

İş Güvencesi (İşe Başlatmama) Tazminatından Gelir Vergisi Kesintisi Yapılması Durumunda İşverenin Düzeltme Talep Etme Hakkı

Ayşe YİĞİT ŞAKAR*

Özet

Geçerli bir sebep olmadan işçinin sözleşmesine son verilememesine “iş güvencesi” denilmektedir. 03/07/2009 tarihinden itibaren işe başlatmama (iş güvencesi) tazminatları gelir vergisinden istisna edilmiştir. Bu makalenin konusu 03/07/2009'dan önceki dönemlere ait olan iş güvencesi tazminatından yapılan gelir vergisi kesintisinin ret ve iade işlemlerinde işverenin düzeltme talep etme hakkının var olup olmadığıdır. Makalede öncelikle vergi mükellefi ve vergi sorumlusu arasındaki hukuki ilişki tespit edilmiştir. İkinci olarak vergi sorumlusunun sorumlulukları ve hakları incelenmiştir. Sonuç olarak vergi kesen durumundaki işverenin düzeltme hakkının olup olmadığı araştırılmıştır.

Anahtar Kelimeler: İş Güvencesi Tazminatı, İşe Başlatmama Tazminatı, Gelir Vergisi Kesintisi, Vergi Mükellefi, Vergi Sorumlusu, Düzeltme Hakkı

A Right Correction of the Employer in Case of the Income Tax Stoppage From Job Security (Not to Re-Engagement) Compensation

Abstract

The “job security” means without a valid reason the employer can not terminate the employee’s contract . From the date of 03/07/2009 job security compensation (not to re-engagement compensation) is excluded from personal income tax. The subject of this artical is to analyze whether the employer has a right correction in case of the personal income tax stoppage from job security compensation before 03/07/2009. Initially in the artical, the legal relation between the taxpayer and the person responsible for tax has been determined. Secondly, the responsibilities and

* Yrd.Doç.Dr., İstanbul Arel Üniversitesi, Uygulamalı Bilimler Yüksekokulu, aysesakar@arel.edu.tr,

rights of the person responsible for tax. In conclusion, the employers who are obligated to deduct the tax whether right to correction have been examined.

Key Words: *Job Security Compensation, Not to Re-Engagement Compensation, Personal Income Tax Stoppage, Taxpayer, The Person Responsible for Tax, Correction Right*

JEL Classification Codes: *K31, K34*

Giriş

Geçerli bir sebep olmadan işçinin sözleşmesine son verilememesine “iş güvencesi” denilmektedir (Şakar ve Yiğit Şakar, 2011:137). İş güvencesi ile ilgili olarak bu çalışma çerçevesinde üzerinde duracağımız hükümler, 4857 sayılı İş Kanunu’nun “Geçersiz Sebep ile Yapılan Feshin Sonuçları” başlıklı 21’inci maddesinde düzenlenmiştir:

“İşverence geçerli sebep gösterilmediği veya gösterilen sebebin geçerli olmadığı mahkemece veya özel hakem tarafından tespit edilerek feshin geçersizliğine karar verildiğinde işveren, işçiyi bir ay içinde işe başlatmak zorundadır. İşçiyi başvurusu üzerine işveren bir ay içinde işe başlatmaz ise işçiyi en az dört aylık ve en çok sekiz aylık ücreti tutarında tazminat ödemekle yükümlü olur.

Mahkeme veya özel hakem feshin geçersizliğine karar verdiğinde işçinin işe başlatılmaması halinde ödenecek tazminat miktarını da belirler.

Kararın kesinleşmesine kadar çalıştırılmadığı süre için işçiyi en çok dört aya kadar doğmuş bulunan ücret ve diğer hakları ödenir.

İşçi işe başlatılırsa peşin olarak ödenen bildirim süresine ait ücret ile kıdem tazminatı, yukarıdaki fıkra hükümlerine göre yapılacak ödemedeki mahsup edilir. İşe başlatılmayan işçiyi bildirim süresi verilmemiş veya bildirim süresine ait ücret peşin ödenmemişse, bu sürelerle ait ücret tutarı ayrıca ödenir.

İşçi kesinleşen mahkeme veya özel hakem kararının tebliğinden itibaren on işgünü içinde işe başlamak için işverene başvuruda bulunmak zorundadır. İşçi bu süre içinde başvuruda bulunmaz ise işverence yapılmış olan fesih geçerli bir fesih sayılır ve işveren sadece bunun hukuki sonuçları ile sorumlu olur.

Bu maddenin birinci, ikinci ve üçüncü fıkra hükümleri sözleşmeler ile hiçbir suretle değiştirilemez; aksi yönde sözleşme hükümleri geçersizdir.”

21’inci maddede adı geçen ve İş Kanunu’nda açıkça adı konmamış olan tazminat, öğretide “iş güvencesi tazminatı” (Centel, 2007:175, Şakar ve Yiğit Şakar, 2011:138), Gelir Vergisi Kanunu’nda ve Yargıtay kararlarında ise “işe başlatmama tazminatı” olarak anılmaktadır. “İş güvencesi tazminatı, dolaylı olarak işçinin işsiz kalmasını önlemeye hizmet etmekle birlikte işçinin işsiz kalması nedeniyle verilen bir tazminat niteliği taşımamaktadır. İş güvencesi tazminatı, işe iadeye ilişkin mahkeme kararına uymadığı takdirde, işveren tarafından ödenmekte ve bu yolla işveren, işe iade kararına uymaya zorlanmaktadır” (Centel, 2007:175).

16/06/2009 tarihli ve 5904 sayılı Kanunun 1’inci maddesi ile Gelir Vergisi Kanunu’nun tazminat ve yardımlarda istisnaları düzenleyen 25’inci maddesinde değişiklik yapılmıştır. 25’inci maddenin 1’inci fıkrasının (1) numaralı bendinde yer alan “işsizlik sebepleriyle verilen tazminat” ibaresi “işsizlik sebepleriyle (işe başlatmama tazminatı dahil) verilen tazminat” şeklinde değiştirilmiştir. Ayrıca 5904

sayılı Kanunun 4'üncü maddesi ile de Gelir Vergisi Kanunu'na geçici 77'nci madde eklenmiştir: “Bu maddenin yürürlüğe girdiği tarihten önceki dönemlerle ilgili olarak 22/05/2003 tarihli ve 4857 sayılı İş Kanunu'nun 21'inci maddesi uyarınca işverenlerce işçiye ödenen işe başlatmama tazminatları, damga vergisi hariç herhangi bir vergiye tabi tutulmaz. Anılan dönemlere ilişkin işe başlatmama tazminatı gelir vergisi tevkifatına tabi tutulan mükelleflerin; tarha yetkili vergi dairelerine başvurmaları ve dava açmamaları, açılmış davalardan vazgeçmeleri şartıyla 213 sayılı Vergi Usul Kanunu'nun düzeltmeye ilişkin hükümleri uyarınca tahsil edilen gelir vergisinin ret ve iade işlemleri yapılır.”

Bu hükümler, 5904 sayılı Kanunun yayım tarihi olan 03/07/2009'da yürürlüğe girmiştir. Böylece işe başlatmama (iş güvencesi) tazminatları gelir vergisinden istisna tutulmuştur. “İşe başlatmama tazminatının vergi dışı bırakılmasını sağlayan değişikliğin temel nedeni idare ve yargı arasındaki görüş farklılığının giderilmesidir” (Uzeltürk, 2009:240; Seviğ, 2009a:232). Önceleri Maliye Bakanlığı tarafından verilen görüşler (İstanbul Vergi Dairesi Başkanlığının 19/03/2008 tarih ve 4911 sayılı Özeltgesi; İstanbul Vergi Dairesi Başkanlığının 04/12/2007 tarih ve 26961 sayılı Özeltgesi) doğrultusunda işe başlatmama tazminatı “ücret” olarak gelir vergisine tabi tutulmaktaydı. Buna karşılık yargı organları bu tür ödemelerin ücret niteliğinde olmadığı yönünde kararlar vererek açılan davalarda mükellefleri haklı bulmaktaydılar” (Seviğ, 2009b:11). Yasal değişiklik öncesinde öğretide iş güvencesi tazminatının vergilendirilmemesi gerektiği konusunda Danıştay 3. Dairenin 15/02/2007 gün ve E.2006/3081, K.2007/416 sayılı görüşünü destekleyen ve Maliye Bakanlığının uygulamasını eleştiren görüşler bulunmaktadır (Karakoç, 2007a:189-193; Centel, 2007:172-176; Kıрман, 2009:207-219; Yiğit Şakar, 2008:223).

Bu yazımızın konusu 03/07/2009'dan önceki dönemlere ait olup, işverenlerce işçiye ödenen işe başlatmama tazminatları, gelir vergisi tevkifatına tabi tutulan mükelleflerin ret ve iade işlemleri yapılırken işverenin sorumluluğunun neler olduğu ve düzeltme talep etme hakkı olup olmadığıdır. Öncelikle vergi mükellefi ve vergi sorumlusu kavramları açıklanarak mükellef ile sorumlu arasındaki ilişkinin hukuki boyutu tespit edilecektir. Sonra da vergi sorumlusunun sorumlulukları ve hakları incelenerek vergi kesen durumundaki işverenin düzeltme hakkının varlığı araştırılacaktır.

1. Verginin Konusu, İstisna, Mükellef ve Sorumlu Kavramları

1.1. Verginin Konusu

Verginin üzerinden alındığı ekonomik değere verginin konusu denir. Yani verginin konusu, üzerine vergi konulan ve doğrudan doğruya veya dolayısıyla verginin kaynağı olan iktisadi unsurdur (Erginay, 2003:39).

Gelir Vergisi Kanunu'nun 1'inci maddesine göre “Gerçek kişilerin gelirleri gelir vergisine tabidir. Gelir bir gerçek kişinin bir takvim yılı içinde elde ettiği kazanç ve iratların safi tutarıdır.” Gelir Vergisi Kanunu'nun 2'nci maddesine göre hizmet erbabına ödenen ücretler gelir vergisinin konusuna girmektedir. Gelir Vergisi Kanunu, ücretin tanımını 61'inci maddesinde yapmıştır. Bu maddeye göre “Ücret, işverene tabi ve belirli bir işyerine bağlı olarak çalışanlara hizmet karşılığı verilen para ve aylar ile sağlanan ve para ile temsil edilebilen menfaatlerdir.

Ücretin ödenek, tazminat, kasa tazminatı (mali sorumluluk tazminatı), tahsisat, zam, avans, aidat, huzur hakkı, prim, ikramiye, gider karşılığı veya başka adlar

altında ödenmiş olması veya bir ortaklık münasebeti niteliğinde olmamak şartı ile kazancın belli bir yüzdesi şeklinde tayin edilmiş bulunması onun mahiyetini değiştirmez.”

1.2. Vergi İstisnası

Vergi konusunun daraltılması (sınırlandırılması) olan istisna, vergi kanunlarına göre esas olarak vergilendirilen bazı vergi konularının vergi kapsamı dışında bırakılmasıdır (Oktar, 2011:87).

Gelir Vergisi Kanunu'nun 25'inci maddesinin 1'inci fıkrasının (1) numaralı bendinde yapılan ibare değişikliği ile 22/05/2003 tarihli ve 4857 sayılı İş Kanunu'nun 21'inci maddesi uyarınca işverenlerce işçilere ödenen işe başlatmama tazminatları, yapılan düzenlemenin yürürlüğe girdiği 03/07/2009 tarihinden itibaren gelir vergisinden istisna edilmiştir. Ancak Damga Vergisi açısından istisna söz konusu değildir.

İstisna kapsamındaki tutar, iş sözleşmesi feshinin geçersizliğine karar veren mahkeme veya özel hakemin kararında belirlediği işçinin işe başlatılmaması nedeniyle ödenecek tazminat miktarı ile sınırlıdır.

1.3. Vergi Mükellefi

Vergi mükellefi, vergiyi doğuran olay ile ilişkisi dolayısıyla vergi borcunu kendi servetinden ödemek zorunda olan kişi veya kurumdur (Oktar, 2011:65).

Vergi Usul Kanunu'na göre “Mükellef, vergi kanunlarına göre kendisine vergi borcu terettüp eden gerçek veya tüzel kişidir” (VUK m.8/1). Bu tanıma göre vergi mükellefiyeti sadece vergi borcunu ödemeyi gerektiren maddi bir yükümlülük olarak ifade edilse de Vergi Usul Kanunu'nun 152-257'nci maddelerinde vergi mükellefinin ayrıca defter tutma, bildirimde bulunma, beyanname verme gibi şekli ödevleri de düzenlenmektedir. Bu nedenle mükellefin vergi kanunlarına göre yerine getirmesi gereken yükümlülüklerinin tamamı vergi mükellefiyeti (veya vergi yükümlülüğü) olarak tanımlanmaktadır (Gerçek, 2005:158). Vergilerin kanuniliği (yasallığı) ilkesi gereğince her bir verginin mükellefinin yine o verginin kendi kanunu tarafından belirleneceği Vergi Usul Kanunu'nun 8'inci maddesindeki ifadede anlaşılmaktadır (Oktar, 2011:68). Vergi Usul Kanunu'nun 8'inci maddesindeki mükellef tanımından ancak gerçek veya tüzel kişilerin mükellef olabileceği sonucu çıksa da bazı durumlarda tüzel kişiliği olmayan bazı ortaklıkların veya kuruluşların vergi mükellefi ya da vergi sorumlusu olabilecekleri hususuna Vergi Usul Kanunu'nda ve diğer vergi kanunlarında işaret edilmektedir (Uluatam ve Methibay, 2001:95). Vergi Usul Kanunu'nun 10'uncu maddesinde yer alan “...vakıflar ve cemaatler gibi tüzel kişiliği olmayan teşekküllerin mükellef veya vergi sorumlusu olmaları halinde...” ifadesinden bu anlaşılmaktadır.

Yine Kurumlar Vergisi Kanunu'nun 2'nci maddesine göre iş ortaklıkları tüzel kişilikleri olmamasına rağmen iş ortaklığını oluşturanların talep etmesi üzerine kurumlar vergisi mükellefi sayılırlar.

Gelir Vergisi Kanunu'nun 2'nci maddesinde gelire dahil kazanç ve iratlar arasında ücretler de sayılmıştır. Gelir Vergisi Kanunu açısından ücretliler gelir vergisi mükellefidirler.

1.4. Vergi Sorumlusu

Vergi hukukunda sorumluluk bakımından vergiyi doğuran olayla ilişkisi olmayan üçüncü kişiler vergi kanunlarıyla vergiye ilişkin maddi ya da şekli ödevlerin yerine getirilmesi bakımından vergi dairesine muhatap tutulmakta ve bazı

hallerde asıl vergi borçlusu ile birlikte ya da onun yerine geçerek vergiyi kendi mal varlıklarından ödemektedirler (Öncel vd., 2011:75). Vergi sorumluları, kendileri mükellef olmayan ancak mükellef ile kanunda belirtilen bazı ilişkiler sebebiyle belli durumlarda kendilerine vergi borcuyla ilişkili bazı ödevler yüklenmiş kişilerdir (Karakoç, 2011:206).

Vergi sorumluluğunun yaratılmasındaki temel amaçlar idarenin vergi alacağını kolaylıkla ve az masrafla toplanmasını sağlamak ve vergi kayıplarını azaltmaktır (Bulutoglu, 1976:17; Uluatam ve Methibay, 2001:98; Kırbaş, 2008:63; Mutluer, 2011:56; Oktar, 2011:70; Şenyüz vvd., 2011:65; Kızılot ve Taş, 2011:58).

Başkasının vergi borcu için vergilendirmenin maddi-şekli ödevlerini yerine getirmekle görevli tutulan üçüncü kişilere “vergi sorumlusu” denir (Öncel vd., 2011:75). Yani “vergi sorumlusu” mükellefin vergi borcunun ödenmesinden ve diğer vergi ödevlerinin yerine getirilmesinden sorumlu tutulan üçüncü kişidir (Oktar, 2011:66). Daha kapsamlı bir tanım da şu şekilde yapılabilir: “Vergiyi doğuran olay kendi kişiliğinde gerçekleşmeyen ancak asıl vergi borçlusu konumundaki mükellefle olan iktisadi veya hukuki ilişkisi nedeniyle vergi kesintisi yapıp vergi dairesine yatırmak, vergi borcunu kendi malvarlığından ödemek veyahut vergiye ilişkin şekli ödevleri yerine getirmek durumunda kalan üçüncü kişi vergi sorumlusudur” (Gerçek, 2005:163).

Vergi Usul Kanunu’nun 8’inci maddesinin 2’nci fıkrasına göre “Vergi sorumlusu, verginin ödenmesi bakımından, alacaklı vergi dairesine karşı muhatap olan kişidir.” Vergi Usul Kanunu’nun 8’inci maddesinde vergi sorumlusunun yalnızca vergi ödeme ödevi (maddi ödev) üzerinde durulmuş, diğer ödevleri üzerinde durulmamıştır. Oysa vergi sorumlusu bazı durumlarda tüm ödevleri ve vergi borcuyla mükellefin yerini almaktadır. Nitekim Vergi Usul Kanunu’nun 8’inci maddesinin 4’üncü fıkrasında “mükellef” deyiminin vergi sorumlusunu da kapsayacak biçimde geniş anlamda kullanıldığı belirtilmiştir (Kaneti, 1989:82; Uluatam ve Methibay, 2001:97; Karakoç, 2011:205): “Bu Kanunun müteakip maddelerinde geçen ‘mükellef’ tabiri vergi sorumlularına da şamildir.” Dolayısıyla vergi sorumluluğunun kapsamının sadece mükellef adına alacaklı vergi dairesine ödemedede bulunmayla yani maddi ödevle sınırlı olmadığı Vergi Usul Kanunu’nda mükellefler için öngörülen şekli ödevleri de içerdiğini belirtmek gerekir (Akkaya, 1997:185; Arslan, 2006:55; Saban, 2009:89; Gerçek, 2010:32; Bilici, 2011:51; Karakoç, 2011:203; Oktar, 2011:70).

1.5. Vergi Mükellefi ile Vergi Sorumlusu Arasındaki Farklar

Vergi sorumlusu ile vergi mükellefi arasındaki en önemli fark vergi mükellefinin verginin hukuki (asıl) borçlusu, vergi sorumlusunun aracı ödeyici olmasıdır. Bunun dışında mükellef için geçerli olan tüm hak ve ödevler vergi sorumlusu için de geçerlidir (Oktar, 2011:71). Yani vergi sorumlusunun maddi bir borcu yoktur (Mutluer, 2011:56). Vergi sorumlusu verginin asıl borçlusu değildir. Sorumlu ancak vergi borçlusu adına vergi kesmek ve onun mal varlığından ödemek zorundadır (Uluatam ve Methibay 2001:97-98; Şenyüz vd., 2011:61). “Bu nedenle bazı özel durumlar dışında vergi sorumlusunun mamelekinde vergi ödeme nedeniyle bir azalma olmaz. Bu temel farklılık nedeniyle de vergi sorumlusunun her zaman ve her durumda vergi mükellefinin haklarına sahip olmadığı görülmektedir. Örneğin, Danıştay vergi konusunda dava açabilmek için vergi sorumlusunun kişisel menfaatinin bulunması gerektiğini, kişisel menfaatin ise sorumlunun mal varlığında

azalma biçiminde anlaşılması gerektiğini belirtmektedir. Böyle bir anlayış sonucunda örneğin, vergi sorumlusunca kesilerek vergi dairesine yatırılan paraların iadesi için mükellefe dava açma hakkı tanınmakta iken vergi sorumlusuna tanınmamaktadır. Benzer farklılıklar düzeltme ya da mahsup talebinde bulunma hususlarında da görülmektedir” (Uluatam ve Methibay 2001:97-98). Vergi sorumlusunun fazla keserek yatırdığı vergileri ancak mükellef talep edebilir (Arslan, 2006:56). Fakat vergi sorumlusunun vergi kesintisi yaptığı halde vergi idaresine ödeme yapmaması durumunda mükellef (ücretli) fazla kesilen vergiyi sorumludan (işverenden) talep edebilir.

Diğer bir fark da vergiyi doğuran olayın, vergi sorumlusunun şahsında değil mükellefin şahsında gerçekleşmesidir (Saban, 1991:9; Kırbaş, 2008:63; Pehlivan, 2009:55; Şenyüz vd., 2011:61). Vergiden doğan ödevler açısından sorumlunun mükelleften farkı, sorumlunun öncelikle şekli ödevleri olması bunları yerine getirmediği takdirde maddi ödevlerinin ortaya çıkmasıdır. Amaç açısından farkı ise vergi mükellefiyeti kanunda belirtilen amaçlar için vergi ödeme ödevi altında bulunma iken vergi sorumluluğunda amaç, devletin vergi alacağını garanti altına almaktır (Saban, 1991:9).

2. Vergi Kesen İşverenin Sorumluluğunun Hukuki Niteliği

Vergi sorumlusu kavramı üç şekilde incelenebilir (Gerçek, 2005:160; Gerçek, 2010:33):

- Başkasının vergisini keserek ödemekten sorumlu olanları ifade eden vergi kesen durumundaki vergi sorumlusu,
- Başkasının vergisini kendi malvarlığından ödemekten sorumlu olanları ifade eden fer'i vergi borçlusu durumundaki vergi sorumlusu,
- Başkasının şekli vergi ödevlerini doğru yapmaktan sorumlu olanları ifade eden vergi ödevlisi durumundaki vergi sorumlusu.

Bizim konumuzla ilgili olarak işçinin ücretinden gelir vergisi kesintisi yapmakla görevli olan işverenin sorumluluğu vergi kesenlerin sorumluluğu kapsamına girdiği için diğer sorumluluk şekillerinin ayrıntısına girmeyeceğiz.

Sorumluluk, vergi yükümlülüğü gibi kamu hukuku ilişkisinden doğmaktadır ve yükümlülük gibi sorumlulukla ilgili kurallar da kanunlarla belirlenir (Öncel vd., 2011:80; Saban, 2009:90). Kanunlarla kabul edilen durumların dışında sorumluluğa ilişkin özel sözleşmeler vergi dairelerini bağlamamaktadır (Kaneti, 1989:98; Saban, 1991:35; Saban, 2009:90; Pehlivan, 2009:55; Öncel vd., 2011:80). Yani vergi mükellefi veya sorumlusunun başkaları ile sözleşme yaparak vergi kanunlarınca kendilerine yüklenmiş ödevleri başkalarına devretmeleri kural olarak mümkün değildir (Akdoğan, 2009:47). Nitekim bu durum Vergi Usul Kanunu'nun 8'inci maddesinin 3'üncü fıkrasında hüküm altına alınmıştır: “Vergi kanunlarıyla kabul edilen haller müstesna olmak üzere mükellefiyete veya vergi sorumluluğuna müteallik özel mukaveleler vergi dairelerini bağlamaz.” Bu hükmün anlamı şudur (Kaneti, 1989:98): “Taraflar kendi aralarında yükümlülük ve sorumluluğu üstlenmiş olsalar bile vergi idaresi, vergi kanunu kimi yükümlü tutmuşsa ondan yükümlülüğün ya da sorumluluğun gereklerini yerine getirmesini isteyebilir.” Mükellefiyet ve sorumlulukla ilgili olarak yapılan özel sözleşmelerin geçersiz sayılması vergi borcunun ödeme gücü olmayanlara devrini engellemek ve böylece kamu alacağını güvence altına almak için kabul edilmiştir (Saban, 1991:36).

Vergi Usul Kanunu'na göre yaptıkları veya yapacakları ödemelerden vergi kesmeye mecbur olanlar verginin tam olarak kesilip ödenmesinden ve bununla ilgili diğer ödevleri yerine getirmekten sorumludurlar. Bu sorumluluk, bunların ödedikleri vergilerden dolayı asıl mükelleflere rücu etmek hakkını ortadan kaldırmaz (VUK. m.11/I,II). Buna göre vergi kesenlerin üç ödevi vardır (Kaneti, 1989:83; Karakoç, 2011:213):

- Vergiyi yaptıkları veya yapacakları ödemelerden vergi kanunlarına uygun olarak kesmek,
- Yaptıkları kesintileri süresi içinde vergi kanunlarına uygun olarak eksiksiz bir biçimde vergi dairesine ödemek,
- Vergi kanunlarının kesinti yapılması ile ilgili olarak kendilerine yükledikleri diğer ödevleri yerine getirmek.

Vergi kesenlerin vergi kesintisini yapma ve ödemede bulunmanın yanı sıra vergi kanunlarına göre kesinti ile ilgili düzenlenmesi gereken beyannameleri hazırlamak ve kanuni süreler içerisinde vergi dairesine vermek gibi ödevleri de vardır (Karakoç, 2011:213).

Sorumluluk “sorumluluğun bağımlılığı ilkesi” gereği sorumluluğun ilgili olduğu vergiyi doğuran olayın gerçekleşmesi ile doğar ve vergi borcunun ödenmesi ile son bulur. Örneğin, işverenin ücret ödemesi yapmadığı sürece vergi kesintisi yapmak bu kesintiyi muhtasar beyanname ile beyan etmek ve söz konusu vergiyi vergi dairesine yatırmak gibi görevleri doğmayacaktır (Öncel vd., 2011:80).

“Sorumluluğun fer’iliği ilkesi” gereğince vergi sorumlularına ancak görevlerini yerine getirmedikleri ve vergi mükelleften alınamadığı takdirde başvurulması gerekir (Öncel vd., 2011:80). Ancak vergi kesenlerin sorumluluğu sorumluluğun fer’iliği ilkesinin bir istisnasını oluşturmaktadır. Çünkü fer’ilik ilkesi uyarınca vergi borcunun önce yükümlüden istenmesi gerekirken vergi kesenlerin sorumluluğunda ödenmeyen vergi borcu öncelikle vergi kesmekle sorumlu kişiden istenir. Vergi sorumlusunun asıl borçluya rücu hakkı vardır. Sorumlunun kanunların açık hükmü gereği şekli ödevlerinin yanı sıra maddi borçların ifasında da asıl yükümlünün yerine geçmesine “vergide ikame” denir (Öncel vd., 2011:80; Karakoç, 2011:223).

Gelir Vergisi Kanunu'nun 94'üncü maddesinin 1'inci fıkrasında hizmet erbabına ödenen ücretler ile 61'inci maddede yazılı olup, ücret sayılan ödemelerden (istisnadan faydalananlar hariç) 103 ve 104'üncü maddelere göre vergi kesmek zorunda olanlar belirtilmiştir:

“Kamu idare ve müesseseleri, iktisadi kamu müesseseleri, sair kurumlar, ticaret şirketleri, iş ortaklıkları, dernekler, vakıflar, dernek ve vakıfların iktisadi işletmeleri, kooperatifler, yatırım fonu yönetenler, gerçek gelirlerini beyan etmeye mecbur olan ticaret ve serbest meslek erbabı, zirai kazançlarını bilanço veya zirai işletme hesabı esasına göre tespit eden çiftçiler aşağıdaki bentlerde sayılan ödemeleri (avans olarak ödenenler dahil) nakden veya hesaben yaptıkları sırada, istihkak sahiplerinin gelir vergilerine mahsuben tevkifat yapmaya mecburdurlar.”

Gelir Vergisi Kanunu'nun 107'nci maddesinin 3'üncü fıkrasına göre verginin kaynağa kesilip alınması halinde, mükellef hesabına kesinti yapmak zorunda olanlar tarhiyatın muhatabı olurlar. Bu hüküm çerçevesinde, vergi dairesi noksan kesilen vergiler için ikmalen vergi tarhını yükümlü işçi adına değil, sorumlu işveren adına yapmaktadır. İşveren ödemiş olduğu vergi için yükümlü işçilere rücu hakkına sahiptir (Karakoç, 2011:214).

Gelir Vergisi Kanunu'nun 94'üncü maddesinde sayılanların yapacakları vergi kesintisinden sorumluluğu, verginin tam olarak kesilmemesi ve zamanında ödenmemesinden doğar (Saban, 2009:114). Bu durumda vergi kesenlerin sorumluluğu vergi ile ilgili ödevlerin tam ve eksiksiz yerine getirilmemesinden doğan kusura bağlanmıştır (Kızılot vd., 2008:95; Gerçek, 2010:49).

Vergi Usul Kanunu'nun 11'inci maddesinin 1'inci fıkrasına göre vergi kesmek zorunda olanlar sorumluluklarını yerine getirmezlerse vergi idaresi, alınmayan vergiyi ikmalen ya da re'sen tarhiyat yaparak ve verginin vaktinde ödenmemesinden dolayı ortaya çıkacak faiz, zam ve cezalarla birlikte kendilerinden alabilir (Bilici, 2011:52). Bu durumda vergi sorumlularının ödemiş oldukları vergiler için asıl mükellefe rücu hakkı saklı iken vergi cezaları, gecikme zammı ve faizler vergi sorumlularının şahsi kusurundan kaynaklandığından, bunlar açısından böyle bir rücu hakkı yoktur (Doğrusöz, 1992:52; Gerçek, 2005:185; Kırbas, 2008:64; Akdoğan, 2009:51; Gerçek, 2010:50; Mutluer, 2011:57; Bilici, 2011:52; Kızılot ve Taş, 2011:59).

Vergi sorumlusu kesinti yapmadığı halde vergi dairesine ödemedede bulunursa vergi sorumluluğu kalkar ancak yapılacak kesinti tutarı kadar mükellefe fazla ödeme yapmış olur. Bu durumda sebepsiz zenginleşme hükümleri çerçevesinde mükellefe rücu edebilir. Sorumlunun ilgili talepleri vergi yargısına değil, adli yargının görev alanına girmektedir (Kızılot vd., 2008:96; Şenyüz vd., 2011:67).

“Başkasının vergisini keserek ödemekten sorumlu olan vergi sorumlusu, mükellef adına vergi ödeme ödevini yerine getirmesi açısından vergi dairesine karşı muhatap olan kişiyi ifade etmektedir. Vergi sorumlusu, asıl mükellefe yaptığı ödemelerden hesapladığı vergiyi keserek alacaklı vergi dairesine onun adına yatırmaktadır” (Gerçek, 2005:160). İşçi işveren ilişkisinde vergi sorumlusu olarak vergi kesintisi yapmak zorunda olan işveren, esasında aracı (mutavassıt) ödeyici niteliğini taşımaktadır. Çünkü aracı ödeyici vergiyi kendi nam ve hesabına değil, başkaları hesabına ödemektedir (Aksoy, 2010:36).

Vergi Usul Kanunu'nun 11'inci maddesinden kaynaklanan sorumluluk aynı zamanda maddi ve şekli ödevlerden doğan sorumluluktur (Gerçek, 2005:186). Bu durumda işverenler, Vergi Usul Kanunu'nun 11'inci maddesine göre ücretlinin ücretinden gelir vergisi ve damga vergisi kesintisini tam olarak yapmak ve vergi idaresine ödemekten sorumludurlar. Bunun yanı sıra vergilerin dayanağını oluşturan matrahların beyanı ve ilgili belgelerin düzenlenmesi konusunda da sorumlulukları vardır.

3. Vergi Kesen İşverenin Sorumlu Olarak Hak ve Yükümlülükleri

Vergi sorumlularının hak ve yükümlülükleri hakkında genel bir kanun hükmü yoktur. Bununla birlikte Vergi Usul Kanunu'nun 8'inci maddesinin 4'üncü fıkrasında yer alan “Bu kanunun müteakip maddelerinde geçen ‘mükellef’ tabiri vergi sorumlularına da şamildir” hükmü gereğince mükelleflere tanınan hak ve ödevlerin vergi sorumluları için de geçerli olduğu sonucuna varılır.

Gelir Vergisi Kanunu'nun 107'nci maddesinde vergi sorumlularının tarhiyatın muhatabı olabileceği hüküm altına alınmıştır (Gerçek, 2005:165). Gelir Vergisi Kanunu'nun 107'nci maddesinin 3'üncü fıkrasına göre verginin tevkif suretiyle alınması halinde mükellef hesabına tevkifat yapmaya mecbur olanlar gelir vergisi tarhiyatına muhatap tutulurlar. Nitekim Amme Alacaklarının Tahsil Usulü Hakkında

Kanun'un 3'üncü maddesinde düzenlenen amme borçlusu veya borçlu tanımının kapsamına vergi sorumluları da girmektedir (Gerçek, 2005:165). Söz konusu madde hükmüne göre "Amme borçlusu veya borçlu terimi: Amme alacağını ödemek mecburiyetinde olan hakiki ve hükmi şahısları ve bunların kanuni temsilci veya mirasçılarını ve vergi mükelleflerini, vergi sorumlusunu, kefil ve yabancı şahıs ve kurumlar temsilcilerini ifade eder." Fakat yerleşik içtihatlar sorumlulara tanınan hak ve ödevlerin mükelleflerinki kadar geniş tutulmadığını göstermektedir (Bkz. Öncel vd., 2011:81).

Sorumluların hukuki statüleri dava açabilme, düzeltme talebinde bulunabilme, takas talebinde bulunabilme, uzlaşmaya başvurabilme ve zamanaşımı yönlerinden incelenebilir (Karakoç, 2011:226). Konumuz açısından sadece düzeltme talebinde bulunabilme hakkına değineceğiz.

3.1. Vergi Kesen İşverenin Sorumlu Olarak Düzeltme Talep Etme Hakkı

Öğretide "sorumlunun düzeltme talep etme hakkı" yerine "sorumlunun düzeltme isteme yetkisi" ifadesi de kullanılmaktadır (Öncel, Kumrulu ve Çağan, 2011:82; Sarılı, 2004:46).

Düzeltilme, idare veya mükellef tarafından hatanın varlığının tespit edilip işlemdeki hatanın giderilmesi ve bunun sonucuna uygun maddi yapının ortaya konulmasıdır (Şenyüz vd., 2011:171).

Vergi Usul Kanunu'nun 116'ncı maddesine göre "vergi hatası" vergiye müteallik hesaplarda veya vergilendirmede yapılan hatalar yüzünden haksız yere fazla veya eksik vergi istenmesi veya alınmasıdır.

Düzeltilme talebi yükümlü ve/veya sorumlu ile vergi idaresi arasında ortaya çıkan sorunların çözümü amacıyla belli şartlar altında başvurulabilen bir idari çözüm yoludur. Sorumlunun bu sıfatıyla sonuçları kendi üzerinde doğan ve yükümlüye rücu edemeyeceği vergilendirme işlemlerinde var olan hatalar nedeniyle düzeltme yoluna başvurabileceği konusunda tereddüt yoktur (Karakoç, 2011:227). Nitekim vergi cezalarında yapılan hataların hata düzeltmeye ilişkin hükümlere göre düzeltileceğini belirten Vergi Usul Kanunu'nun 375'inci maddesi bunu teyit etmektedir (Akkaya, 1997:201; Karakoç, 2011:227). Vergi aslına bağlı olmayan, usulsüzlük ve özel usulsüzlük cezalarındaki vergilendirme hataları bakımından hata düzeltme yoluna başvurulabileceği açıktır (Akkaya, 1997:201; Karakoç, 2011:228). Ancak vergi aslına bağlı olarak belirlenen vergi ziyayı cezası bakımından düzeltme yoluna başvurulabileceğini aynı netlikle ifade etmek güçtür. Çünkü vergi ziyayı cezasındaki hataların düzeltilmesi, vergi aslındaki hatanın da düzeltilmesini gerektirdiğinden, sorun yine vergi sorumlusunun hata düzeltme isteminde bulunup bulunamayacağı noktasında düğümlenmektedir (Akkaya, 1997:201; Karakoç, 2011:228).

Maliye Bakanlığı, düzeltmeye konu olan hatalı vergilendirmelerde sorumluların kendisinden fazla vergi istenen veya alınan kişiler olmadıkları, bu nedenle de düzeltme başvurusu yapma haklarının olmadığı görüşündedir. Dolayısıyla işveren işçinin ücretinden hatalı olarak fazla vergi kestiği takdirde düzeltmeyi işverenin değil, işçinin istemesi gerekir (Saban, 1991:92; Öncel vd., 2011:81; Karakoç, 2011:228). Yine de son yıllarda Danıştay kararlarında (Dş.4.D. 23/01/1986 gün ve E.1985/3253, K.1986/343; Dş. VDDGK. 22/04/1994 gün ve E.1993/118 , K. 1994/195; Dş. VDDGK. 11/04/1997 gün ve E.1995/194, K. 1997/188; Dş. VDDGK. 13/11/1997 gün ve E.1997/335, K. 1997/454. Karar metinleri için bkz.

<http://www.danistay.gov.tr> vergi yükümlüsü kavramı geniş yorumlanarak vergi sorumlusunun düzeltme talep etme hakkının olduğu kabul edilmektedir (Karakoç, 2007b:82; Kızılot ve Kızılot, 2010:124; Öncel vd., 2011:81; Karakoç, 2011:228).

3.2. İşe Başlatmama Tazminatında Vergi Kesen ve Vergi Dairesine Ödeyen İşverenin Düzeltme Talep Etme Hakkı

Gelir Vergisi Kanunu'nun 25'inci maddesinde gelir vergisinden istisna olan tazminat ve yardımlar düzenlenmektedir. 16/06/2009 tarihli ve 5904 sayılı Kanun'un 1'inci maddesi ile Gelir Vergisi Kanunu'nun 25'inci maddesinin 1'inci fıkrasının (1) numaralı bendinde yer alan “işsizlik sebepleriyle verilen tazminat” ibaresi “işsizlik sebepleriyle (işe başlatmama tazminatı dahil) verilen tazminat” şeklinde değiştirilmiş ve aynı Kanun'un 4'üncü maddesi ile de Gelir Vergisi Kanunu'na geçici 77'nci madde eklenmiştir. 03/07/2009 'da yürürlüğe giren bu maddeye göre;

“Bu maddenin yürürlüğe girdiği tarihten önceki dönemlerle ilgili olarak 22/05/2003 tarihli ve 4857 sayılı İş Kanunu'nun 21'inci maddesi uyarınca işverenlerce işçiye ödenen işe başlatmama tazminatları, damga vergisi hariç herhangi bir vergiye tabi tutulmaz. Anılan dönemlere ilişkin işe başlatmama tazminatı gelir vergisi tevkifatına tabi tutulan mükelleflerin, tarha yetkili vergi dairelerine başvurmaları ve dava açmamaları, açılmış davalardan vazgeçmeleri şartıyla 213 sayılı Vergi Usul Kanunu'nun düzeltmeye ilişkin hükümleri uyarınca tahsil edilen gelir vergisinin ret ve iade işlemleri yapılır.

Bu maddenin uygulamasına ilişkin usul ve esasları belirlemeye Maliye Bakanlığı yetkilidir.”

İş sözleşmesinin feshinin haksız olduğuna hükmedilen işçinin müracaatı üzerine işe başlatılması halinde hizmetinin haksız alıkonulması dolayısıyla ödenen dört aylık ücretin iş sözleşmesinin sürdürülmesinin sonucu olduğu ve dolayısıyla ücret niteliği taşıdığı açıktır (Doğrusöz, 21/06/2007, Referans Gazetesi). İş güvencesi hükümlerine göre işe iade davasını kazanan işçiye işverence ödenecek “en çok dört aylık boşa geçen süre için yapılan ödemeler”, ücret olarak değerlendirilip, gelir vergisine tabi tutulacaktır (Şakar ve Yiğit Şakar, 2011:146). Ancak öğretilerde “İş Kanunu'nun 21'inci maddesi uyarınca iş sözleşmesinin feshedilmesinden sonraki yargılama aşamasında dört aylık dönemle sınırlı olmak üzere ücret ve diğer hakları içeren geniş anlamdaki ücret ödemesinin Gelir Vergisi Kanunu'nun ödemenin ücret olarak vergilendirilmesi açısından aradığı şartlardan bir hizmet karşılığı olma özelliğini taşımamakta olması nedeniyle ücret olarak ve de diğer gelir unsurları anlamında bir özelliğinin bulunmaması sonucunda gelir esasında vergilendirilmeyeceği” yönünde katılmadığımız bir görüş de mevcuttur (Kırman, 2009:217).

272 Seri No.lu Gelir Vergisi Genel Tebliği'ne (RG.12/08/2009, 27317) göre, kanun değişikliğinin yürürlüğe girdiği tarihten önceki dönemlerle ilgili olarak;

a) Kesilen gelir vergisini dava konusu yapmayan mükelleflerin,

b) Kesilen gelir vergisiyle ilgili 5904 sayılı Kanunun yayım tarihi itibarıyla mahkemelerde ihtilafı devam eden mükelleflerin, davalarından feragat etmeleri ve buna ilişkin ilgili mahkemeden feragat ettiklerini gösterir şerhli dilekçe örneğini veya bu belge temin edilemediği takdirde mahkemenin feragat nedeniyle davanın reddine dair vereceği karar örneğini tarha yetkili vergi dairesine ibraz etmeleri kaydıyla,

c) Kesilen gelir vergisi nedeniyle dava açan ve aleyhine kesinleşmiş yargı kararı bulunan mükelleflerin,

tarha yetkili vergi dairesine dilekçeyle başvurmaları halinde tahsil edilen gelir vergisinin Vergi Usul Kanunu'nun düzeltmeye ilişkin hükümleri de dikkate alınarak ret ve iade işlemlerinin yapılması uygun görülmüştür.

Yapılacak iade işlemi sırasında Gelir Vergisi Kanunu'nun mükerrer 121'inci maddesine göre işe başlatmama tazminatı tutarlarıyla ilgili vergi indirimi uygulamasından faydalananların indirim tutarlarının mahsup edilmesi ve mükelleflerin dilekçe ile birlikte çalıştıkları işverenlerinden alacakları söz konusu dönemlere ait vergi tevkifatı tutarlarına ilişkin bilgileri içeren bir belgeyi de vermeleri zorunludur.

İşçi işe başlatmama tazminatının kesilen vergi sebebiyle eksik ödendiğini ileri sürerek bu miktarın işverence ödenmesini isteyebilir mi? Bu sorunun cevabı yargı tarafından verilmiştir: Yargıtay 9. Hukuk Dairesinin bir kararına konu olan olayda; işçi, kesilen vergiyi işverenden talep etmiş, yerel iş mahkemesi bu talebi kabul etmiştir. Ancak kararın temyizi üzerine Yargıtay 9. Hukuk Dairesi aynı görüşte olmadığını ortaya koymuştur. Yargıtaya göre herşeyden önce işverence davacı adına ilgili vergi dairesine işe başlatmama tazminatıyla ilgili olarak gelir vergisi yatırılıp yatırılmadığının belirlenmesi önem kazanmaktadır. Yargıtay 9. Hukuk Dairesinin 28/06/2010 tarih ve E. 2008/32019, K. 2010/20696 sayılı Kararı özetle şöyledir (Karar için bkz. Yiğit Şakar, 2010:207-213):

“...Davalı işveren işe alınmaması üzerine işçiye Maliye Bakanlığının genelgesi uyarınca gelir vergisi keserek ödeme yapıldığını açıklamış, gerçekten bu yöndeki tahakkuk evrakında gelir vergisi kesintisi yer almıştır. Mahkemece hükme esas alınan bilirkişi raporunda işe başlatmama tazminatı brüt olarak hesaplanmış ve işçiye ödenen net tutar düşülerek bakiyesi yönünde hesaplamaya gidilmiştir... Davalı işveren vergi sorumlusu, davacı işçi ise vergi yükümlüsüdür. Davalı işverenin işçi adına vergi yatırmış olması halinde sözü edilen uygulaması Maliye Bakanlığının 28/06/2005 gün ve GİB 042/ 4207-44/27873 sayılı ve 03/08/2007 gün ve B.7.1.GİB.0.03.43/4305-182/069750 sayılı Özelgelerine uygundur. Ne var ki Danıştay 3. Dairesinin 15/02/2007 gün ve 2006/3799 E, 2007/414 sayılı Kararı ve 9. Hukuk Dairesinin 25/04/2008 gün ve 2007/ 16610E, 2008/ 10304 sayılı kararları işe başlatmama tazminatından gelir vergisi kesilmeyeceği yönünde olsa da soruna işveren açısından bakıldığında davalı işveren Maliye Bakanlığı Özelgelerine uymak durumundadır. Bu nedenle davalı işverenin kötü niyetli olduğundan söz edilemez... Öte yandan 16/06/2009 tarihinde yürürlüğe giren 5904 sayılı Kanun ile 193 sayılı Gelir Vergisi Kanunu'nda değişiklik yapılmış ve işe başlatmama tazminatı gelir vergisi istisnaları arasında gösterilmiştir. Aynı Kanun ile 193 sayılı Gelir Vergisi Kanunu'na eklenen geçici 77'nci maddede ise ...tahsil edilen gelir vergisinin ret ve iade işlemleri yapılır, şeklinde kurala yer verilerek daha önce kesilen gelir vergisi ile ilgili iade esasları belirlenmiştir. Anılan düzenlemeye göre daha önce kesilen gelir vergisi tutarları vergi yükümlüsüne iade edilecektir. Vergi yükümlüsü işçi olmakla anılan kanun uyarınca işçi adına yatırılan gelir vergisini davacı işçi alabilecektir. Kanunda vergi sorumlusu olan davalı işverence iadeye dair bir düzenlemeye yer verilmemiştir.

Ödenen verginin işverenden talep edilmesi kabul edilirse bu durumda davalı işveren tarafından vergi tutarı kadar miktar, biri vergi dairesine diğeri işçiye olmak

üzere iki kez ödenmiş olacaktır... Davacı işçi vergi iadesi tutarını ilgili vergi dairesinden talep edebileceğine göre mahkemece bu şekilde mükerrer yararlanmaya yol açmayacak şekilde hüküm kurulmalıdır.” İşverence işe başlatmama tazminatından gelir vergisi kesilmesine rağmen ilgili vergi dairesine yatırılmamış olması halinde kesilen miktar işverenden istenecektir.

Gelir vergisinden istisna olan işe başlatmama tazminatından gelir vergisi kesintisi yapılması vergilendirme hataları içinde yer alan “mevzuda hata” kapsamına girmektedir. Nitekim Vergi Usul Kanunu’nun 118’inci maddesinin 3’üncü fıkrasına göre; mevzuda hata, açık olarak vergi mevzuna girmeyen veya vergiden müstesna bulunan gelir, servet, madde, kıymet, evrak ve işlemler üzerinden vergi istenmesi veya alınmasıdır. Hataların meydana çıkarılmasını düzenleyen 119’uncu maddeye göre vergi hataları şu yollarla meydana çıkarılabilir:

1. İlgili memurun hatayı bulması veya görmesi ile
2. Üst memurların yaptıkları incelemeler neticesinde hatanın görülmesi ile
3. Hatanın teftiş sırasında meydana çıkarılması ile
4. Hatanın vergi incelenmesi sırasında meydana çıkarılması ile
5. Mükellefin müracaatı ile.

Vergi Usul Kanunu’nun 119’uncu maddesinin içeriğinden de anlaşılacağı gibi vergi hatalarının ortaya çıkarılmasında mükellefin başvurusundan bahsederken vergi sorumlusunun başvuru hakkından bahsetmemektedir. Ancak Vergi Usul Kanunu’nun 8’inci maddesindeki mükellef tabirinin vergi sorumlularını da kapsayacağı yolundaki düzenleme karşısında sorumluların da hata düzeltme talebinde bulunabilecekleri ve müracaatlarıyla vergi hatalarını meydana çıkartabilecekleri sonucuna varılmalıdır (Akkaya, 1997:200; Aydın, 2009:33).

Vergi Usul Kanunu’nun 122’nci maddesine göre “Mükellefler, vergi muamelelerindeki hataların düzeltilmesini vergi dairesinden yazı ile isteyebilirler.” Bu hükümden de anlaşıldığı gibi Vergi Usul Kanunu’nda vergi sorumlularının vergilendirme işlemlerine ilişkin hata düzeltme talebinde bulunma hakkı ile ilgili bir hüküm yoktur. Bu durumda düzeltme talebinde bulunma hakkı bakımından ikame mekanizmasının işleyip işlemediğine bakılabilir. İkame mekanizması söz konusu ise yani kanundaki açık hüküm gereği vergi sorumlusu şekli ödevlerin yanı sıra maddi borçların ifasında da asıl yükümlünün yerine geçiyorsa düzeltme talebinde bulunabilir. Bu mekanizma söz konusu değilse sorumlu düzeltme talebinde bulunamamaktadır (Karakoç, 2002:104). Vergi Usul Kanunu’nun 8’inci maddesinin 4’üncü fıkrasındaki mükellef tabirinin vergi sorumlularını da kapsayacağı şeklindeki düzenleme gereğince ve vergi sorumluluğu açısından vergi idaresine muhatap kabul edilen ve vergiyi ödemek zorunda olan kişinin vergi sorumlusu olduğu dikkate alındığında vergi sorumlularının da hata düzeltme talebinde bulunabileceğini kabul etmek gerekir (Akkaya, 1997:202; Gerçek, 2005:166; Kızılot ve Kızılot, 2010:124).

“İşveren işçi ücretinden fazla kesinti yapmış ve bu fazla kesintiyi vergi dairesine ödemişse düzeltmeyi sorumlu olan işveren değil, yükümlü olan işçi isteyebilir. Ancak yükümlünün mal varlığındaki azalmayı sorumlu karşılamışsa yükümlünün düzeltme yoluna gitmede yararı olmadığından, mal varlığındaki azalma nedeniyle sorumlu düzeltme isteyebilir” (Saban, 1991:91).

Vergi sorumlusunun üstlendiği maddi ödevleri ilke olarak yükümlü adına yerine getirmesi ve mali sonuçlarının yükümlünün üzerinde doğması bu süreçteki vergilendirme işlemlerindeki hataların düzeltilmesini engellememelidir (Akkaya,

1997:201; Karakoç, 2011:228). Özellikle yükümlünün kusur sorumluluğu nedeniyle sorumluya yönebileceği hallerde sorumlunun düzeltme talebinde bulunabileceği kabul edilmelidir (Akkaya, 1997:201; Aydın, 2009:33; Karakoç, 2011:228).

Ancak Maliye Bakanlığının 22/04/1992 tarih ve 2490701-15/36909 sayılı genel yazısında “işçilerin ücretlerinden fazla kesilen vergilerin, vergi sorumlusu durumunda olan işverenlerce düzeltme yoluyla iadesinin talep edilebileceği ve vergi iadesinin de toplu olarak vergi sorumlusuna (işverene) yapılabileceği” belirtilmiştir (Kurt, 2011:246; www.yaklasim.com).

Sonuç

Vergi sorumlusunun düzeltme talebinde bulunup bulunamayacağı tartışmalarında önemli nokta, düzeltme talebinde bulunma ile talebin kabulü halinde yapılacak ret ve iade konularının birbirine karıştırılmamasıdır. Hatalı işlemin düzeltilmesi ile iadenin kime yapılacağı birbirinden bağımsız problemlerdir. Sorumlu düzeltme talebinde bulunur ve talebi kabul edilirse iadenin hak sahibine yapılması gerekir. Şöyle ki işçiden tevkif yoluyla fazla vergi kesen işveren, vergiyi yatırdıktan sonra vergi hatası olduğunu fark edip, düzeltme talebinde bulunduğu hata düzeltilirse iade sorumluya değil kendilerinden kesinti yapılan işçilere yapılacaktır (Akkaya, 1997:201-202; Sarılı, 2004:48).

16/06/2006 tarihinde yürürlüğe giren 5904 sayılı Kanun hükmüne göre daha önce kesilen gelir vergisi tutarları vergi yükümlüsüne iade edilecektir. İşe başlatmama tazminatının vergilendirilmesi açısından “vergi yükümlüsü” işçi, “vergi sorumlusu” ise işverendir. Söz konusu Kanun uyarınca yükümlü işçi adına vergi sorumlusu işveren tarafından yatırılan gelir vergisini ancak davacı işçi geri alabilecektir. Kanunda vergi sorumlusu olan davalı işverene kaynakta kesinti yoluyla ödenen verginin iade edilmesine dair bir düzenlemeye yer verilmemiştir.

Diğer taraftan tereddütlerin giderilmesi ve yargının gereksiz meşgul edilmemesi bakımından Vergi Usul Kanunu’nun 122’nci maddesinde vergi sorumlularının da hataların düzeltilmesini talep edebileceklerinin açıkça belirtilmesi doğru olur (Gerçek, 2005:167).

Kaynakça

- Akdoğan, A.(2009), *Vergi Hukuku ve Türk Vergi Sistemi*, Gözden Geçirilmiş ve Genişletilmiş 9. Baskı, Ankara: Gazi Kitabevi.
- Akkaya, M. (1997), “Vergi Sorumlusunun Vergi Yargısı ve Vergi İdaresi Karşısındaki Konumu”, *Ankara Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi*, Cilt:46, Sayı:1-4, 185-208.
- Aksoy, Ş. (2010), *Vergi Hukuku ve Türk Vergi Sistemi*, Gözden Geçirilmiş ve Yenilenmiş 6. Baskı, İstanbul: Filiz Kitabevi.
- Arslan, M. (2006), *Vergi Hukuku*, Güncelleştirilmiş 5.Baskı, Ankara: Yaklaşım Yayınları.
- Aydın, E. (2009), *Katma Değer Vergisinde Sorumluluk*, İstanbul: On İki Levha Yayıncılık.
- Bilici, N. (2011), *Vergi Hukuku Genel Hükümler- Türk Vergi Sistemi*, Güncelleştirilmiş ve Geliştirilmiş 26. Bası, Ankara: Seçkin Yayıncılık.
- Bulutoğlu, K. (1976), *Türk Vergi Sistemi*, 5. Baskı, İstanbul.

- Centel, T. (2007), “İş Güvencesi Tazminatından Vergi Kesintisi”, *Sicil İş Hukuku Dergisi*, Yıl:2, Sayı:7, 172-176.
- Doğrusöz, B. (1992), *Türk Vergi Sisteminde Kaynakta Vergileme “Stopaj”*, İstanbul: İSMMMO Yayını No:3.
- Doğrusöz, B. “İşe Başlatmama Tazminatının Vergilendirilmesi”, Referans Gazetesi, 21/06/2007.
- Erginay, A. (2003), *Kamu Maliyesi*, 17. Baskı, Ankara: Savaş Yayınları.
- Gerçek, A. (2005), “Türk Vergi Hukukunda Vergi Sorumlusu, Sorumluluk Halleri ve Türlerinin İncelenmesi”, *Ankara Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi*, Cilt:54, Sayı:3, 157-193).
- Gerçek, A. (2010), *Kamu Alacaklarının Takip ve Tahsil Hukuku*, Bursa: Ekin Yayınevi.
- Kaneti, S. (1989), *Vergi Hukuku*, Gözden Geçirilmiş ve Yenilenmiş 2. Baskı, İstanbul: Filiz Kitabevi.
- Karakoç, Y. (2007a), “İşe Başlatılmayan İşçiye Ödenen Tazminatın Gelir Vergisi Açısından İrdelenmesi”, *Sicil İş Hukuku Dergisi*, Yıl:2, Sayı:7, 189-193.
- Karakoç, Y. (2007b), *Vergi Sorunlarının/ Uyuşmazlıklarının Çözüm Yolları*, Ankara: Yetkin Yayınları.
- Karakoç, Y. (2002), *Genel Vergi Hukuku*, Ankara: Yetkin Yayınları.
- Karakoç, Y. (2011), *Genel Vergi Hukuku*, Gözden Geçirilmiş ve Genişletilmiş 5. Bası, Ankara: Yetkin Yayınları.
- Kırbaş, S. (2008), *Vergi Hukuku Temel Kavramlar, İlkeler ve Kurumlar*, Gözden Geçirilmiş ve Genişletilmiş 18. Baskı, Ankara: Siyasal Kitabevi.
- Kırman, A. (2009), “Nedensiz veya Geçersiz İş Sözleşmesi Sonlandırmalarına Bağlı Ödemelerin Vergilendirilmesi”, *Sicil İş Hukuku Dergisi*, Yıl:4, Sayı:13, 207-219.
- Kızılot, Ş., Şenyüz, D., Taş, M. ve Dönmezer, R. (2008), *Vergi Hukuku*, Gözden Geçirilmiş ve Güncellenmiş 3. Baskı, Ankara: Yaklaşım Yayınları.
- Kızılot, Ş. ve Kızılot, Z. (2010), *Vergi İhtilafları ve Çözüm Yolları*, Güncellenmiş 18. Baskı, Ankara: Yaklaşım Yayınları.
- Kızılot, Ş. ve Taş, M. (2011), *Vergi Hukuku ve Türk Vergi Sistemi*, Güncellenmiş ve Genişletilmiş 4. Baskı, Ankara: Yaklaşım Yayınları.
- Kurt, R. (2011), *Vergi ve Sosyal Güvenlik Mevzuatında Ücret, Tazminat, Harcırah ve Diğer Ödemeler*, Ankara: TÜRMOB Yayınları, No:404.
- Mutluer, M.K. (2011), *Vergi Hukuku Genel ve Özel Hükümler*, Değiştirilmiş ve Güncelleştirilmiş 3. Baskı, Ankara: Turhan Kitabevi.
- Oktar, S.A. (2011), *Vergi Hukuku*, Gözden Geçirilmiş ve Güncellenmiş 6. Baskı, İstanbul: Türkmen Kitabevi .
- Öncel, M., Kumrulu, A. ve Çağan, N. (2011), *Vergi Hukuku*, Gözden Geçirilmiş Değişiklikler İşlenmiş 20. Bası, Ankara: Turhan Kitabevi.
- Pehlivan, O. (2009), *Vergi Hukuku Genel İlkeler ve Türk Vergi Sistemi*, Trabzon: Derya Kitabevi.
- Saban, N. (1991), *Vergi Hukukunda Sorumluluk*, İstanbul Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Mali Hukuk Bilim Dalı , Yayımlanmamış Doktora Tezi.
- Saban, N. (2009), *Vergi Hukuku*, 5. Baskı, İstanbul: Beta Yayınları.
- Sarılı, M. A. (2004), *Türk Vergi Hukukunda Sorumluluk*, İstanbul: Kazancı Hukuk Yayınevi.

- Seviğ, V. (2009a), “Gelir Vergisi Kanunu ve Bazı Kanunlarda Değişiklik Yapılması Hakkındaki Kanunla Yapılan Değişiklikler”, *Sicil İş Hukuku Dergisi*, Yıl:4, Sayı:15, 230-239.
- Seviğ, V. (2009b), “İşe Başlatmama Tazminatları ve Vergi İadesi”, *Yaklaşım Dergisi*, Yıl:17, Sayı:202, 11-12.
- Şakar, M. ve Yiğit Şakar, A. (2011), *İş Hukuku, Sosyal Güvenlik Hukuku ve Vergi Hukuku Açısından İşçiye Ödenecek Tazminatlar*, 2. Baskı, Ankara: Yaklaşım Yayınları.
- Şenyüz, D., Yüce, M. ve Gerçek, A. (2011), *Vergi Hukuku*, 2. Baskı, Bursa: Ekin Kitabevi.
- Uluatam, Ö. ve Methibay, Y. (2001). *Vergi Hukuku, Genel Esaslar, Türk Vergi Sistemi*, Yenilenmiş 5. Baskı, Ankara: İmzaYayınevi.
- Uzeltürk, H. (2009), “İşe Başlatmama Tazminatının Gelir Vergisi Karşısındaki Durumu”, *Sicil İş Hukuku Dergisi*, Yıl:4, Sayı:15, 240-241.
- Yiğit Şakar, A. (2008), “İşçiye Ödenen Ücret ve Tazminatların Vergilendirilmesine İlişkin Bazı Meseleler”, *Sicil İş Hukuku Dergisi*, Yıl:3, Sayı:12, 219-224.
- Yiğit Şakar, A. (2010), “İşe Başlatmama Tazminatından Gelir Vergisi Kesintisi Yapılması Durumunda Eksik Ödeme Sorunu (Karar İncelemesi)”, *Sicil İş Hukuku Dergisi*, Yıl:5, Sayı 20, 207-213.

This content is in the Public Domain.