Sağlamaması İçin Gerekli Şartlar

Üst makama başvurunun kendinden beklenen faydayı sağlaması, idarenin inisiyatif alıp ilgili idarî işlemle ilgili karar alabilmesine bağlıdır. Bu hususta idarenin sorumluluğunun yeniden düzenlenmesine ihtiyaç bulunmaktadır.

İdarenin inisiyatif kullanma durumunun biraz zayıf kaldığı mutlaka dikkate alınmalıdır. İdareciler inisiyatif kullanıp ilgili idari işlemi, düzeltme, geri alma, kaldırma gibi yollara gidememektedir. Kamu zararının çıkmasından endişe etmektedirler. Sorumluluk almaktan korkmaktadırlar. Dolayısıyla böyle bir düzenlemenin kendisinden beklenen faydayı sağlayabilmesi için idarenin etkinliğini artıracak birtakım düzenlemelerin de yapılması şarttır.

Burada idarenin etkinliğini sağlayabilmek için kanaatimce iki unsurun sağlanması gerekir:

a. İdareye yapılan başvurular bir komisyon tarafından incelenmelidir

İdarecilerin daha rahat karar verebilmelerini sağlayabilmek adına, bir komisyon kurulması düşünülmelidir. Bu komisyon, idare bünyesindeki tecrübeli avukatlardan, müdürlerden ve vergi müfettişlerinden teşekkül etmelidir. Bu komisyonların alacakları oy birliğiyle kararlar, bu komisyonların sorumluluğunu doğurmadan icra edilebilmelidir. Belirli miktarın üzerindeki rakamlar ise, oy birliğiyle alınan kararın akabinde merkezi bir komisyon tarafından tekrar değerlendirilebilir.

Bu komisyon üç veya beş kişiden oluşabilir. Üyeler dilekçenin mevzuata uygun olup olmadığını değerlendirmeli, ayrıca vergi avukatları da önceki emsal uyumsuzlıklardan da yararlanarak dilekçenin haklılığını, dava açılırsa davanın muhtemel sonuçlarını değerlendirmeli ve buna göre karar vermelidirler. Danıştay içtihatları ve müstakar içtihatlardan da yararlanılmalıdır. Komisyonlar, ilgili içtihatları, Danıştay kararlarını inceleyerek, mevcut olaydaki muhtemel gelişmeleri değerlendirmeli ve buna göre bir sonuca ulaşmalıdır. Bu sayede vergi idaresinin kaybedeceğinin kuvvetle muhtemel olduğu davaların açılmasının önüne geçilebilecek, dava kaybı neticesindeki diğer masraflardan da kurtulunacaktır.

Vergi hatalarının bulunduğu durumlarda da VUK'un 123. maddesinde belirtilen ilgili servisin yetkililerinin bu komisyon içinde yer alması sağlanabilir.

Mevcut durumda birçok hata düzeltme talebi/başvuru idarecilerin inisiyatif kullanmamaları yahut sorumluluk altına girmek istememeleri dolayısıyla olumsuz sonuçlanmakta ve mükellefler dava açma yoluna gitmektedirler.

Ayrıca sadece vergi hatalarına karşı idareye başvurma yolunun olduğu, diğer durumlarda hata yoksa doğrudan dava açma yoluna gidileceği düşüncesi de idareye başvuruyu engelleyen bir etken olarak ortaya çıkmaktadır. Bu yüzden İYUK'un 11. maddesi çerçevesinde, bütün uyuşmazlıklarda -tahsil aşaması dâhil- idareye başvuru imkanının bulunduğu, kanunda açıkça düzenlenmek suretiyle kabul edilmelidir.

b. Komisyonun sorumluluğu sınırlandırılmalıdır

Bu sistemin etkinliği açısından komisyonun sadece kast ve ağır kusur gibi hallerde sorumlu olacağı düzenlenmeli, diğer durumlarda sorumluluğunun olmayacağı açıkça kanunda belirtilmelidir. Aksi halde komisyonunun, mevcut durumda olduğu gibi, inisiyatif almayacağı açıktır. Nitekim uygulamada vergi dairesince yapılan işlem hukuka aykırı olsa dahi memurların/müdürlerin sorumluluk almayarak işlemi kaldırmayıp mükellefe dava açmalarını söylemelerine sıklıkla rastlanmaktadır.

Komisyonunun sorumluluğunun sınırlandırılması için elbette komisyonunun da kararlarını ayrıntılı gerekçelere dayandırarak hazırlaması gerekir.

Böyle bir çözüm yolu, vergi avukatlarının aktif katılımını gerektirir. Vergi avukatlarının özellikle vergi incelemeleri ve diğer vergi uyuşmazlıkları ile ilgili süreçleri, vergi müfettişleriyle işbirliği içinde düzenli takip etmeleri de önemlidir.

İdareye yapılacak başvurular bakımından vergi incelemeleri ile ilgili de bazı düzenlemeler yapılmalıdır:

Sonuç

Vergi yargısının iş yükünün azaltılması, vergi uyuşmazlıklarının daha kısa sürede çözüme kavuşturulabilmesi için idarî çözüm yollarına ağırlık verilmesi gerekir. Bu bağlamda İYUK'un 11. maddesinde düzenlenen üst makama başvuru yolu büyük bir önem arz etmektedir.

Uygulamada vergi uyuşmazlıklarında üst makama başvuru yolunun pek kullanılmadığı görülmektedir. Vergi hatalarının varlığı halinde VUK hükümlerine göre idareye başvurulsa da hata ve hukukî uyuşmazlık ayrımının iyi yapılamaması sonucu sorunların çıkma ihtimali olmaktadır. Bu yüzden risk almak istemeyen mükelleflerin çoğunlukla dava açma yoluna gittikleri müşahade edilmektedir.

Vergi uyuşmazlıklarında idarî çözüm yollarının etkinliğini artırabilmek için vergi hatalarına ilişkin düzenlemelerin yeniden gözden geçirilmesi ve İYUK'un 11. maddesinin etkin hale getirilmesi gerekir.

Buna göre; dava açma süresi içinde (idarî işlemin tebliğinden itibaren 30 gün içinde) hata olsun olmasın genel olarak üst idarî makama İYUK'un 11. maddesi doğrultusunda başvurulabilmesi kanunda açıkça düzenlenmelidir. Ayrıca bu başvurunun tahsil aşamasını da kapsayan tüm vergilendirme aşamalarındaki idarî işlemler için tartışmasız kabul edilmesi gerekir. Dava açma süresi içinde yapılacak başvurunun hataların varlığına bağlanması anlayışından vazgeçilmelidir. Çünkü hata ve hukukî uyuşmazlık ayrımının bulunması, uygulamada sorunlara yol açabilmektedir. Bu yüzden dava açma süresi olan ilk 30 günlük başvuru, hataların olup olmamasına bakılmaksızın genel bir başvuru yolu olarak kabul edilip düzenlenmelidir.

Hata düzeltme yolunda dava açılma VUK'un 124. maddesi kapsamına münhasır tutulmalıdır. Diğer bir ifadeyle hata düzeltme-şikâyet yolu sadece dava açma süresi geçtikten sonra fark edilen hatalar için mevcut olarak devam etmelidir.

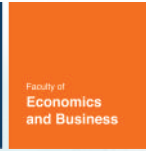
İdarî çözüm yolu, miktar itibarıyla küçük uyuşmazlıklarda daha çok etkilidir. Büyük miktarda uyuşmazlıklar çoğunlukla vergi yargısının önüne gelecektir. Bu bakımdan vergi mahkemelerinde tek hakîmle çözümlenecek dava sınırı ya da o sınırın iki katına kadar olan uyuşmazlıklar bakımından zorunlu idarî başvuru (işlemin

düzeltilmesi, geri alınması için başvuru veya uzlaşma) yoluna gitme şartı getirilebilir. Bu sayede bugün itibariyle mesela istinaf sınırı olan 31.000 TL'ye kadar olan uyuşmazlıklar için önce idareye başvurulmuş olacaktır. Hatta tek hâkimle çözümlenme sınırının (istinafa gitme sınırının) iki katına kadar olan miktarlar (bugün itibariyle 62.000 TL) için idarî başvuru zorunluluğunun getirilmesi daha isabetli olacaktır. Bu sayede, sadece Bölge İdare Mahkemeleri'nin değil, Danıştay'ın da iş yükünün azaltılmasına yönelik doğrudan katkı sağlanmış olacaktır. Uyuşmazlıkların çözümlenmesine paralel olarak, vergi yargısının yükünde önemli ölçüde azalma sağlanabilecektir.

İdarî çözüm yolunun zorunlu olması, mükelleflerin idareyle ister istemez daha yakın temasını sağlamaya da yardımcı olacaktır. Bugün itibariyle çekingen davranan mükellefler vergi idaresiyle çok daha yakın ilişki içinde olacaklardır. Böyle bir uygulamanın aynı zamanda mükellef haklarının gelişmesi ve mükelleflerin haklarını arama bilinçlerinin artması bakımından çok olumlu sonuçları olacaktır. Bu bakımdan vergi yargısı ne şekilde örgütlenirse örgütlenir, vergi yargısına başvurmadan önce idarî çözüm yollarına başvuru zorunlu hale getirilmelidir.

Kaynakça

- Balcı, M. (2022). *Vergi Hataları ile Düzeltme-Şikayet Konusunda Uygulamada Yaşanan Hukuki Sorunları ve Çözüm Önerileri* (2. Baskı b.). İstanbul: Oniki Levha Yayıncılık.
- Bilici, N. (2019). Vergi Uyuşmazlıklarında "Üst Makama Başvuru" Yolu (İYUK m. 11). *D.E.Ü. Hukuk Fakültesi Dergisi, Prof. Dr. Durmuş TEZCAN'a Armağan*, 21(Özel Sayı), 2773-2778.
- Danıştay 4. D., E. 2009/6960, K. 2012/2112 (Danıştay 4. D., 29. 5. 2012).
- Danıştay 4. D., E. 2015/9869 K. 2016/3705 (Danıştay 4. D., 1. 12. 2016).
- Karakoç, Y. (2017). *Genel Vergi Hukuku*. Ankara: Yetkin Yayınları.
- Öncel, M., Kumrulu, A., Çağan, N., & Göker, C. (2022). *Vergi Hukuku*. Ankara: Turhan Kitabevi.
- Saraçoğlu, F., Pürsünlerli Çakar, E., & Ömercioğlu, A. (2022). *Vergi Hukuku*. Ankara: Gazi Kitabevi.
- Sarıaslan, O. (2015). Düzeltme (ve Şikâyet) Başvurusu ile İYUK 11. Madde Başvurusunun Karşılıklı İncelenmesi. H. Üzeltürk içinde, *Vergi Yargısında Güncel Hukuk Problemleri, Tebliğler, Prof. Dr. Adnan Tezel Vergi Hukuku Toplantıları* (s. 128-151). İstanbul: Legal Yayıncılık.
- Şenyüz, D., Yüce, M., & Gerçek, A. (2022). *Vergi Hukuku (Genel Hükümler)*. Bursa: Ekin Kitabevi.
- Türkay, İ. (2022). Mükelleflerin Vergi Uyuşmazlıklarında İdarî Başvuru (Çözüm) Yolları? <https://nazaligundem.com/tr/yayinlar/mukelleflerin-vergi-uyusmazliklarinda-idari-basvuru-cozum-yollari?onlyTm=&tm=> adresinden alındı
- Üstün, Ü. S. (2020). Vergi Uyuşmazlıklarının İdarî Çözüm Yolları. M. E. Üyümez, & C. Hacıköylü içinde, *Vergi Usul Hukuku* (s. 170-197). Eskişehir: Anadolu Üniversitesi Açıköğretim Fakültesi Yayını.



2nd INTERNATIONAL CONGRESS OF FINANCE AND TAX

November 08-10, 2024
Konya, Türkiye

PROCEEDINGS BOOK

EDITORS

Assoc. Prof. Dr. Mustafa Göktuğ KAYA
Prof. Dr. Savaş ÇEVİK

ISBN: 978-625-367-986-6
Issued: 05.12.2024