

**T.C.
ONDOKUZ MAYIS ÜNİVERSİTESİ
LİSANSÜSTÜ EĞİTİM ENSTİTÜSÜ
KAMU HUKUKU ANA BİLİM DALI**



TÜRK VERGİ HUKUKUNDA HATA VE DÜZELTME

Yüksek Lisans Tezi

Devrim Doğa DİNÇER

Danışman

Prof. Dr. Murat BATI

SAMSUN
2024

TEZ KABUL VE ONAYI

Devrim Doğa DİNÇER tarafından, Prof. Dr. Murat BATI danışmanlığında hazırlanan “TÜRK VERGİ HUKUKUNDA HATA VE DÜZELTME” başlıklı bu çalışma, jürimiz tarafından 27.6.2024 tarihinde yapılan sınav sonucunda oy birliği ile başarılı bulunarak Yüksek Lisans Tezi olarak kabul edilmiştir.

	Unvanı Adı Soyadı Üniversitesi Ana Bilim/Ana Sanat Dalı	Sonuç
Başkan	Prof. Dr. Murat BATI Ondokuz Mayıs Üniversitesi Mali Hukuk Ana Bilim Dalı	☒ Kabul ☐ Ret
Üye	Dr. Öğr. Üyesi Yağmur TEMİZ GÜL Ondokuz Mayıs Üniversitesi Ceza ve Ceza Muhakemesi Hukuku Ana Bilim Dalı	☒ Kabul ☐ Ret
Üye	Dr. Öğr. Üyesi Kader Melis TOPÇU Bakırçay Üniversitesi Mali Hukuk Ana Bilim Dalı	☒ Kabul ☐ Ret

Bu tez, Enstitü Yönetim Kurulunca belirlenen ve yukarıda adları yazılı jüri üyeleri tarafından uygun görülmüştür.

Prof. Dr. Ahmet TABAK
Enstitü Müdürü

BİLİMSEL ETİĞE UYGUNLUK BEYANI

Hazırladığım Yüksek Lisans tezinin bütün aşamalarında bilimsel etiğe ve akademik kurallara riayet ettiğimi, çalışmada doğrudan veya dolaylı olarak kullandığım her alıntıya kaynak gösterdiğimi ve yararlandığım eserlerin Kaynaklar'da gösterilenlerden oluştuğunu, her unsurun enstitü yazım kılavuzuna uygun yazıldığını ve TÜBİTAK Araştırma ve Yayın Etiği Kurulu Yönetmeliği'nin 3. bölüm 9. maddesinde belirtilen durumlara aykırı davranılmadığını taahhüt ve beyan ederim.

Etik Kurul Gerekli mi ?

Evet ☐

Hayır ☒

18/05/2024

Devrim Doğa DİNÇER

TEZ ÇALIŞMASI ÖZGÜNLÜK RAPORU BEYANI

Tez Başlığı : TÜRK VERGİ HUKUKUNDA HATA VE DÜZELTME

Yukarıda başlığı belirtilen tez çalışması için şahsım tarafından 08.05.2024 tarihinde intihal tespit programından alınmış olan özgünlük raporu sonucunda;

Benzerlik oranı : % 20

Tek kaynak oranı : % 4 çıkmıştır.

18 /05 / 2024

Prof. Dr. Murat BATI

ÖZET

TÜRK VERGİ HUKUKUNDA HATA VE DÜZELTME

Devrim Doğa DİNÇER
Ondokuz Mayıs Üniversitesi
Lisansüstü Eğitim Enstitüsü
Kamu Hukuku Ana Bilim Dalı
Yüksek Lisans, Şubat/2024
Danışman: Prof. Dr. Murat BATI

Vergi hatası, vergi ile ilgili hesaplarda ya da vergilendirmede yapılan hatalar nedeniyle haksız yere fazla ya da eksik vergi istenmesi ya da alınmasıdır. Vergi hatalarından kaynaklanan uyuşmazlıkların idari ve yargısal aşamada çözülmesi mümkündür. Vergi hataları ve bu hataların düzeltilmesi, tezin konusunu oluşturmaktadır. Bu tezin amacı, vergi hataları ve bu hataların düzeltilmesi için öngörülmüş olan çözüm yollarının, Türk Vergi Hukukundaki yerinin ortaya konulmasıdır. Tezde yargı kararlarından ve doktrindeki görüşlerden faydalanılarak uygulamada karşılaşılan sorunlara çözüm aranmaktadır. Bu itibarla vergi hatalarının düzeltilmesi için öngörülmüş olan çözüm yollarının işlevselliğini etkileyen sorunların tespiti ve ortadan kaldırılmasına yönelik katkı sunulması hedeflenmektedir.

Anahtar Sözcükler: Vergi uyuşmazlıkları, Vergi hatası, Hukuki ihtilaf, Düzeltme

ABSTRACT

ERRORS AND CORRECTIONS IN TURKISH TAX LAW

Devrim Doğa DİNÇER
Ondokuz Mayıs University
Institute of Graduate Studies
Department of Public Law
Master, February/2024
Supervisor: Prof. Dr. Murat BATI

A tax error is an unfair request or receipt of more or less tax due to errors made in tax-related calculations or taxation. It is possible to resolve disputes arising from tax errors at the administrative and judicial stages. Tax errors and correction of these errors constitute the subject of the thesis. The aim of this thesis is to reveal the place of tax errors and the solutions provided for the correction of these errors in Turkish Tax Law. In the thesis, solutions are sought to the problems encountered in practice by making use of judicial decisions and opinions in doctrine. In this respect, it is aimed to contribute to the detection and elimination of problems that affect the functionality of the solutions provided for the correction of tax errors.

Keywords: Tax disputes, Tax error, Legal dispute, Correction

ÖN SÖZ VE TEŞEKKÜR

Kıymetli hocam ve tez danışmanım Sayın Prof. Dr. Murat BATI'ya lisansüstü eğitimimin her aşamasında yanımda olduğu, desteği ve çok önemli katkıları için sonsuz teşekkürlerimi sunarım.

Uzun yıllara dayanan mesleki tecrübesi ile değerli katkılarını esirgemeyen kıymetli babam Mali Müşavir Günay DİNÇER'e ve manevi desteği ile her zaman yanımda olan kıymetli annem Arife DİNÇER'e müteşekkirim.

Devrim Doğa DİNÇER



İÇİNDEKİLER

TEZ KABUL VE ONAYI	i
BİLİMSEL ETİĞE UYGUNLUK BEYANI	ii
TEZ ÇALIŞMASI ÖZGÜNLÜK RAPORU BEYANI	ii
ÖZET	iii
ABSTRACT	iv
ÖNSÖZ VE TEŞEKKÜR	v
İÇİNDEKİLER	vi
SİMGELER VE KISALTMALAR	x
1. GİRİŞ	1
2. GENEL OLARAK VERGİ HATALARI	2
2.1. 213 Sayılı Vergi Usul Kanunu Kapsamındaki Kamu Alacakları.....	2
2.2. Vergi Alacağının Doğumu	3
2.3. Vergilendirme Süreci	4
2.3.1. Tarh.....	4
2.3.2. Tebliğ.....	6
2.3.3. Tahakkuk.....	7
2.3.4. Tahsil.....	7
2.4. Vergi Borcunu Sona Erdiren Haller.....	7
2.4.1. Ödeme	8
2.4.2. Af	9
2.4.3. Uzlaşma.....	9
2.4.4. Zamanaşımı.....	10
2.4.5. Terkin.....	11
2.4.6. Tahakkuktan Vazgeçme	12
2.4.7. Takas	13
2.4.8. Yargı Kararı	13
2.4.9. Kanun Yolundan Vazgeçme	13
2.4.10. Vergi Hataları.....	13
2.5. Kavramsal Olarak “Vergi Hatası”.....	14
2.6. Vergi Hatalarına Neden Olan Etkenler	14
2.7. Vergi Hatasının Unsurları	15
2.7.1. Haksız Bir İşlem Neticesinde Fazla yahut Eksik Vergi İstenmiş ya da Alınmış Olması	15
2.7.2. Haksız İşlemin Kesin ve Yürütülmesi Zorunlu Bireysel İdari İşlem Niteliği Taşınması	15
2.7.3. Haksız İşlemin Barındırdığı Sakatlığın Yasada Zikredilen Vergi Hatalarından Biri ile Örtüşmesi	17
2.8. Vergi Hatalarının Sınırlandırılmasında Hukuki İhtilaf Kriteri.....	18
2.9. Vergi Hatalarının Tasnifi	24
2.9.1. Hesap Hataları.....	24
2.9.1.1. Matrah Hataları	24
2.9.1.2. Vergi Miktarında Hatalar	30

2.9.1.3. Verginin Mükerrer Olması.....	33
2.9.2. Vergilendirme Hataları	39
2.9.2.1. Mükellefin Şahsında Hata.....	39
2.9.2.2. Mükellefiyette Hata	42
2.9.2.3. Mevzuda Hata	47
2.9.2.4. Vergilendirme veya Muafiyet Döneminde Hata	58
2.10. Vergi Hatalarının Sonuçları	61
2.11. Vergi Hatalarının Ortaya Çıkarılması	63
3. VERGİ HATALARINDAN DOĞAN UYUŞMAZLIKLARIN İDARİ AŞAMADA ÇÖZÜMLENMESİ: DÜZELTME-ŞİKAYET MÜESSESESİ	66
3.1. İdari Bir Çözüm Yolu Olarak Düzeltme Müessesesi	66
3.1.1. Düzeltme Müessesesinin Mevzuattaki Yeri ve Tarihsel Gelişimi	69
3.1.2. Düzeltme Müessesesinin Kapsamı.....	71
3.1.2.1. 6183 Sayılı AATUHK Kapsamında Tesis Olunan İşlemlerde Ortaya Çıkan Vergi Hataları	72
3.1.2.2. Gümrük İdareleri Tarafından Alınan Vergilerde Ortaya Çıkan Vergi Hataları	78
3.1.2.3. Belediye Gelirlerinde Ortaya Çıkan Vergi Hataları.....	79
3.1.2.4. Vergi Cezalarında Ortaya Çıkan Vergi Hataları	79
3.1.2.5. Uzlaşmaya Konu Edilen Vergilerde Ortaya Çıkan Vergi Hataları	80
3.1.2.6. Ceza İndirimine Konu Edilerek Ödenen Vergi ve Cezalarda Ortaya Çıkan Vergi Hataları	84
3.1.2.7. Kesinleşmiş Yargı Kararına Konu Vergilendirme İşlemlerinde Ortaya Çıkan Vergi Hataları	85
3.1.2.8. Af Yasası Hükümlerinden Yararlanılan Vergilerde Ortaya Çıkan Vergi Hataları.....	87
3.1.2.9. Düzeltme Beyannamesine Dayanılarak Tarh Olunan Vergilerde Ortaya Çıkan Vergi Hataları	88
3.1.2.10. Anayasa Mahkemesi Tarafından İptal Edilen Hükme İstinaden Düzeltme İstemi	91
3.1.2.11. Katma Değer Vergisinde Ortaya Çıkan Hataların Düzeltilmesi	95
3.2. Düzeltme Türleri.....	97
3.2.1. Re'sen Düzeltme	97
3.2.2. Başvuru Üzerine Düzeltme	99
3.2.2.1. Düzeltme Başvurusunun Hukuki Niteliği	99
3.2.2.2. Düzeltme Başvurusunda Bulunabilecekler	99
3.2.2.3. Düzeltme Talebinin İleri Sürülmesi.....	105
3.2.2.4. Düzeltme Talebinin Yöneltileceği Makam	105
3.2.2.5. Düzeltme Başvurusunun İncelenmesi ve Karara Bağlanması.....	107
3.2.2.6. Düzeltme Talebinin Kabulü ve Sonuçları.....	108
3.2.2.7. Düzeltmenin Sınırı	114
3.2.2.8. Düzeltme Zamanaşımı	114

3.2.2.9. Düzeltme Talebinin Reddi ve Sonuçları	117
3.3. Şikayet Yoluyla Düzeltme Başvurusu	117
3.3.1. Şikayet Başvurusunun Hukuki Niteliği.....	119
3.3.2. Şikayet Mercii.....	120
3.3.3. Şikayet Başvurusunun İncelenmesi ve Karara Bağlanması	123
4. VERGİ HATALARINDAN DOĞAN UYUŞMAZLIKLARIN	
ÇÖZÜMLENMESİNDE YARGI YOLU.....	124
4.1. Yargı Yoluna Başvuru	124
4.1.1. Dava Açma Süresi İçerisinde Doğrudan Yargı Yoluna Başvuru	125
4.1.2. Dava Açma Süresi İçerisinde İleri Sürülen Düzeltme İsteminin Reddi Üzerine Yargı Yoluna Başvuru	128
4.1.2.1. Dava Açma Süresi İçerisinde İleri Sürülen Düzeltme İsteminin İYUK m.10 ve İYUK m.11 Hükümleri Çerçevesinde Değerlendirilmesi	128
4.1.2.2. Dava Açma Süresi İçerisinde İleri Sürülen Düzeltme İsteminin Reddi/Reddedilmiş Sayılması Halinde Şikayet Yoluna Başvurulup Başvurulamayacağı Hususu	134
4.1.3. Dava Açma Süresi Geçirildikten Sonra Şikayet Yoluyla Düzeltme Başvurusunun Reddi Üzerine Yargı Yoluna Başvuru	135
4.1.3.1. Dava Açma Süresi Geçirildikten Sonra İleri Sürülen Düzeltme İstemi ile Şikayet Başvurusunun İYUK m.10 ve İYUK m.11 Hükümleri Çerçevesinde Değerlendirilmesi.....	136
4.1.3.2. Şikayet Yoluyla Düzeltme Başvurusunun Bekleme Süresi İçerisinde Reddi	143
4.1.3.3. Şikayet Yoluyla Düzeltme Başvurusuna Bekleme Süresi İçerisinde Herhangi Bir Cevap Verilmemesi.....	146
4.1.3.4. Şikayet Yoluyla Düzeltme Başvurusuna Bekleme Süresi İçerisinde Verilen Cevabın Kesin Olmaması	147
4.1.3.5. Şikayet Yoluyla Düzeltme Başvurusuna Dava Açma Süresi Geçirildikten Sonra Cevap Verilmesi	148
4.1.3.6. Şikayet Yoluyla Düzeltme Başvurusuna Hiçbir Surette Cevap Verilmemesi	150
4.2. Dava Süreci ile Düzeltme-Şikayet Müessesesinin Bir Arada İşletilip İşletilemeyeceği Hususu	150
4.3. Düzeltme-Şikayet Başvurusunun Reddi Üzerine Süresi İçerisinde Yargı Yoluna Başvurmayan Mükellefin Süreci Yeniden Başlatmak Suretiyle Dava Açma Süresini Canlandırıp Canlandıramayacağı Hususu	151
4.4. Kanun Yolları.....	153
4.4.1. Vergi Yargısının Tarihsel Gelişim Sürecinde Kanun Yolları	153
4.4.2. İstinaf	154
4.4.3. Temyiz	155
4.4.4. Kanun Yolundan Vazgeçme	156
4.4.5. Kanun Yararına Temyiz.....	156
4.4.6. Yargılamanın Yenilenmesi	157
5. SONUÇ	158
KAYNAKLAR	165



SİMGELER VE KISALTMALAR

AATUHK	: Amme Alacaklarının Tahsil Usulü Hakkında Kanun
A.Ş.	: Anonim Şirket
AYM	: Anayasa Mahkemesi
BSMV	: Banka ve Sigorta Muameleleri Vergisi
DVK	: Damga Vergisi Kanunu
E	: Esas
EVK	: Emlak Vergisi Kanunu
GİB	: Gelir İdaresi Başkanlığı
GVK	: Gelir Vergisi Kanunu
HMK	: Hukuk Muhakemeleri Kanunu
İBK	: İçtihatları Birleştirme Kurulu
İYUK	: İdari Yargılama Usulü Kanunu
K	: Karar
KDV	: Katma Değer Vergisi
KDVK	: Katma Değer Vergisi Kanunu
KHK	: Kanun Hükmünde Kararname
KVK	: Kurumlar Vergisi Kanunu
m.	: Madde
ÖTV	: Özel Tüketim Vergisi
s.	: Sayfa
SGK	: Sosyal Güvenlik Kurumu
ss.	: Sayfadan Sayfaya
T	: Tarih
T.C.	: Türkiye Cumhuriyeti
TBMM	: Türkiye Büyük Millet Meclisi
TKGM	: Tapu ve Kadastro Genel Müdürlüğü
VDDK	: Vergi Dava Daireleri Kurulu
VDK	: Vergi Denetim Kurulu
vs.	: Vesaire
VUK	: Vergi Usul Kanunu

1. GİRİŞ

213 sayılı Vergi Usul Kanunu m.116 hükmü uyarınca vergi hatası, vergiye dair hesaplarda yahut vergilendirmede yapılan hatalar nedeniyle haksız yere fazla yahut eksik vergi istenmesi ya da alınmasıdır. Vergi hatalarının matrah hatası, vergi miktarında hata, verginin mükerrer oluşu gibi hesap hatası biçiminde ortaya çıkması olanaklı olduğu gibi mükellefin şahsında hata, mükellefiyette hata, mevzuda hata, vergilendirme yahut muafiyet döneminde hata gibi vergilendirme hatası biçiminde ortaya çıkması da olanaklıdır.

Vergi hataları, kamu giderlerinin finanse edilmesinde kilit rol oynayan vergilerin gereği gibi tahsiline engel teşkil etmekte, gerek vergi alacaklısı devlet gerekse vergi borçlusu mükellef açısından kayıplara yol açmaktadır. Bu bakımdan vergi hatalarının düzeltilmesi büyük önem taşımaktadır. Nitekim 213 sayılı Vergi Usul Kanunu'nda vergi hatalarının düzeltilmesi için birtakım çözüm yolları öngörülmüştür. Açık ve mutlak vergi hataları idarece re'sen düzeltilmektedir. Bununla birlikte mükelleflerin düzeltme talebinde bulunmaları mümkündür. Düzeltme-şikayet müessesesi, vergi hatalarından doğan uyuşmazlıkların idari aşamada çözüme kavuşturulması için öngörülmüş olan idari çözüm yoludur. Ayrıca yargı yolu açık tutulmuştur. Ancak idari ve yargısal çözüm yollarının işletilmesi sırasında muhtelif sorunlarla karşı karşıya kalınmaktadır. Uygulamada karşılaşılan bu sorunlar tabii olarak mezkur çözüm yollarının işlevselliğini de etkilemektedir. Bu tez çalışmasının amacı, vergi hataları ile bu hataların düzeltilmesi için öngörülmüş olan çözüm yollarının Türk Vergi Hukukundaki yerinin ortaya konulmasıdır. Yüksek yargı kararlarından ve doktrindeki görüşlerden faydalanılarak uygulamada karşılaşılan sorunlara çözüm aranması, vergi hatalarının düzeltilmesi için öngörülmüş çözüm yollarının işlevselliğini etkileyen sorunların tespiti ile ortadan kaldırılmasına yönelik katkı sunulması hedeflenmektedir.

Bu bağlamda tezin birinci bölümünde genel olarak vergi hataları ele alınacak, ikinci bölümünde vergi hatalarından doğan uyuşmazlıkların idari aşamada çözümlenmesi için öngörülmüş olan düzeltme-şikayet müessesesi ayrıntılarıyla irdelenecek ve son olarak üçüncü bölümünde vergi hatalarından doğan uyuşmazlıkların çözümlenmesinde yargı yolu incelenecektir.

2. GENEL OLARAK VERGİ HATALARI

2.1. 213 Sayılı Vergi Usul Kanunu Kapsamındaki Kamu Alacakları

Kamu hizmeti, toplumun müşterek ihtiyaçlarını gidermeye yönelik sunulan hizmetler olup kamu hizmeti temelinde yürütülecek faaliyetler, üretilecek mal ve hizmetler, kamu harcamaları ile gerçekleştirilmektedir¹. Bu harcamaların finanse edilebilmesi adına devlet, muhtelif gelir kaynaklarından faydalanmaktadır². Devletin gelirlerini; vergi, resim, harç, parafiskal gelirler, para ve vergi cezaları gibi egemenlik gücüne dayanarak elde etmesi olanaklı olduğu gibi³ patrimuan gelirleri, zorunlu olmayan borçlanma ve devletlerarası yardım gibi egemenlik gücüne dayanmaksızın elde etmesi de olanaklıdır⁴.

Vergi hukuku, devletin egemenlik gücüne dayanarak aldığı vergiler dolayısıyla ortaya çıkan hak ve ödevleri düzenleyen ve verginin hukuki esasını inceleyen bilim dalıdır⁵. Dar anlamda yalnız vergileri kapsamakta iken geniş anlamda devletin kamu gücüne dayanarak elde ettiği tüm kamu gelirlerini kapsamaktadır⁶.

Vergi hukuku, maddi vergi hukuku ve şekli vergi hukuku olmak üzere ikili bir tasnife tabi tutulmaktadır. Şekli vergi hukuku, eş deyişle vergi usul hukuku, maddi vergi hukuku çerçevesindeki verginin usul kurallarını tayin etmektedir⁷.

Vergi usul hukukunun temel yasası niteliğindeki 04.01.1961 tarih ve 213 sayılı Vergi Usul Kanunu'nun (VUK) kapsamı, m.1 hükmünde: *“Bu kanun hükümleri ikinci maddede yazılı olanlar dışında, genel bütçeye giren vergi, resim ve harçlar ile il özel idarelerine ve belediyelere ait vergi, resim ve harçlar hakkında uygulanır. Yukarıda yazılı vergi, resim ve harçlara bağlı olan vergi, resim ve zamlar da bu kanuna tabidir. Bu kanunun hükümleri kaldırılan vergi, resim ve harçlar hakkında da uygulanır.”* ifadesiyle açıkça ortaya konulmuştur. Madde metninde atıf yapılan VUK m.2 hükmü uyarınca *“gümrük idareleri tarafından alınan vergi ve resimler”* Yasa kapsamı dışında tutulmuş, bu alacaklara 27.10.1999 tarih ve 4458 sayılı Gümrük Kanunu m.242⁸

¹ Zeynep Müftüoğlu, *Kamu Harcamalarında Yetki, Sorumluluk ve Denetim*, Adalet Yayınevi, Ankara 2020, ss. 60-61.

² Abdurrahman Akdoğan, *Kamu Maliyesi*, Gazi Kitabevi, Ankara 2020, s. 107.

³ Asuman Altay, *Kamu Maliyesi Teorisi, Gelişimi ve Kapsamı*, Seçkin Yayıncılık, Ankara 2019, s. 139.

⁴ Altay, *Kamu Maliyesi Teorisi, Gelişimi ve Kapsamı*, s. 146.

⁵ Mehmet Tosuner ve Zeynep Arıkan, *Vergi Usul Hukuku*, Maliye Bölümü Masaüstü Yayıncılık Birimi Kanyılmaz Matbaası, İzmir, 2019, s. 2.

⁶ Mahmut Kalenderoğlu, *Vergi Hukuku Türk Vergi Sistemi*, Agon Bilgi Akademisi, Ankara 2017, s. 23.

⁷ Tosuner ve Arıkan, *Vergi Usul Hukuku*, s. 2.

⁸ 27.10.1999 tarih ve 4458 sayılı Gümrük Kanunu m.242: *“Yükümlüler kendilerine tebliğ edilen gümrük vergileri, cezalar ve idari kararlara karşı tebliğ tarihinden itibaren onbeş gün içinde bir üst makama, üst makam yoksa aynı makama verecekleri bir dilekçe ile itiraz edebilir. İdareye intikal eden itirazlar*

hükümünün uygulanacağı belirtilmiştir.

Kamu harcamalarını finanse etmek maksadıyla ve maliye politikası aracı olarak kullanılan vergiler, merkezi yönetim yahut yetkilendirilen sair kamu kurum ve kuruluşları tarafından tahsil olunan cebri ve karşılıksız en önemli kamu geliridir⁹. Türk vergi sistemi, konusu itibarıyla gelir, servet ve servet transferleri ile harcamalar üzerinden alınan vergilerden oluşmaktadır¹⁰. Gelir vergisi ve kurumlar vergisi, kaynağı gelir olan vergiler; emlak vergisi ve değerli konut vergisi, kaynağı servet olan vergilere; katma değer vergisi (KDV) ve özel tüketim vergisi (ÖTV) ise kaynağı harcama olan vergilere örnek teşkil etmektedir¹¹.

Harçlar, devletin kamu yararına sunduğu hizmetlerden özel yarar elde edilmesi nedeniyle alınan bedellerdir¹². Vergi ve resimler gibi cebri olmakla beraber vergilerden farklı olarak karşılıklıdır¹³. 02.07.1964 tarih ve 492 sayılı Harçlar Kanunu kapsamında alınan yargı, noter, tapu ve kadastro harçları, harçlara örnek teşkil etmektedir. Ayrıca 26.05.1981 tarih ve 2464 sayılı Belediye Gelirleri Kanunu kapsamında alınan işgal, tatil günlerinde çalışma ruhsatı, kaynak suları ve tellallık harcı belediye harçları arasında yer almaktadır.

Resimler ise kamu kuruluşları tarafından kamu hizmetini üstlenmek isteyen özel kişi ve kurumlara verilen izin ve yetki karşılığında alınan bedellerdir¹⁴. En önemli örneği ruhsat uygulaması olan resimler, karşılıklı olduklarından vergilerden ayrılmakta, harçlar ile benzeşmektedir¹⁵.

İzah olunanlar ışığında 213 sayılı VUK hükümleri, gümrük idareleri tarafından alınan vergi ve resimler hariç olmak üzere vergi, resim ve harçlar hakkında uygulama alanı bulmaktadır. Ayrıca açıkça belirtilmemişse de VUK kapsamında olan vergi, resim ve harçlara ilişkin cezalar ile gecikme faizleri de bu kapsamda yer almaktadır¹⁶.

2.2. Vergi Alacağının Doğumu

otuz gün içinde karara bağlanarak ilgili kişiye tebliğ edilir. İtiraz dilekçelerinin süresi içinde yanlış makama verilmesi halinde, itiraz süresinde yapılmış sayılır ve idarece yetkili makama ulaştırılır. İtirazın reddi kararlarına karşı işlemin yapıldığı yerdeki idari yargı mercilerine başvurulabilir.” şeklindedir.

⁹ Murat Batı, *Vergi Hukuku (Genel Hükümler)*, Seçkin Yayıncılık, Ankara 2023, s. 32.

¹⁰ Akdoğan, *Kamu Maliyesi*, s. 230.

¹¹ Batı, *Vergi Hukuku (Genel Hükümler)*, s. 33.

¹² Akdoğan, *Kamu Maliyesi*, s. 108.

¹³ Binhan Elif Yılmaz ve Murat Batı, *Kamu Maliyesi (Mali Hukuk)*, Seçkin Yayıncılık, Ankara 2023, s.76.

¹⁴ Mahmut Kalenderoğlu, *Kamu Maliyesi - Bütçe ve Borçlanma*, Agon Bilgi Akademisi, Ankara 2017, s. 125.

¹⁵ Yılmaz ve Batı, *Kamu Maliyesi (Mali Hukuk)*, s.77.

¹⁶ Batı, *Vergi Hukuku (Genel Hükümler)*, s. 39.

213 sayılı VUK m.19 hükmü uyarınca vergi alacağı, “*vergi kanunlarının vergiyi bağladıkları olayın vukuu veya hukuki durumun tekemmülü*” ile doğmaktadır. Buna göre idarenin vergilendirme işlemlerine başlayabilmesi ve vergi alacağını isteyebilmesi için vergiyi doğuran olayın gerçekleşmiş olması zorunludur¹⁷.

Anayasa m.73/3¹⁸ hükmü ile anayasal zemine kavuşturulmuş olan kanunilik ilkesi uyarınca vergiyi doğuran olay, her bir verginin kendi kanununda gösterilmiştir. Örneğin 31.12.1960 tarih ve 193 sayılı Gelir Vergisi Kanunu (GVK) m.1 hükmü uyarınca gerçek kişilerin gelirleri, gelir vergisine tabidir. Buna göre gelir vergisinde vergiyi doğuran olay, gelirin elde edilmesidir.

Vergiyi doğuran olayın kanunlarla yasaklanmış olması, VUK m.9 hükmü uyarınca mükellefiyeti ve vergi sorumluluğunu kaldırmamaktadır. Şu halde kanunlarla yasaklanmış olsa dahi GVK m.52 hükmü kapsamında zirai faaliyet niteliğindeki kenevir ekim ve satışından elde edilen gelir, vergiye tabidir¹⁹.

Vergiyi doğuran olayın gerçekleştiği tarihin belirlenmesi, vergilendirme dönemi ve buna bağlı olarak vergiyi doğuran olaya uygulanacak olan mevzuatın tespiti açısından büyük önemi haizdir²⁰. Buna ilaveten VUK’un 114. maddesinde hükme bağlanan 5 yıllık tahakkuk zamanaşımı da vergi alacağının doğduğu takvim yılını izleyen yılın başı itibarıyla işlemektedir. Vergiyi doğuran olayın tespiti, gecikme faizi, tarh ve tahakkuk işlemlerinin gerçekleştirilmesi ile cezaların kesilmesi bakımından da önem arz etmektedir²¹.

2.3. Vergilendirme Süreci

Vergiyi doğuran olayın gerçekleşmesiyle başlayan vergilendirme süreci sırasıyla tarh ve tebliğ işlemleri ile devam etmekte, tahakkukun gerçekleşmesiyle birlikte tahsil aşamasına geçilerek son bulmaktadır.

2.3.1. Tarh

213 sayılı VUK m.20 hükmü uyarınca tarh, vergi idaresi tarafından vergi alacağının, kanunda öngörülen matrah ve nispetler üzerinden hesaplanmasıdır.

Verginin tarhı için vergi konusunun, üzerinden verginin hesaplanacağı

¹⁷ Erdoğan Öner, *Vergi Hukuku ve Türk Vergi Sistemi*, Seçkin Yayıncılık, Ankara 2014, s. 117.

¹⁸ 18.10.1982 tarih ve 2709 sayılı Türkiye Cumhuriyeti Anayasası m.73/3: “*Vergi, resim, harç ve benzeri mali yükümlülükler kanunla konulur, değiştirilir veya kaldırılır.*” şeklindedir.

¹⁹ Batı, *Vergi Hukuku (Genel Hükümler)*, s. 69.

²⁰ Fevzi Rifat Ortaç ve Hilmi Ünsal, *Genel Vergi Hukuku*, Gazi Kitabevi, Ankara 2019, s. 100.

²¹ Batı, *Vergi Hukuku (Genel Hükümler)*, s. 62.

ekonomik biriminin, kısmının eş deyişle matrahın mutlaka bilinmesi gerekmektedir²². Matrah, indirim, istisna ve muafiyet uygulamaları neticesinde ortaya çıkan, üzerinden vergi alınacak değerdir²³. Kural olarak beyan esası uygulanmakla beraber matrah, idari işlem ile de tespit olunabilir²⁴. Matrahın tespiti ile verginin hesaplanması, birlikte tarhiyat olarak değerlendirilmektedir²⁵.

213 sayılı VUK kapsamında yer alan tarh usulleri, beyana dayalı tarh ile ikmalen, re'sen ve idarece tarh usulünden ibarettir. Buna ilaveten düzeltme yoluyla tarh, vergi mevzuatımızda bulunmamakla beraber yargı kararı sonucunda yahut bir vergi hatasının bulunduğu durumlarda vergi idaresince gerçekleştirilen bir tür düzeltme işlemi olarak ortaya çıkmaktadır²⁶.

Vergi sistemimiz esas itibarıyla beyan esasına dayanmakta olup buna göre verginin tarhına esas alınacak matrah unsuru, vergi dairesine mükellef tarafından bildirilmektedir²⁷. VUK m.25 hükmü uyarınca beyan üzerinden alınan vergilerin tarh ve tahakkuku, tahakkuk fişi ile gerçekleştirilmektedir.

Vergilendirmeye ilişkin ödevlerin tam ve vaktinde yerine getirilmemesi durumunda olağandışı tarh usullerinin (ikmalen tarh, re'sen tarh, idarece tarh) uygulanması söz konusu olmaktadır²⁸.

Matrahın eksik bildirilmesi yahut tamamıyla gizlenmesi halinde vergi idaresi, yükümlünün yerine geçerek matrahı tespit etmekte, ikmalen ve re'sen tarh usulleri işletilmek suretiyle matrah bütünü ya da matrah farkı üzerinden tarhiyat gerçekleştirilmektedir²⁹.

İlave tarhiyat, mükellefin defter ve belgelerinden tespit olunan hususlar kullanılarak gerçekleştirilmekte ise “ikmalen tarhiyat”, harici karinelere dayanmakta ise “re'sen tarhiyat” olarak adlandırılmaktadır³⁰.

İkmalen ve re'sen tarhiyatı gerektiren haller dışında kalan durumlarda mükelleflerin tarh işlemi için yasada öngörülen zamanlarda vergi dairesine başvuramamaları yahut ödevlerini yerine getirmemeleri nedeniyle zamanında tarh

²² Mualla Öncel, Ahmet Kumrulu, Nami Çağan ve Cenker Göker, *Vergi Hukuku*, Turhan Kitabevi, Ankara 2022, s. 99.

²³ Tosuner ve Arıkan, *Vergi Usul Hukuku*, s. 75.

²⁴ Öner, *Vergi Hukuku ve Türk Vergi Sistemi*, s. 121.

²⁵ Batı, *Vergi Hukuku (Genel Hükümler)*, s. 205.

²⁶ Batı, *Vergi Hukuku (Genel Hükümler)*, s. 212.

²⁷ Tosuner ve Arıkan, *Vergi Usul Hukuku*, s. 80.

²⁸ Tosuner ve Arıkan, *Vergi Usul Hukuku*, s. 80.

²⁹ Öncel, Kumrulu, Çağan ve Göker, *Vergi Hukuku*, s. 109.

³⁰ Doğan Şenyüz, Mehmet Yüce ve Adnan Gerçek, *Vergi Hukuku (Genel Hükümler)*, Ekin Kitabevi, Bursa 2022, s. 204.

olunamayan vergi ise kanunen belli matrahlar üzerinden vergi dairesince tarh edilmektedir³¹. Bu itibarla idarece tarh usulü, beyan esasının uygulanmadığı hallerde söz konusu olmaktadır³². VUK mükerrer m.30 hükmü uyarınca idarece tarh, yoklama fişine istinaden gerçekleştirilmektedir.

2.3.2. Tebliğ

213 sayılı VUK m.21 hükmü uyarınca tebliğ, vergilendirme ile alakalı ve hüküm ifade eden hususların yetkili makamlar eliyle mükellefe ya da ceza sorumlusuna yazılı olarak bildirilmesidir. Bu sayede mükellef, tarh işleminden haberdar olmakta ve vergi borcunu ödeme yahut hukuki yollara başvurma imkanını elde etmektedir³³. Tebliğin asıl işlevi ise tahakkuk sürecini başlatmasıdır³⁴.

Hemen belirtmek gerekir ki 213 sayılı VUK kapsamındaki vergi alacaklarının tebliğ işlemleri VUK hükümlerine göre gerçekleştirilmekte iken gümrük vergisi gibi VUK kapsamında yer almayan vergi alacaklarına ilişkin tebliğ işlemleri 11.02.1959 tarih ve 7201 sayılı Tebligat Kanunu'na göre gerçekleştirilmektedir³⁵. 21.07.1953 tarih ve 6183 sayılı Amme Alacaklarının Tahsil Usulü Hakkında Kanun (AATUHK) kapsamında gerçekleştirilen tebligat işlemlerinde ise m.8 hükmünde yer alan atıf uyarınca 213 sayılı VUK hükümleri uygulanmaktadır.

213 sayılı VUK kapsamında yer alan tebliğ usulleri, posta yolu ile tebliğ, ilan yoluyla tebliğ, memur vasıtasıyla tebliğ, elektronik ortamda tebliğ, daire veya komisyonda tebliğ usulünden ibarettir. Tebliğin daire veya komisyonda yapılması, ilgilinin kabul etmesi şartına bağlanmıştır.

VUK m.94 hükmü uyarınca tebliğin mükelleflere, kanuni temsilcilerine, umumi vekillerine, ceza muhataplarına; tüzel kişilerde başkan, müdür ya da kanuni temsilcilere; tüzel kişiliği olmayan kuruluşlarda idareci ya da temsilcilere yapılması gerekmektedir. VUK m.98 hükmünde ise kamu idare ve müesseselerine yapılacak tebliğin en büyük amirlere, yardımcılara ya da yetkili kılınmış memurlara yapılacağı öngörülmüştür.

VUK m.108 hükmü uyarınca tebliğ olunan belgeler, esasa etkili olmayan şekil hataları nedeniyle hukuki değerlerini kaybetmezler. Ancak mükellefin adının, verginin türü ve miktarının, dava açma süresinin hiç yazılmamış olması yahut belgelerin görevli

³¹ Öner, *Vergi Hukuku ve Türk Vergi Sistemi*, s. 125.

³² Öncel, Kumrulu, Çağan ve Göker, *Vergi Hukuku*, s. 111.

³³ Kalenderoğlu, *Vergi Hukuku Türk Vergi Sistemi*, s. 57.

³⁴ Batı, *Vergi Hukuku (Genel Hükümler)*, s. 213.

³⁵ Batı, *Vergi Hukuku (Genel Hükümler)*, s. 215.

makamlarca düzenlenmemiş olması hükümsüzlükle sonuçlanmaktadır. Bu durumda ilgili belgenin yeniden düzenlenerek tebliği gerekmektedir³⁶.

2.3.3. Tahakkuk

213 sayılı VUK m.22 hükmü uyarınca tahakkuk, verginin ödenmesi gereken aşamaya gelmesidir.

VUK m.25 hükmü uyarınca beyan üzerinden alınan vergiler, tahakkuk fişi ile tarh ve tahakkuk ettirilmektedir. Dolayısıyla beyan üzerine tarh olunan vergiler, tarh anında tahakkuk etmiş sayılmaktadır³⁷.

Re'sen, ikmalen ve idarece tarh olunan vergilerde ise tahakkuk, tebliğden itibaren 30 gün içerisinde yükümlünün uzlaşma ya da cezada indirim gibi haklarını kullanmak için vergi idaresine yahut yargı yoluna başvuruda bulunmaması üzerine 30. günün sonunda gerçekleşmektedir³⁸. Yükümlünün süresinde vergi davası açması halinde tahakkuk, yargı kararına dek ertelenmektedir³⁹. Uzlaşma halinde ise uzlaşılan vergi ve cezalar, uzlaşma tutanağının düzenlendiği tarihte tahakkuk etmektedir⁴⁰.

Damga vergisi gibi tahakkuku tahsile bağlı vergilerde tahakkuk, verginin tahsili anında gerçekleşmektedir⁴¹.

Motorlu taşıtlar vergisi ile emlak vergisi ise mükelleflere herhangi bir tarh ve tebliğ işlemi yapılmaksızın vergi daireleri tarafından her yıl ocak ayı başında kendiliğinden tahakkuk ettirilmekte ve ödenebilir hale gelmektedir⁴².

2.3.4. Tahsil

213 sayılı VUK m.23 hükmü uyarınca tahsil, verginin yasaya uygun surette ödenmesidir. Tahsille birlikte vergilendirme süreci de doğal olarak sona ermektedir. Esasen mükellefin yasaya uygun surette borcunu ifa etmesi “ödeme” olup “tahsil” kavramı, vergi idaresinin ödenmeyen alacağını tahsil etmesi anlamında kullanılmaktadır⁴³. Verginin gereği gibi tam ve zamanında ödenmemesi halinde 6183 sayılı AATUHK hükümleri devreye girmekte ve cebren tahsil süreci başlatılmaktadır.

2.4. Vergi Borcunu Sona Erdiren Haller

Vergilendirme sürecinde tahsil aşamasına geçilmesiyle birlikte mükelleften

³⁶ Sadık Kırbaş, *Vergi Hukuku*, Siyasal Kitabevi, Ankara 2015, s. 120.

³⁷ Kalenderoğlu, *Vergi Hukuku Türk Vergi Sistemi*, s. 59.

³⁸ Batı, *Vergi Hukuku (Genel Hükümler)*, s. 240.

³⁹ Öncel, Kumrulu, Çağan ve Göker, *Vergi Hukuku*, s. 121.

⁴⁰ Öner, *Vergi Hukuku ve Türk Vergi Sistemi*, s. 132.

⁴¹ Tosuner ve Arıkan, *Vergi Usul Hukuku*, s. 112.

⁴² Öner, *Vergi Hukuku ve Türk Vergi Sistemi*, s. 133.

⁴³ Kalenderoğlu, *Vergi Hukuku Türk Vergi Sistemi*, s. 61.

beklenen ödeme yapmasıdır. Mükellefin vergi borcunu yasaya uygun surette ödemesi halinde borç, sona ermektedir. Ancak vergi borcunu sona erdiren tek hal ödeme yapılması değildir. Ödemenin yanı sıra “*verginin aslı ile birlikte ceza ve bunlara bağlı gecikme faizi ile gecikme zammını sona erdiren haller*”⁴⁴: aftan yararlanılması, uzlaşmaya varılması, borcun zamanaşımına uğraması, borcun terkin edilmesi, verginin tahakkukundan vazgeçilmesi, takas yapılması, ilgili yargı kararının varlığı, kanun yolundan vazgeçilmesi ve vergi hatalarının düzeltilmesi olarak öngörülmüştür.

Diğer taraftan pişmanlık ve ıslah, cezada indirim, ölüm, mücbir sebep, yanılma ve izaha davet, “*sadece vergi cezalarını tamamen ya da kısmen sona erdiren*” haller arasındadır⁴⁵. Bu başlık altında vergi borcunu sona erdiren haller incelenecektir.

2.4.1. Ödeme

Vergi borcu, mükellefin ödeme yapması ile son bulmaktadır. Ödeme, esasen mükellef tarafından gerçekleştirilmekle birlikte vergi borcu, bir kısım işlemler yönünden vergi sorumluları tarafından vergi dairesine yatırılmakta yahut idarece yetkili kılınan kişi ya da kuruluşlar vasıtasıyla ödenmektedir⁴⁶.

213 sayılı VUK m.110 hükmü uyarınca ödemenin mükellefin bağlı bulunduğu vergi dairesine yahut hangi vergi dairesi hesabına yapıldığı belirtilmek kaydıyla belediye sınırları dışında bir başka vergi dairesine yapılması olanaklıdır. 6183 sayılı AATUHK m.40 hükmü uyarınca ödeme, alacaklı tahsil dairesinin yetkili memurlarınca verilecek makbuz karşılığı gerçekleştirilmektedir.

VUK m.111 hükmü uyarınca vergilerin, yasalarında öngörülen süreler içerisinde ödenmesi gerekmektedir. Örneğin yıllık beyanname ile bildirilen gelir üzerinden tahakkuk ettirilen gelir vergisi, GVK m.117 hükmü uyarınca mart ve temmuz aylarında iki eşit taksitte ödenmelidir. Vade, ödeme süresinin son günüdür⁴⁷. Borcun vadesinden sonra ödemesi halinde gecikilen her ay ve kesri için ayrıca gecikme zammı alınmaktadır⁴⁸.

Özel yasalarında ödeme zamanı öngörülmemiş alacakların AATUHK m.37 hükmü uyarınca tebliğden itibaren 1 ay içerisinde ödenmesi gerekmektedir. Bu itibarla re’sen yahut ikmalen tarhiyatta ödemenin, vergi ceza ihbarnamesinin mükellefe tebliğinden itibaren tahakkuk süresini müteakip kesinleşmeyi izleyen 1 ay içerisinde

⁴⁴ Batı, *Vergi Hukuku (Genel Hükümler)*, s. 434.

⁴⁵ Batı, *Vergi Hukuku (Genel Hükümler)*, s. 501.

⁴⁶ Abdurrahman Akdoğan, *Vergi Hukuku ve Türk Vergi Sistemi*, Gazi Kitabevi, Ankara 2023, s. 95.

⁴⁷ Kalenderoğlu, *Vergi Hukuku Türk Vergi Sistemi*, s. 61.

⁴⁸ Öner, *Vergi Hukuku ve Türk Vergi Sistemi*, s. 135.

gerçekleştirilmesi gerekmektedir⁴⁹.

Diğer taraftan vergi yasalarında öngörülen süreler, belirli bir tarih olarak değil de belirli hallerin varlığına bağlı olarak belirlenmiş olabilir⁵⁰. Nitekim VUK m.112 hükmünde ikmalen, re'sen ya da idarece tarh olunan vergiler ile memleketi terk ve ölüm gibi hallerde ikmalen, re'sen ya da idarece tarh olunan vergilerin özel ödeme zamanlarına ilişkin düzenlemelere yer verilmiştir. Buna göre ikmalen, re'sen ve idarece tarh olunan vergilerin taksit zamanlarından evvel tahakkuk etmesi halinde taksit süreleri içerisinde, bu süreler kısmen ya da tamamen geçtikten sonra tahakkuk etmesi halinde ise geçmiş taksitlerin tahakkuk tarihinden 1 ay içerisinde ödenmesi gerekmektedir. Memleketi terk ve ölüm gibi haller nedeniyle mükellefiyetleri kalkanların ise beyan üzerine tarh olunan vergilerinin beyanname verme süreleri içerisinde; ikmalen, re'sen ya da idarece tarh olunan vergilerinin de tahakkuk tarihinden 1 ay içerisinde ödenmesi gerekmektedir. Ödeme ile birlikte vergi borcu, sona ermektedir.

2.4.2. Af

Vergi affı, yükümlülerin yükümlülüklerini hiç yahut gereği gibi tam yerine getirmemeleri nedeniyle ortaya çıkan kamu borcunun, yasama organının tasarrufuyla kısmen yahut tamamen sona erdirilmesidir⁵¹. Anayasa m.73/3 fıkra hükmü uyarınca vergi, resim, harç ve benzeri mali yükümlülükler, ancak yasa ile ortadan kaldırılabilir. Şu halde ihdas olunan yasalarla devlet, koşullara, sürelerle, cezaların niteliklerine, vergi ve tarhiyat türleri ile mükellefiyete bağlı olarak işlenmiş kabahatlerin cezalarının asıllarını ve/veya fer'ilerini kısmen ya da tamamen ortadan kaldırabilir⁵². Af ile tarh olunmuş vergilerin belirli bir süre içerisinde ödenmesi şartıyla ilgili ceza veya gecikme zamlarının affedileceği öngörülmekle beraber kimi zaman vergi aslının bir kısmı da affedilmektedir⁵³. Bu itibarla vergi affı, vergi borcunu sona erdiren haller arasında yer almaktadır.

2.4.3. Uzlaşma

Uzlaşma, ikmalen, re'sen ve idarece tarh olunan/olunacak vergi aslı ile vergi ziyayı cezasına ilişkin olarak mükellef ile vergi idaresi arasında yapılan görüşme

⁴⁹ Batı, *Vergi Hukuku (Genel Hükümler)*, s. 435.

⁵⁰ Öner, *Vergi Hukuku ve Türk Vergi Sistemi*, s. 136.

⁵¹ Batı, *Vergi Hukuku (Genel Hükümler)*, s. 441.

⁵² Şenyüz, Yüce ve Gerçek, *Vergi Hukuku (Genel Hükümler)*, s. 239.

⁵³ Öncel, Kumrulu, Çağan ve Göker, *Vergi Hukuku*, s. 171.

neticesinde ödenecek vergi aslı ve cezası hususunda anlaşmaya varılmasıdır⁵⁴.

VUK ek m.1 hükmü uyarınca “*ikmalen, re'sen veya idarece tarh edilen vergilerle bunlara ilişkin vergi ziyai cezaları ile 5.000 (2024 yılı için 23.000 TL üzeri) Türk lirasını aşan usulsüzlük ve özel usulsüzlük cezaları*” uzlaşmaya konu edilebilir. Usulsüzlük ve özel usulsüzlük cezalarının tespitinde, cezayı gerektiren fiil bazında kesilecek toplam ceza tutarı dikkate alınmaktadır.

Tarhiyat öncesi uzlaşma, mükelleflerin vergi incelemesi neticesinde haklarında henüz tarhiyat yapılmadan evvel kullanabilecekleri bir haktır⁵⁵. Yalnızca vergi inceleme raporlarına dayanarak gerçekleştirilecek olan tarhiyatlarda uygulama alanı bulmaktadır⁵⁶. Tarhiyat Öncesi Uzlaşma Yönetmeliği m.9 hükmü uyarınca mükellefler, haklarında gerçekleştirilen vergi incelemesinin başlangıcından itibaren son tutanağın düzenlenmesine kadar geçen süre içerisinde uzlaşma talebinde bulunabilirler. Uzlaşmaya davet halinde ise davet yazısının tebliğinden 15 günlük süre içerisinde uzlaşma talebinde bulunulması mümkündür. Uzlaşmaya konu edilen vergi ve cezada uzlaşmanın vaki olması halinde, tahakkuk fişi yerine geçmek üzere uzlaşma tutanağı düzenlenmekte ve ilgili vergi dairesine intikal ettirilmektedir⁵⁷.

Tarhiyat sonrası uzlaşma ise verginin tarhı ve/veya cezanın kesilmesinden sonra başvurulabilecek bir müessese olup VUK ek m.1 hükmünde yer alan başvuru koşullarından biri ya da birkaçının varlığı halinde vergi ceza ihbarnamesinin tebliğinden 30 gün içerisinde uzlaşma yoluna başvurulabilir⁵⁸. VUK ek m.1 hükmü uyarınca vergi ziyanının yasa hükümlerine yeterince nüfuz edememekten yahut yanılmadan (VUK m.369) kaynaklandığı, vergi hataları (VUK m.116-118) ile sair her tür maddi hatanın varlığı ya da yargı kararları ile idare arasında görüş ayrılığı olduğu iddiaları ileri sürülebilir. Uzlaşmanın gerçekleşmesi halinde ödenecek olan vergi ve cezalar kesinleşmektedir⁵⁹.

Anlaşılabacağı üzere uzlaşma ile vergi idaresi, kanunen alması gereken vergi ve/veya cezaların bir kısmından vazgeçmektedir⁶⁰. Bu itibarla uzlaşma, vergi borcunu sona erdiren haller arasında yer almaktadır.

2.4.4. Zamanaşımı

⁵⁴ Ortaç ve Ünsal, *Genel Vergi Hukuku*, s. 147.

⁵⁵ Mehmet Güneş, *Vergi Ceza Hukukunda Uzlaşma Müessesesi*, Adalet Yayınevi, Ankara 2022, s. 87.

⁵⁶ Batı, *Vergi Hukuku (Genel Hükümler)*, s. 443.

⁵⁷ Batı, *Vergi Hukuku (Genel Hükümler)*, s. 448.

⁵⁸ Güneş, *Vergi Ceza Hukukunda Uzlaşma Müessesesi*, s. 105.

⁵⁹ Batı, *Vergi Hukuku (Genel Hükümler)*, s. 452.

⁶⁰ Şenyüz, Yüce ve Gerçek, *Vergi Hukuku (Genel Hükümler)*, s. 301.

213 sayılı VUK m.113 hükmü uyarınca zamanaşımı, öngörülen sürelerin geçmesi ile birlikte vergi borcunun ortadan kalkmasıdır ve yükümlünün başvurusu olup olmadığına bakılmaksızın hüküm ifade etmektedir. 213 sayılı VUK kapsamında tahakkuk zamanaşımı ile 6183 sayılı AATUHK kapsamında tahsil zamanaşımı olmak üzere iki tür zamanaşımı öngörülmüştür⁶¹.

Tahakkuk zamanaşımını düzenleyen VUK'un 114. maddesinde vergi alacağının doğduğu takvim yılını izleyen yılın başından başlamak üzere 5 yıl içerisinde tarh ve tebliğ olunmayan vergilerin zamanaşımına uğrayacağı hükme bağlanmıştır.

Vergi dairesinin ceza kesme ihtimalini sınırlandıran ceza kesme zamanaşımı da tahakkuk zamanaşımı gibi düşünülmelidir⁶². Ceza kesmede zamanaşımını hüküm altına alan VUK m.374 hükmü uyarınca vergi ziyai cezasında *“cezanın bağlı olduğu vergi alacağının doğduğu takvim yılını takip eden yılın birinci gününden başlayarak 5 yıl”*; VUK m.353 ve mük. m.355 hükmü uyarınca kesilecek özel usulsüzlük cezalarında *“usulsüzlüğün yapıldığı yılı takip eden yılın birinci gününden başlayarak 5 yıl”*; genel usulsüzlük cezalarında *“usulsüzlüğün yapıldığı yılı takip eden yılın birinci gününden başlayarak 2 yıl”* geçtikten sonra vergi cezası kesilmez. Vergi ziyai cezası ile usulsüzlüğün birleşmesi halinde ise kesilecek cezanın, vergi ziyai cezası için öngörülen zamanaşımı süresi içerisinde kesilmesi gerekmektedir.

Tahakkuk zamanaşımı ile ceza kesmede zamanaşımından farklı olarak tahsil zamanaşımı, AATUHK'da düzenlenmiştir. Tahsil zamanaşımını hükme bağlayan AATUHK'un 102. maddesi uyarınca alacak, vadenin rastladığı takvim yılını izleyen takvim yılı başından itibaren 5 yıl içerisinde tahsil olunmazsa zamanaşımına uğrayacaktır.

2.4.5. Terkin

Terkin, vergi alacağını hukuki sonuçlarıyla birlikte ortadan kaldıran bir idari işlem niteliğinde olup kamu alacaklarının terkin, muhtelif yasa hükümleri dayanak alınmak suretiyle gerçekleştirilmektedir⁶³.

Mükellefin başvurusu üzerine idarece gerçekleştirilen terkin, mükellef yönünden vergi borcundan kurtulma anlamı taşıırken idare yönünden vergi alacağından vazgeçme anlamı taşımaktadır⁶⁴.

⁶¹ Kalenderoğlu, *Vergi Hukuku Türk Vergi Sistemi*, ss. 63-64.

⁶² Batı, *Vergi Hukuku (Genel Hükümler)*, s. 467.

⁶³ Öner, *Vergi Hukuku ve Türk Vergi Sistemi*, s. 142.

⁶⁴ Şenyüz, Yüce ve Gerçek, *Vergi Hukuku (Genel Hükümler)*, s. 235.

Doğal afetler nedeniyle terkin, 213 sayılı VUK m.115 hükmünde düzenlenmiştir. Buna göre yangın, yer sarsıntısı, su basması gibi afetler nedeniyle mükelleflerden varlıklarının en az 1/3'ünü kaybedenlerin zarara uğrayan gelir kaynaklarına ilişkin vergi borç ve cezaları; mahsullerinin en az 1/3'ünü kaybedenlerin ise afete uğrayan arazi için zararın doğduğu hasat ve devşirme zamanına denk gelen yıla ait olarak tahakkuk ettirilen arazi vergisi borç ve cezaları Maliye Bakanlığı tarafından zararla orantılı olarak kısmen ya da tamamen terkin olunur. 6183 sayılı AATUHK'un 105. maddesinde⁶⁵ de benzer bir hükme yer verilmiştir. Ancak 213 sayılı VUK kapsamındaki kamu alacakları yönünden VUK m.115 hükmü uygulanmaktadır⁶⁶.

Tahsil imkansızlığı sebebiyle terkin, 6183 sayılı AATUHK m.106 hükmünde düzenlenmiş olup buna göre, gerçekleştirilecek takip neticesinde tahsili imkansız olan ya da tahsili için yapılacak giderlerin alacaktan fazla olduğu görülen amme alacakları, tahsil zamanaşımı süresi beklenilmeksizin terkin olunabilir. Madde hükmünde 213 sayılı VUK kapsamındaki alacaklar yönünden 10 Türk Lirası (10 Türk Lirası dahil), sair kamu alacakları yönünden 20 Türk Lirası (20 Türk Lirası dahil) olmak üzere üst sınır öngörülmüştür.

2.4.6. Tahakkuktan Vazgeçme

Tahakkuktan vazgeçme, vergi borcuna ilişkin tahakkuk işlemine hiç girilmemesidir⁶⁷. 213 sayılı VUK mükerrer m.115 hükmü uyarınca ikmalen, re'sen ya da idarece tarh olunan vergi ve bunlara bağlı cezaların toplam miktarının 2024 yılı için 200 TL tutarı aşmaması ve tahakkuk giderlerinin bu tutardan fazla olacağına tespiti halinde tahakkuktan vazgeçilmesi mümkündür. Madde hükmünde herhangi bir düzenlemeye yer verilmemekle birlikte Batı'ya göre tahakkuktan vazgeçme müessesesi, VUK kapsamına giren vergi ve bunlara bağlı cezalar için geçerlidir⁶⁸.

⁶⁵ 21.07.1953 tarih ve 6183 sayılı Amme Alacaklarının Tahsil Usulü Hakkında Kanun m.105: “Yangın, yer sarsıntısı, yer kayması, su basması, kuraklık, don, zararlı hayvan ve haşarat istilası ve bunlara benziyen afetler yüzünden zarara maruz kalan varlıklarının ve mahsullerinin en az üçte birini kaybedenler adına tahakkuk ettirilmiş ve afetlerin zarar verdiği gelir kaynakları ile ilgili amme alacakları Cumhurbaşkanı kararıyla kısmen veya tamamen terkin olunur. Bu madde hükmünden faydalanmak için afetin vukuu tarihinden itibaren 6 ay içinde ilgili amme idaresine yazı ile müracaat edilmesi şarttır. Bu madde şümulüne giren bir zararın mevcut olup olmadığı mahalli il veya ilçe idare kurullarınca, zararın derecesi, Maliye Vekaletince genel olarak belirtilecek esaslar dahilinde ilgili amme idarelerince tesbit olunur. Vergi Usul Kanunu mevzuuna giren amme alacakları hakkında mezkûr kanunun 105 inci maddesi hükümleri tatbik olunur.” şeklindedir.

⁶⁶ Batı, *Vergi Hukuku (Genel Hükümler)*, s. 476.

⁶⁷ Öner, *Vergi Hukuku ve Türk Vergi Sistemi*, s. 143.

⁶⁸ Batı, *Vergi Hukuku (Genel Hükümler)*, s. 479.

2.4.7. Takas

Tahsil olunup da yasal nedenlerle reddi gereken kamu alacakları, 6183 sayılı AATUHK m.23/1 hükmü uyarınca istihkak sahiplerinin, reddiyatı yapacak olan kamu idaresine olan muaccel borçlarına mahsup edilerek reddolunur. Hükümde mahsup olarak bahsedilen işlem, esasen takastır⁶⁹.

Takas, aynı cinsten karşılıklı ve muaccel olan iki borcu, küçüğü oranında sonlandıran hukuki işlemdir⁷⁰. Mahsupta ise kesinleşmiş iki borç söz konusu olmayıp bir alacaktan belirli kalemler indirilmektedir⁷¹. Takasta ödeme aşamasında sona eren borç, mahsupta tarh aşamasında sona ermektedir⁷². Ayrıca mahsup işlemi kendiliğinden gerçekleştirilmekte iken takas işleminin gerçekleştirilebilmesi için tahsil dairesine dilekçe verilerek talepte bulunulması gerekmektedir⁷³. Bu itibarla iki kavram birbirinden ayrılmakta olup takas, vergi borcunu sona erdiren haller arasında yer almaktadır.

2.4.8. Yargı Kararı

Kamu alacaklısı devlet ile kamu borçlusu mükellef arasında ortaya çıkan uyuşmazlıkların yargıya taşınması halinde yargı merciince uyuşmazlık hakkında bir karar verilecektir. Karar, idare lehine verilebileceği gibi mükellef lehine de verilebilir. Şayet yargı kararı, vergi borcunun ve cezasının kısmen ya da tamamen kaldırılması yönünde ise vergi borcu ve cezası, yargı kararı nispetinde sona erecektir⁷⁴. Bu bakımdan yargı kararı, vergi borcunu sona erdiren haller arasında yer almaktadır.

2.4.9. Kanun Yolundan Vazgeçme

517 Sıra No'lu VUK Genel Tebliği⁷⁵ uyarınca vergi/ceza ihbarnamelerine karşı açılan davalarda mükellefler, istinaf ya da temyize başvuru süresi içerisinde kanun yolundan vazgeçerlerse ihtilaflar sürdürülmeyecek, yargı kararının niteliğine göre vergi ve/veya cezalar indirimli tahakkuk edecek, gecikme faiziyle süresinde ödeme yapılacak olursa ayrıca indirim uygulanacaktır. Bu itibarla kanun yolundan vazgeçme, vergi borcunu sona erdiren haller arasındadır.

2.4.10. Vergi Hataları

⁶⁹ Kalenderoğlu, *Vergi Hukuku Türk Vergi Sistemi*, s. 67.

⁷⁰ Öncel, Kumrulu, Çağan ve Göker, *Vergi Hukuku*, s. 163.

⁷¹ Şevki Özbilen, *Vergi Hukuku*, Gazi Kitabevi, Ankara 2013, s. 183.

⁷² Tosuner ve Arıkan, *Vergi Usul Hukuku*, s. 130.

⁷³ Şenyüz, Yüce ve Gerçek, *Vergi Hukuku (Genel Hükümler)*, s. 235.

⁷⁴ Tosuner ve Arıkan, *Vergi Usul Hukuku*, s. 131.

⁷⁵ 517 Sıra No'lu Vergi Usul Kanunu Genel Tebliği,

<https://www.mevzuat.gov.tr/File/GeneratePdf?mevzuatNo=34291&mevzuatTur=Tebliğ&mevzuatTertip=5> (Erişim: 08.02.2024).

213 sayılı VUK m.116 ve devamında hüküm altına alınan vergi hatalarının düzeltilmesi, vergi borcunu sona erdiren haller arasında yer almaktadır. Zira mükellef lehine yapılan düzeltmelerde vergi borcu, düzeltilen kısım kadar sona ermektedir⁷⁶.

2.5. Kavramsal Olarak “Vergi Hatası”

Arapça kökenli hata sözcüğü, Türk Dil Kurumu Güncel Türkçe Sözlük’te “yanlış”, “yanlışlık”, “istemeyerek ve bilmeyerek yapılan yanlış” olarak tanımlanmıştır⁷⁷. Tanımdan da anlaşılacağı üzere hata, benzer bir kavram olan hileden farklı olarak kasıtsızdır: bilgisizlikten, dikkatsizlikten, ihmalden kaynaklanmaktadır⁷⁸.

İnsan unsurunun var olduğu her alanda olduğu gibi vergilendirmede de hata, kaçınılmazdır. Tabiidir ki vergi hatası, hata sözcüğüne günlük kullanımda atfedilenin ötesinde bir anlam taşımaktadır⁷⁹. Nitekim 213 sayılı VUK m.116 hükmünde: “*vergiye mütaallik hesaplarda veya vergilendirmede yapılan hatalar yüzünden haksız yere fazla veya eksik vergi istenmesi veya alınması*” biçiminde tanım altına alınmıştır. Buna göre vergi hatası, haksız yere eksik ya da fazla vergi istenmesi yahut alınmasıdır⁸⁰. Hemen belirtmek gerekir ki hükümde geçen vergi kavramı, VUK kapsamında yer alan vergilerin yanı sıra resim, harç, bunlara bağlı ceza, gecikme faizi ve gecikme zammını da ifade etmektedir⁸¹. O halde vergi hatasını, üst bir kavram olarak değerlendirmek yerinde olacaktır.

2.6. Vergi Hatalarına Neden Olan Etkenler

Vergilendirme süreci, vergiyi doğuran olayı takip eden birden çok idari işlemten müteşekkildir. Sık sık değişikliğe uğrayan vergi yasaları yanında geniş ve karmaşık mevzuat yelpazesi, takip, yorum ve uygulamada zorluklara neden olmaktadır⁸². O kadar ki günümüzde hatasız bir vergi idaresi düşünülmemektedir⁸³.

İhmal, hukuki ve maddi bilgi eksiklikleri, yasalara gereği gibi nüfuz edilememesi, idari uygulama ve yargısal içtihatların doğru tahlil edilememesi gibi

⁷⁶ Kalenderoğlu, *Vergi Hukuku Türk Vergi Sistemi*, s. 67.

⁷⁷ Türk Dil Kurumu Güncel Türkçe Sözlük, <https://sozluk.gov.tr/> (Erişim: 24.07.2023).

⁷⁸ Sezai Dumanoglu, “Hata ve Hile Ayrımı: Hile Denetimi”, *Marmara Üniversitesi İ.İ.B.F. Dergisi*, Cilt: 20, Sayı: 1, 2005, s. 349.

⁷⁹ Mustafa Akkaya, “Vergi Sorumlusunun Vergi Yargısı ve Vergi İdaresi Karşısındaki Konumu”, *Ankara Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi*, Cilt: 46, Sayı: 1, 1997, s. 199.

⁸⁰ Şenyüz, Yüce ve Gerçek, *Vergi Hukuku (Genel Hükümler)*, s. 307.

⁸¹ Batı, *Vergi Hukuku (Genel Hükümler)*, s. 482.

⁸² Sebahattin Gezer, “Dava Açma Süresi Geçtikten Sonra Vergi Hatalarının Düzeltilmesinde İdari Süreç ile Yargıya Başvuru”, *Vergi Raporu*, Sayı: 253, 2020, s. 12.

⁸³ Mehmet Yücel, “Uzlaşma Sonrası Ortaya Çıkan Vergi Hataları Düzeltilebilir mi? (Uzlaşmanın Kesinliği Bağlamında Konunun Değerlendirilmesi)”, *Legal Mali Hukuk Dergisi*, Cilt: 10, Sayı: 119, 2014, s. 42.

etkenler vergi hatalarına zemin hazırlamaktadır⁸⁴. Bununla birlikte vergi hatalarının ekserisi, işlemsel yanlışlıklardan ve muhasebe ilkelerinin gereği gibi uygulanmamasından kaynaklanmaktadır⁸⁵.

Elbette ki anılan etkenler yalnız vergi idaresi için geçerli değildir. Dolayısıyla vergi dairesinin yanında mükellefler de zaman zaman vergi hatalarına sebebiyet verebilmektedir⁸⁶. Nitekim mükellefin vergi ödevlerini yerine getirmedeki özensizliği ve vergi bilincinin gelişmemiş olması vergi hatalarının sebepleri arasındadır⁸⁷. Bununla birlikte çağımız teknolojik imkanlarının, vergi sürecinin gerekli kıldığı karmaşık işlem silsilesini gerçekleştirebilecek donanımı haiz olmayan küçük ve orta ölçekli işletmeleri elektronik ticaret sahasına çekmesinin mükellef kaynaklı vergi hatalarını artıracığı düşünülmektedir⁸⁸.

2.7. Vergi Hatasının Unsurları

2.7.1. Haksız Bir İşlem Neticesinde Fazla yahut Eksik Vergi İstenmiş ya da Alınmış Olması

Bir vergilendirme işleminin barındırdığı sakatlığın vergi hatası olarak nitelendirilebilmesi için öncelikle hukuka ve yasaya aykırı olan haksız bir işlemin varlığı ve bu işlem neticesinde fazla yahut eksik vergi istenmiş ya da alınmış olması gerekmektedir⁸⁹. Fazla yahut eksik vergi istenmesi ya da alınması yönündeki ibare, hatanın vergilendirme sürecinin tüm aşamalarında ortaya çıkabileceğini göstermekle birlikte lehte yahut aleyhte neticelenebileceğini ifade etmektedir⁹⁰. Nitekim fazla vergi alınması durumunda mükellef, eksik vergi alınması durumunda ise alacaklı kamu idaresi zarar görecektir⁹¹. Şayet gerçekleşen yanlışlık, eksik yahut fazla vergi istenmesi ya da alınması suretiyle vergi miktarını etkilemiyor ise ortada bir vergi hatasının varlığından da bahsedilemeyecektir⁹².

2.7.2. Haksız İşlemin Kesin ve Yürütülmesi Zorunlu Bireysel İdari İşlem

⁸⁴ Bünyamin Çitil, “Düzeltilme ve Şikayet Hükümlerinin Kapsamı, Haciz ve Ödeme Emri İşlemlerinin Bu Hükümlerdeki Yeri”, *Legal Mali Hukuk Dergisi*, Cilt: 9, Sayı: 99, 2013, s. 36.

⁸⁵ Ahmet Öztürk, “Vergi Usul Kanunu Kapsamındaki Vergi Hatalarında İdari Düzeltme Yolları”, *Mali Çözüm*, Cilt: 27, Sayı: 140, 2017, s. 59.

⁸⁶ Kırbaş, *Vergi Hukuku*, s. 191.

⁸⁷ Gezer, “Dava Açma Süresi Geçtikten Sonra Vergi Hatalarının Düzeltilmesinde İdari Süreç ile Yargıya Başvuru”, s. 12.

⁸⁸ Mehmet Yücel, “Elektronik Ticaretin Mahiyeti ve Vergilendirilmesi”, *Legal Mali Hukuk Dergisi*, Cilt: 9, Sayı: 103, 2013, s. 107.

⁸⁹ Öncel, Kumrulu, Çağan ve Göker, *Vergi Hukuku*, s. 198.

⁹⁰ Batı, *Vergi Hukuku (Genel Hükümler)*, s. 481.

⁹¹ Kalenderoğlu, *Vergi Hukuku Türk Vergi Sistemi*, s. 67.

⁹² Ramazan Armağan, “Yönetmelik Yargıda Vergi Davalarının Hukuki Niteliği: Tam Yargı-İptal Davası Tartışmaları”, *Optimum Ekonomi ve Yönetim Bilimleri Dergisi*, Cilt: 2, Sayı: 1, 2015, s. 132.

Niteliği Taşınması

Haksız işlemin, kesin ve yürütülmesi zorunlu bireysel işlem niteliğini taşıması şarttır⁹³. Bir idari işlemin kesinliğinden anlaşılması gereken, işlemin, hakkında öngörülen bütün aşamalardan geçerek tamamlanmış olmasıdır⁹⁴. Yürürlüğü ise icrailik vasfının idari yargılama alanındaki karşılığıdır⁹⁵. İcrailekten kasıt, işlemin hukuki etkisidir⁹⁶ ve işlem, ilgilinin rızası yahut muvafakati bulunmasa dahi idarenin tek yanlı irade açıklaması ile hukuk alanında sonuçlarını doğurmaktadır⁹⁷. Esasen idari işlem, henüz yürürlüğe konulmadan ve üçüncü kişilere uygulanmadan dahi tesis edildiği an itibarıyla icrai niteliktedir⁹⁸. Bu anlamda idari işlemin kesinliği ve yürürlüğü, icrai işlemin iptal davasına konu edilebilmesi için aranan koşullardan ibarettir⁹⁹. Ancak her idari işlem, icrailik vasfına sahip değildir. Önlemler veya hazırlık işlemleri, teyit edici işlemler, iç düzen işlemleri ve bilgilendirici işlemler hukuki sonuç doğurmamakta ve dolayısıyla icrailik niteliği taşımamaktadır¹⁰⁰.

Yoklama, inceleme, arama ve bilgi toplama gibi işlemlerle matrahın idare tarafından saptanması, tarh işlemine hazırlık niteliği taşımaktadır¹⁰¹. Bu sebeple icrailekten yoksundur. Benzer biçimde muhatabı bilgilendirme ereğine hizmet eden tebligat işlemleri de hukuki sonuç doğurmamakta ve dolayısıyla icrailik vasfı taşımamaktadır¹⁰². Borç döküm listeleri, sirkülerler¹⁰³, özgelgeler, genel tebliğler, iç genelge ve genel yazılar, vergi inceleme raporları¹⁰⁴, yoklama fişleri, takdir komisyonu kararları, uzlaşma tutanakları¹⁰⁵ da icrai nitelikte değildir.

Kesin ve yürütülmesi zorunlu idari işlemin ayrıca bireysel işlem niteliğini haiz olması gerekmektedir. Bireysel işlemler, belirli bir kişi, nesne yahut olaya uygulanan, uygulanmakla tükenen ve yalnız bunlar için geçerli bir durum yaratan idari

⁹³ Öncel, Kumrulu, Çağan ve Göker, *Vergi Hukuku*, s. 198.

⁹⁴ Halil Kalabalık, *İdari Yargılama Usulü Hukuku*, Seçkin Yayıncılık, Ankara 2022, s. 162.

⁹⁵ Dilşat Yılmaz, *İdari İşlemin İcrailek Özelliği*, Astana Yayınları, Ankara 2014, s. 22.

⁹⁶ Kalabalık, *İdari Yargılama Usulü Hukuku*, s. 169.

⁹⁷ Halil Kalabalık, *Kısa İdare Hukuku (İdare Hukukunun Ana Hatları)*, Seçkin Yayıncılık, Ankara 2019, s. 214.

⁹⁸ Bahtiyar Akyılmaz, Murat Sezginer ve Cemil Kaya, *Türk İdare Hukuku*, Seçkin Yayıncılık, Ankara 2023, s. 376.

⁹⁹ Mutlu Kağıtçıoğlu, “İdari İşlemin İcraileği”, *TBB Dergisi*, Sayı: 103, 2012, s. 271.

¹⁰⁰ Ender Ethem Atay, *İdare Hukuku*, Seçkin Yayıncılık, Ankara 2022, s. 240.

¹⁰¹ Şulenur Göztepe, *İdari İşlem Teorisi Açısından Vergilendirme İşlemleri ve Yargısal Denetimi*, Seçkin Yayıncılık, Ankara 2021, s. 45.

¹⁰² Yılmaz, *İdari İşlemin İcrailek Özelliği*, s. 41.

¹⁰³ Münci Çakmak, *İdari Yargılama Usulünde Vergi Davaları*, Seçkin Yayıncılık, Ankara 2021, s. 121.

¹⁰⁴ Mehmet Serhat Selçuk, “Vergi Davasının Konusu ve Dava Açma Hakkının Doğması”, *Dayanışma*, Sayı: 121, 2014, s. 97.

¹⁰⁵ Yılmaz, *İdari İşlemin İcrailek Özelliği*, s. 41.

işlemlerdir¹⁰⁶. O halde vergilendirme işleminin bireyselliğinden anlaşılması gereken vergilendirmenin yalnızca adına vergi salınan kimseyi ilgilendirmesi ve o kimsenin subjektif durumuna göre gerçekleştirilmesidir¹⁰⁷.

Bu bağlamda vergilendirme sürecinde ancak tarh ve tahsil işlemleri, mükelleflerin hukuki statülerinde değişiklik yaratan kesin ve yürütülmesi zorunlu bireysel işlem niteliğini haizdir¹⁰⁸. Zira her ne kadar borçlu statüsü vergiyi doğuran olay ile kazanılmakta ise de bu borcun talep edilebilmesi, süreçteki ilk idari işlem olan tarhın gerçekleştirilmesine bağlıdır¹⁰⁹. Miktarı tarh işlemi ile tespit edilen borç, tahsil işlemi ile sona ermekte ve böylece borçlu statüsü de yitirilmektedir¹¹⁰. Şu halde vergi hataları, tarh ve tahsil aşamalarında ortaya çıkabilmektedir¹¹¹. Nitekim madde metninde yer alan “istenme” ifadesinden anlaşılması gereken verginin tarhı iken “alınma” ifadesinden anlaşılması gereken verginin tahsilidir¹¹².

Bireysel işlem niteliğinde olmadığından yönetmelik ve genel tebliğ gibi genel düzenleyici işlemlerin barındırdığı yasaya aykırılıkların ise vergi hatası olarak addolunması mümkün değildir¹¹³.

2.7.3. Haksız İşlemin Barındırdığı Sakatlığın Yasada Zikredilen Vergi Hatalarından Biri ile Örtüşmesi

Kesin ve yürütülmesi zorunlu bireysel işlemin vergiyi doğuran olayın gerçekleştiği anda yürürlükte bulunan yasa hükümlerine aykırılık teşkil etmesi ve bu aykırılığın işlemi, esasa ilişkin unsurları olan sebep ve konu yönünden sakat kılması gerekmektedir¹¹⁴. İdari işlemin tesis edilmesini gerekli ya da olanaklı kılan kurallar, sebep unsurunu belirlemekte iken işlemin hukuki sonucu yönünden riayet edilmesi gereken kurallar, konu unsurunu belirlemektedir¹¹⁵. Anılan kurallara temas eden aykırılıklar vergilendirme işlemi sebep ve konu yönünden sakat kılmaktadır. Ancak bu sakatlığın yasada zikredilen vergi hatalarından biri ile örtüşmesi şarttır. Bir başka

¹⁰⁶ Ahmet Emrah Akyazan, “Maddi Açıdan İdari İşlemler”, *TBB Dergisi*, Sayı: 85, 2009, s. 231.

¹⁰⁷ Adnan Erdal ve Serhat İzci, “Vergi Usul Kanunu Kapsamında Vergi Hataları ve Düzeltme Yolları”, *Legal Mali Hukuk Dergisi*, Cilt: 11, Sayı: 126, 2015, s. 34.

¹⁰⁸ Onur Özcan, “Vergilendirme Sürecinin İdari İşlem Bağlamında İncelenmesi”, *İstanbul Üniversitesi Hukuk Fakültesi Mecmuası*, Cilt: 75, Sayı: 1, 2017, s. 181.

¹⁰⁹ Dilşat Yılmaz, “Türk İdare Hukuku’nda İdari İşlemin “Kesin”liği Üzerine Bir Değerlendirme: “Kime Göre?”, “Ne İçin” Kesinlik”, *Gazi Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi*, Cilt: 21, Sayı: 2, 2017, s. 130.

¹¹⁰ Özcan, “Vergilendirme Sürecinin İdari İşlem Bağlamında İncelenmesi”, s. 181.

¹¹¹ Volkan Alptekin, *Vergi Hukuku*, Gazi Kitabevi, Ankara 2013, s. 140.

¹¹² Öner, *Vergi Hukuku ve Türk Vergi Sistemi*, s. 209.

¹¹³ Öncel, Kumrulu, Çağan ve Göker, *Vergi Hukuku*, ss. 198-199.

¹¹⁴ Öncel, Kumrulu, Çağan ve Göker, *Vergi Hukuku*, s. 199.

¹¹⁵ Güher Ulu, “İdari İşlemin Unsurlarının İşlevi”, *İstanbul Ticaret Üniversitesi Sosyal Bilimler Dergisi*, Cilt: 19, Sayı: 38, 2020, s. 82.

deyişle sakatlığın, VUK m.117 ve m.118 hükümlerinde belirtilen vergi hataları içerisinde yoruma ihtiyaç duyulmaksızın açık bir biçimde yer alması gerekmektedir¹¹⁶.

2.8. Vergi Hatalarının Sınırlandırılmasında Hukuki İhtilaf Kriteri

Vergi hataları, nispeten kolay fark edilen, üzerinde tartışmaya pek lüzum bulunmayan, açık yahut oldukça basit yanlışlıklardır¹¹⁷. Bu nedenle yasa koyucu tarafından VUK m.116 ve müteakip maddelerinde vergi hatalarına özgü idari bir çözüm yolu olarak düzeltme müessesesi öngörülmüştür. Müessesenin ihdasında bariz yanlışlıkların kısa ve kolay bir yoldan ıslahına olanak tanıma gayesi etkindir¹¹⁸. Ortaya çıkarılan hatalar, bu sayede yargı yoluna başvurulmaksızın henüz idari aşamada düzeltilmektedir¹¹⁹.

Vergi normlarının yasa koyucunun amacına uygun surette tatbiki ile işlevlerini yerine getirebilmesi, vergi hatalarının düzeltilmesine bağlıdır¹²⁰. Ancak mutlak vergi hataları dışında vergi idaresinin yorum ve değerlendirme yapmak suretiyle vergide değişiklik ve düzeltmeye gitme yetkisi bulunmamaktadır¹²¹. Zira düzeltme müessesesi, vergilendirme sürecinde gerçekleşen açık ve basit yanlışlıkların giderilmesi ereğine hizmet etmektedir¹²². Buradan hareketle düzeltme müessesesine başvuru imkanı vergi hataları için tanındığından hukuki uyumsuzluklarda yargı yoluna başvurulması gerekmektedir ki doğru tespit, mükellefin savunma hakkını kullanması yönünden büyük önem arz etmektedir¹²³. Zira vergi hatası kavramının kapsamı dışında kalan herhangi bir sakatlığın giderilmesinde vergi hatalarına özgü usul işletilerek nihayetinde yargı yoluna başvurulması, davanın reddi ile birlikte hakkın yargı önünde ileri sürülmesi imkanının kaybı ile sonuçlanacaktır¹²⁴.

Söz gelimi bir vergi hatasının bulunduğu düşüncesinde olan mükellefin önce düzeltme-şikayet, ardından yargı yoluna başvurması durumunda, yargı mercii sakatlığın vergi hatası kapsamında olmadığı yönünde bir kanaate varacak olursa dava,

¹¹⁶ Batı, *Vergi Hukuku (Genel Hükümler)*, s. 482.

¹¹⁷ Öncel, Kumrulu, Çağan ve Göker, *Vergi Hukuku*, s. 199.

¹¹⁸ Ender İnelli, “Yargı Kararları Işığında Vergi Usul Kanunu Uyarınca Düzeltme Konusu Yapılabilecek Vergi Hatalarının Kapsamı”, *Yaklaşım Dergisi*, Sayı: 215, 2010.

¹¹⁹ Baki Yegen ve Mehmet Emin Turan, “Bir Barışçıl Çözüm Yolu Olarak Kanun Yolundan Vazgeçme Müessesesinin Değerlendirilmesi”, *Legal Mali Hukuk Dergisi*, Cilt: 16, Sayı: 191, 2020, s. 3119.

¹²⁰ Akdoğan, *Vergi Hukuku ve Türk Vergi Sistemi*, s. 190.

¹²¹ Hayrettin Tüleykan ve Kürşad Efrail Aslan, “Türkiye’de Uzlaşma Müessesesi ve Uygulama Sonuçlarının İncelenmesi (2012-2016)”, *İnsan ve Toplum Bilimleri Araştırmaları Dergisi*, Cilt: 8, Sayı: 1, 2019, s. 752.

¹²² Akkaya, “Vergi Sorumlusunun Vergi Yargısı ve Vergi İdaresi Karşısındaki Konumu”, s. 199.

¹²³ Mehmet Ezhan Doğrusöz, “Vergi Hatası ve Hukuksal Uyumsuzluk Kavramları, Bu Kavramların Ayırımının Önemi”, *Yaklaşım Dergisi*, Sayı: 280, 2016.

¹²⁴ Öncel, Kumrulu, Çağan ve Göker, *Vergi Hukuku*, s. 196.

süresinde yargı yoluna başvurulmadığından ötürü usulden reddedilecektir. Nitekim açılan davalarda, davalı idarenin usule dair savunmalarının neredeyse tümü, somut olayda vergi hatasının bulunmadığı, hukuki yoruma ihtiyaç duyulduğu, nihayetinde davanın usulden reddi gerektiği yönündedir¹²⁵. Benzer biçimde mükellef aleyhine tesis edilen kararların, dava konusu uyuşmazlığın vergi hatası kapsamında bulunmadığı ve fakat hukuki sorun niteliği taşıdığı, bu nedenle düzeltme-şikayet yoluna başvurulamayacağı şeklinde gerekçelendirildiği görülmektedir¹²⁶. Dahası, süresinde açılmadığından bahisle usulden reddedilen dava dolayısıyla başvuru yolları da usulüne uygun biçimde tüketilmemiş olacağından yükümlünün bireysel başvuru talebi dahi Anayasa Mahkemesince (AYM) kabul edilebilirlik aşamasında reddolunacaktır¹²⁷.

Nitekim Anayasa Mahkemesi, 08.03.2014 tarih ve 2016/9384 B. No’lu Hüseyin Sandalcı kararında, düzeltme-şikayet başvurusunun reddi üzerine açılan idari davanın “*ileri sürülen iddiaların düzeltme şikayet yolunun kapsamının dışında olup tarh işlemine karşı açılacak davada değerlendirilmesi gereken konulara ilişkin olduğu*” gerekçesiyle reddedildiği olayda, yerel mahkemenin yolunu takip ederek düzeltme-şikayet kapsamında yer alan bir hataya ilişkin olmayan bir uyuşmazlıkta bu yolun işletilmesi ile gerekli başvuru yollarının tüketilmiş olmayacağına hükmetmiş ve başvuruyu kabul edilemez bulmuştur¹²⁸. Tek başına bu husus dahi uyuşmazlığın çözümünde tercih olunacak yolun ne denli önemli olduğunu ortaya koymaktadır.

İzah olunan nedenlerle ilk olarak uyuşmazlığın vergi hatası kapsamına girip girmediğinin saptanması ve bu hususun tartışmalı olduğu kanaatine varılacak olursa süresinde yargı yoluna başvurulması önerilmektedir¹²⁹. Durumu bir “*yorum sorunu*” olarak nitelendiren Öncel&Kumrulu&Çağan&Göker de vergi yargısına ilişkin sürelerle riayet edilmesinin yükümlüler açısından daha güvenceli olduğu görüşündedir¹³⁰.

¹²⁵ Gezer, “Dava Açma Süresi Geçtikten Sonra Vergi Hatalarının Düzeltilmesinde İdari Süreç ile Yargıya Başvuru”, s. 14.

¹²⁶ Görkem Haraççı, “Bazı Yargı Kararları Doğrultusunda Düzeltme ve Şikayet Prosedürünün İşlevsiz Hale Getirilmesi Üzerine Bir Değerlendirme”, *Yaklaşım Dergisi*, Sayı: 354, 2022.

¹²⁷ Gamze Gümüşkaya, “Vergi Ödevlisinin Anayasa Mahkemesi’ne Bireysel Başvurusunun Kabul Edilebilirlik Koşulları”, *Marmara Üniversitesi Hukuk Fakültesi Hukuk Araştırmaları Dergisi*, Cilt: 17, Sayı: 3-4, 2011, s. 52.

¹²⁸ Osman Sariaslan, “Anayasa Mahkemesi’ne Yapılan Bireysel Başvurularda Başvuru Yollarının Tüketilmesi Koşulunun Vergi Uyuşmazlıklarıyla İlgili İdari Başvurular Ekseninde Değerlendirilmesi”, *Türkiye Adalet Akademisi Dergisi*, Sayı: 34, 2018, ss. 508-509.

¹²⁹ Ahmet Tomul, “Vergi Yargısı Kararları Işığında Düzeltme ve Düzeltme Şikayet Müessesesinin Kısa Bir Değerlendirmesi-I”, *Yaklaşım Dergisi*, Sayı: 181, 2008.

¹³⁰ Öncel, Kumrulu, Çağan ve Göker, *Vergi Hukuku*, s. 208.

Bu bağlamda vergi hatası kavramının sınırlarının iyi tayin edilmesi oldukça önemlidir. Danıştay içtihadı, “bir vergilendirme işleminde vergi hatasından söz edebilmek için ortada açık biçimde vergi miktarında fazlalık veya eksikliğe ya da vergi yükümlülüğünün saptanmasına neden olan yanlışlıkların bulunması gerektiği” yönünde şekillenmiştir¹³¹. Eğer ki nitelemede kesin bir kanıya varılamıyor ve yoruma ihtiyaç duyuluyor ise uyuşmazlığın vergi hatası olarak kabulü mümkün değildir¹³². Bu tür uyuşmazlıklar, “hukuki uyuşmazlık”, “içtihada mütehammil hususlar”, “yorum konusu hususlar”¹³³, “hukuk uyuşmazlıkları” ve “yorum uyuşmazlıkları” terimleri ile karşılanmaktadır¹³⁴. Vergi hatalarından farklı olarak vergilendirmenin özüne dair, vergi alacaklısı ile borçlusu arasında hukuki tartışmaya açık hususlarda ortaya çıkmaktadırlar¹³⁵. Somut olaya dair açık olmayan hususlardan, olayın karmaşıklığından ve barındırdığı teknik özelliklerden, hükümlerin kaleme alınış biçiminden, vergilendirme şekillerinden, tebliğ usul ve şeklinden, borcun zamanaşımına uğrayıp uğramadığından vs. kaynaklanmaktadır¹³⁶. Bu nedenle saptanmaları için salt lafzi yorum metodu yeterli gelmemekte, yanı sıra gai, tarihsel ve sistematik yorum metotlarından da yararlanılması gerekmektedir¹³⁷. Mükellef ile idare arasında yasal hükümlerin yorumlanmasındaki farklılıklardan kaynaklanan uyuşmazlıkların çözüm yeri ise yargı merciileridir¹³⁸.

Esasen yorum, hukuki bir metnin anlamlandırılması çabasıdır ve soyut normun somut olaya uygulanması ancak yorum faaliyeti ile mümkündür. Dolayısıyla yorum, yalnız hukuki ihtilaf içeren uyuşmazlıkların çözümlenmesinde değil vergi hatası kapsamında yer alan uyuşmazlıkların çözümlenmesinde de kaçınılmazdır. Ancak uyuşmazlıkta bir vergi hatasının var olup olmadığı noktasında yapılacak yorumun detaylı bir hukuki irdeleme ve değerlendirmeden uzak olması gerekmektedir¹³⁹. Detaylı bir hukuki irdeleme ve değerlendirmeden uzak yorumdan anlaşılması gereken nedir?

¹³¹ İnelli, “Yargı Kararları Işığında Vergi Usul Kanunu Uyarınca Düzeltme Konusu Yapılabilecek Vergi Hatalarının Kapsamı”.

¹³² Ortaç ve Ünsal, *Genel Vergi Hukuku*, s. 141.

¹³³ Öncel, Kumrulu, Çağan ve Göker, *Vergi Hukuku*, s. 199.

¹³⁴ Özbilen, *Vergi Hukuku*, s. 244.

¹³⁵ Kırbaş, *Vergi Hukuku*, s. 193.

¹³⁶ Öncel, Kumrulu, Çağan ve Göker, *Vergi Hukuku*, s. 200.

¹³⁷ Alper Aydın, “İdari Yargı Kararları Işığında Vergi İdarelerinin Mali Sorumluluğu”, *Konya Barosu Dergisi*, Cilt: 1, Sayı: 1, 2021, s. 222.

¹³⁸ Öner, *Vergi Hukuku ve Türk Vergi Sistemi*, s. 208.

¹³⁹ Mustafa Balcı, *Vergi Hataları ile Düzeltme-Şikayet Konusunda Uygulamada Yaşanan Hukuki Sorunlar ve Çözüm Önerileri*, On İki Levha Yayıncılık, İstanbul 2022, s. 119.

Gözler'in ifadesiyle “*metinden ve sözden kopuk yorum yoktur*”¹⁴⁰ ki bu nedenle bir kere lafzi yorum metodunu sair metotlardan ayırmak lazım gelmektedir. Zira yorum faaliyetinin tabiatı gereği zorunlu olarak lafzi yorum metodundan faydalanılmaktadır. Üstelik metot, VUK m.3/A hükmünde “*Lafzın açık olmadığı hallerde*” ifadesiyle sair yorum metotlarına işaret edilmek suretiyle öncelenmiştir¹⁴¹. Şu halde diğer hukuk dallarından farklı olarak vergi hukukunda yasa hükümleri; önce lafzi yorum metodu kullanılarak yorumlanacak, buna rağmen açıklığa kavuşturulamazsa sair metotlara başvurulacaktır.

Lafzi yorum metodunda yorum, yasal metinde yasa koyucunun iradesinin açıkça ortaya konulduğu düşüncesi temelinde tümüyle metne bağlı kalınarak yapılmaktadır¹⁴². O halde uyuşmazlığın çözümlenmesi için yapılacak yorum faaliyeti sırasında lafzi yorum metodunun ve dolayısıyla metnin sınırlarının aşılmasıyla birlikte hukuki ihtilaf içeren bir uyuşmazlıktan bahsetmek mümkün hale gelecektir. Ancak altını çizmek gerekir ki metotlar arası sınırlar oldukça belirsizdir¹⁴³.

Bu belirsizlik, yargı kararlarına da yansımaktadır. Zira yüksek yargı, her ne kadar çözümü maddi olayların değerlendirilmesine ve mevzuatın yorumlanmasına bağlı uyuşmazlıkları, hukuki ihtilaf kapsamında değerlendirme eğilimi göstermekte ise de yeknesaklaşmış bir uygulamanın bulunmadığını ifade etmek gerekir.

Kimi zaman dar kimi zaman geniş yorumun benimsenmesi benzer nitelikteki uyuşmazlıklar yönünden farklı içtihatların oluşmasına yol açmaktadır. Zincirin son halkasında, hukuki belirlilik ve öngörülebilirlik yitirilmektedir. İhtiva ettiği riskler gözetildiğinde, kararlar arasındaki içtihat farklılığının giderilmesi için hiç değilse spesifik uyuşmazlıklar yönünden içtihadı birleştirme yoluna gidilmesinin yararlı olacağı düşünülmektedir¹⁴⁴. Üstelik bu sayede tercih edilen yaklaşımın zaman içerisinde de sabit kalması sağlanacaktır. Zira yüksek yargının zamansal olarak da birbirinden farklı yaklaşımlar benimsediği görülmektedir. Nitekim hata kavramının dar yorumlanması yönünde gelişen Danıştay içtihadı zamanla değişmiş, bilhassa

¹⁴⁰ Kemal Gözler, *Hukuka Giriş*, Ekin Basım Yayın Dağıtım, Bursa 2015, s. 265.

¹⁴¹ Erşah Toprak ve Ramazan Armağan, “Vergi Hukukunda Yorum Kurallarının ve Ekonomik Yaklaşım İlkesinin Kullanılması Üzerine Bir Değerlendirme”, *Ankara Hacı Bayram Veli Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi*, Cilt: 22, Sayı: 1, 2018, s. 155.

¹⁴² Yunus Emre Gül, “Avrupa İnsan Hakları Mahkemesi’nin Kararlarında Yararlandığı Klasik ve Özgün Yorum Yöntemleri”, *Sosyal Ekonomik Araştırmalar Dergisi*, Cilt: 18, Sayı: 36, 2018, s. 223.

¹⁴³ Selahattin Keyman, “Hukuki Pozitivizm”, *Ankara Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi*, Cilt: 35, Sayı: 1, 1978, s. 49.

¹⁴⁴ Balcı, *Vergi Hataları ile Düzeltme-Şikayet Konusunda Uygulamada Yaşanan Hukuki Sorunlar ve Çözüm Önerileri*, s. 143.

cretlerde engellilik indirimi, kıdem tazminatının vergilendirilmesi gibi sosyal içerikli hususlarda mükellef lehine geniş yorumlama yönünde evrilmitir¹⁴⁵. Bu durum bir bakıma yerinde olmuştur. Zira hataya ilişkin hükümlerin dar yorumlanması ve fakat haksız tahsil olunan vergilere dair mükelleflere bir başka çözüm yolu da sunulmamı olması, haksız tahsil olunan vergilerin hazineye aktarılmasına yol amaktadır¹⁴⁶. Misal, inceleme raporuna dayalı tarh olunan vergi ve cezayı itiraz etmeksizin ödeyen mükellefin raporda bulunan toplama hatasını sonradan fark etmesi halinde ya da amortisman ayırmayı atlayan mükellefin hatasını fark ettikten sonra bu giderin dikkate alınmasını talep etmesi halinde başvurabileceği hukuki bir çözüm yolu bulunmamaktadır¹⁴⁷. Ancak bu yaklaşım, açık ve mutlak vergi hatalarına zglenmi olan düzeltme-şikayet müessesesinin kapsamının gereğinden fazla genişletilmesi riskini de barındırmaktadır. Müessesenin kapsamının gereğinden fazla geniş tutulması, açık ve mutlak vergi hataları dışında kalan uyuşmazlıkların süresinden sonra yargı önüne götürülmesine imkan tanıyacaktır. Bu durum da 06.01.1982 tarih ve 2577 sayılı İdari Yargılama Usulü Kanunu (İYUK) m.7 hükmünün dzenleni amacına aykırı düşecek, nihayetinde hükümde öngörülen dava açma süreleri işlevsiz hale gelecektir.

Son tahlilde vergi hatalarından doğan uyuşmazlıklar ile hukuki ihtilaf içeren uyuşmazlıkların ayırımı noktasında belirleyici bir kriterin var olduğunu söylemek güçtür. Ancak uyuşmazlığın çözümlenmesi için maddi olayların irdelenmesi ve mevzuat hükümlerinin yorumlanması gerekiyor, dahası lafzi yorum metodunun ötesinde ayrıntılı bir hukuki değerlendirmeye ihtiyaç duyuluyor ise artık açık ve mutlak bir vergi hatasının varlığından bahsetmek mümkün görünmemektedir.

Konunun daha iyi anlaşılması adına eldeki tez çalışmasında, kavramlar arası sınırın belirginletirilmesinde kritik rol oynayan yargı kararlarının, “2.5. *Vergi Hatalarının Tasnifi*” st başlığı altında ilişkili oldukları vergi hataları ile birlikte tahlili tercih edilmiştir.

Diğer taraftan bu başlık altında yanıtını arayan bir soru daha bulunmaktadır: Sınırlarını çizmeye çalıştığımız vergi hatası kavramının kapsamında değerlendirilmesi mümkün olmayan her uyuşmazlığın hukuki ihtilaf içerdiği yönündeki çıkarım, yanılığlı mıdır?

¹⁴⁵ ncel, Kumrulu, aęan ve Göker, *Vergi Hukuku*, s. 204.

¹⁴⁶ A. Bumin Doğrusöz, “Vergi Hataları ve Düzeltme Hükümlerinin Eleştirisi”, *Yaklaşım Dergisi*, Sayı: 197, 2009.

¹⁴⁷ Doğrusöz, “Vergi Hataları ve Düzeltme Hükümlerinin Eleştirisi”.

VUK ek m.1 hükmünde: “*bu Kanunun 116, 117 ve 118 inci maddelerinde yazılı vergi hataları ile bunun dışında her türlü maddi hata*” ifadesi ile vergi hataları yanında “*her türlü maddi hata*” uzlaşma kapsamına alınmıştır.

Vergi hataları, yasada ayrıntılarıyla düzenlenmiş olmasına rağmen ilgili hükümlerde “*maddi hata*” ibaresi geçmemektedir ve bu sebeple maddi hata ile kastedilenin ne olduğu, hukuki uyumsuzlukların bu kapsamda değerlendirilip değerlendirilemeyeceği tartışma konusudur¹⁴⁸.

Arslaner’e göre vergi hataları dışında kalmakla birlikte hukuki nitelikte olmayan bu hataların maddi nitelikleri, verginin hesaplanması sırasında düşülen bir işlem hatası, yazımda hata yahut kullanılan yazılım ya da program hatası olarak gerçekleşmelerine bağlıdır¹⁴⁹.

Candan’a göre vergi miktarını mükellef aleyhine değiştiren bu hataların maddi nitelikleri, belge ve defterlerde ya da hesaplama sırasında gerçekleştirilen işlem, yazı ve hesaplarda bulunmalarından kaynaklanmakta¹⁵⁰ iken Yavaşlar’a göre her tür hata, belge, defter yahut yazı üzerinde hukuka aykırı bir rakama sebep olmakta ve dolayısıyla böyle bir tanımlama, ancak vergi hatasına işaret etmektedir¹⁵¹.

Konuyla alakalı Danıştay 4. Dairesi, 24.02.1994 tarih ve 1992/1353 Esas ve 1994/1081 Karar¹⁵² sayılı kararında, haksızlığı açık olan verginin her zaman VUK m.117-118 hükümlerinde yer alan hesap ve vergilendirme hataları kapsamında olmayabileceği ancak bu durumun haksız verginin iade edilmeyeceği anlamına da gelmeyeceği ifade edilmiştir.

İzah olunanlar ışığında, hukuki ihtilaf niteliği taşımamakla birlikte vergi hatası kapsamına da girmeyen maddi hataların kabulü, vergi hatası kapsamına girmeyen her hatanın hukuki ihtilaf niteliği taşıdığı yönündeki çıkarımı yanlışlıktır. Bununla birlikte maddi hata kavramının doktrinde üzerinde uzlaşmış bir tanımı bulunmadığı gibi kapsamı da tartışmalıdır. Bu durum da vergi hataları ile hukuki ihtilaf içeren uyumsuzluklar sınırını iyiden iyiye belirsizleştirmekte, dahası bu sınırdan yeni bir

¹⁴⁸ Funda Başaran Yavaşlar, “Türk Vergi Hukuku’nda Uzlaşma”, *Marmara Üniversitesi İ.İ.B.F. Dergisi*, Cilt: 25, Sayı: 2, 2008, s. 324.

¹⁴⁹ Hakan Arslaner, “Vergi Uyumsuzluklarının İdari Aşamada Çözümünde Uzlaşma Müessesesi ve Etkinliği Sorunu”, *Uluslararası İktisadi ve İdari İncelemeler Dergisi*, Sayı: 17, 2016, ss. 287-288.

¹⁵⁰ Turgut Candan, *Vergilendirme Yöntemleri ve Uzlaşma*, Maliye ve Hukuk Yayınları, Ankara 2006, ss. 292-293. akt. Yavaşlar, “Türk Vergi Hukuku’nda Uzlaşma”, s. 324.

¹⁵¹ Yavaşlar, “Türk Vergi Hukuku’nda Uzlaşma”, s. 324.

¹⁵² Danıştay 4. Dairesi, E: 1992/1353, K: 1994/1081, T: 24.02.1994, https://legalbank.net/belge/d-4-d-e-1992-1353-k-1994-1081-t-24-02-1994-danistay-4-daire-karari/516507/1994_1081 (Erişim: 07.09.2023).

muğlak alan yaratmaktadır.

2.9. Vergi Hatalarının Tasnifi

VUK m.116'da üst kavram olarak kullanılan vergi hatalarının m.117 ve m.118 hükümleri birlikte değerlendirildiğinde yasa koyucu tarafından ortaya çıkış sebepleri itibarıyla¹⁵³ hesap hataları ve vergilendirme hataları olmak üzere ikili bir tasnife tabi tutulduğu görülmektedir. Hatanın, vergi hatası olarak nitelendirilebilmesi için zikredilenler arasında yoruma ihtiyaç duyulmaksızın açık bir biçimde yer alması gerekmektedir¹⁵⁴. Zira vergi hataları, mezkur hükümlerde tahdidi olarak sıralanmış¹⁵⁵ olup kıyas yasağının zorunlu sonucu olarak hükmün genişletilmesine de imkan bulunmamaktadır¹⁵⁶. Dolayısıyla hükümde sayılanlar haricinde eksik veya fazla vergi istenmesi yahut ödenmesi hallerinin vergi hatası olarak nitelendirilmesi olanaklı değildir¹⁵⁷.

2.9.1. Hesap Hataları

Teorik nitelikleri bakımından idari işlemin konu unsurundaki sakatlığa ilişkin olan hesap hataları¹⁵⁸, vergi miktarına etki eden maddi hatalardan yahut aritmetiksel yanlışlıklardan doğmaktadır¹⁵⁹. VUK m.117 hükmü uyarınca hesap hataları, matrah hataları, vergi miktarında hatalar ve verginin mükerrer olması hallerinden ibarettir.

2.9.1.1. Matrah Hataları

Matrah, verginin üzerinden hesaplandığı değer yahut miktar olup¹⁶⁰ parasal tutar suretiyle belirtildiğinde değer esaslı ad valorem, fiziki ölçüler suretiyle belirtildiğinde ise miktar esaslı spesifik matrah adını alır¹⁶¹. Matrahın belirlenmesinde gelirin safi tutarının esas alındığı gelir vergisi, ad valorem vergiye örnek teşkil etmekte iken¹⁶² aracın yaş, silindir hacmi ve ağırlık gibi niteliklerini esas alan motorlu taşıtlar vergisi,

¹⁵³ Armağan, “Yönetmelik Yargıda Vergi Davalarının Hukuki Niteliği: Tam Yargı-İptal Davası Tartışmaları”, s. 132.

¹⁵⁴ Mine Biniş, “Vergi Hatalarının Mükellef ve İdare Açısından Sonuçları ve Bu Sonuçları Saptamaya Yönelik Yapılan Bir Araştırma”, *Süleyman Demirel Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi Dergisi*, Cilt: 17, Sayı: 2, 2012, s. 488.

¹⁵⁵ Arslaner, “Vergi Uyuşmazlıklarının İdari Aşamada Çözümünde Uzlaşma Müessesesi ve Etkinliği Sorunu”, s. 279.

¹⁵⁶ Mutlu Yoruldu, “Vergi Uyuşmazlıklarının Çözümünde Vergi Mahkemelerinin Rolünün Değerlendirilmesi”, *Pearson Journal Of Social Sciences&Humanities*, Cilt: 5, Sayı: 5, 2020, s. 9.

¹⁵⁷ Şenyüz, Yüce ve Gerçek, *Vergi Hukuku (Genel Hükümler)*, s. 307.

¹⁵⁸ Öncel, Kumrulu, Çağan ve Göker, *Vergi Hukuku*, s. 201.

¹⁵⁹ Şenyüz, Yüce ve Gerçek, *Vergi Hukuku (Genel Hükümler)*, s. 307.

¹⁶⁰ Kalenderoğlu, *Vergi Hukuku Türk Vergi Sistemi*, s. 42.

¹⁶¹ Şenyüz, Yüce ve Gerçek, *Vergi Hukuku (Genel Hükümler)*, ss. 202-203.

¹⁶² Adnan Güzel, “A Harfi ile Başlayan Finansal Kavramlar”, *Finansın Temel Kavramları*, ed. Aysel Gündoğdu, Gazi Kitabevi, Ankara 2018, s. 13.

spesifik vergiye örnektir¹⁶³. Bununla birlikte araçların ekonomik değerlerinin öngörülen sınırları aşması halinde daha yüksek oranda vergilendirmenin gerçekleşmesi, spesifik motorlu taşıtlar vergisini aynı zamanda ad valorem kılmaktadır¹⁶⁴. Zira 28.11.2017 tarih ve 7061 sayılı Yasa ile Motorlu Taşıtlar Vergisi Kanunu'na “taşıt değeri” eklenmiştir. 01.01.2018 tarihi itibarıyla kayıt ve tescil olunacak otomobil, kaptıkaçtı, arazi taşıtları ve benzerlerinin vergi miktarının belirlenmesinde silindir hacmi ile yaş ölçütleri yanında taşıt değeri de dikkate alınmaktadır¹⁶⁵.

Matrah, beyan usulü, idarece takdir usulü, karine usulü ve götürü usul gibi muhtelif usullerle tespit edilmektedir¹⁶⁶. Vergi sistemimizde benimsenen esas usul beyan usulü olup bu usulde matrah, mükellef yahut vergi sorumlusu tarafından yasaya uygun surette saptanarak yazılı bir biçimde vergi dairesine bildirilmektedir¹⁶⁷. Güven esasına dayanan bu usulde vergi dairesi, vergi incelemeleri yoluyla verilen beyanın doğruluğunu denetlemektedir¹⁶⁸.

En doğru matrahın mükellefçe bilindiği ve mükellefin kendi beyanı ile çelişmeyeceği yönündeki kabul dolayısıyla mükelleflerin kendi beyanları üzerine tarh olunan vergilere karşı dava açmaları kural olarak mümkün değildir¹⁶⁹. Ve fakat beyannamenin ihtirazi kayıtlı verilmiş olması halinde yahut bir vergi hatasının varlığı karşısında yargı yolu açıktır¹⁷⁰. Bu haller saklı kalmak üzere beyana dayalı tarhiyatta tahakkuk fişinin düzenlenmesi ile birlikte vergi tahakkuk etmekte ve eş zamanlı olarak kesinleşme gerçekleşmektedir¹⁷¹.

İhtirazi kayıt, mükellef tarafından süresinde verilen beyannameye yargı yoluna başvuru hakkını yitirmemek amacıyla konulan bir şerh niteliğindedir¹⁷². Dava açma hakkı saklı tutulduğundan ihtirazi kayıtlı verilen beyannameler üzerinden tarh olunan

¹⁶³ İbrahim Halil Sugözü, Hüseyin Yıldırım ve Halil İbrahim Aydın, “Vergi Adaleti Açısından Motorlu Taşıtlar Vergisinin Analizi”, *Selçuk Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Dergisi*, Sayı: 32, 2014, s. 118.

¹⁶⁴ Hülya Kabakçı Karadeniz, “Otomobiller Üzerinden Alınan Motorlu Taşıtlar Vergisinin Vergi Adaleti Açısından İncelenmesi”, *International Journal of Public Finance*, Cilt: 3, Sayı: 2, 2018, s. 197.

¹⁶⁵ Murat Batı ve Binhan Elif Yılmaz, *Türk Vergi Sistemi*, Seçkin Yayıncılık, Ankara 2024, s. 265.

¹⁶⁶ Kalenderoğlu, *Vergi Hukuku Türk Vergi Sistemi*, s. 42.

¹⁶⁷ Kırbaş, *Vergi Hukuku*, s. 98.

¹⁶⁸ Alper Aydın, *Vergi Hukuku*, Adalet Yayınevi, Ankara 2021, s. 75.

¹⁶⁹ Şenyüz, Yüce ve Gerçek, *Vergi Hukuku (Genel Hükümler)*, s. 203.

¹⁷⁰ Alptekin, *Vergi Hukuku*, s. 32.

¹⁷¹ Aydın, *Vergi Hukuku*, s. 90.

¹⁷² Mehmet Gökçen, “Mükellef Kendi Verdiği Beyannameye Dava Açabilir Mi?”, *Yaklaşım Dergisi*, Sayı: 297, 2017.

vergilerle karşı 30 günlük yasal süre içerisinde dava açılması mümkündür¹⁷³.

Beyan üzerine tarh olunan vergilerle karşı yargı yolunun açık tutulduğu diğer bir hal, beyanname üzerinde hata bulunmasıdır. Bu noktada mükellefin henüz beyanname verme süresi içerisinde iken ilk beyannamele vergi hatası bulunduğunu bildirmek suretiyle düzeltme beyannameyi verme imkanı da bulunmaktadır¹⁷⁴.

Matrah hataları, VUK m.117 hükmü birinci bentte: “*Vergilendirme ile ilgili beyanname, tahakkuk fişi, ihbarname, tekalif cetveli ve kararlarda matraha ait rakamların veya indirimlerin eksik veya fazla gösterilmiş veya hesaplanmış olması*” ifadesiyle tanımlanmıştır. Madde metninde yer alan “kararlar” ifadesinden anlaşılması gereken takdir komisyonu kararlarıdır¹⁷⁵.

Hemen belirtmek gerekir ki 1446 sayılı Kanun m.3 hükmü ile VUK’un tahrir usulüne ilişkin hükümleri (01.03.1972 itibarıyla) ilga edildiğinden vergi sistemimizde halihazırda tekalif cetveli ile vergilendirme mevzu bahis değildir¹⁷⁶. Nitekim verginin mükellef yahut sorumluya tebliği, olağan hallerde beyan edilen matrahı dayanak alan tahakkuk fişi ile gerçekleşmekte iken ikmalen, re’sen yahut idarece tarhiyatlarda takdir komisyonu kararları, yoklama fiş ya da tutanaklarını dayanak alan ihbarname ile gerçekleşmektedir¹⁷⁷.

Özyer’e göre matrahın hükümde zikredilen belgeler haricinde verginin eksik yahut fazla alınmasına yol açacak biçimde hatalı yazılması da matrah hatası kapsamında değerlendirilecektir¹⁷⁸. Bu bakımdan matrah hatası, hükümde zikredilen belgelerle sınırlı değildir.

Nitekim Tarhiyat Öncesi Uzlaşma Yönetmeliği m.19 hükmü uyarınca uzlaşmanın vaki olduğuna dair düzenlenen tutanak, tahakkuk fişi yerine geçecektir. Bu sebeple Özyer’e göre mezkur tutanakta gerçekleşen hatalar da matrah hatası kapsamında değerlendirilecektir¹⁷⁹.

Diğer taraftan Kanun gerekçesinde “*mükelleflerin defter kayıtlarında yaptıkları*

¹⁷³ Aydın, *Vergi Hukuku*, s. 76.

¹⁷⁴ Balcı, *Vergi Hataları ile Düzeltme-Şikayet Konusunda Uygulamada Yaşanan Hukuki Sorunlar ve Çözüm Önerileri*, s. 81.

¹⁷⁵ Çiğil, “Düzeltme ve Şikayet Hükümlerinin Kapsamı, Haciz ve Ödeme Emri İşlemlerinin Bu Hükümlerdeki Yeri”, s. 37.

¹⁷⁶ Kırbaş, *Vergi Hukuku*, s. 191.

¹⁷⁷ Derya Çalış, “Yargı Kararlarına Konu Yapılmış Hukuki Uyuşmazlıkların ve Ödeme Emri Aşamasındaki Uyuşmazlıkların Düzeltme Kapsamında Değerlendirilmesi”, *E-Yaklaşım Dergisi*, Sayı: 277, 2016.

¹⁷⁸ Mehmet Ali Özyer, *Açıklama ve Örneklerle Vergi Usul Kanunu Uygulaması*, Maliye Hesap Uzmanları Derneği İpekyolu Matbaacılık, İstanbul 2014, s. 251.

¹⁷⁹ Özyer, *Açıklama ve Örneklerle Vergi Usul Kanunu Uygulaması*, s. 251.

yanlışlıklar dolayısıyla fazla beyanda bulunmaları halinde bu maddeye göre düzeltilebilecek matrah hataları meyanına alınması uygun görülmüş” ifadesi ile mükellefin defter kayıtlarında gerçekleşen hataların da matrah hatası olarak değerlendirilebileceği görüşü benimsenmiştir.

Bununla birlikte Tosuner ve Arıkan’a göre düzeltmeye konu matrah hataları, tahakkuk fişi, ihbarname, inceleme raporu ve kararların olduğu belgelerde bulunan hataları kapsamakta iken mezkur belgelerin dayanak aldığı defter ve belgelerdeki hataları kapsamamaktadır¹⁸⁰. O halde vergi inceleme raporları, ekleri tutanak ve sair belgeler ile asıl metin kısmı bir bütün olduğundan metin kısmı yahut ek belgelerdeki hataların düzeltilmesi olanaklı iken rapor ve eklerine dayanak olan belgelerdeki hataların bu kapsamda değerlendirilmesi olanaklı değildir¹⁸¹.

Bu itibarla defter ve belgelerinde maddi hata bulunan mükelleflerin inceleme talep etmesi, vergi idaresinin de bu talebi inceleme ihbarı olarak kabul ederek gereken incelemeyi gerçekleştirmesi gerekmektedir¹⁸². Nitekim VUK m.134 hükmü uyarınca vergi incelemesinin amacı, ödenecek olan verginin doğruluğunun araştırılması, tespit edilmesi ve sağlanmasıdır. Gerçekten de mükellefin defter kayıtlarında aleyhe hata bulunduğunu ileri sürmesi halinde vergi idaresince incelemeye sevk yoluna gidilmektedir ancak bu uygulama mutlak değildir¹⁸³.

Bu hususta 418 Sıra No’lu VUK Genel Tebliği’nde¹⁸⁴ geçen “*mükellef daha evvel vermiş olduğu gayrimenkul sermaye iradına ilişkin gelir vergisi beyannamesinde beyan ettiği vergiyi ödemiş ve bilahare vergi hatası sebebiyle fazla vergi beyan ettiği gerekçesiyle düzeltme beyannamesi verip durumu açıklayan yazılı izahata, ilgili vergi dairesine vereceği dilekçede yer vererek ödediği verginin iadesini (mahsuben veya nakden) talep etmişse, düzeltme talebinin kabul edilmesi halinde, mükellefe iade edilecek vergi için vergi dairesine müracaat tarihinden düzeltme fişinin mükellefe tebliğ edildiği tarihe kadar faiz hesaplanacaktır. Diğer taraftan, fazla veya yersiz tahsil edilen vergilerin iade edilebilmesi için varsa gerekli bilgi ve belgelerin tamamlanmasının ve vergi dairesine verilecek dilekçeye ilave edilmesinin icap ettiği tabiidir.*” ifadesi dikkat çekicidir.

¹⁸⁰ Batı, *Vergi Hukuku (Genel Hükümler)*, s. 483.

¹⁸¹ Yılmaz Özbacı, *Vergi Usul Kanunu Yorum ve Açıklamaları*, Güncelleyen: Cenk Murat Arslan, HUZ Akademi Yayıncılık, İstanbul 2023, s. 384.

¹⁸² Özbacı, *Vergi Usul Kanunu Yorum ve Açıklamaları*, s. 383.

¹⁸³ Özyer, *Açıklama ve Örneklerle Vergi Usul Kanunu Uygulaması*, s. 253.

¹⁸⁴ 418 sıra No’lu Vergi Usul Kanunu Genel Tebliği, <https://www.resmigazete.gov.tr/eskiler/2012/09/20120908-28.htm> (Erişim: 23.11.2023).

Diğer taraftan zorunlu kılınmamış hususlarda mükellefin tercihini kendi aleyhine kullanması nedeniyle fazladan ödemiş olduğu verginin düzeltilmesi, vergi incelemesi yoluyla dahi mümkün değildir¹⁸⁵.

Fazla ödenen verginin vergi incelemesi yoluyla iadesinde özellik arz eden bir husus da re'sen takdir nedeninin bulunması halidir. VUK m.76 uyarınca takdir olunan matrah, daha evvel beyan edilen matrahtan daha düşük olamayacağından defterlerinde hata bulunduğunu iddia eden mükellefin kayıt ve hesaplarında re'sen takdir nedeninin bulunmaması gerekmektedir¹⁸⁶.

Takdir komisyonu kararlarında esas alınan bilgilerin hatalı olması halinde, bilgilerin vergi idaresi tarafından maddi hata sonucu yanlış verildiği ve takdir komisyonunun bilhassa takdir nedenlerinin var olup olmadığı hususunda inceleme yetkisinin bulunmadığı gözetilerek düzeltme gerçekleştirilmektedir¹⁸⁷.

Esas önemli olan ise hatanın hangi belgede gerçekleştiğinden ziyade asli vergilendirme işlemi ve dahi vergi miktarı üzerinde etkili olup olmadığıdır¹⁸⁸.

Yıllık gelir vergisi beyannamesinde gelir unsurlarının yanlış toplanması sebebiyle matrahın düşük yahut yüksek gösterilmiş olması¹⁸⁹, şahıs ve bireysel emeklilik sigorta primlerinin düşülmemiş olması¹⁹⁰, konut kira gelirinden istisna düşülmemiş olması¹⁹¹, gayrimenkul sermaye iradı bakımından mükellef olan bir gerçek kişinin 5.000,00 TL olan vergi matrahını sehven 50.000,00 TL olarak beyan etmesi halleri matrah hatası niteliğindedir¹⁹².

Konuyla alakalı Danıştay 4. Dairesi, 02.11.2022 tarih ve 2018/2250 Esas ve 2022/6102 Karar¹⁹³ sayılı kararına konu olayda, davacının 2011, 2013, 2014 ve 2015 yıllarında yüklenici ya da alt taşeron sıfatıyla taraf olduğu sözleşmeler nedeniyle yıllara sari işleri için %3 stopaj ile tanzim ettiği faturalarındaki kesinti toplamının mahsuben iade talebi dışında kalan kısmının nakden iadesi yönündeki istemi, düzeltme-şikayet ve nihayetinde yargı yoluyla ileri sürülmüştür. Yerel mahkemece

¹⁸⁵ Özbalcı, *Vergi Usul Kanunu Yorum ve Açıklamaları*, s. 384.

¹⁸⁶ Özyer, *Açıklama ve Örneklerle Vergi Usul Kanunu Uygulaması*, s. 253.

¹⁸⁷ Özbalcı, *Vergi Usul Kanunu Yorum ve Açıklamaları*, s. 385.

¹⁸⁸ Didem Hande Kılıç, *Türk Vergi Hukukunda Hata Kavramı ve Düzeltme Yolu*, Yetkin Yayınları, Ankara 2023, s. 82.

¹⁸⁹ Öner, *Vergi Hukuku ve Türk Vergi Sistemi*, s. 208.

¹⁹⁰ Öztürk, "Vergi Usul Kanunu Kapsamındaki Vergi Hatalarında İdari Düzeltme Yolları", s. 60.

¹⁹¹ Batı, *Vergi Hukuku (Genel Hükümler)*, s. 483.

¹⁹² Hamza Koçakoğlu, *Uygulamalı Vergi Hukuku*, Gazi Kitabevi, Ankara 2016, s. 30.

¹⁹³ Danıştay 4. Dairesi, E: 2018/2250, K: 2022/6102, T: 02.11.2022,

<https://www.lexpera.com.tr/ictihat/danistay/4-d-e-2018-2250-k-2022-6102-t-2-11-2022>

(Erişim: 13.08.2023).

uyuşmazlığın çözümünün, kesinti suretiyle ödenen vergilerden iade mahsup alacağının bulunup bulunmadığının, mahsup iade tutarının ne kadar olduğunun ve gerçekleştirilen mahsup işlemlerinin neler olduğunun belirlenmesine bağlı olduğuna dikkat çekilmiş ve bu belirlemenin ancak 252 Seri No'lu Gelir Vergisi Genel Tebliği'nin yorumlanması ile gerçekleştirilebileceği belirtilerek düzeltme-şikayet kapsamında açık bir vergi hatası bulunmadığı kanaatine varılmış, ret kararı verilmiştir. Kararı temyizen inceleyen Yüksek Mahkeme tarafından, kaynağında kesilen vergilerin kurumlar vergisinden mahsup edileceğine değinildikten sonra uyuşmazlık konusu olayda davacının açık yasa hükmüne binaen kesinti yaptığı ancak beyannamesinde göstermediği belirtilmiş, nihayetinde açık hata niteliği ile uyuşmazlığın düzeltme-şikayet kapsamında değerlendirilmesi gerektiğinden bahisle bozma kararı verilmiştir.

Danıştay Vergi Dava Daireleri Kurulu (VDDK), 08.11.2017 tarih ve 2017/516 Esas ve 2017/532 Karar¹⁹⁴ sayılı kararına konu olayda, davacı iş ortaklığının Devlet Hava Meydanları İşletmesi Genel Müdürlüğünce gerçekleştirilen hak ediş ödemeleri üzerinden stopaj ve bunun üzerinden de fon payı kesintisi yapılmış ancak işin bitimi addolunan 2003 vergilendirme döneminde zarar beyanı sebebiyle kurumlar vergisi çıkmamış ve mahsup edilemeyen kesintilerin iadesi talebinin reddi üzerine dava açılmış, açılan dava kabul edilmiş fakat lehe karardan hareketle ileri sürülen fon payının iadesi istemi reddedilmiştir. Bunun üzerine açılan davada yerel mahkemece, fon payının dayanağının kesinti suretiyle ödenen gelir vergileri olduğu belirtilmiş, mezkur mahkeme kararına dikkat çekilerek fon payının dayanağı kalmadığından bahisle matrahta hata gerçekleştiği kanaatine varılmıştır. Her ne kadar karar, uyuşmazlığın hukuki ihtilaf niteliği taşıdığından bahisle bozulmuşsa da yerel mahkeme, direnmiştir. Nihayetinde direnme kararı, Vergi Dava Daireleri Kurulu tarafından onanmıştır.

Danıştay 9. Dairesi, 09.03.2022 tarih ve 2019/4659 Esas ve 2022/764 Karar¹⁹⁵ sayılı kararına konu olayda, meydana gelen sel nedeniyle iş yerindeki defterleri zayı olan davacı adına, idareye ispata yarar bir tutanak ya da mahkeme kararı ibraz edilmediğinden ötürü mücbir sebebin bulunmadığı kabulüyle ilgili dönem

¹⁹⁴ Danıştay Vergi Dava Daireleri Kurulu, E: 2017/516, K: 2017/532, T: 08.11.2017, <https://www.lexpera.com.tr/ictihat/danistay/vddk-e-2017-516-k-2017-532-t-8-11-2017> (Erişim: 13.08.2023).

¹⁹⁵ Danıştay 9. Dairesi, E: 2019/4659, K: 2022/764, T: 09.03.2022, <https://www.lexpera.com.tr/ictihat/danistay/9-d-e-2019-4659-k-2022-764-t-9-3-2022> (Erişim: 14.08.2023).

indirimlerinin reddi ve beyanlarının düzenlenmesi neticesinde ödenecek vergi çıkan dönemler için üç kat vergi ziyaı cezalı KDV tarhiyatı gerçekleştirilmiştir. Düzeltme-şikayet ve nihayetinde yargı yoluna başvurulmuş, yerel mahkemece davacının defterlerinin zayi olduğunun tespitine ilişkin mahkeme kararı bulunduğu dikkat çekilmiş ve mücbir sebebin kabulüyle re'sen tarh nedeni bulunmadığından ötürü tarhiyatta açık bir vergi hatası olduğu sonucuna varılmıştır. İstinaf merciince yerel mahkeme kararı neticeten hukuka uygun bulunmuştur. Ancak Yüksek Mahkemece vergi hatalarının yorum tekniklerine başvurulmaksızın ilk bakışta anlaşılabilecek açık ve mutlak vergilendirme yanlışlıkları olduğu vurgulanmış ve uyuşmazlığın çözümünün maddi olaylar ile VUK ve KDVK ilgili hükümlerinin yorumlanmasına bağlı bulunduğu belirtilmiştir. Nihayetinde uyuşmazlığın süresinde açılacak idari davada çözümlenmesi gerektiğinden bahisle bozma kararı verilmiştir.

Benzer biçimde kurumlar vergisinde örtülü sermaye ile örtülü kazanç iddiaları, takdir komisyonları tarafından gerçekleştirilen değerlemeler, belirli harcamaların doğrudan gider mi yazılacağı yoksa amortismanına mı tabi tutulacağı gibi hususlar da hukuki uyuşmazlık niteliği taşıdığından matrah hatası olarak değerlendirilemeyecektir¹⁹⁶. Yine, VUK m.267 hükmü uyarınca emsal bedelin matrah olacağı hallerde mükelleflerin tespit sırasında düştükleri hatalar da vergi hatası kapsamında değerlendirilemeyecek, ancak vergi incelemesi yoluyla düzeltilebilecektir¹⁹⁷.

2.9.1.2. Vergi Miktarında Hatalar

Vergiye doğuran olayın gerçekleşmesiyle başlayan vergilendirme sürecinin bir sonraki safhasında tarh işlemi ile yasada belirlenen oran ya da tarife, matraha uygulanmakta ve böylelikle verginin miktarı belirlenmektedir.

Vergi miktarında hatalar, VUK m.117 hükmü ikinci bentte: “*Vergi nispet ve tarifelerinin yanlış uygulanması, mahsupların yapılmamış veya yanlış yapılmış olması, birinci bentte yazılı vesikalarda verginin eksik veya fazla hesaplanmış veya gösterilmiş olması*” biçiminde tanımlanmıştır. Birinci bentte yazılı vesikalar, beyanname, tahakkuk fişi, ihbarname ve kararlardır.

Şu halde sakatlığın vergi miktarında hata olarak değerlendirilebilmesi için ilgili tüm işlemler doğru tesis edilmiş olmasına rağmen belgelerinde hesaplanan yahut

¹⁹⁶ Öncel, Kumrulu, Çağan ve Göker, *Vergi Hukuku*, s. 201.

¹⁹⁷ Özbacı, *Vergi Usul Kanunu Yorum ve Açıklamaları*, s. 390.

tahakkuk eden verginin fazla veya eksik olması gerekmektedir¹⁹⁸.

Tarh olunan vergi miktarının doğruluğu, matrah ile yakından ilişkili olup matrahın tam ve doğru saptanmaması vergi miktarını hatalı kılmaktadır¹⁹⁹. Bununla birlikte matrah doğru olsa dahi farklı bir yıla ait tarifenin uygulanması yahut doğru yılın tarifesinin yanlış uygulanması, mahsupların hiç yapılmamış olması ya da aritmetiksel yanlışlıklara düşülmesi vergi miktarının fazla yahut eksik hesaplanmasına neden olmaktadır²⁰⁰.

Bu bağlamda konut olarak kullanılan gayrimenkule, iş yeri için geçerli emlak vergisi oranının uygulanması neticesinde mükellef adına fazla vergi tahakkuku vergi miktarında hata niteliğindedir²⁰¹. Benzer biçimde gelir vergisi tarifesinin ilk dilimi için yüzde on beş yerine yüzde yirmi beş oranın esas alınması²⁰², ücretlerde engelli indiriminin uygulanmamış olması²⁰³, motorlu taşıtlar vergisine ilişkin tarifenin taşıtın yaş, ağırlık ve motor gücüne göre uygulanmaması da vergi miktarında hata niteliği taşımaktadır²⁰⁴. Yine, damga vergisi yönünden maktu vergiye tabi bir kağıda nispi usulde fazladan pul yapıştırılması vergi nispetinin yanlış uygulandığı anlamına gelmekte ve düzeltilmesi gerekmektedir²⁰⁵.

Bu noktada 01.01.2008-01.01.2022 tarihleri arasında uygulama alanı bulan asgari geçim indirimi müessesesine değinmek yerinde olacaktır. Asgari geçim indirimi, mülga Gelir Vergisi Kanunu m.32 hükmünde: “*ücretin elde edildiği takvim yılı başında geçerli olan ve sanayi kesiminde çalışan 16 yaşından büyük işçiler için uygulanan asgarî ücretin yıllık brüt tutarının; mükellefin kendisi için % 50’si, çalışmayan ve herhangi bir geliri olmayan eşi için % 10’u, çocukların her biri için ayrı ayrı olmak üzere; ilk iki çocuk için % 7,5 diğer çocuklar için % 5’i*” olarak tanımlanmıştır. Bu fıkra ışığında belirlenecek olan tutarın gelir vergisi tarifesinde birinci gelir dilimi için öngörülen oranla çarpılması sonucu elde edilecek miktarın, hesaplanan vergiden mahsup edileceği öngörülmüştür.

Ancak müessese yürürlükte kaldığı sürece hükümde geçen “*asgari ücretin yıllık*

¹⁹⁸ Batı, *Vergi Hukuku (Genel Hükümler)*, s. 484.

¹⁹⁹ Mutlu Yoruldu, “Vergi Hataları ve Düzeltme Yolları: Hüküm ve Sonuçları Açısından Bir Değerlendirilmesi”, *Diyalektolog Ulusal Sosyal Bilimler Dergisi*, Sayı: 24, 2020, s. 252.

²⁰⁰ Şenyüz, Yüce ve Gerçek, *Vergi Hukuku (Genel Hükümler)*, s. 308.

²⁰¹ Mustafa Ali Sarılı, “Türk Vergi Hukukunda Vergi Hatalarının Düzeltme Yoluyla Çözümlemesi-I”, *Yaklaşım Dergisi*, Sayı: 225, 2011.

²⁰² Kırbaş, *Vergi Hukuku*, s. 192.

²⁰³ Batı, *Vergi Hukuku (Genel Hükümler)*, s. 484.

²⁰⁴ Öncel, Kumrulu, Çağan ve Göker, *Vergi Hukuku*, s. 201.

²⁰⁵ Özbalcı, *Vergi Usul Kanunu Yorum ve Açıklamaları*, s. 391.

brüt tutarı” ifadesinden 365 gün boyunca alınan brüt asgari ücret tutarı anlaşılması gerekirken 360 günlük tutar esas alınmak suretiyle SGK matrahı üzerinden hesaplama yapılmış olması, 1 yılda 5 günlük asgari ücrete tekabül eden tutar üzerinden fazla vergi ödenmesine ve dolayısıyla vergi miktarında hataya sebebiyet vermiştir²⁰⁶.

7349 sayılı Yasa kapsamında asgari ücretin gelir vergisi dışında bırakılması ile birlikte asgari geçim indirimini uygulamasına da son verilmiştir²⁰⁷. Ancak benzer durum, 193 sayılı GVK m.23/18: “*Hizmet erbabının, ödemenin yapıldığı ayda geçerli olan asgari ücretin aylık brüt tutarından işçi sosyal güvenlik kurumu primi ve işsizlik sigorta primi düşüldükten sonra kalan tutarına isabet eden ücretleri*” ifadesi ile hükme bağlanan asgari ücrete kadar olan ücret gelirlerinin gelir vergisinden istisna tutulması yönündeki uygulama için de geçerlidir.

Zira Asgari Ücret Yönetmeliği m.6 uyarınca ücretin, bir günlük olarak belirlenmesi esastır. Buna karşın hükümde geçen “*asgari ücretin aylık brüt tutarı*” ifadesinin SGK matrahı olarak anlaşılması, 1 yıl için 360 günlük tutarın esas alınması suretiyle 5 günlük tutar yönünden istisnanın eksik uygulanmasına neden olmaktadır²⁰⁸. Bu durumda da yine vergi miktarında hata gündeme gelmektedir.

Vergi miktarında hataya ilişkin verilen İstanbul Bölge İdare Mahkemesi 2. Vergi Dava Dairesi, 18.07.2017 tarih ve 2017/13 Esas ve 2017/2909 Karar²⁰⁹ sayılı kararına konu olayda, idarece 2014 yılında davacının gelir stopaj vergisi alacağından, 1996 yılına ilişkin gelir vergisi beyannamesi ile tahakkuk ettirilen vergi borcundan aynı yıla ilişkin tahakkuk eden ve fakat ödenmeyen gelir geçici vergilerinin haksız mahsup edildiği gerekçe gösterilerek mahsuben tahsilat gerçekleştirilmiştir. Düzeltme-şikayet ve yargı yoluna başvurulmuş, nihayetinde açılan dava yerel mahkemece kabul edilmiştir. Davalı idarenin itirazı üzerine yapılan incelemede, bahse konu gelir vergisinin tahsilatı için uzun süre işlem yapılmadığı, yalnız aralıklı olarak cüzi miktarlarda sembolik ödemeler yapıldığı, bu ödemelerin davacı tarafından rızaen yapıldığının kabul edilemeyeceği, tahsil zamanaşımının idarece kesildiği ve yıllar

²⁰⁶ Murat Batı ve Engin Uzuner, “Asgari Ücretin Günlük Yerine Aylık Hesaplanmasının İş, Sosyal Güvenlik ve Vergi Mevzuatları Açısından Karşılaştırmalı Olarak İncelenmesi”, *İzmir Bakırçay Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi*, Cilt: 3, Sayı: 5, 2022, ss. 24-26.

²⁰⁷ Baki Yegen, “Asgari Geçim İndirimi Uygulamasından Vazgeçilmesinin Vergi Teorisi Bakımından Değerlendirilmesi”, *Sakarya Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi*, Cilt: 10, Sayı: 1, 2022, ss. 182-183.

²⁰⁸ Batı ve Uzuner, “Asgari Ücretin Günlük Yerine Aylık Hesaplanmasının İş, Sosyal Güvenlik ve Vergi Mevzuatları Açısından Karşılaştırmalı Olarak İncelenmesi”, ss. 27-28.

²⁰⁹ İstanbul Bölge İdare Mahkemesi 2. Vergi Dava Dairesi, E: 2017/13, K: 2017/2909, T: 18.07.2017, <https://www.lexpera.com.tr/ictihat/bolge-idare-mahkemesi/istanbul-bim2-vdd-e-2017-13-k-2017-2909-t-18-7-2017> (Erişim: 15.08.2023).

sonra davacının stopaj iade alacağından mahsubun vergi miktarında hata niteliği taşıdığı kanaatine varılmıştır. Ayrıca, tarh zamanaşımı süresi geçtikten sonra ortaya çıkan vergi hatalarının düzeltilemeyeceğine dikkat çekilmiş ve idarenin haksız yere eksik alındığını ileri sürdüğü vergi alacağını düzeltme zamanaşımı dolduktan sonra mahsuben tahsil ettiği saptanmıştır. Nihayetinde bozma nedeni bulunmadığından itirazın reddine karar verilmiştir.

Ancak kimi zaman uyuşmazlığın çözümü, daha detaylı bir hukuki yorum gerektirmektedir ki bu durumda vergi hatasından bahsedilemeyecektir. Örneğin damga vergisi ve harçlarda bir hususun maktu vergi ve harca mı yoksa nispi vergi ve harca mı tabi tutulacağı açık değilse bu durum hukuki uyuşmazlık kapsamında değerlendirilecek ve vergi miktarında hata olarak kabul edilmeyecektir²¹⁰.

Diğer taraftan Danıştay 4. Dairesi, 31.12.2007 tarih ve 2007/3511 Esas ve 2007/4748 Karar sayılı kararında, mükerrer zarar mahsubunun bulunup bulunmadığı hususunun belge üzerinde gerçekleştirilecek inceleme ile tespit edilmesi gerektiğine işaret edilerek bozmaya hükmedilmiş, bilirkişi incelemesinin uyuşmazlığın vergi hatası kapsamında değerlendirilmesine engel teşkil etmeyeceği görüşü benimsenmiştir²¹¹. Vergi mahkemelerinin bilirkişiye başvurması ancak özel, teknik ya da uzmanlık gerektiren hususlarda mümkün olup aksi tutum, usul ekonomisine aykırılığın ötesinde yargılama yetkisinin devri²¹² gibi kabul edilemez sonuçların doğmasına neden olacaktır. Bu nedenle bilirkişi tarafından gerçekleştirilmesi istenen incelemenin müessesenin tabiatı gereği özel, teknik ya da uzmanlık gerektiren bir hususa temas ettiği yönündeki ön kabulün, uyuşmazlığın açık ve mutlak vergi hatası kapsamında değerlendirilmesini hayli güçleştirdiği kanaatindeyiz.

2.9.1.3. Verginin Mükerrer Olması

Verginin mükerrer olması, VUK m.117 hükmü üçüncü bentte: “*Aynı vergi kanununun uygulanmasında belli bir vergilendirme dönemi için aynı matrah üzerinden bir defadan fazla vergi istenmesi veya alınması*” olarak tanımlanmıştır. Buna göre mükerrer vergilendirmeden bahsedilebilmesi için vergilendirme döneminin, matrahın ve vergi türünün aynı olması gerekmektedir²¹³.

²¹⁰ Öncel, Kumrulu, Çağan ve Göker, *Vergi Hukuku*, s. 202.

²¹¹ Balcı, *Vergi Hataları ile Düzeltme-Şikayet Konusunda Uygulamada Yaşanan Hukuki Sorunlar ve Çözüm Önerileri*, ss. 92-93.

²¹² Hakan Arslaner, “Vergi Yargılamasında Bilirkişilik Müessesesinin Önemi”, *Ankara Barosu Dergisi*, Cilt: 81, Sayı: 3, 2023, s. 210.

²¹³ Yücel, “Uzlaşma Sonrası Ortaya Çıkan Vergi Hataları Düzeltilebilir mi? (Uzlaşmanın Kesinliği Bağlamında Konunun Değerlendirilmesi)”, s. 43.

O halde satın alınan araç üzerinden hem ÖTV hem de KDV ödenmesi, her ne kadar uygulamada “*verginin vergisi*” alındığından bahisle eleştirilmişse de farklı vergi yasaları uygulandığından mükerrer vergilendirme olarak değerlendirilemeyecektir²¹⁴. Nitekim 25.10.1984 tarih ve 3065 sayılı Katma Değer Vergisi Kanunu (KDVK) m.24/1-b hükmünde katma değer vergisi matrahına dahil unsurlar arasında geçen “*vergi*” sözcüğünün Anayasa’ya aykırı olduğu ileri sürülmüş ve iptali için Anayasa Mahkemesi’ne başvurulmuştur. 25.12.2014 tarih ve 2013/48 Esas ve 2014/198 Karar²¹⁵ sayılı kararda, mükerrer vergilendirmeden bahsedilebilmesi için aynı kaynaktan ve yapıdan birden çok vergi alınması gerektiğine dikkat çekilmiş, her ne kadar harcamalar üzerinden alınmakta iseler de KDV ile ÖTV’nin yapı itibarıyla ayrıldığı belirtilmiş, nihayetinde maliyet bedeline dahil olmakla birlikte satış bedelini etkileyen vergilerin KDV matrahına dahil edilmesinin Anayasa’ya aykırı olmadığına hükmedilmiştir.

ÖTV ile KDV arasında mükerrerlik bulunup bulunmadığı hususu Yüksek Mahkeme kararı ile çözüme kavuşturulmuşsa da benzer bir tartışma, bina vergisi ile değerli konut vergisi için gündemdedir.

Batı’ya göre 29.07.1970 tarih ve 1319 sayılı Emlak Vergisi Kanunu’nda (EVK) düzenlenen, matrah olarak vergi değerini esas alan ve aynı dönemde vergilendirilen her iki vergi, mükerrer vergilendirmeye yol açmakla vergi hatası niteliği taşımaktadır²¹⁶. Matrahın saptanmasında yetkili makam ve kullanılan yöntem bakımından ayrılan bu iki verginin aynı konu üzerinden alındığına vurgu yapan Sonsuzoğlu’nun görüşü de aynı yöndedir²¹⁷. Bina vergisinin değerli konut vergisinden mahsup edilmediğine dikkat çeken Candan da anılan vergilerin farklı bütçelere ait oluşunun vergilendirme yoluyla mükellefin mülkiyet hakkına iki defa müdahale edilmesini haklı kılmadığı düşüncesindedir²¹⁸. Karadeniz’e göre değerli konut vergisine tabi mülklere ilişkin hesaplanan vergiden emlak vergisinin düşülmesi ile

²¹⁴ Batı, *Vergi Hukuku (Genel Hükümler)*, s. 484.

²¹⁵ Anayasa Mahkemesi, E: 2013/48, K: 2014/198, 25.12.2014, <https://normkararlarbilgibankasi.anayasa.gov.tr/Dosyalar/Kararlar/KararPDF/2014-198-nrm.pdf> (Erişim: 11.08.2023).

²¹⁶ Batı, *Vergi Hukuku (Genel Hükümler)*, s. 485.

²¹⁷ Elif Sonsuzoğlu, “Değerli Konut Vergisinin Anayasaya ve Hukukun Genel İlkelerine Aykırılığı Hakkında Düşünceler”, *Legal Mali Hukuk Dergisi*, Cilt: 16, Sayı: 181, 2020, s. 48.

²¹⁸ Turgut Candan, “Değerli Konut Vergisi Mükerrer Bir Bina Vergisi Midir?”, <https://turgutcandan.com/2020/02/05/degerli-konut-vergisi-mukerrer-bir-bina-vergisi-midir/>, (Erişim: 01.04.2024).

mükerrerliğin önüne geçilmesi olanaklıdır²¹⁹. Batı ise değerli konut vergisinin hesaplanmasında, EVK m.29 hükmündeki vergi değeri yerine, TKGM tarafından gerçekleştirilecek bir değerlendirme ile bulunacak değerin yahut değerlendirme hizmeti veren bir firmadan alınacak ekspertiz raporunun esas alınmasının mükerrerliğe çözüm olacağı düşüncesindedir²²⁰.

Benzer bir durum, resmi daire ve kamu tüzel kişiliğini haiz kurumlardan biri tarafından ihale olunan iş uhdesinde kalan şirket tarafından 01.07.1964 tarih ve 488 sayılı Damga Vergisi Kanunu (DVK) ekli (1) sayılı tablo uyarınca ihaleye katılım, sözleşmenin akdedilmesi ve hak ediş sırasında ödenen damga vergileri için geçerli olup aslında her biri, tek bir sonuç doğurucu işleme dayandığından mükerrerlik teşkil etmektedir²²¹. Bu nedenle mahsup mekanizması önerilmektedir.

Nihayetinde mükerrerlik teşkil eden bu uygulamalar, bizzat kanun hükmünü dayanak aldığından uyuşmazlığın çözümü için düzeltme-şikayet müessesesine, yargı yoluna ve dahi olağan kanun yollarına başvurulması yeterli olmayacak; ilgili hükümlerin somut norm denetimi yoluyla AYM önüne taşınması ve iptali gerekecektir²²².

Diğer taraftan şüphesiz bir gerçek kişinin adına kayıtlı araca ait motorlu taşıtlar vergisini ocak ayında vergi dairesine ödemiş olmasına karşın bu döneme ait motorlu taşıtlar vergisine ilişkin bankadan tekrar ödeme yapması mükerrer ödeme niteliğindedir²²³. Benzer biçimde bir takvim yılına dair vergi borcu umumi vekilince ödenmiş bulunan kimsenin aynı vergi borcu için ayrıca ödeme yapması²²⁴ ve yine, elde ettiği kira geliri nedeniyle mükelleften ikinci kez gelir vergisi istenmesi hallerinde de vergi mükerrerdur²²⁵. Veraset ve intikal vergisi beyannamesinin, birbirinden habersiz varisler tarafından ayrı ayrı verilmesi neticesinde aynı vergi borcunun birden çok tahakkuk etmesi de bu kapsamdadır²²⁶.

Uygulamada mükerrer vergilendirme, en fazla bağlı bulundukları vergi dairesi

²¹⁹ Hülya Kabakçı Karadeniz, *Türkiye’de Emlak Vergisi ve Değerli Konut Vergisi*, Seçkin Yayıncılık, Ankara 2021, s. 171.

²²⁰ Murat Batı, “Vergi Reformları ve Öneriler”, *TBB Yayınları*, Ankara 2023, <https://tbbyayinlari.barobirlik.org.tr/Default.aspx?t=d&i=676> (Erişim: 31.03.2024), ss. 68-69.

²²¹ Murat Batı ve Devrim Doğa Dinçer, “Vergi Hatalarının Düzeltilmesinde Kanunilik Engeli”, *T.C. Danıştay Dergisi*, Sayı: 157, 2024, ss. 55-56.

²²² Batı ve Dinçer, “Vergi Hatalarının Düzeltilmesinde Kanunilik Engeli”, ss. 64-65.

²²³ Koçakoğlu, *Uygulamalı Vergi Hukuku*, s. 31.

²²⁴ Öncel, Kumrulu, Çağan ve Göker, *Vergi Hukuku*, s. 202.

²²⁵ Kırbas, *Vergi Hukuku*, s. 192.

²²⁶ Burçin Bozdoğanoglu, *Vergileme ve Ceza Kesme İşlemine Karşı Başvuru Yolları*, Seçkin Yayıncılık, Ankara 2022, ss. 47-48.

çevresi dışında faaliyet gösteren mükellefler yönünden söz konusu olmaktadır²²⁷. Şubeye ait ücret stopajlarının hem şubenin hem de şirket merkezinin bağlı bulunduğu vergi dairelerince istenmesi de mükerrerlik teşkil edecektir²²⁸.

Örneklerden de anlaşılacağı üzere, sair hesap hatalarının mükellef yahut vergi idaresi aleyhine gerçekleşmesi olanaklı iken verginin mükerrer olması, her halde mükellef aleyhine gerçekleşmektedir²²⁹.

Konuyla alakalı Danıştay 7. Dairesi, 09.11.2022 tarih ve 2019/3127 Esas ve 2022/4358 Karar²³⁰ sayılı kararına konu olayda, arama sırasında bandrolsüz sigara bulundurulduğu tespit edilen aracın adına kayıtlı olduğu şirketin kanuni temsilcisi olan davacı hakkında re'sen vergi ziyai cezalı ÖTV tarhiyatı gerçekleştirilmiştir. İptal istemiyle açılan davada yerel mahkemece, araçta bulunan sair şirket çalışanları hakkındaki kamu davasının mahkumiyetle sonuçlandığına dikkat çekilmiştir. Anılan mahkumiyet kararında, şirket çalışan ve yetkililerinin kaçak sigaralardan haberdar olmadığı yönündeki savunmalarının ticari icaplara uygun olmadığı, 112.500 paket sigaranın asgari ücretli çalışan sanıklarca alınmasının mümkün olmadığı belirtilmiş ve yetkililerin iştirakçi oldukları yönünde kanaat kurulmuştur. Karara atıf yapan yerel mahkeme tarafından işlem hukuka uygun bulunarak dava reddedilmiştir. Ret kararı, istinaf merciince hukuka uygun bulunmuştur. Ancak Yüksek Mahkemece, tarhiyatın önce şirket adına yapıldığı, bunun üzerine açılan davada cezanın tekerrür sebebiyle arttırılan kısmının iptal edildiği, vergi ziyai cezalı ÖTV yönünden ise davanın reddedildiği, kararın istinaf edilmesi üzerine yapılan incelemede atıf yapılan mahkumiyet hükmünün şirket yetkilileri için değil araçtaki şirket çalışanları için verildiği ve bir an için yetkililerin iştirakçi olduğu kabul edilse dahi sorumluluğun tüzel kişiliğe yüklenemeyeceği kanaatine varılarak cezalı tarhiyatın kaldırılmasına karar verildiği, kararın temyiz edilmesi üzerine yapılan incelemede şirket yetkililerinin haberdar olduğuna dikkat çekilerek bulundurma eylemi sabit olan şirket adına re'sen vergi ziyai cezalı ÖTV tarhiyatının hukuka uygun bulunduğu, bozma üzerine dairenin direndiği, direnme kararının bozulduğu, bozma kararı üzerine istinaf başvurularının

²²⁷ Özbacı, *Vergi Usul Kanunu Yorum ve Açıklamaları*, s. 386.

²²⁸ Çitil, "Düzeltilme ve Şikayet Hükümlerinin Kapsamı, Haciz ve Ödeme Emri İşlemlerinin Bu Hükümlerdeki Yeri", s. 38.

²²⁹ Gezer, "Dava Açma Süresi Geçtikten Sonra Vergi Hatalarının Düzeltilmesinde İdari Süreç ile Yargıya Başvuru", s. 13.

²³⁰ Danıştay 7. Dairesi, E: 2019/3127, K: 2022/4358, T: 09.11.2022,

<https://www.lexpera.com.tr/ictihat/danistay/7-d-e-2019-3127-k-2022-4358-t-9-11-2022>

(Erişim: 15.08.2023).

reddedildiği, nihayetinde Danıştay Vergi Dava Daireleri Kurulunca bozmaya uygunluk yönünden yapılan inceleme ile temyiz isteminin de reddedildiği izah olunmuştur. İstinaf aşamasında iptal kararı verilmesi üzerine aynı verginin şirketin kanuni temsilcisi olan davacı adına tarh edilmesinin, şirketin taraf olduğu davanın akıbeti gözetildiğinde mükerrer vergilendirmeye neden olacağından bahisle bozma kararı verilmiştir.

Danıştay 4. Dairesi, 29.05.2012 tarih ve 2009/6960 Esas ve 2012/2112 Karar²³¹ sayılı kararına konu olayda, 2007 yılına ilişkin beyannamesine vergisini tevkifat yoluyla ödediği gelirlerini de dahil eden davacı, iade istemiyle düzeltme-şikayet ve yargı yoluna başvurmuştur. Yerel mahkemece, çözümlenmesinin yasaların yorumlanmasına bağlı olduğu gerekçesiyle uyuşmazlığın vergi hatası kapsamında bulunmadığı sonucuna varılmış, davanın reddine karar verilmiştir. Ancak karar, vergisi daha evvel tevkifat yoluyla ödenen gelirlerin sair gelirler yanında beyan edilmiş olmasının fazladan ve mükerrer ödeme teşkil ettiği ve vergi hatası kapsamında değerlendirilmesi gerektiğinden bahisle temyizen bozulmuştur. Kanaatimizce de bozma kararı yerindedir.

Mükellefin beyan ettiği matrah üzerinden hesaplanan verginin ödenmesi sonrasında ortaya çıkan matrah farkları için gerçekleştirilen ek tarhiyat ise mükerrerlik teşkil etmemektedir²³². Yine, KDV indiriminin reddi ile gerçekleştirilen tarhiyatta uzlaşma yoluna gidilerek ödeme yapılması da mükerrerliğe neden olmamaktadır.

Nitekim Danıştay 4. Dairesi, 02.06.2021 tarih ve 2016/21323 Esas ve 2021/2926 Karar²³³ sayılı kararına konu olayda, davacı şirketin yurt dışında mukim ilişkili şirketten temin ettiği IT destek ve royalty hizmet alımlarına ilişkin sorumlu sıfatıyla ödeme yaparak yararlandığı KDV indirimi idarece transfer fiyatlandırması yoluyla örtülü kazanç dağıtımı yapıldığı öne sürülerek reddedilmiş, uzlaşma yoluyla ödenen cezalı tarhiyata yönelik mükerrerlik ve mevzuda hata yapıldığından bahisle düzeltme-şikayet ve yargı yoluna başvurulmuştur. Yerel mahkemece, sorumlu sıfatıyla ödenen verginin indirim suretiyle ilgili dönem ödenmesi gereken KDV'den

²³¹ Danıştay 4. Dairesi, E: 2009/6960, K: 2012/2112, T: 29.05.2012,

<https://www.lexpera.com.tr/ictihat/danistay/e-2009-6960-k-2012-2112-t-29-5-2012>

(Erişim: 16.08.2023).

²³² Yoruldu, “Vergi Hataları ve Düzeltme Yolları: Hüküm ve Sonuçları Açısından Bir Değerlendirilmesi”, s. 252.

²³³ Danıştay 4. Dairesi, E: 2016/21323, K: 2021/2926, T: 02.06.2021,

<https://www.lexpera.com.tr/ictihat/danistay/4-d-e-2016-21323-k-2021-2926-t-2-6-2021>

(Erişim: 16.08.2023).

mahsup edildiğine ve bu durumda hazineye geçmediğine dikkat çekilmiş, KDV indiriminin reddi üzerine gerçekleştirilen tarhiyatın uzlaşma yoluyla ödenmesinin mükerrerlik teşkil etmediği sonucuna varılmıştır. Diğer taraftan transfer fiyatlandırması yoluyla örtülü kazanç dağıtımının KDV konusu olup olmadığı hususu hukuki uyuşmazlık kapsamında değerlendirilerek mevzuda hata iddiası da yerinde görülmemiştir. Davanın reddi yönündeki karar, temyizden onanmıştır.

Herhangi bir kavram kargaşasına yol açmamak adına bu başlık altında son olarak uluslararası çifte vergilemeye değinmek yerinde olacaktır. Mali egemenliğin ve zor kullanma gücünün göstergesi²³⁴ olan vergilendirme yetkisi, devletin, ülkesi üzerindeki egemenliğine dayanarak vergi alma hususunda haiz olduğu hukuki ve fiili gücüdür²³⁵. Küreselleşmenin hakim olduğu günümüzde devletlerin vergilendirme yetkileri, ülke sınırları dışında gerçekleşen iktisadi faaliyetler üzerinde de etkilidir²³⁶. Sınır ötesi işlemlerin vergilendirilmesinde kullanılan üç ana ilke bulunmaktadır: kaynak ilkesi, ikamet ilkesi, uyrukluk ilkesi²³⁷. Genellikle vergilendirme yetkisinin kullanımında benimsenen bu ilkelerin farklılığı nedeniyle²³⁸ aynı konu üzerinden birden fazla vergi alınması ile ortaya çıkan çifte vergilendirme, devletler arasında mütekabiliyet ilkesine bağlı olarak imzalanan çifte vergilendirmeyi önleme anlaşmaları yoluyla önlenmektedir²³⁹. Ancak çifte vergilendirmeyi önleme anlaşmasının varlığına rağmen mükerrer vergilendirmeye sebebiyet verilecek olursa bu durum, vergi hatası kapsamında değerlendirilecektir²⁴⁰. Bununla birlikte uyuşmazlığın çözülmesi genellikle anlaşma hükümlerinin yorumlanmasını gerektirecektir ki bu durum, uyuşmazlığı vergi hatası kapsamı dışına çıkaracaktır.

Nitekim Danıştay 4. Dairesi, 31.10.2022 tarih ve 2022/2809 Esas ve 2022/5974 Karar²⁴¹ sayılı kararına konu olayda, davacı şirketçe internette reklam hizmeti sunan

²³⁴ Ebubekir Başel, “Egemenliğin Mali Yönü Olarak Farklı Açılardan Vergilendirme Yetkisi”, *Ankara Barosu Dergisi*, Cilt: 79, Sayı: 2, 2021, s. 51.

²³⁵ Öncel, Kumrulu, Çağan ve Göker, *Vergi Hukuku*, s. 39.

²³⁶ Ortaç ve Ünsal, *Genel Vergi Hukuku*, s. 12.

²³⁷ Tülin Canbay ve Öznur Akyol, “Uluslararası Alanda Vergilendirme Yetkisinin Kullanımı”, *Prof. Dr. Naci Birol Muter’e Armağan*, ed. Ramazan Gökbunar vd., Celal Bayar Üniversitesi Rektörlük Basımevi, Manisa 2014, s. 75.

²³⁸ Eren Çaşkurlu, *21. Yüzyılda Devlet ve Kamu Maliyesi-Uluslararası Maliye*, Seçkin Yayıncılık, Ankara 2022, s. 141.

²³⁹ Erdem Yavuz, *Türkiye’de Vergi Harcamalarının Sosyo-Ekonomik Açısından İncelenmesi ve Seçilmiş OECD Ülkeleri ile Karşılaştırılması*, Gazi Kitabevi, Ankara 2022, s. 42.

²⁴⁰ Balcı, *Vergi Hataları ile Düzeltme-Şikayet Konusunda Uygulamada Yaşanan Hukuki Sorunlar ve Çözüm Önerileri*, s. 151.

²⁴¹ Danıştay 4. Dairesi, E: 2022/2809, K: 2022/5974, T: 31.10.2022,

<https://www.lexpera.com.tr/ictihat/danistay/4-d-e-2022-2809-k-2022-5974-t-31-10-2022>

(Erişim:

07.09.2023).

yurt dışında mukim firmalara yapılan ödemeler üzerinden tevkif yoluyla beyan edilip ödenen kurum stopaj vergisinin iadesi istemiyle düzeltme-şikayet ve yargı yoluna başvurulmuştur. Yerel mahkemece uyuşmazlığın çözümlenmesinin mevzuat hükümlerinin belirlenmesi ile Çifte Vergilendirmeyi Önleme Anlaşması ve VUK hükümlerinin yorumlanmasına bağlı olduğu gerekçesiyle davanın reddine karar verilmiştir. Ancak karar, istinaf merciince, Anlaşma uyarınca Türkiye tarafından vergilendirme yapılabilmesi için şirketlerin elde ettiği gelire ilişkin işin, kısmen de olsa Türkiye’deki sabit bir yerden yürütülmesi gerektiği belirtilerek kaldırılmıştır. Temyizen yapılan incelemede ise Yüksek Mahkeme tarafından, uyuşmazlığın hukuki ihtilaf niteliği taşıdığı yönünde kanaate varılarak bozma kararı verilmiştir.

2.9.2. Vergilendirme Hataları

Teorik nitelikleri bakımından idari işlemin sebep unsurundaki sakatlığa ilişkin olan vergilendirme hataları²⁴², mükellefiyetin tespiti sırasında gerçekleşen değerlendirme yanlışlıklarıdır²⁴³. Vergiyi doğuran olay ile yakın ilişkisi nedeniyle vergilendirme hatalarının hukuki uyuşmazlık kapsamında değerlendirilmesi olasıdır²⁴⁴.

VUK m.118 hükmü uyarınca vergilendirme hataları, mükellefin şahsında hata, mükellefiyette hata, mevzuda hata ve vergilendirme veya muafiyet döneminde hata hallerinden ibarettir.

2.9.2.1. Mükellefin Şahsında Hata

Mükellef, VUK m.8/1 hükmünde: “*Mükellef, vergi kanunlarına göre kendisine vergi borcu terettübeden gerçek veya tüzel kişidir.*” ifadesiyle tanımlanmıştır. Buna göre mükellef, vergiyi doğuran olay ile bağlantısı hasebiyle vergi borcunu kendi malvarlığından ödemekle yükümlü kimsedir.

Mükellefin şahsında hata ise VUK m.118 hükmü birinci bentte: “*Bir verginin asıl borçlusu yerine başka bir kişiden istenmesi veya alınması*” ifadesiyle tanım altına alınmıştır. Vergiyi doğuran olay, tarh ve tahakkuk yönünden hukuken sakıncalı bir durum söz konusu değildir ancak vergi borcu, ilgilisi yerine hata ile bir başkasından istenmekte ya da alınmaktadır²⁴⁵. Bu noktada işlemin başvuru hakkında tesis edilmiş

²⁴² Öncel, Kumrulu, Çağan ve Göker, *Vergi Hukuku*, s. 202.

²⁴³ Şenyüz, Yüce ve Gerçek, *Vergi Hukuku (Genel Hükümler)*, s. 308.

²⁴⁴ Öncel, Kumrulu, Çağan ve Göker, *Vergi Hukuku*, s. 202.

²⁴⁵ Yoruldu, “Vergi Hataları ve Düzeltme Yolları: Hüküm ve Sonuçları Açısından Bir Değerlendirilmesi”, s. 253.

olması şarttır²⁴⁶. Nitekim Danıştay 3. Dairesi, 25.01.2005 tarih ve 2004/2195 Esas ve 2005/139 Karar sayılı kararında, şirket adına düzenlenmekle birlikte eski ortak ve temsilci olan davacıya tebliğ olunan ihbarnamelere karşı açılan davada vergilendirme hatası kapsamında değerlendirme yapılarak verilen karar, davacının hakkında tarhiyat bulunmadığı gibi hukuki sonuç da doğurmayacak tebliğ işlemi için düzeltme-şikayet yoluna başvurulmasında menfaati bulunmadığından bahisle bozulmuştur²⁴⁷.

Diğer taraftan salt isim benzerliğinden ötürü verginin, vergiyi doğuran olayla hiçbir surette ilişkisi bulunmayan bir kimseden istenmesi şüphesiz mükellefin şahsında hata niteliğindedir²⁴⁸. Bir vergi dairesinin gelir vergisi yönünden gerçek usulde vergilendirilen mükellefinin vergi borcunun aynı isim ve soy ismini taşıyan ancak basit usulde vergilendirilen mükellefinden istenmesi de mükellefin şahsında hatadır²⁴⁹. Benzer biçimde bir kimseye adına kayıtlı bulunmayan araca ilişkin motorlu taşıtlar vergisi ödenmediğinden bahisle ödeme emri tebliğ olunması²⁵⁰ ve yine, bir kollektif şirket ortağının fiilinden ötürü kendisine kesilmesi gerekmekte olan cezanın şirket adına kesilmiş olması halleri mükellefin şahsında hata niteliği taşımaktadır²⁵¹. Babasının işlerini vekaleten yürüten kimseden babasına ait vergi borcunun istenmesi, bir gayrimenkule ait emlak vergisinin malik, intifa hakkı sahibi yahut mutasarrıf sıfatını haiz olmayan bir kimseden istenmesi de mükellefin şahsında hata teşkil etmektedir²⁵².

Esasen bugün, T.C. kimlik numarası ve vergi kimlik numarasının kullanımı şahısta hata ihtimalini minimize etmektedir ve her ne kadar örnekleri mevcutsa da uygulamada bu hata türü ile pek karşılaşılmamaktadır²⁵³.

Danıştay 4. Dairesi, 01.12.2016 tarih ve 2013/6954 Esas ve 2016/3709 Karar²⁵⁴ sayılı kararına konu olayda, mali müşavir davacı adına sahte belge düzenleme eylemine iştirak ettiği gerekçesiyle vergi ziyai cezaları kesilmiş, cezaların kaldırılması

²⁴⁶ Balcı, *Vergi Hataları ile Düzeltme-Şikayet Konusunda Uygulamada Yaşanan Hukuki Sorunlar ve Çözüm Önerileri*, s. 95.

²⁴⁷ Balcı, *Vergi Hataları ile Düzeltme-Şikayet Konusunda Uygulamada Yaşanan Hukuki Sorunlar ve Çözüm Önerileri*, s. 95.

²⁴⁸ Şenyüz, Yüce ve Gerçek, *Vergi Hukuku (Genel Hükümler)*, s. 308.

²⁴⁹ Öztürk, "Vergi Usul Kanunu Kapsamındaki Vergi Hatalarında İdari Düzeltme Yolları", s. 61.

²⁵⁰ Koçakoğlu, *Uygulamalı Vergi Hukuku*, s. 31.

²⁵¹ Öner, *Vergi Hukuku ve Türk Vergi Sistemi*, s. 209.

²⁵² Öncel, Kumrulu, Çağan ve Göker, *Vergi Hukuku*, ss. 202-203.

²⁵³ Batı, *Vergi Hukuku (Genel Hükümler)*, s. 486.

²⁵⁴ Danıştay 4. Dairesi, E: 2013/6954, K: 2016/3709, T: 01.12.2016,

<https://www.lexpera.com.tr/ictihat/danistay/4-d-e-2013-6954-k-2016-3709-t-1-12-2016> (Erişim: 16.08.2023).

talebiyle düzeltme-şikayet ve dava yoluna başvurulmuştur. Yerel mahkeme tarafından yapılan incelemede davacıya şirkete ait defter ve belgelerin ibrazı için tebligat yapılmadığı saptanmış, mali müşavirlerin muhasebe işlemlerini yürüttükleri mükellefler için ibraz yükümlülüklerinin bulunmadığına dikkat çekilmiş, davacının kaçakçılık suçuna iştirakinin bulunmadığına dair tespit içeren ceza mahkemesi kararına atıf yapılmış ve nihayetinde mükellefin şahsında hata yapıldığı gerekçesiyle davanın kabulüne karar verilmiştir. Kararı temyizen inceleyen Yüksek Mahkemece, mükellefin şahsında hata gerçekleştiğinin kabulü için hatanın hukuki yorum gerektirmeyecek biçimde açık olması gerektiği vurgulanmış, uyuşmazlığın çözümlenmesinin sahte belge düzenleme eylemine iştirakin tespitine bağlı bulunduğu, bu tespit için de davacı hakkında tanzim olunan raporlardaki saptamalar üzerinde hukuki yoruma ihtiyaç duyulduğu belirtilmiş ve hukuki ihtilaf nitelemesi ile bozma kararı verilmiştir.

Buna karşın Danıştay 9. Dairesi, 20.02.2020 tarih ve 2017/2642 Esas ve 2020/988 Karar²⁵⁵ sayılı kararına konu olayda, şirketin vergi borçlarının tahsili maksadıyla müteselsil sorumlu sıfatı ile mali müşavir davacı adına düzenlenen ödeme emirlerinin içeriği borçlara yönelik mükellefin şahsında hata ve mükerrerlik bulunduğu bahisle düzeltme-şikayet ve yargı yoluna başvurulmuştur. Açılan dava, davacı hakkında tanzim olunan raporda sorumluluk doğuracak hususların açık ve net bir biçimde ortaya konulamadığı, mükellef tarafından verilen bilgi ve belgelerden farklı kayıt yapıldığı yahut kayıtların mali tablolara yansıtılmadığına dair saptamaların yer almadığı belirtilerek kabul edilmiştir. Ancak karar, istinaf merciince uyuşmazlığın çözümlenmesinin davacının muhasebe işlerini yürüttüğü şirketin vergi borçlarından sorumlu tutulup tutulamayacağına belirlenmesine bağlı olduğu ve bu belirleme için raporlar üzerinde hukuki tartışma yapılmasına ihtiyaç duyulduğu ifade edilerek hukuki ihtilaf nitelemesiyle kaldırılmıştır. Kararı temyizen inceleyen Yüksek Mahkeme tarafından, serbest muhasebeci mali müşavirlerin müşterek ve müteselsil sorumluluğuna gidilebilmesi için çalışma konuları dahilinde yapılan yahut yapılması gereken işlerden sebep, imza ettikleri beyannamelerdeki bilgilerin defter kayıt ve belgelerine uygun olmaması, buna bağlı olarak da vergi kaybı doğması gerektiği belirtilmiş, raporda sorumluluğa neden olacak hususların açık ve net bir biçimde ortaya

²⁵⁵ Danıştay 9. Dairesi, E: 2017/2642, K: 2020/988, T: 20.02.2020, <https://www.lexpera.com.tr/ictihat/danistay/9-d-e-2017-2642-k-2020-988-t-20-2-2020> (Erişim: 16.08.2023).

konulamadığı ve ilgili tespitlere yer verilmediği gerekçesiyle bozma kararı verilmiştir.

Kararlardan birinde davacı hakkında düzenlenen raporların irdelenmesi yönündeki gereklilik, uyuşmazlığın hukuki ihtilaf niteliğinde olduğunun kabulünü sonuçlarken diğerinde benzer yaklaşımla verilen istinaf kararı, bozulmuştur. Üstelik davacı hakkında düzenlenen rapor irdelenmiş, sorumluluğa sebebiyet verecek hususların açık ve net bir biçimde ortaya konulamadığı da tespit edilmiştir. Birbirine zıt iki perspektiften verilen bu kararlar, vergi hatası ile hukuki ihtilaf içeren uyuşmazlık ayrımındaki belirsizlik sorununu bir kez daha gözler önüne sermektedir. Kanaatimizce böylesi bir irdeleme, uyuşmazlığın hukuki ihtilaf niteliği taşıdığına işaretler.

6183 sayılı AATUHK m.35 kapsamında limited şirketin tahsil olanağı kalmayan vergi borcundan ötürü ortakların takip edilmesi halinde yasal şartların oluşup oluşmadığı hususu da hukuki uyuşmazlık olarak değerlendirilmektedir²⁵⁶. Tarhiyata muhatap olacak kimsenin belirlenmesi hususunda düşülen yanlışlığın da mükellefin şahsında hata olarak nitelendirilmesi mümkün olmayıp uyuşmazlığın yargı organlarınca çözüme kavuşturulması gerekmektedir²⁵⁷.

2.9.2.2. Mükellefiyette Hata

Anayasa m.73/3: “*Vergi, resim, harç ve benzeri mali yükümlülükler kanunla konulur, değiştirilir veya kaldırılır.*” hükmü ile verginin kanuniliği ilkesi benimsenmiştir. İlke uyarınca vergiyi doğuran olaya, verginin konusuna, yükümlüsüne, matrahına, oranına, ödeme zamanına ve zamanaşımına kanunda yer verilmesi gerekmektedir²⁵⁸. Anayasa Mahkemesi, 26.01.2011 tarih ve 2009/42 Esas ve 2011/26 Karar sayılı kararında²⁵⁹: “*Verginin kanuniliği ilkesi, takdire dayalı keyfi uygulamaları önleyecek sınırlamaların yasada yer almasını gerektirmekte ve vergi yükümlülüğüne ilişkin düzenlemelerin konulması, değiştirilmesi veya kaldırılmasının yasa ile yapılmasını zorunlu kılmaktadır. Buna göre vergide, yükümlü, matrah, oran, tarh, tahakkuk, tahsil, uygulanacak yaptırımlar ve zamanaşımı gibi konuların yasayla düzenlenmesi zorunludur.*” ifadesiyle bu hususa vurgu yapılmıştır.

Diğer yandan verginin genelliği ilkesi uyarınca herkes, vergi ödemekle

²⁵⁶ Öncel, Kumrulu, Çağan ve Göker, *Vergi Hukuku*, s. 203.

²⁵⁷ Özbacı, *Vergi Usul Kanunu Yorum ve Açıklamaları*, s. 386.

²⁵⁸ Yusuf Karakoç, “Anayasal Vergilendirme İlkeleri Üzerine Bir Değerlendirme”, *Dokuz Eylül Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi*, Cilt: 15, Özel Sayı, 2013, s. 1266.

²⁵⁹ Anayasa Mahkemesi, E: 2009/42, K: 2011/26, T: 26.01.2011, <https://normkararlarbilgibankasi.anayasa.gov.tr/Dosyalar/Kararlar/KararPDF/2011-26-nrm.pdf> (Erişim: 22.08.2023).

yükümlüdür²⁶⁰. Ancak ilke, mutlak bir biçimde uygulanmamakta, sosyal adalet ve ekonomik kalkınma hedefleri doğrultusunda yumuşatılmaktadır²⁶¹. Sosyal, ekonomik ve teknik nedenlerle tanınan muafiyet ve istisnalar, objektif gerekçe ve sair anayasal ilkelere dayandığı takdirde genellik ilkesine aykırılık teşkil etmeyecektir²⁶².

Vergi mükellefiyeti, esasen vergiyi doğuran olayın mükellef nezdinde gerçekleşmesi ile birlikte doğmaktadır²⁶³. Nitekim vergi yasalarımızda sistematik olarak önce verginin konusu ve mükellefi tanımlanmakta, ardından esasen mükellef olması gereken kimselerden muafiyet kapsamına alınanlar ile verginin kapsamına giren konulardan istisna edilenler belirtilmektedir²⁶⁴. Bu noktada gerçekleşen bir sakatlık, mükellefiyette hata teşkil edecektir.

Mükellefiyette hata, VUK m.118 hükmü ikinci bentte: “*Açık olarak vergiye tabi olmayan veya vergiden muaf bulunan kimselerden vergi istenmesi veya alınması*” biçiminde tanımlanmıştır.

Diğer hata türlerinden farklı olarak mükellefiyette hatada “açık olma” şartı aranmıştır. Şartın salt vergiye tabi olmayanlar için öngörülüp öngörülmediği tartışılabilirse de Balcı’ya göre, “*vergiye tabi olmayan*” ifadesi kişileri nitelemekte ve dolayısıyla “*açık olma*” ifadesi “*vergiden muaf bulunan*” kimseler dahil olmak üzere cümlelerin tümünü kapsamaktadır²⁶⁵.

O halde sakatlığın mükellefiyette hata olarak değerlendirilebilmesi için yoruma ve üzerinde tartışmaya sebep olmayacak derecede açık olması şarttır²⁶⁶. Mükellefiyet, yasadan net bir biçimde çıkarılamıyor ve bu hususta bağlayıcı bir görüş de bulunmuyorsa vergi hatasından söz etmek mümkün değildir²⁶⁷. Ancak bu hususta Danıştay kararları arasında istikrar kazanan bir yaklaşımın da bulunmadığı; kimi

²⁶⁰ Ahmet G. Kumrulu, “Vergi Hukukunun Birkısım Anayasal Temelleri”, *Ankara Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi*, Cilt: 36, Sayı: 1, 1979, s. 156.

²⁶¹ Abdullah Tekbaş, “Vergi Kanunlarının Tabi Olduğu Anayasal İlkeler”, *Dokuz Eylül Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi*, Cilt: 12, Özel Sayı, 2010, s. 152.

²⁶² Ümit Süleyman Üstün, “Vergi Hukuku ile İlgili Anayasal İlkeler”, *Selçuk Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi*, Cilt: 11, Sayı: 1-2, 2003, s. 257.

²⁶³ Adnan Gerçek, “Türk Vergi Hukukunda Vergi Sorumlusu, Sorumluluk Halleri ve Türlerinin İncelenmesi”, *Ankara Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi*, Cilt: 54, Sayı: 3, 2005, s. 159.

²⁶⁴ Yücel, “Uzlaşma Sonrası Ortaya Çıkan Vergi Hataları Düzeltilebilir mi? (Uzlaşmanın Kesinliği Bağlamında Konunun Değerlendirilmesi)”, s. 44.

²⁶⁵ Balcı, *Vergi Hataları ile Düzeltme-Şikayet Konusunda Uygulamada Yaşanan Hukuki Sorunlar ve Çözüm Önerileri*, s. 103.

²⁶⁶ Yoruldu, “Vergi Hataları ve Düzeltme Yolları: Hüküm ve Sonuçları Açısından Bir Değerlendirilmesi”, s. 253.

²⁶⁷ Yücel, “Uzlaşma Sonrası Ortaya Çıkan Vergi Hataları Düzeltilebilir mi? (Uzlaşmanın Kesinliği Bağlamında Konunun Değerlendirilmesi)”, s. 44.

zaman daraltıcı kimi zaman genişletici yorumun benimsendiği görülmektedir²⁶⁸.

Mükellefin şahsında hatadan farklı olarak mükellefiyette hatada vergi, yanlış kişiden istenmemektedir fakat istendiği kişi ile vergiyi doğuran olay arasında bir ilişki kurulamamaktadır²⁶⁹.

Örneğin esnaf muaflığından yararlanmasına rağmen geçimini temin etmek için sokak aralarında dolaşarak limon satan bir kimse adına vergi idaresince yıllık beyanname vermediğinden bahisle gerçekleştirilen tarhiyat, mükellefiyette hata barındırmaktadır²⁷⁰. Benzer şekilde, ticari kazanç hükümleri uyarınca esnaf olma koşullarını sağlayan bir kimseden gelir vergisi istenmesi²⁷¹, vergi muafiyeti tanınmış kamu yararına çalışan bir dernekten vergi istenmesi mükellefiyette hata niteliğindedir²⁷². Veraset yoluyla kendisine mal intikal eden bir kimseden mirası reddetmiş olmasına karşın veraset ve intikal vergisi istenmesi de mükellefiyette hata teşkil etmektedir²⁷³. Yine, yabancı ülkelerin Türkiye’de bulunan elçileri gelir vergisinden muaf olmasına rağmen tarh edilen gelir vergisi mükellefiyette hata barındırmaktadır²⁷⁴.

Muafiyetin verginin hesaplandığı dönemde ilgili yasa uyarınca saptanmış olması gerekmektedir; muafiyete hak kazanılmasından evvelki dönemlere ilişkin hatanın varlığından bahsedilemeyecektir²⁷⁵.

Danıştay 9. Dairesi, 22.02.2023 tarih ve 2022/4615 Esas ve 2023/402 Karar²⁷⁶ sayılı kararına konu olayda, Türkiye Elektrik İletim A.Ş. tarafından ihale olunan iş uhdesinde kalan davacı, ihale kararı ve ihale sözleşmesi sebebiyle ödediği damga vergilerinin iadesi istemiyle düzeltme-şikayet ve yargı yoluna başvurmuştur. Yerel mahkemece, ihaleye konu işe dair sözleşme içeriği makine ve teçhizatların Yatırım Teşvik Belgesi kapsamında yer aldığından bahisle anılan işe dair tanzim olunan ihale kararı ve sözleşmesinin yoruma gerek duyulmaksızın açık bir biçimde damga

²⁶⁸ Balcı, *Vergi Hataları ile Düzeltme-Şikayet Konusunda Uygulamada Yaşanan Hukuki Sorunlar ve Çözüm Önerileri*, s. 143.

²⁶⁹ Kılıç, *Türk Vergi Hukukunda Hata Kavramı ve Düzeltme Yolu*, s. 87.

²⁷⁰ Şenyüz, Yüce ve Gerçek, *Vergi Hukuku (Genel Hükümler)*, s. 308.

²⁷¹ Yoruldu, “Vergi Hataları ve Düzeltme Yolları: Hüküm ve Sonuçları Açısından Bir Değerlendirilmesi”, s. 253.

²⁷² Öncel, Kumrulu, Çağan ve Göker, *Vergi Hukuku*, s. 203.

²⁷³ Öztürk, “Vergi Usul Kanunu Kapsamındaki Vergi Hatalarında İdari Düzeltme Yolları”, s. 61.

²⁷⁴ Özyer, *Açıklama ve Örneklerle Vergi Usul Kanunu Uygulaması*, s. 255.

²⁷⁵ Batı, *Vergi Hukuku (Genel Hükümler)*, s. 487.

²⁷⁶ Danıştay 9. Dairesi, E: 2022/4615, K: 2023/402, T: 22.02.2023,

<https://www.lexpera.com.tr/ictihat/danistay/9-d-e-2022-4615-k-2023-402-t-22-2-2023>

(Erişim: 18.08.2023).

vergisinden istisna tutulduğu belirtilerek davanın kabulüne karar verilmiştir. İstinaf mercii tarafından yapılan incelemede, ihale kararına ait damga vergisi mükellefinin ihaleyi yapan ve kararı imza eden Türkiye Elektrik İletim A.Ş. olduğu, verginin davacı şirketten alınmasının mükellefiyette hata teşkil ettiği, bu yönüyle yerel mahkeme kararının yerinde olduğu değerlendirilmiş, ancak sözleşmeye ait damga vergisi yönünden kararın, anılan teşvik belgesinde yatırımın yararlanacağı destek unsurları arasında yalnız KDV istisnasının bulunduğundan bahisle kaldırılmasına karar verilmiştir. Kararı temyizen inceleyen Yüksek Mahkeme tarafından, sözleşmeye konu malların ilgili Yatırım Teşvik Belgesi ekinde yer aldığı belirtilmiş, yasa uyarınca hem sözleşmenin hem de sözleşmenin dayanağı ve kurucu unsuru olan ihale kararının damga vergisinden istisna tutulduğundan bahisle ihale kararına ilişkin kısım yönünden onama ve fakat sözleşmeye ilişkin kısım yönünden bozma kararı verilmiştir.

Karara konu olayda yatırım teşvik belgesinin varlığı özellik arz etmektedir. Ancak temyizen yapılan incelemede bu özellikli hususa dikkat çekilmeden evvel Türkiye Elektrik İletim A.Ş.’nin kamu tüzel kişiliğini haiz bulunduğu, ihale kararlarının damga vergisine tabi olduğu, kararda imzası yer almadığından mükellef olmamakla birlikte taraf olan davacının sürekli damga vergisi mükellefiyeti gereği verginin beyan ve ödenmesinden sorumlu olduğu yönünde izahatta bulunulmuştur.

Bu noktada Danıştay Vergi Dava Daireleri Kurulu, 08.06.2022 tarih ve 2022/4 Esas ve 2022/8 Karar²⁷⁷ sayılı kararına değinmek yerinde olacaktır. Zira bölge idare mahkemesi kararları arasında aykırılığın giderilmesine ilişkin karara konu olaylarda Türkiye Elektrik İletim A.Ş. tarafından ihale olunan işler uhdelерinde kalan davacılar, ihale kararlarına ilişkin ödedikleri damga vergilerinin, ihaleyi yapan ve imza eden şirketin resmi daire sıfatını haiz olmadığından bahisle haksız tahsil edildiği iddiası ve iadesi istemiyle düzeltme-şikayet ve dava yoluna başvurmuşlardır. Ne var ki istinaf mercileri arasında uyuşmazlığın mükellefiyette hata mı yoksa hukuki ihtilaf mı teşkil ettiği hususunda görüş ayrılığına düşülmüştür. Nihayetinde Danıştay Vergi Dava Daireleri Kurulunca aykırılığın, resmi daire statüsünde olmamakla birlikte kamu tüzel kişiliği bulunan idarece gerçekleştirilen ihaleler uhdesinde kalan kişilerden tahsil olunan ihale kararı damga vergilerinin hukuka uygun olup olmadığı hususunun “*vergileendirme işleminin özü ve vergi yükümlülüğünün saptanmasına ilişkin*” olduğundan bahisle düzeltme-şikayet kapsamında değerlendirilebileceği yönünde

²⁷⁷ Danıştay Vergi Dava Daireleri Kurulu, E: 2022/4, K: 2022/8, T: 08.06.2022, <https://www.resmigazete.gov.tr/eskiler/2022/07/20220726-22.pdf> (Erişim: 22.08.2023).

giderilmesine karar verilmiştir.

Balcı'ya göre açıkça mükellefiyette hata teşkil eden uyuşmazlığa ilişkin anılan kararın 8'e 9 oyçokluğuyla verilmesi, vergi hatası ve hukuki ihtilaf kavramlarının yorum ve değerlendirilmesinde istikrar yakalanamadığının bir göstergesidir ki VUK m.118 hükmünün hukukî tartışmaya açık olması, bu durumun temel sebebidir²⁷⁸.

Çitil'e göre, mükellefiyetin açıkça arazi vergisi yönünden tesis edilmesi gerekmesine rağmen arsa vergisi yönünden tesis edilmesi durumunda olduğu gibi mükellefin, esasen bir başka verginin mükellefi olması gerektiğine dair açık maddi gerçekliğin bulunduğu hallerde de mükellefiyette hata gündeme gelecektir²⁷⁹.

Ancak salt mükellefiyet tesisi, mükellefiyette hata kapsamında değerlendirilemeyeceği gibi hatalı olduğu düşünülen mükellefiyetin silinmesine yönelik istemin düzeltmeye konu edilmesi de mümkün değildir. Nitekim Danıştay 3. Dairesi 25.10.2005 tarih ve 2005/529 Esas ve 2005/2279 Karar²⁸⁰ sayılı kararına konu olayda, hakkında tesis olunan mükellefiyetin silinmesine ilişkin düzeltme-şikayet ve nihayetinde yargı yoluna başvuran kooperatifin talebi, hukuki yorum gerektiren olayda açık bir vergi hatası bulunmadığından bahisle yerel mahkemece reddedilmiştir. Ret kararının temyizden incelenmesi üzerine Yüksek Mahkeme tarafından, hakkında henüz bir vergi salınmayan kooperatifin mezkur isteminin ancak idari davaya konu edilebilecek bir işlem tesisine ilişkin olduğunun altı çizilmiş, yerel mahkemece hata düzeltme hükümleri çerçevesinde değerlendirme yapılmasının hukuka uygun olmadığı kanaatine varılmış ve bozma kararı verilmiştir.

Danıştay Vergi Dava Daireleri Kurulu, 15.02.2023 tarih ve 2021/1660 Esas ve 2023/135 Karar²⁸¹ sayılı kararına konu olayda, adına emlak vergisi mükellefiyeti tesis olunan davacı, mükellefiyetin silinmesi ve ödenen vergilerin iadesi istemiyle düzeltme-şikayet ve yargı yoluna başvurmuştur. Yerel mahkemece, davacının özel bütçeli idare sıfatını haiz olmadığından bahisle emlak vergisi muafiyeti bulunmadığı sonucuna varılmış, yine 5659 sayılı Atatürk Orman Çiftliği Kanunu kapsamında çiftlik

²⁷⁸ Balcı, *Vergi Hataları ile Düzeltme-Şikayet Konusunda Uygulamada Yaşanan Hukuki Sorunlar ve Çözüm Önerileri*, ss. 101-102.

²⁷⁹ Çitil, "Düzeltilme ve Şikayet Hükümlerinin Kapsamı, Haciz ve Ödeme Emri İşlemlerinin Bu Hükümlerdeki Yeri", s. 39.

²⁸⁰ Danıştay 3. Dairesi, E: 2005/529, K: 2005/2279, T: 25.10.2005, https://legalbank.net/belge/d-3-dsi-e-2005-529-k-2005-2279-t-25-10-2005-vergi-ve-matrah-hatalarinin-tespiti/354953/2005_2279 (Erişim: 13.08.2023).

²⁸¹ Danıştay Vergi Dava Daireleri Kurulu, E: 2021/1660, K: 2023/135, T: 15.02.2023, <https://www.lexpera.com.tr/ictihat/danistay/vddk-e-2021-1660-k-2023-135-t-15-2-2023> (Erişim: 18.08.2023).

sınırları içerisinde bulunan gayrimenkullerin bina ve arazi vergisinden istisna tutulduğu ve fakat dava konusunun çiftlik sınırları dışında yer alan gayrimenkullere ilişkin olduğu değerlendirilerek davanın reddine karar verilmiştir. Ancak istinaf merciince Atatürk Orman Çiftliği Müdürlüğünün mallarının devlet malı statüsü taşıdığına dikkat çekilmiş ve devlet binalarının bina vergisinden muaf olduğundan bahisle mükellefiyette hata bulunduğu kanaatine varılmış ve yerel mahkeme kararı kaldırılmıştır. Buna karşın temyiz mercii tarafından genel ve özel bütçeli idareler arasında yer almayan davacı adına tesis olunan mükellefiyetin ve tahsil olunan vergilerin ait olduğu gayrimenkullerin çiftlik sınırları dışında bulunduğundan bahisle bozma kararı verilmiştir. Bozma üzerine, 5659 sayılı Yasa uyarınca devlet malı statüsü taşıdığı açık olan taşınmazların devlet mallarına tanınan ayrıcalıklardan yararlandırılması gerektiğinden bahisle direnme kararı verilmiş ve dosya temyizen incelenmek üzere Danıştay Vergi Dava Daireleri Kuruluna tevdi edilmiştir. Yüksek Mahkemece, yasa yoluyla taşınmazların devlet malı statüsünde olduğunun belirtilmesinin ilgili kurumlara muafiyet tanınması için yeterli olmadığı, kamu malı addolunan malların kamu malları için öngörülen ayrıcalıklardan hangilerinden yararlanabileceğinin belirlenmesinde yasa koyucunun iradesinin araştırılması gerektiği, bu bağlamda malları devlet malı statüsünde olan Müdürlüğe birtakım güvenceler tanınmışsa da vergi muafiyetine ilişkin bir hükme yer verilmediği görüldüğünden direnme kararının bozulmasına hükmedilmiştir.

2.9.2.3. Mevzuda Hata

Verginin ne üzerinden alındığı sorusunun yanıtı verginin konusunu ortaya koymaktadır²⁸². Verginin konusu, menkul ve gayrimenkul gibi ekonomik değerler olabileceği gibi birtakım ekonomik yahut hukuki olaylar veya bazı hizmetler olabilir²⁸³.

Verginin kanuniliği ilkesi uyarınca verginin asli unsurlarından olan konusunun, eş deyişle verginin ne üzerinden alınacağıнын net bir biçimde ortaya konulması gerekmektedir²⁸⁴. Nitekim ilke doğrultusunda her bir verginin konusu ve istisnaları kendi yasasında belirtilmiştir. Örneğin GVK m.1 uyarınca gelir vergisinin konusu, gerçek kişilerin gelirleri iken KVK m.1 uyarınca kurumlar vergisinin konusu, kurum kazancıdır. Bu kapsamda gerçekleşen bir sakatlık, mevzuda hata teşkil edecektir.

²⁸² Ali Değirmendereli, *Türk Vergi Sistemi*, Seçkin Yayıncılık, Ankara 2020, s. 37.

²⁸³ Batı ve Yılmaz, *Türk Vergi Sistemi*, s. 24.

²⁸⁴ Değirmendereli, *Türk Vergi Sistemi*, ss. 36-37.

Mevzuda hata, VUK m.118 hükmü üçüncü bentte: “*Açık olarak vergi mevzuuna girmiyen veya vergiden müstesna bulunan gelir, servet, madde, kıymet, evrak ve işlemler üzerinden vergi istenmesi veya alınması*” olarak tanımlanmıştır. Buna göre mevzuda hata, vergilendirilecek ekonomik unsur yönünden gerçekleşmektedir²⁸⁵.

Mükellefiyette hatada olduğu gibi burada da “açık olma” şartı aranmaktadır. Dolayısıyla kesin bir hükmün bulunmadığı tartışmalı hususlarda mevzuda hatadan bahsetmek mümkün değildir²⁸⁶.

Yasa koyucunun bu iki hata haline yönelik “açık olma” şartını aramasının temelinde, bilhassa bu tür hataların saptanmasında yorum yapılması gerektiğinden uyumsuzluğun vergi hatası mı yoksa hukuki ihtilaf niteliğinde mi olduğunun ortaya konulmasında yaşanacak tereddütlerin giderilmesi ve hukuki ihtilaf niteliğindeki uyumsuzlukların süresinden sonra düzeltme-şikayet yoluyla dava edilmesinin önüne geçilmesi yönündeki bilinçli tercihin yattığı düşünülmektedir²⁸⁷.

Özel malvarlığında bulunan konutundaki mobilyalarını satan bir kimseden KDV istenmesi ve yine tek konutu olan ve başkaca geliri bulunmayan emekliden emlak vergisi alınması halleri mevzuda hataya örnektir²⁸⁸. Benzer biçimde madende çalışan bir kimsenin yeraltında çalıştığı zaman dilimine ait elde ettiği ücret üzerinden gelir vergisi alınması da mevzuda hata niteliğindedir²⁸⁹. Yine, alacak faizlerine indirim oranının uygulanması ile ortaya çıkan tutarın beyan sınırının altında kalmasına karşın gelir vergisine tabi tutulması da mevzuda hata teşkil etmektedir²⁹⁰. Düzenlenen kağıda ilişkin damga vergisi ödenmiş olmakla birlikte imzadan evvel kağıda konu muameleden vazgeçilmesi halinde de vergiye tabi muamele gerçekleşmediğinden ötürü tahsil olunan verginin düzeltilmesi gerekmektedir²⁹¹.

Danıştay 9. Dairesi, 22.03.2023 tarih ve 2019/3903 Esas ve 2023/831 Karar²⁹² sayılı kararına konu olayda, İstanbul İl Sağlık Müdürlüğü tarafından ihale olunan iş uhdesinde kalan davacılar, ödenen ihale kararı ve sözleşme damga vergisinin mevzuda

²⁸⁵ Batı, *Vergi Hukuku (Genel Hükümler)*, s. 487.

²⁸⁶ Yücel, “Uzlaşma Sonrası Ortaya Çıkan Vergi Hataları Düzeltilebilir mi? (Uzlaşmanın Kesinliği Bağlamında Konunun Değerlendirilmesi)”, s. 45.

²⁸⁷ Balcı, *Vergi Hataları ile Düzeltme-Şikayet Konusunda Uygulamada Yaşanan Hukuki Sorunlar ve Çözüm Önerileri*, s. 150.

²⁸⁸ Şenyüz, Yüce ve Gerçek, *Vergi Hukuku (Genel Hükümler)*, s. 308.

²⁸⁹ Öner, *Vergi Hukuku ve Türk Vergi Sistemi*, s. 209.

²⁹⁰ Öztürk, “Vergi Usul Kanunu Kapsamındaki Vergi Hatalarında İdari Düzeltme Yolları”, s. 61.

²⁹¹ Özbacı, *Vergi Usul Kanunu Yorum ve Açıklamaları*, s. 391.

²⁹² Danıştay 9. Dairesi, E: 2019/3903, K: 2023/831, T: 22.03.2023,

<https://www.lexpera.com.tr/ictihat/danistay/9-d-e-2019-3903-k-2023-831-t-22-3-2023>

(Erişim:

18.08.2023).

hata bulunduğundan bahisle iadesi istemiyle düzeltme-şikayet ve yargı yoluna başvurmuşlardır. Yerel mahkemece uyuşmazlığın çözümlenmesinin olayın ve yasa hükümlerinin yorumlanmasına bağlı bulunduğundan bahisle dava reddedilmiştir. İstinaf merciince ret kararı uygun bulunmuştur. Ancak kararı temyizen inceleyen Yüksek Mahkeme tarafından, işin döviz kazandırıcı faaliyetler kapsamında yasal şartları sağlamasına karşın davacılara AYM tarafından iptal olunan “ve yabancı firmalarca teklif verilen” ibaresi dikkate alınmak suretiyle vergi, resim, harç istisna belgesi verilmemiş olması dolayısıyla esasen damga vergisi istisnası kapsamında alınmaması gereken verginin tahsil edilmesinde hukuki değerlendirmeye ihtiyaç duyulmayacak açıklıkta bir vergi hatası bulunduğu kanaatiyle bozma kararı verilmiştir.

Benzer biçimde Danıştay 9. Dairesi, 18.01.2024 tarih ve 2023/1660 Esas ve 2024/173 Karar²⁹³ sayılı kararına konu olayda, Karayolları Genel Müdürlüğü 10. Bölge Müdürlüğü tarafından ihale olunan iş uhdesinde kalan davacı, cari yıl yatırım programında yer alan ve idari şartnamede yerli ve yabancı tüm isteklilere açık olduğu belirtilen ihale sözleşmesine ilişkin olarak ödenen damga vergisi ve noter harcının vergi hatası nedeniyle iadesi istemiyle düzeltme-şikayet ve yargı yoluna başvurmuştur. Yerel mahkemece dava konusu işin istisna kapsamında yer aldığından bahisle davanın kabulüne karar verilmişse de karar, bölge idare mahkemesince uyuşmazlığın çözümlenmesinin ihalenin döviz kazandırıcı nitelikte olup olmadığının belirlenmesine ve dolayısıyla “uluslararası ihale” tanımının yorumlanmasına bağlı olduğu, tanımda yer alan “ve yabancı firmalarca da teklif verilen” ibaresinin AYM tarafından iptal edildiği gözetildiğinde yürürlükte olduğu dönemde vergilendirme işlemine dayanak teşkil eden hükmün iptali sonrası tahsilatların iade olunup olunmayacağı hususunun hukuki ihtilaf içerdiği gerekçesiyle kaldırılmıştır. Temyiz kanun yoluna başvurulmuş ve karar Yüksek Mahkeme tarafından, yasal koşulları sağlamasına rağmen davacının dava konusu işe ilişkin sözleşme tarihinde vergi, resim, harç istisna belgesine sahip olması önünde engel teşkil eden “ve yabancı firmalarca teklif verilen” ibaresinin iptal edildiğine dikkat çekilerek hukuki değerlendirmeye ihtiyaç duyulmayacak açıklıkta bir vergi hatasının var olduğu kanaatiyle bozulmuştur.

Yine Danıştay 9. Dairesi, 29.11.2022 tarih ve 2020/6295 Esas ve 2022/5930 Karar²⁹⁴ sayılı kararına konu olayda, üretim lisansı bulunan davacı, imza ettiği

²⁹³ Danıştay 9. Dairesi, E: 2023/1660, K: 2024/173, T: 18.01.2024. (Kişisel Arşiv)

²⁹⁴ Danıştay 9. Dairesi, E: 2020/6295, K: 2022/5930, T: 29.11.2022,

sözleşmelerin üretim tesislerinin yatırım döneminde tanzim olunduğu ve damga vergisinden istisna tutulması gerektiğinden bahisle ödenen damga vergilerinin iadesi istemiyle düzeltme-şikayet ve yargı yoluna başvurmuştur. Yerel mahkemece, üretim lisansı bulunan davacı şirket tarafından ilk defa işletmeye girecek tesise ilişkin tanzim edilen sözleşmelerin damga vergisinden istisna tutulduğundan bahisle davanın kabulüne karar verilmiştir. Ancak karar, istinaf merciince, uyuşmazlığın çözümlenmesinin anılan istisna hükmünün süresinin uzatılmasına ilişkin Bakanlar Kurulu Kararı ile yasa hükümlerinin birlikte değerlendirilmesi ve yorumlanmasına bağlı olduğu gerekçesi ve hukuki ihtilaf nitelemesi ile kaldırılmıştır. Temyiz olunan karar Yüksek Mahkeme tarafından, üretim lisansı bulunan tüzel kişiler için öngörülen teşvikler kapsamında 31.12.2020 tarihine dek ilk kez işletmeye girecek üretim tesislerinin yatırım döneminde ilgili işlemleri ve tanzim olunan kağıtlarının damga vergisinden istisna tutulduğu, davacı şirketin imza ettiği sözleşmelerin 2013, 2014, 2015 yıllarına ait olduğu, bu bağlamda vergiden istisna tutulan bir konu üzerinden vergi alınmasının mevzuda hata teşkil ettiği değerlendirmesiyle bozulmuştur.

Danıştay Vergi Dava Daireleri Kurulu, 24.05.2023 tarih ve 2023/105 Esas ve 2023/492 Karar²⁹⁵ sayılı kararına konu olayda, Sağlık Bakanlığı Türkiye Kamu Hastaneleri Kurumu Adıyaman İli Kamu Hastaneleri Birliği Genel Sekreterliği tarafından ihale olunan iş uhdesinde kalan girişim ortağı davacının ihale kararı ve sözleşme damga vergilerini ödemesinin ardından ihale iptal edilmiştir. Bunun üzerine ihale kararı ve sözleşmenin hükmünden yararlanılamayan kısmına ilişkin damga vergilerinin iadesi istemiyle düzeltme-şikayet ve yargı yoluna başvurulmuştur. Yerel mahkemece ihalenin iptaliyle birlikte ihale kararının ve kararı dayanak alan sözleşmenin hükümsüz kaldığı belirtilmiş, damga vergisi yönünden vergiyi doğuran olayın gerçekleşmediğinden bahisle davanın kabulüne karar verilmiştir. İstinaf mercii tarafından; sözleşme imza edildiği anda damga vergisini doğuran olayın gerçekleştiği ve iptalin arada geçen süre bağlamında sözleşme hükümlerinin hukuki durumunu kusuraandırmayacağı belirtilmiş, sözleşme hükümlerinin tarafların hukuki durumları üzerindeki etkisinin değerlendirilmesi gerektiğinden bahisle sözleşme damga vergisine ilişkin kısım yönünden karar kaldırılmıştır. Temyizen yapılan incelemede,

<https://www.lexpera.com.tr/ictihat/danistay/9-d-e-2020-6295-k-2022-5930-t-29-11-2022> (Erişim: 18.08.2023).

²⁹⁵ Danıştay Vergi Dava Daireleri Kurulu, E: 2023/105, K: 2023/492, T: 24.05.2023, <https://www.lexpera.com.tr/ictihat/danistay/vddk-e-2023-105-k-2023-492-t-24-5-2023> (Erişim: 24.08.2023).

davacıdan 30 günlük yasal süre içerisinde henüz sözleşme yürürlükte iken dava açmasının beklenemeyeceği ve yeni hukuki durum karşısında başvurulabilecek bir başka yolun bulunmadığı ifade edilerek düzeltme-şikayet kapsamında inceleme yapılması gerektiği kanaatine varılmış, fesih sonrası sözleşme damga vergisinin iadesi yönünden kısıtlama getiren mevzuat değişikliğinin geriye yürümeyeceğine değinilmiş, sözleşmenin hükümlerinden yararlanılmasının artık mümkün olmadığından bahisle fesih tarihi itibarıyla damga vergisinin konusu olmaktan çıktığı ve bu kısma tekabül eden sözleşme damga vergisinin vergilendirme hatası teşkil ettiği sonucuna varılmıştır. Sözleşme damga vergisi yönünden karar bozulmuştur. Bozma üzerine direnme kararı verilmiş, karar temyiz edilmiştir. Danıştay Vergi Dava Daireleri Kurulunca yapılan incelemede, sözleşmenin fesih tarihi itibarıyla hükümlerinden yararlanılamayacağından bahisle bu döneme isabet eden damga vergisinde vergi hatası bulunduğu sonucuna ulaşılmış, neticeten direnme kararı bozulmuştur. Ayrıca eldeki davada uygulanması mümkün değilse de sözleşme damga vergisinin iadesi yönünden kısıtlama getiren mevzuat değişikliğinin AYM kararı ile iptal edildiğine değinilmiş ve yeniden verilecek kararda anılan iptal kararının da gözetilmesi gerektiğine hükmedilmiştir.

Temyiz merciinin, yargı yoluna başvuru için öngörülen yasal sürede henüz sözleşmenin yürürlükte olduğundan bahisle yeni hukuki durum karşısında başvurulabilecek bir başka yolun bulunmadığı yönündeki gerekçesi dikkat çekicidir. Elbette ki bu gerekçe, somut uyuşmazlık yönünden verilen kararın tek gerekçesi değildir. Ancak varsayalım ki uyuşmazlık hukuki ihtilaf niteliği taşıyın, yine de başvurulabilecek bir başka hukuki yol bulunmadığı gerekçesiyle düzeltme-şikayet kapsamında değerlendirilecek midir? Kanaatimizce bu sorunun olumlu yanıtlanması, düzeltme-şikayet müessesesinin kapsamının gereğinden fazla genişletilmesine yol açacaktır.

Danıştay 4. Dairesi, 17.02.2022 tarih ve 2019/3169 Esas ve 2022/851 Karar²⁹⁶ sayılı kararına konu olayda, katılım payı ödemelerine ilişkin alınan gelir ve damga vergisinin iadesi istemiyle düzeltme-şikayet ve yargı yoluna başvurulmuştur. Yerel mahkemece, davacı tarafından kurulan “...Mensupları Munzam Sosyal Güvenlik ve Yardımlaşma Sandığı Vakfı” üzerinden kendisine hizmet akdi ile bağlı çalışanlara

²⁹⁶ Danıştay 4. Dairesi, E: 2019/3169, K: 2022/851, T: 17.02.2022, <https://www.lexpera.com.tr/ictihat/danistay/4-d-e-2019-3169-k-2022-851-t-17-2-2022> (Erişim: 24.08.2023).

menfaat sağlandığına dikkat çekilmiş ve doğrudan ödenen ücrete ek olarak sağlanan bu menfaatlerin de ücret niteliği taşıdığı kanaatine varılmış ve nihayetinde bir vergi hatası bulunmadığı gerekçesiyle davanın reddine karar verilmiştir. Ancak istinaf başvurusunun da reddi üzerine yapılan temyiz incelemesinde Yüksek Mahkeme tarafından karar, uyuşmazlığın açık vergilendirme hatası kapsamında bulunmadığı zira çözümünün hukuki yorum gerektirdiği yönündeki gerekçe ile onanmıştır.

Danıştay Vergi Dava Daireleri Kurulu, 24.05.2023 tarih ve 2022/1076 Esas ve 2023/504 Karar²⁹⁷ sayılı kararına konu olayda, 27.03.2018 tarihinden evvel imza edilen ikale sözleşmesiyle sona erdirilen iş akdi nedeniyle davacıya yapılan ek ödeme üzerinden tevkif edilen gelir vergisinin iadesi istemiyle düzeltme-şikayet ve dava yoluna başvurulmuştur. Yerel mahkemece ödemenin gelir vergisine tabi olmadığı gerekçesiyle davanın kabulüne karar verilmiştir. İstinaf merciince karar, hukuka uygun bulunmuştur. Ancak temyizen incelemede Yüksek Mahkemece ödemenin ücret niteliğinde olduğu yönünde kanaat kurulduktan sonra uyuşmazlığın hukuki ihtilaf niteliği taşıdığından bahisle bozulmuştur. Bozma üzerine verilen direnme kararı temyiz edilmiştir. Danıştay Vergi Dava Daireleri Kurulunca yapılan incelemede, ödemenin yasal zorunluluktan doğmadığı gibi hizmet karşılığı da olmadığı vurgulanarak ücret niteliği taşımadığı belirtilmiş, açık bir vergilendirme hatası bulunduğu sonucuna varılmış, bu hususta müstakar hale gelen içtihatlarla ve 27.03.2018 değişikliğiyle anılan tarihten evvel yapılan ödemeler üzerinden tevkif edilen verginin iadesi için düzeltme yoluna işaret edildiğine dikkat çekilerek direnme kararı hukuka uygun bulunmuştur.

Her iki kararda, yapılan ödemelerin ücret niteliği taşıyıp taşımadığının tespiti, vergilendirmenin hukuka uygun olup olmadığı noktasında belirleyicidir. Bununla birlikte Daire kararında mezkur tespitin hukuki yorum gerektirdiğinden bahisle uyuşmazlığın vergi hatası kapsamında bulunmadığı sonucuna varılırken VDDK kararında yorum yapılmak suretiyle ödemenin ücret niteliği taşımadığı belirlenmiş, açık bir vergi hatası bulunduğu sonucuna varılmıştır. Bu durum, soyut normun somut olaya uygulanması sırasında yapılan yorumun ne ölçüde gerçekleştirilmesi halinde detaylı bir hukuki irdelemeye dönüşeceği hususundaki belirsizliği bariz bir biçimde ortaya koymaktadır.

²⁹⁷ Danıştay Vergi Dava Daireleri Kurulu, E: 2022/1076, K: 2023/504, T: 24.05.2023, <https://www.lexpera.com.tr/ictihat/danistay/vddk-e-2022-1076-k-2023-504-t-24-5-2023> (Erişim: 24.08.2023).

Benzer bir tartışmayı içeren Bölge İdare Mahkemesi kararları arasındaki aykırılığın giderilmesine yönelik Danıştay Vergi Dava Daireleri Kurulu, 05.10.2022 tarih ve 2022/6 Esas ve 2022/10 Karar²⁹⁸ sayılı kararına konu olayda, başkatip davacılar, boşalan noterlikleri bir süre için vekaleten yönetmiş ve karşılığında ödeme almışlardır. Ödemeler, serbest meslek kazancı olarak beyan edilmiştir. Beyan üzerine tahakkuk eden gelir ve damga vergisinin ödenmesinin ardından bu tutarların serbest meslek kazancı kapsamında vergilendirilemeyeceğinden bahisle düzeltme-şikayet ve nihayetinde yargı yoluna başvurulmuştur.

Aydın Vergi Mahkemesinin, gelirin Türkiye Noterler Birliğine gönderilmesinin vekilin noterlik faaliyetini kendi nam ve hesabına yürütmediğine işaret ettiği ve işverene bağlılık kriteri gerçekleşmediğinden ücret olarak nitelendirilemeyeceği, vekil atamasının yasa uyarınca yapıldığı, bu süreçte verilen hizmete bağlı elde edilen gelirden pay alınmadığı, yalnız noter odasınca belirlenen sabit tutarın ödendiği ve bu bağlamda serbest meslek faaliyeti de yürütülmediği, nihayetinde uyuşmazlık konusu olayda mevzuda hata bulunduğu yönündeki değerlendirmeleri İzmir Bölge İdare Mahkemesi tarafından da uygun bulunmuştur.

Kahramanmaraş Vergi Mahkemesince de benzer gerekçelerle açık olarak vergi mevzuuna girmeyen gelirin vergilendirildiği sonucuna ulaşılmıştır. Ancak verilen karar, Gaziantep Bölge İdare Mahkemesi 1. Vergi Dava Dairesince uyuşmazlığın çözümlenmesinde alınan ödemenin niteliğinin saptanmasının önem arz ettiği, bu bağlamda serbest meslek kazancı olup olmadığı ve değil ise stopaj yapılmadığından ötürü beyan edilmesi gerekip gerekmediği gibi hukuki yoruma muhtaç pek çok hususun açıklığa kavuşturulması gerektiği belirtilmiş, düzeltme-şikayet kapsamında ele alınacak açık bir vergi hatası bulunmadığı gerekçesiyle kaldırılmıştır.

Benzer biçimde İstanbul 4. Vergi Mahkemesince uyuşmazlığın çözümünün elde edilen gelirin serbest meslek kazancı olup olmadığının tespitine bağlı bulunduğu, bu tespit için GVK ve Noterlik Kanunu ilgili hükümlerinin yorumlanması gerektiği, dolayısıyla uyuşmazlığın herhangi bir kuşku yahut hukuki tartışma yaratmayacak açıklıkta bir vergi hatası kapsamında olmadığı ve düzeltme-şikayet kapsamında çözümlenemeyeceği kanaatine varılmıştır. Karar, İstanbul Bölge İdare Mahkemesi 2. Vergi Dava Dairesince de uygun bulunmuştur.

²⁹⁸ Danıştay Vergi Dava Daireleri Kurulu, E: 2022/6, K: 2022/10, T: 05.10.2022, <https://legalbank.net/belge/d-vddk-e-2022-6-k-2022-10-t-05-10-2022-bolge-idare-mahkemesi-kararlari-arasindaki-aykirligin-gideri/4322561/05+10+2022> (Erişim: 15.08.2023).

Bölge İdare Mahkemeleri kararları arasındaki aykırılık, Danıştay Vergi Dava Daireleri Kurulunca; hukuki nitelendirme gerektiren uyuşmazlığın ancak yasa hükümlerinin yorumlanması ile çözüme kavuşturulacağı gerekçesiyle vergi hatası niteliği taşımadığından, düzeltme-şikayet kapsamında incelenemeyeceği yönünde giderilmiştir.

Bu kez aynı konuda verilmiş yargı kararları arasındaki farklılık, vergi hatası ile hukuki ihtilaf içeren uyuşmazlık sınırındaki belirsizliğe bir kez daha vurgu yaparken kararlar arasındaki aykırılığın giderilmiş olması, anılan belirsizliğin kaldırılmasına olumlu yönde katkıda bulunmuştur.

Bir başka hukuki tartışma, hizmet alım işi dolayısıyla yüklenici firmaya yapılan hak ediş ödemelerine yeni ihale kararı alınmaksızın, ek sözleşme yahut bu mahiyette bir kağıt düzenlenmeksizin veya harcama yetkilisinden “olur” ya da “onay” alınmaksızın asgari ücret artışından doğan fiyat farklarının dahil edilmesi halinde ödenen damga vergisinin ilgili fiyat farkından kaynaklanan kısmının iadesi gerekip gerekmediği hususunda yaşanmıştır.

Hak ediş üzerinden kesinti yoluyla ödenen damga vergisinin asgari ücret artışından doğan fiyat farkından kaynaklanan kısmının iadesi istemiyle yapılan düzeltme-şikayet başvurusunun reddi üzerine açılan davada Samsun Vergi Mahkemesi tarafından, yeni bir ihale kararı alınıp alınmadığı, ek sözleşme yapılıp yapılmadığı, “olur” ya da “onay” alınıp alınmadığı ve buna ilişkin belge ya da kağıt düzenlenip düzenlenmediği hususunda yapılan incelemede herhangi bir işlem yapılmadığı anlaşıldığından davanın kabulüne karar verilmiştir. İstinaf edilen karar, Samsun Bölge İdare Mahkemesi 2. Vergi Dava Dairesi tarafından hukuka uygun bulunmuştur.

Ancak aynı şekilde hak ediş üzerinden kesinti yoluyla ödenen damga vergisinin asgari ücret artışından doğan fiyat farkından kaynaklanan kısmının iadesi istemiyle yapılan düzeltme-şikayet başvurusunun reddi üzerine açılan dava, Konya 1. Vergi Mahkemesi tarafından, 488 sayılı Yasa uyarınca resmi dairelerce gerçekleştirilen mal ve hizmet alımlarına dair ödemelerin, kişiler adına açılmış ya da açılacak hesaplara nakledilmesini yahut emir ve havalelerine tediyelerini temin eden kağıtlar damga vergisine tabi olduğundan bahisle başkaca belge aranmaksızın toplam tutar üzerinden vergi alınması gerektiği kanaatiyle reddedilmiştir. İstinaf edilen karar, Konya Bölge İdare Mahkemesi 1. Vergi Dava Dairesi tarafından hukuka uygun bulunmuştur.

Adana, Ankara ve İzmir Bölge İdare Mahkemeleri tarafından Konya Bölge İdare Mahkemesi ile benzer sonuçlara ulaşılan yargılamalar üzerine Samsun Bölge İdare

Mahkemesi Başkanlar Kurulu tarafından aykırılığın giderilmesi isteminde bulunulmuştur.

Danıştay Vergi Dava Daireleri Kurulu, 11.10.2023 tarih ve 2023/3 Esas ve 2023/5 Karar²⁹⁹ sayılı kararı ile hak ediş ödemelerine ilişkin kağıtların toplam tutar üzerinden vergilendirilmesinde hukuka aykırılık bulunmadığından bahisle aykırılığın *“hizmet alım işi nedeniyle yüklenici firmaya yapılan hak ediş ödemelerine asgari ücret artışından kaynaklanan fiyat farklarının dahil edilmesi durumunda anılan fiyat farkından kaynaklanan kısmın da damga vergisine tabi olduğu”* yönünde giderilmesine karar verilmiştir.

Mezkur kararlar arasındaki aykırılık giderilmişse de uyuşmazlığın, hata düzeltme hükümleri kapsamında değerlendirilebilecek nitelikte açık bir vergi hatası teşkil edip etmediği hususu bir başka hukuki tartışmayı gündeme getirmiştir.

Erzurum 2. Vergi Mahkemesi tarafından hak ediş üzerinden kesinti yoluyla ödenen damga vergisinin asgari ücret artışından doğan fiyat farkından kaynaklanan kısmında hukuka uygunluk bulunmadığı gerekçesiyle davanın kabulü yönünde verilen karar, Erzurum Bölge İdare Mahkemesi 2. Vergi Dava Dairesi tarafından uyuşmazlığın, *“213 sayılı Vergi Usul Kanunu’nun vergi hatalarının düzeltilmesine ilişkin hükümlerinde sayılan ve herhangi bir kuşku veya tartışmaya meydan bırakmayacak mahiyette açık bir hata hali kapsamında olmadığı”* anlaşıldığından bahisle kaldırılmıştır.

Bunun üzerine Erzurum Bölge İdare Mahkemesi Başkanlar Kurulu tarafından Erzurum Bölge İdare Mahkemesi 2. Vergi Dava Dairesi ile İzmir, Konya, Adana, Ankara ve İstanbul Bölge İdare Mahkemeleri kararları arasında yaşanan aykırılığın giderilmesi talep edilmiştir.

Danıştay Vergi Dava Daireleri Kurulu, 01.11.2023 tarih ve 2023/4 Esas ve 2023/6 Karar³⁰⁰ sayılı kararında, ileri sürülen hukuka aykırılık iddiasının vergilendirmenin özüne ve verginin konusunun saptanmasına ilişkin olduğu gözetildiğinde VUK’un düzeltme-şikayet hükümleri çerçevesinde vergilendirme hataları kapsamında incelenmesi gerektiği belirtilmiştir. Bununla birlikte yukarıda özetlenen Danıştay Vergi Dava Daireleri Kurulu, 11.10.2023 tarih ve 2023/3 Esas ve

²⁹⁹ Danıştay Vergi Dava Daireleri Kurulu, E: 2023/3, K: 2023/5, T: 11.10.2023, <https://legalbank.net/belge/d-vddk-e-2023-3-k-2023-5-t-11-10-2023-hak-edis-odemesi-uzerinden-kesinti-yoluyla-odenen-damga-vergis/5181135/>, (Erişim: 29.03.2024).

³⁰⁰ Danıştay Vergi Dava Daireleri Kurulu, E: 2023/4, K: 2023/6, T: 01.11.2023, <https://www.resmigazete.gov.tr/eskiler/2024/03/20240312-24.pdf>, (Erişim: 29.03.2024).

2023/5 Karar sayılı kararına atıf yapılarak aykırılığın “davacılar tarafından ileri sürülen iddiaların 213 sayılı Vergi Usul Kanunu’nun vergi hatalarının düzeltilmesine ilişkin hükümleri kapsamında incelenebileceği, ancak asgari ücret artışından kaynaklanan fiyat farkının, hizmet alım işi nedeniyle yüklenici firmaya yapılan hak ediş ödemelerine dahil edilmesi halinde anılan fiyat farkından kaynaklanan kısım için alınan damga vergisinde, 213 sayılı Vergi Usul Kanunu’nun vergi hatalarının düzeltilmesine ilişkin hükümleri kapsamında değerlendirilebilecek açık bir vergi hatası bulunmadığı” yönünde giderilmesine karar verilmiştir.

Uyuşmazlığın, “213 sayılı Vergi Usul Kanunu’nun vergi hatalarının düzeltilmesine ilişkin hükümleri kapsamında incelenebileceği” yönünde kanaat kurulmasına rağmen aykırılığın, “213 sayılı Vergi Usul Kanunu’nun vergi hatalarının düzeltilmesine ilişkin hükümleri kapsamında değerlendirilebilecek açık bir vergi hatası bulunmadığı” yönünde giderilmesi dikkat çekicidir.

Bölge idare mahkemesi kararları arasındaki aykırılık, uyuşmazlığın hata düzeltme hükümleri kapsamında incelenip incelenemeyeceği hususuna ilişkindir. Şu halde uyuşmazlık konusu olayda bir vergi hatasının var olup olmadığı hususu değerlendirme dışı bırakılmalı; bizzat uyuşmazlığın vergi hatası mı yoksa hukuki ihtilaf mı içerdiği hususuna odaklanılmalıdır. Zira daha evvel uyuşmazlığın esasına girilmiş; Danıştay Vergi Dava Daireleri Kurulu, 11.10.2023 tarih ve 2023/3 Esas ve 2023/5 Karar sayılı kararı ile alınan damga vergisinde hukuka aykırı bir yön olmadığı ortaya konulmuştur.

Esasen bu durum, eldeki kararda da vurgulanmış ve hatta aynı konudaki aykırılık ile ilgili olarak daha evvel karar verildiğinden bahisle Erzurum Bölge İdare Mahkemesi Başkanlar Kurulunun damga vergisi alınıp alınmayacağı hususunda ortaya çıkan aykırılığın giderilmesine ilişkin istemi yönünden karar verilmesine yer olmadığına karar verilmiş; yalnızca ödenen damga vergisinin iadesi talebinin hata düzeltme hükümleri kapsamında incelenip incelenemeyeceği hususunda ortaya çıkan aykırılığın giderilmesi istemi yönünden değerlendirme yapılmıştır.

Yapılan değerlendirmede uyuşmazlığın hata düzeltme hükümleri çerçevesinde incelenebileceği yönünde kanaat kurulmuş olmasından anlaşılan odur ki uyuşmazlık, hukuki ihtilaf içermemektedir. Artık bu tespitten sonra “213 sayılı Vergi Usul Kanunu’nun vergi hatalarının düzeltilmesine ilişkin hükümleri kapsamında değerlendirilebilecek açık bir vergi hatası bulunmadığı” yönünde kullanılan ifade, kanaatimizce sorunludur ve çelişki yaratmaktadır.

Zira “açık olma” ölçütü bizzat uyuşmazlığın niteliğine ilişkindir. Hukuki ihtilaf içeren bir uyuşmazlığın düzeltme-şikayet yolu izlenerek yargı önüne götürülmesine imkan bulunmamaktadır. Ölçüt bu aşamada devreye girmekte ve uyuşmazlığın niteliğinin belirlenmesinde ve buna bağlı olarak esasa ilişkin bir değerlendirme yapılıp yapılmayacağı üzerinde etkili olmaktadır.

Bu itibarla her ne kadar Danıştay Vergi Dava Daireleri Kurulu, 11.10.2023 tarih ve 2023/3 Esas ve 2023/5 Karar sayılı kararı ile uyuşmazlık konusu olayda bir vergi hatası bulunmadığı ortaya konulmuşsa da Danıştay Vergi Dava Daireleri Kurulu, 01.11.2023 tarih ve 2023/4 Esas ve 2023/6 Karar sayılı kararında “*ileri sürülen iddiaların 213 sayılı Vergi Usul Kanunu’nun vergi hatalarının düzeltilmesine ilişkin hükümleri kapsamında incelenebileceği*” tespiti aşılarak yapılan esasa ilişkin değerlendirme ile varılan sonucun “açık olma” ölçütüyle temellendirilmesi kanaatimizce yerinde değildir.

Danıştay Vergi Dava Daireleri Kurulu, 26.04.2023 tarih ve 2022/812 Esas ve 2023/363 Karar³⁰¹ sayılı kararına konu olayda, Toplu Konut İdaresi Başkanlığı tarafından ihale olunan iş uhdesinde kalan davacı, muhtelif hak edişlerden kesinti suretiyle ödediği damga vergisinin ¾’lük kısmının iadesi istemiyle düzeltme-şikayet ve yargı yoluna başvurmuştur. Yerel mahkemece, işin yapıldığı alanın “kentsel dönüşüm ve gelişim proje alanı” olduğu belirtilmiş, 5393 sayılı Yasa kapsamında kalan iş ile yapılan ödemelerin ayrı düşünülmemeyeceğine dikkat çekilmiş ve nihayetinde Yasa’da ilgili vergilerin ¼’ünün alınacağı hükme bağlandığından bahisle davanın kabulüne karar verilmiştir. İstinaf merciince yapılan değerlendirmede, 5393 sayılı Yasa’da kentsel dönüşüm ve gelişim proje alanlarında “yıkılarak yeniden yapılacak münferit yapılarla” ilgili vergilerin ¼’ünün alınacağına belirtildiğine işaret edilmiş, “münferit yapı” ibaresinin tek yapılar için kullanıldığı ve kısmi istisnanın var olan yapıların yıkılıp yeniden inşa edilmesi halinde geçerli olduğu kanaatine varılmış, davacının uhdesinde kalan işin münferit yapı niteliğinde olmayan yeni konut ve iş yerlerine ilişkin olduğundan bahisle kararın kaldırılmasına hükmedilmiştir. Temyiz merciince yapılan incelemede ise, alandaki yapıların yıkımının ihale kapsamında olduğuna ve yıkılan yapıların yeniden inşa edildiğine dikkat çekilerek vergilendirme hatası bulunduğu gerekçesiyle bozmaya hükmedilmiştir. İstinaf merciince, “münferit

³⁰¹ Danıştay Vergi Dava Daireleri Kurulu, E: 2022/812, K: 2023/363, 26.04.2023, <https://www.lexpera.com.tr/ictihat/danistay/vddk-e-2022-812-k-2023-363-t-26-4-2023> (Erişim: 24.08.2023).

yapı” niteliğinin saptanmasında, yeni yapıların eskilerin sahip olduğu özelliklere bağlı kalınarak yapılıp yapılmadığı önem arz ettiğinden uyumsuzluğun çözümlenmesinin yorum gerektirdiği yönündeki ek gerekçe ile direnme kararı verilmiştir. Direnme kararını temyizen inceleyen Danıştay Vergi Dava Daireleri Kurulunca, uyumsuzluğun çözümlenmesinin yapıların “münferit yapı” niteliğinde olup olmadığının tespit edilmesine bağlı olduğu belirtilmiş, ilgili hükümde bu yapılara dair sözleşmelerin istisna kapsamında bulunup bulunmadığına ilişkin açıklık bulunmadığına dikkat çekilmiş, nihayetinde hukuki ihtilaf nitelemesi ile temyiz isteminin reddine karar verilmiştir.

Temerrüt faizinin gelir niteliğinin belirlenmesi ve peçeleme iddiaları da hukuki uyumsuzluk kapsamında değerlendirilmektedir³⁰². Yine, vergiyi doğuran olayın mutlak butlan ile sakat olması halinde alınan verginin iadesi gerekmekte ise de durum, vergi hatası kapsamında değil sebepsiz iktisap kapsamında değerlendirilecektir³⁰³.

2.9.2.4. Vergilendirme veya Muafiyet Döneminde Hata

Vergilendirme dönemi, vergilendirmenin hangi aralıklarla gerçekleştirilmesi gerektiğini ifade eden genel bir kavram olup her bir verginin kendi kanununda takvim dönemi, hesap dönemi, özel hesap dönemi yahut doğrudan süre belirtilmek suretiyle ortaya konulmuştur³⁰⁴. Örneğin GVK m.108 hükmü uyarınca gelir vergisi yönünden vergilendirme dönemi, geçmiş takvim yılıdır. Şu halde bir takvim yılı içerisinde elde edilen gelirin toplamı üzerinden vergilendirme esastır³⁰⁵. Bir takvim yılı, 1 Ocak’ta başlamakta, 31 Aralık’ta sona ermektedir³⁰⁶. KVK m.16 hükmü uyarınca kurumlar vergisi yönünden vergilendirme dönemi, hesap dönemidir. Bununla beraber kendilerine özel hesap dönemi tayin edilenlerin vergilendirme dönemi, özel hesap dönemleridir. Kesinti yoluyla ödenen vergilerde ise istihkak sahiplerince ayrıca yıllık beyanname verilmeyen hallerde kesintinin ilgili olduğu dönemler, vergilendirme dönemi sayılmaktadır. VUK m.174 hükmü uyarınca hesap dönemi de normal olarak takvim yılıdır ancak takvim yılı dönemi faaliyet ve muamelelerinin mahiyetine uygun olmayanlar için müracaat üzerine Maliye Bakanlığı tarafından 12’şer aylık özel hesap dönemleri tayin edilebilir. Özel hesap dönemi, faaliyeti zirai ya da eğitim-öğretim

³⁰² Öncel, Kumrulu, Çağan ve Göker, *Vergi Hukuku*, s. 203.

³⁰³ Özbacı, *Vergi Usul Kanunu Yorum ve Açıklamaları*, s. 391.

³⁰⁴ Murat Batı ve Z. Özen İnci, “7394 Sayılı Kanunla Vergi Kaçakçılığı Suçunda (VUK M. 359) Yapılan Değişikliklere Dair Değerlendirmeler”, *Vergi Sorunları Dergisi*, Sayı: 406, 2022, s. 36.

³⁰⁵ Akdoğan, *Vergi Hukuku ve Türk Vergi Sistemi*, s. 237.

³⁰⁶ Batı ve Yılmaz, *Türk Vergi Sistemi*, s. 31.

hizmeti veren kurslar gibi mükelleflere uygun olmakla birlikte ortakları yabancı kişi ve/veya kurum olan mükelleflerce de tercih edilmektedir³⁰⁷. VUK m.174 hükmünde yeniden işe başlama yahut işi bırakma hallerinde hesap dönemi içerisinde 1 yıldan eksik olan faaliyet süresinin hesap dönemi sayılacağı öngörülmüştür. Özel hesap dönemi tayin edilenlerin ticari ve zirai kazançlarının hesap dönemlerinin kapandığı takvim yılının kazancı sayılacağı belirtilmiştir. Hükümde vurgulandığı üzere işe başlama yahut işi bırakma dönemlerinde hesap döneminin bir takvim yılından az olması, onun hesap dönemi olma mahiyetini değiştirmemektedir³⁰⁸. KDVK m.39 hükmü uyarınca katma değer vergisi yönünden vergilendirme dönemi, faaliyet gösterilen takvim yılının üçer aylık dönemleridir. Bununla birlikte Hazine ve Maliye Bakanlığı, mükelleflerin yıllık gayri safi hasılatlarına göre birer aylık vergilendirme dönemi tespit etmeye yetkili kılınmıştır. Anılan yetki çerçevesinde, gerçek usulde vergilendirilen KDV mükelleflerinin birer aylık vergilendirme dönemine tabi olması öngörülmüştür³⁰⁹. Nihayetinde her bir vergi türünün vergilendirme dönemi, kendi özel yasasında belirlenmiştir.

Diğer taraftan sosyal, ekonomik ve teknik nedenlerle esasen mükellef olması gereken kimselere vergiden muafiyet tanınmış olabilir. Örneğin GVK m.9 hükmü uyarınca iş yeri açmaksızın gezici olarak iş gören ayakkabı tamircisi ve hamal gibi küçük sanat erbabı gelir vergisinden muaftır. Bu noktada vergiden muaf bulunan kimselerden vergi alınması, mükellefiyette hata teşkil etmekte iken muafiyetin öngörüldüğü süreye ilişkin sakatlıklar, muafiyet döneminde hataya tekabül etmektedir.

Vergilendirme veya muafiyet döneminde hata, VUK m.118 hükmü dördüncü bentte: “*Aranan verginin ilgili bulunduğu vergilendirme döneminin yanlış gösterilmiş veya süre itibariyle eksik veya fazla hesaplanmış olması*” biçiminde tanım altına alınmıştır.

Buna göre vergilendirme döneminde hata, mükellefin vergilendirme döneminin vergi idaresince yanlış saptanması ile ortaya çıkmakta iken muafiyet döneminde hata, yasa ile belirli bir süre için muafiyet tanınan kimselerden muafiyet dönemi sona ermeksizin vergi istenmesi yahut alınması ya da muafiyet döneminin yanlış

³⁰⁷ Batı ve İnci, “7394 Sayılı Kanunla Vergi Kaçakçılığı Suçunda (VUK M. 359) Yapılan Değişikliklere Dair Değerlendirmeler”, s. 36.

³⁰⁸ Batı ve İnci, “7394 Sayılı Kanunla Vergi Kaçakçılığı Suçunda (VUK M. 359) Yapılan Değişikliklere Dair Değerlendirmeler”, s. 36.

³⁰⁹ Batı ve Yılmaz, *Türk Vergi Sistemi*, s. 190.

belirlenmesi ile ortaya çıkmaktadır³¹⁰.

Basit usule tabi olma koşullarını yıl içerisinde yitiren mükellefin aynı takvim yılı başından itibaren gerçek usulde vergilendirilmek istenmesi³¹¹, emlak vergisinde geçici muafiyetin doğru uygulanmaması³¹², 2015 yılına ait olup 2014 yılında peşin olarak tahsil edilen kira bedellerinin yine 2014 yılında vergilendirilmesinde olduğu gibi gelirin yanlış yılda vergilendirilmesi³¹³, 5 yıllık süre ile muafiyet tanınmış olan kurum adına süre sona ermeden vergi tarh edilmesi³¹⁴, yürürlükteymiş gibi mülga hükümler esas alınmak suretiyle vergi istenmesi³¹⁵ vergilendirme veya muafiyet döneminde hataya örnek teşkil etmektedir.

Konuyla alakalı Ankara Bölge İdare Mahkemesi 3. Vergi Dava Dairesi, 01.02.2019 tarih ve 2017/951 Esas ve 2019/106 Karar³¹⁶ sayılı kararında, davacının yürütülen inşaat işi dolayısıyla ilgili firmaya 27.03.2013 tarihli faturaya istinaden yaptığı ödemeden tevkif olunan verginin 2013/Nisan muhtasar beyanname ile beyan edilerek ödendiği olayda, gelir (stopaj) vergisinin ödeme tarihi esas alınarak beyan edilmesinde hukuka aykırılık bulunmamasına karşın vergi dairesinin yazısı üzerine 2013/Mart dönemi için düzeltme beyanı verilmesi ile gerçekleştirilen tahakkukun vergilendirme döneminde hata teşkil ettiği kanaatine varılmıştır.

Anlaşılabileceği üzere hatanın vergilendirme veya muafiyet döneminde hata olarak nitelendirilebilmesi için verginin doğru tarh, tebliğ, tahakkuk veya tahsil edilmiş olmakla beraber ilgili bulunduğu dönemin yanlış olması gerekmektedir³¹⁷. O halde tarh zamanaşımı geçmiş olmasına karşın gerçekleştirilen tarhiyat, bu kapsamda değerlendirilemeyecektir³¹⁸.

Diğer taraftan gelir vergisinde kıst dönem uygulaması, vergi yasalarının yürürlüğü ve ilgası, zamanaşımı gibi³¹⁹ hukuki ihtilaf niteliği taşıyan hususlar da

³¹⁰ Yoruldu, “Vergi Hataları ve Düzeltme Yolları: Hüküm ve Sonuçları Açısından Bir Değerlendirilmesi”, s. 254.

³¹¹ Çalış, “Yargı Kararlarına Konu Yapılmış Hukuki Uyuşmazlıkların ve Ödeme Emri Aşamasındaki Uyuşmazlıkların Düzeltme Kapsamında Değerlendirilmesi”.

³¹² Kırbaş, *Vergi Hukuku*, s. 192.

³¹³ Öztürk, “Vergi Usul Kanunu Kapsamındaki Vergi Hatalarında İdari Düzeltme Yolları”, s. 61.

³¹⁴ Özyer, *Açıklama ve Örneklerle Vergi Usul Kanunu Uygulaması*, s. 256.

³¹⁵ Şenyüz, Yüce ve Gerçek, *Vergi Hukuku (Genel Hükümler)*, s. 308.

³¹⁶ Ankara Bölge İdare Mahkemesi 3. Vergi Dava Dairesi, E: 2017/951, K: 2019/106, T: 01.02.2019, <https://www.lexpera.com.tr/ictihat/bolge-idare-mahkemesi/ankara-bim3-vdd-e-2017-951-k-2019-106-t-1-2-2019> (Erişim: 23.08.2023).

³¹⁷ Batı, *Vergi Hukuku (Genel Hükümler)*, s. 489.

³¹⁸ Yücel, “Uzlaşma Sonrası Ortaya Çıkan Vergi Hataları Düzeltilebilir mi? (Uzlaşmanın Kesinliği Bağlamında Konunun Değerlendirilmesi)”, s. 45.

³¹⁹ Öncel, Kumrulu, Çağan ve Göker, *Vergi Hukuku*, s. 204.

vergilendirme veya muafiyet döneminde hata kapsamı dışında kalacaktır.

Ancak mükellef tarafından takvim yılının belirli bir kısmı ile sınırlı faaliyet gösterildiği kesin surette ispat edilmiş ise vergilendirme döneminin süre itibarıyla fazla hesaplandığı gerekçesiyle takdir komisyonundan alınacak ikinci bir karara dayanılarak düzeltme yapılması mümkündür³²⁰.

2.10. Vergi Hatalarının Sonuçları

Vergi hataları, gerek vergi idaresi gerekse mükellefler yönünden birtakım olumsuz sonuçlara sebebiyet vermektedir.

Temel vergilendirme ilkelerine aykırılık teşkil eden vergi hataları, vergi idaresi yönünden vergi kaybına yol açtığı gibi bu hataların düzeltilmesi de ek iş yüküne neden olmaktadır³²¹.

Hukuki güvenlik ilkesi, somut olaya tatbik olunacak hukuki normların önceden bilinmesi olup kanunilik, belirlilik, kıyas yasağı ve geçmişe yürümezlik ilkelerini beraberinde getirmektedir³²². Anayasa m.73/3 hükmü ile hukuki zemine oturtulan verginin kanuniliği ilkesi ile mükellefe, idarenin keyfi uygulamalarına karşı Anayasal bir güvence tanınmıştır. Buna göre vergiler, tüm esaslı unsurları ile birlikte ancak kanunla konulacak, değiştirilecek ve kaldırılacaktır. Vergilendirmede belirlilik ilkesi ise yasal normların açık, erişilebilir ve öngörülebilir olmasını gerektiren kanuni belirlilik ile normun tatbiki ile ortaya çıkacak neticelerin öngörülebilir olmasını gerektiren hukuki belirlilikten müteşekkildir³²³.

Bu bağlamda vergi hataları, vergilendirmenin ilgili kanun hükümleri çerçevesinde hukuka uygun bir biçimde gerçekleşmesine engel olmakla, verginin kanuniliği ve vergilendirmede belirlilik ilkelerine aykırılık teşkil etmektedir. Diğer taraftan, herkesten ödeme gücüne göre vergi alınmasını gerektiren genellik ve eşitlik ilkelerinden de sapmalara yol açmaktadır³²⁴.

Vergi hataları, eksik yahut fazla vergi istenmesi ya da alınması suretiyle vergi miktarına etki eden yanlışlıklardır. Eksik vergi alınması durumunda vergi idaresi

³²⁰ Özbacı, *Vergi Usul Kanunu Yorum ve Açıklamaları*, s. 388.

³²¹ Mine Biniş, *Türk Vergi Hukukunda Vergi Hataları ve Sonuçları*, Adalet Yayınevi, Ankara 2012, s. 127.

³²² Onur Eroğlu ve Kemal Mecit, “Yargı Kararları Çerçevesinde Vergilendirmede Hukuki Güvenlik İlkesi”, *Uludağ Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi Dergisi*, Cilt: 34, Sayı: 2, 2015, ss. 68-69.

³²³ Temel Gürdal ve Şebnem Ekeryılmaz, “Vergilemede Hukuki Güvenlik İlkesinin Danıştay Kararları Işığında İncelenmesi”, *Eskişehir Osmangazi Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Dergisi*, Cilt: 13, Sayı: 2, 2018, s. 208.

³²⁴ Biniş, *Türk Vergi Hukukunda Vergi Hataları ve Sonuçları*, ss. 134-135.

yönünden bir vergi kaybı doğacağı muhakkaktır. Kamu giderlerinin finanse edilmesi noktasında en önemli kamu gelirinin vergi olduğu gözetildiğinde kayba neden olan hatalar konusunda hassasiyet gösterilmesi ve düzeltme işlemlerinin ivedilikle gerçekleştirilmesi Hazine yararına olacaktır. Bununla birlikte eksik yahut fazla vergi istenmiş ya da alınmış olsun, ortaya çıkarılan bir vergi hatasının düzeltilmesi, vergi idaresi yönünden ek iş yükü anlamına gelecektir. Gelir İdaresi Başkanlığı'nın (GİB) iş yükünün azaltılması şarttır. Zira ortaya çıkarılan vergi hataları ek iş yükü getirecek, fazlalaşan iş yükü ise yeni vergi hatalarını doğuracak³²⁵, neticede kısır bir döngü başlayacaktır. Vergi uyumsuzluklarında arabuluculuk müessesesinin ihdası, Gelir İdaresi Başkanlığı merkez ve taşra teşkilatı uzman kadroları arasındaki özlük hakkı farklarının giderilmesi ve uzmanların daha etkin değerlendirilmesi iş yükünün azaltılması noktasında ileri sürülen öneriler arasındadır³²⁶.

Vergiye karşı gayri iradi uyumsuzluk doğuran vergi hataları, mükellefler yönünden ise uyum maliyetlerine, kayıtlarda düzeltmelere ve haklarında vergi incelemesi başlatılmasına neden olmaktadır³²⁷.

Vergi uyumu, mükellefin vergiye ilişkin yükümlülüklerini yasaya uygun surette tam, doğru ve zamanında gönüllü olarak yerine getirmesidir³²⁸. Vergi hataları, mükellefin yükümlülüklerini tam ve doğru olarak yerine getirmesine engel teşkil etmektedir. Ancak bu sonucun doğmasında mükellefin herhangi bir kastı da bulunmamaktadır. Dolayısıyla vergi hataları, vergiye karşı gayri iradi uyumsuzluk yaratmaktadır.

Diğer taraftan mükellef, gerek kendi bünyesinde gerek yasa gereği gerekse zaman maliyeti gibi birtakım vergi uyum maliyetlerine katlanmaktadır³²⁹. Buna ilaveten vergi hatası, eksik vergi alınmasına sebep olmuşsa mükellef eksik ödediği verginin yanı sıra vergi ziyai, usulsüzlük cezaları ve gecikme faizi gibi parasal maliyetlere de katlanacaktır³³⁰. Hatanın düzeltilmesi ile birlikte gerçekleştirilen değişiklikler ise muhasebe kayıtlarına işlenecektir.

Son olarak vergi hataları, eksik vergi alınmasına sebebiyet verme açısından vergi

³²⁵ Biniş, *Türk Vergi Hukukunda Vergi Hataları ve Sonuçları*, s. 132.

³²⁶ Batı, "Vergi Reformları ve Öneriler", ss. 107-108.

³²⁷ Biniş, *Türk Vergi Hukukunda Vergi Hataları ve Sonuçları*, s. 135.

³²⁸ Mutlu Yoruldu, "Vergi Uyumu ve Vergiye Uyum Sağlayan Mükelleflere Tanınan Vergi Teşvikinin Değerlendirilmesi", *Al-Farabi International Journal of Social Sciences*, Cilt: 5, Sayı: 3, 2020, s. 57.

³²⁹ Ramazan Armağan ve Enes Özkan, "Vergilerin Uyum Maliyetleri", *Vergi Raporu*, Sayı: 207, 2016, s. 165.

³³⁰ Biniş, *Türk Vergi Hukukunda Vergi Hataları ve Sonuçları*, s. 139.

kaçırma eylemi ile benzerlik göstermektedir. Ancak vergi hatalarından farklı olarak vergi kaçırma eylemi kasten işlenmektedir. Mükellefin kastının bulunup bulunmadığının tespiti ise her zaman kolay olmayabilir. Bu nedenle mükellef hakkında vergi incelemesi başlatılması ihtimal dahilindedir. Vergi ödememe anlamında yasal olmayan bir fiil niteliğindeki vergi kaçırma, 213 sayılı VUK m.359 hükmünde yer alan fiillerin gerçekleştirilmesini ifade eden vergi kaçakçılığından da farklıdır³³¹. VUK m.359 hükmünde yer alan fiillerin gerçekleştirilmesi ile ortaya çıkan vergi kaçakçılığı, suç teşkil etmektedir. Vergiden kaçınma ise vergi yasalarındaki boşluklardan yararlanılarak vergiyi doğuran olaya neden olunmamasıdır³³². Bu itibarla yükümlünün vergi yasalarını ihlal etmek suretiyle vergi ödemekten kaçması, vergi kaçırma iken vergi yasalarına dayanarak vergi ödemekten kaçması, vergiden kaçınmadır³³³. Vergiden kaçınmanın yasal olmayan hali ise peçeledir³³⁴. Kanuna karşı hilenin özel bir türü olan peçeledir, vergiye konu iktisadi neticeye yasanın doğrudan kapsamadığı diğer bir yol izlenerek varma çabası gözlemlenmektedir³³⁵. Özel hukuk hükümlerinin kötüye kullanıldığı peçelemenin varlığı halinde vergilendirme, görünüşe göre değil gerçek ekonomik duruma göre gerçekleştirilmektedir³³⁶.

2.11. Vergi Hatalarının Ortaya Çıkarılması

VUK m.119 hükmü uyarınca vergi hatalarının, ilgili memurun fark etmesiyle, üst memurların yaptıkları incelemeler neticesinde, teftiş ya da vergi incelemesi sırasında yahut mükellefin müracaatı ile ortaya çıkarılması mümkündür.

Hükümde yer alan “*ilgili memur*” ifadesinden anlaşılması gereken vergi ile ilgili belgeleri almaya ve tarhiyata yetkili görevli iken “*üst memurlar*” ifadesinden anlaşılması gereken müdür yardımcısı, müdür, grup müdürü, grup başkanı, daire başkanı, vergi dairesi başkanı gibi şef ve üstü görevlerde bulunan görevlilerdir³³⁷. Buna göre ilgili memurlar tarafından vergilendirme sürecinin her aşamasında vergi hatalarına rastlanabileceği gibi hataların, dosya üzerinden yapılan incelemelerde yahut üst memurlar tarafından yapılan incelemelerde ve dahi rutin kontrollerde ortaya

³³¹ Murat Batı, *Muhasebe Hileleri ve Vergiden Kaçınma Türk Vergi Mevzuatındaki Yasallığı*, Seçkin Yayıncılık, Ankara 2024, s. 101.

³³² Hatice Yurtsever, “Türk Vergi Sisteminde Vergi Kayıplarına Neden Olan Düzenlemeler”, *Vergi Raporu*, Sayı: 78, 2005, s. 119.

³³³ Batı, *Muhasebe Hileleri ve Vergiden Kaçınma Türk Vergi Mevzuatındaki Yasallığı*, s. 100.

³³⁴ Duygu Şengül Çelikay, “Muhasebe Perspektifinden Vergiden Kaçınma Kavramı”, *Muhasebe ve Vergi Uygulamaları Dergisi*, Cilt: 12, Sayı: 2, 2019, s. 356.

³³⁵ Batı, *Muhasebe Hileleri ve Vergiden Kaçınma Türk Vergi Mevzuatındaki Yasallığı*, ss. 176-177.

³³⁶ Yurtsever, “Türk Vergi Sisteminde Vergi Kayıplarına Neden Olan Düzenlemeler”, s. 120.

³³⁷ Batı, *Vergi Hukuku (Genel Hükümler)*, s. 490.

çıkarılması olanaklıdır³³⁸.

Teftiş, vergi idaresinin işleyişinin hukuka uygun gerçekleşip gerçekleşmediğinin denetimi olup meydana gelen yanlışlıkların ıslahı ile bu yanlışlıkların temelinde yatan sebeplerin tasfiyesine hizmet etmektedir³³⁹. Teftiş işlemlerinin vergi hatalarının ortaya çıkarılmasındaki önemine binaen, her ne kadar Vergi Denetim Kurulu yetkili kılınmışsa da kapatılan birimler nedeniyle asli olarak teftişle görevli ve uzmanlaşmış maliye müfettişleri ile gelirler kontrolörlerinin bir bakıma sistem dışına itilmesi eleştirilmektedir³⁴⁰. Şöyle ki 646 sayılı KHK ile Maliye Teftiş Kurulu, Hesap Uzmanları Kurulu, Gelirler Kontrolörleri Başkanlığı ve Vergi Denetmenleri Büro Başkanlığı kaldırılmış; kurumlar, Vergi Denetim Kurulu Başkanlığı çatısı altında toplanmıştır³⁴¹.

Vergi incelemesi, mükellefin işlem ve hesaplarının yetkililerce gerek muhasebe ilkeleri gerekse vergi hukuku perspektifinden tetkik edilerek hata ve hilelerin açığa çıkarılması suretiyle ödenmesi gereken verginin saptanmasına yönelik denetimdir³⁴². VUK m.134 hükmü uyarınca vergi incelemesinin amacı, ödenmesi gereken vergilerin doğruluğunu araştırmak, saptamak ve sağlamaktır. VUK m.135 hükmü uyarınca vergi müfettişleri, vergi müfettiş yardımcıları, ilin en büyük mal memuru, vergi dairesi müdürleri ile Gelir İdaresi Başkanlığı merkez ve taşra teşkilatında görevli müdürler vergi incelemesine yetkilidir. Önemle belirtmek gerekir ki ilin en büyük mal memuru olan defterdarların Vergi Dairesi Başkanlığı kurulan 29 ilde vergi inceleme yetkisi bulunmadığından bu iller yönünden “ilin en büyük mal memuru” ifadesinden anlaşılması gereken, vergi dairesi başkanıdır³⁴³. Vergi incelemesi sürecinde, ödenen verginin defter, hesap, kayıt ve belgeler ile gerektiğinde fiili envanter ve dışsal sair araştırmalar yoluyla edinilen bulgulara uygunluğu değerlendirilmekte ve bu suretle varsa hata ve hileler ortaya çıkarılmaktadır³⁴⁴. Vergi Denetim Kurulu Başkanlığı 2023

³³⁸ Biniş, *Türk Vergi Hukukunda Vergi Hataları ve Sonuçları*, s. 49.

³³⁹ Bekir Sami Oğuztürk ve Ertuğrul Kutay Ünal, “Türkiye’de Vergi Denetiminde Yeni Dönem”, *Akademik Araştırmalar ve Çalışmalar Dergisi*, Cilt: 7, Sayı: 13, 2015, s. 216.

³⁴⁰ Ahmet Erol ve Nuray Özışık, “Mükellef Hakkı Olarak Vergi Hatalarının Düzeltilmesini İsteme Hakkı-I”, *Yaklaşım Dergisi*, Sayı: 260, 2014.

³⁴¹ Batı, “Vergi Reformları ve Öneriler”, s. 28.

³⁴² Hasan Abdioğlu, “Vergi Denetiminde Kırmızı Bayrakların Kullanımı”, *Muhasebe ve Finansman Dergisi*, Sayı: 36, 2007, s. 162.

³⁴³ Batı, *Vergi Hukuku (Genel Hükümler)*, s. 252.

³⁴⁴ Biniş, *Türk Vergi Hukukunda Vergi Hataları ve Sonuçları*, s. 50.

Faaliyet Raporu³⁴⁵,na göre 2023 yılında incelenen 60.242 mükellef için tarhı istenen toplam vergi, 17.452.475.511 TL tutarındadır. Denetim elemanları tarafından mükelleften kaynaklanan bir hata tespit edilmesi durumunda mükellef istemese dahi düzeltme gerçekleştirilecektir zira aksi tutum vergi denetiminin esas amacı olan gerçek gelir üzerinden vergilendirmeye aykırılık teşkil edeceği gibi görevin gereği gibi yerine getirilmediği anlamına da gelecektir³⁴⁶. Bu yönüyle vergi denetimi, mükellef aleyhine gerçekleşen hataların da düzeltilmesi ile devlete duyulan saygınlığı artırmaktadır³⁴⁷. Zira rızası hilafına dahi olsa mükellefin hakları korunmaktadır.

Anılan denetim işlemleri yanında vergi hatalarının mükellefin müracaatı ile ortaya çıkarılması da mümkündür. Dolayısıyla hem idarenin hem de mükelleflerin süreci harekete geçirme yetkisi bulunmaktadır³⁴⁸. Bununla birlikte vergi uyuşmazlıkları, ekseriyetle mükellefin başvurusu üzerine saptanan hatalardan doğmaktadır³⁴⁹.

³⁴⁵ Vergi Denetim Kurulu Başkanlığı 2023 Faaliyet Raporu, <https://ms.hmb.gov.tr/uploads/sites/17/2024/03/VDK-2023-Yili-Faaliyet-Raporu.pdf> (Erişim: 28.04.2024).

³⁴⁶ Fazıl Tekin ve Ali Çelikkaya, *Vergi Denetimi*, Seçkin Yayıncılık, Ankara 2022, ss. 56-57.

³⁴⁷ Adil Nas, *Vergi Denetimi*, Seçkin Yayıncılık, Ankara 2023, s. 56.

³⁴⁸ Mevlüt Uzunöner, *Vergi Hukukunda İzaha Davet Kurumu*, On İki Levha Yayıncılık, 2020, s. 55.

³⁴⁹ Yoruldu, “Vergi Hataları ve Düzeltme Yolları: Hüküm ve Sonuçları Açısından Bir Değerlendirilmesi”, ss. 254-255.

3. VERGİ HATALARINDAN DOĞAN UYUŞMAZLIKLARIN İDARİ AŞAMADA ÇÖZÜMLENMESİ: DÜZELTME-ŞİKAYET MÜESSESESİ

3.1. İdari Bir Çözüm Yolu Olarak Düzeltme Müessesesi

Devlet, kamu giderlerinin finanse edilmesi noktasında en önemli kamu geliri olan vergilerin mükelleflerden gereği gibi tahsili arzusundadır. Devlet ile vergi mükellefleri arasında tabii olarak bulunan menfaat çatışması, kimi zaman tarafları karşı karşıya getirmektedir.

Vergilendirme ve/veya ceza kesme işlemine karşı mükellef, vergi sorumlusu yahut ceza muhatabının itiraz hakkının bulunması halinde usulüne uygun başvurunun yapılması ile uyuşmazlık doğmuş sayılmaktadır³⁵⁰. Uyuşmazlıklar, ekseriyetle vergi hatalarından doğmakla birlikte vergi hatasının varlığına ilişkin bir iddia ileri sürülmeksizin vergi aslına ve cezalarına karşı yapılan itirazlardan da kaynaklanabilir³⁵¹. Temelinde her ne olursa olsun uyuşmazlığın çözülmesinde doğrudan yargı yoluna başvurulabilir. Bununla birlikte gerek hukuki gerekse maddi ihtilafların, yargı yoluna başvurulmaksızın henüz idari aşamada iken uyuşmazlık konusu işlemin idarece yükümlünün iddia ve savunmaları da dikkate alınarak incelenmesi suretiyle sona erdirilmesi olanaklıdır³⁵². Dolayısıyla vergi uyuşmazlıklarının çözüme kavuşturulmasında yasa koyucu tarafından yargı yolu yanında idari çözüm yolları da öngörülmüş; mükellefe bir tercih imkanı sunulmuştur. İdari çözüm yollarına başvuru mecburiyeti bulunmamaktadır; başvuru sonrası duruma göre yargı yoluna gidilmesi de mümkündür³⁵³. Ancak uyuşmazlık idari aşamada sona erdirilmeyip dava konusu edilir ve dava aleyhe sonuçlanırsa mükellef, harcadığı emek ve zaman kaybının yanı sıra yargılama giderleri ve gecikme faizine de katlanmak durumunda kalacaktır³⁵⁴. Bu bakımdan uyuşmazlığın çözüme kavuşturulmasında idari çözüm yollarının denenmesi, mükellefe vergi ve/veya cezalarda indirim imkanı

³⁵⁰ Bozdoğanoglu, *Vergileme ve Ceza Kesme İşlemine Karşı Başvuru Yolları*, s. 35.

³⁵¹ Yoruldu, “Vergi Uyuşmazlıklarının Çözümünde Vergi Mahkemelerinin Rolünün Değerlendirilmesi”, s. 9.

³⁵² Tahir Erdem, *Vergi Hukukunda Uyuşmazlıkların İdari Aşamada Çözümü ve Alternatif Çözüm Yolları (Türkiye ve ABD Karşılaştırmalı)*, Seçkin Yayıncılık, Ankara 2012, s. 265.

³⁵³ Öncel, Kumrulu, Çağan ve Göker, *Vergi Hukuku*, s. 192.

³⁵⁴ Fatih Savaşan, Mehmet Emin Altundemir ve Aziz Ulupınar, “Vergi Uyuşmazlıklarının Çözüm Yollarının Nitel Araştırma Yöntemleriyle Karşılaştırılması”, *Maliye Dergisi*, Sayı: 162, 2012, s. 138.

tanımakta, yargısal süreçte harcanacak zaman ve işgücü kaybı, stres ve belki de daha büyük bedellerin ödenmesinin önüne geçmektedir³⁵⁵.

Esasen mükellefin tercihini idari çözümden yana kullanması, her iki taraf lehine birtakım sonuçlar doğurmaktadır. Nitekim idari çözüm yolları eş deyişle barışçıl yöntemler, uyuşmazlıkların daha hızlı ve daha az maliyetle çözümlenmesini sağlarken yargının iş yükünü de azaltmaktadır³⁵⁶. İdari yargıya nazaran idari çözüm aşamalarına ilişkin usuller oldukça basit tutulduğundan bu yöntemlerle çözüme daha kolay ulaşılmaktadır³⁵⁷. Vergi idaresi yönünden uyuşmazlıkların idari aşamada çözüme kavuşturulması, yargı önünde savunma ve takip için harcanacak emek ile zaman kaybının yanı sıra davanın aleyhe sonuçlanması halinde yargılama giderleri ve bu kapsamda vekalet ücreti ödeme riski ile karşı karşıya kalınmaksızın salınan vergi ve cezaların ivedilikle Hazine kasasına girmesi anlamına gelmektedir³⁵⁸. Buna ilaveten barışçıl yöntemler, vergi hatasının varlığında dahi korunması gereken güven esasını besleyerek her iki taraf için vergilendirme işlemlerinin etkinliğinin sürdürülmesine katkıda bulunmaktadır³⁵⁹. Nihayetinde iyi ilişkiler içerisinde olmak, bir taraf için vergi alma diğer taraf için vergi ödeme yükümlülüğü nedeniyle yıllarca karşı karşıya gelecek olan idare ile mükellefin arzu edeceği bir yaklaşım biçimidir³⁶⁰.

Türk Vergi Hukuku'nda idari çözüm yolları, uzlaşma, pişmanlık ve ıslah, vergi hatalarının düzeltilmesi ile cezalarda indirim müesseselerinden ibarettir.

Uzlaşma, mükellef ile idare arasında ortaya çıkan uyuşmazlığın yargı önüne taşınmadan evvel taraflarca görüşülerek sona erdirilmesi, vergi yahut cezanın miktarı hususunda uyuşma sağlanarak uyuşmazlığın çözüme kavuşturulmasıdır³⁶¹. Uzlaşma müessesesinin ayrıntılarına tezin birinci bölümünde “*Uzlaşma*” başlığı altında yer verildiğinden tekrara düşmemek adına atıf yapmakla yetiniyoruz.

Pişmanlık ve ıslah müessesesi, VUK m.371 hükmünde düzenlenmiştir. Hükme

³⁵⁵ Mahmut Yardımcıoğlu ve Mehmet Kütükçü, “Vergi Uyuşmazlıklarında İdari ve Adli Çözüm Yolları, Kahramanmaraş Vergi Dairesi Başkanlığında Örnek Çalışma”, *Akademik Araştırmalar ve Çalışmalar Dergisi*, Cilt: 6, Sayı: 11, 2014, ss. 5-6.

³⁵⁶ Baki Yegen, “Vergi Uyuşmazlıklarının İdari ve Adli Yargı Kapsamında Çözüm Süreçleri ve Önerileri”, *Anemon Muş Alparslan Üniversitesi Sosyal Bilimler Dergisi*, Cilt: 7, Sayı: 2, 2019, s. 132.

³⁵⁷ Erdem, *Vergi Hukukunda Uyuşmazlıkların İdari Aşamada Çözümü ve Alternatif Çözüm Yolları (Türkiye ve ABD Karşılaştırmalı)*, s. 266.

³⁵⁸ Savaşan, Altundemir ve Ulupınar, “Vergi Uyuşmazlıklarının Çözüm Yollarının Nitel Araştırma Yöntemleriyle Karşılaştırılması”, s. 139.

³⁵⁹ Yoruldu, “Vergi Uyuşmazlıklarının Çözümünde Vergi Mahkemelerinin Rolünün Değerlendirilmesi”, s. 10.

³⁶⁰ Şükrü Kızılot ve Zuhal Kızılot, *Vergi İhtilafları ve Çözüm Yolları*, Yaklaşım Yayıncılık, Ankara 2011, s. 66.

³⁶¹ Kızılot ve Kızılot, *Vergi İhtilafları ve Çözüm Yolları*, s. 223.

göre beyana dayanan vergilerde vergi ziyayı cezasını gerektiren fiilleri işleyen mükellefler ile iştirak edenlerin yasaya aykırı tutum ve davranışlarını ilgili makama kendiliğinden dilekçe ile bildirmesi durumunda vergi ziyayı cezası kesilmeyecektir. Ancak pişmanlık ve ıslah müessesesinin işletilebilmesi, yasa koyucu tarafından birtakım şartlara bağlı kılınmıştır. Buna göre haber verme tarihinden evvel mükellef bir muhbir tarafından ihbar edilmemiş, hakkında ilgili vergi türüne dair vergi incelemesine başlanmamış, takdir komisyonuna sevk gerçekleşmemiş olmalıdır. Ayrıca haber verme tarihinden başlamak üzere 15 gün içerisinde şayet hiç verilmemişse beyannamenin verilmesi, eksik ya da yanlış verilmişse beyanın tamamlanması yahut düzeltilmesi ve ödeme süresi geçmiş olan vergilerin, ödemenin geciktiği her ay ve kesri için gecikme zammı oranındaki pişmanlık zammı ile birlikte ödenmesi gerekmektedir.

Cezalarda indirim müessesesi, VUK m.376 hükmünde “*Vergi ziyayı, usulsüzlük ve özel usulsüzlük cezalarında indirim*” başlığı altında düzenlenmiştir. Hükme göre mükellef ya da vergi sorumlusunun ihbarnamenin tebliğinden itibaren 30 gün içerisinde vergi dairesine başvuruda bulunarak tarh olunan vergi yahut vergi farkı ile birlikte vergi ziyayı, usulsüzlük ve özel usulsüzlük cezalarının yarısını vadesinde ya da teminat göstermek suretiyle vadeden itibaren 3 ay içerisinde ödeyeceğini bildirmesi halinde kesilen cezanın yarısı indirilmektedir. Şayet uzlaşmaya başvurulmuş ve uzlaşma vaki olmuş ise üzerinde uzlaşılan vergi yahut vergi farkı ile birlikte vergi cezalarının %75’inin VUK ek m.8/1 hükmünde öngörülen ödeme süreleri içerisinde ödenmesi halinde üzerinde uzlaşılan cezanın %25’i indirilmektedir.

Düzeltilme-şikayet müessesesi, VUK 116 ve müteakip maddelerinde düzenlenmiştir. Vergi hatalarının düzeltilmesi, vergi idaresi ile mükellef arasında idarenin hatalı işleminden doğan uyuşmazlığın giderilmesini, ortadan kaldırılmasını ve telafisini hedefleyen idari bir süreçtir³⁶².

Vergi hatası nedeniyle mükelleften haksız yere fazla yahut eksik vergi istenmiş ya da alınmış ise düzeltme gerekecektir. Düzeltme, hatalı işlemin hatalı kısmının yahut tamamının idari kararlar ile etkisizleştirilmesi için gerçekleştirilen bir geri alma işlemidir³⁶³. Yükümlü aleyhine gerçekleşen vergi hatalarının düzeltilmesi, vergi borcunu sona erdirmektedir. Bir taraftan vergi borcu diğer taraftan vergi cezası,

³⁶² Batı, *Vergi Hukuku (Genel Hükümler)*, s. 490.

³⁶³ Şenyüz, Yüce ve Gerçek, *Vergi Hukuku (Genel Hükümler)*, s. 252.

kısmen ya da tamamen ortadan kaldırılmaktadır³⁶⁴. Bu bağlamda düzeltme, şekli vergi hukuku bakımından idari çözüm yolları arasında yer almakta iken maddi vergi hukuku bakımından vergi borcunu sona erdiren haller arasında yer almaktadır.

Düzeltilme, para ve zaman maliyeti olan yargı yolu yerine mükellefin psikolojisini de olumlu yönde etkileyen bir vergisel uyumsuzluk çözüm yoludur³⁶⁵. Dolayısıyla mükellef, dava açma süresi içerisinde yargı yolu yerine düzeltme yolunu tercih etmiş olabilir. Bu durum, düzeltme başvurusundan sonuç alamayan mükellefin yargı yolu başvurusu önünde engel teşkil etmez. Ancak düzeltme talebi, dava açma süresi geçirildikten sonra da reddedilmiş olabilir. Yasa koyucu tarafından bu ihtimale binaen şikayet yolu öngörülmüş; dava açma süresi geçirildikten sonra düzeltme talepleri reddolunanlar için şikayet yoluyla Hazine ve Maliye Bakanlığına başvuru imkanı tanınmıştır. Şikayet yoluyla düzeltme talepleri de reddolunanlar için ise yargı yolu açıktır. Özetle düzeltmeye başvurulmuş olması mükellefe yargı yolunu kapatmamaktadır ve bu yönüyle müessese, ek bir güvence niteliğindedir³⁶⁶. Uyuşmazlığın idari aşamadan yargı aşamasına geçişinde bir köprüdür³⁶⁷.

Şu halde hakkında gerçekleştirilen vergilendirme işleminde bir vergi hatası bulunduğu düşüncesinde olan mükellef yasal süresi içerisinde doğrudan yargı yoluna başvurabileceği gibi idari çözüm yollarından düzeltme-şikayet müessesesine de başvurabilir. Hangi yolun işletileceği, tümüyle mükellefin ihtiyarına bırakılmıştır. Bununla birlikte dava açma süresi geçirilmiş hata iddialarına ilişkin olarak konunun yargı önüne taşınmasının başlangıç noktasını oluşturması bakımından düzeltme, zorunlu bir başvuru yoludur³⁶⁸.

Uzlaşma, cezalarda indirim, vergi hatalarının düzeltilmesi gibi idari çözüm süreçlerinde mükellefler, vergi idaresinden her türlü bilgiyi isteyebilecekleri gibi sürecin takibine yönelik mali müşavirlerini de yetkilendirebilirler³⁶⁹.

3.1.1. Düzeltme Müessesesinin Mevzuattaki Yeri ve Tarihsel Gelişimi

Düzeltilme müessesesi; 213 sayılı VUK'un "*Vergi Alacağı'nın Kalkması*" başlıklı

³⁶⁴ Kızılot ve Kızılot, *Vergi İhtilafları ve Çözüm Yolları*, s. 108.

³⁶⁵ Arslaner, "Vergi Uyuşmazlıklarının İdari Aşamada Çözümünde Uzlaşma Müessesesi ve Etkinliği Sorunu", s. 280.

³⁶⁶ Kırbaş, *Vergi Hukuku*, s. 191.

³⁶⁷ Şenay Oto, "Türk Vergi Hukukunda Vergi Hatalarının Düzeltilmesi", *Vergi Sorunları Dergisi*, Sayı: 97, 1996, s. 60.

³⁶⁸ Sarıaslan, "Anayasa Mahkemesi'ne Yapılan Bireysel Başvurularda Başvuru Yollarının Tüketilmesi Koşulunun Vergi Uyuşmazlıklarıyla İlgili İdari Başvurular Ekseninde Değerlendirilmesi", s. 492.

³⁶⁹ Haluk Egeli ve Mehmet Dağ, "Türk Vergi Hukuku Açısından Mükellef Haklarının Değerlendirilmesi", *Maliye Dergisi*, Sayı: 163, 2012, s. 140.

Altıncı Kısım, Üçüncü Bölüm’ünde “*Vergi Hatalarını Düzeltme ve Reddiyat*” başlığı altında m.116 ile m.126 hükümleri arasında düzenlenmiştir. Kavramsal olarak “vergi hatası” tanımlandıktan sonra 117. ve 118. maddelerde sırasıyla üç bent halinde hesap ve dört bent halinde vergilendirme hatalarına yer verilmiştir. Ardından vergi hatalarının hangi yollarla ortaya çıkarılabileceği hükme bağlanmıştır. 120 ile müteakip maddelerde düzeltme ve şikayet müessesesinin ayrıntılarına yer verilmiştir.

Esasen vergi hataları ve bu hataların düzeltilmesine ilişkin hükümlerin ihdası oldukça eskiye dayanmaktadır. Nitekim 1934 yılından bu yana muhtelif yasalarda “maddi hata” adı altında vergi hatalarına yer verilmiştir³⁷⁰. Maddi hatalar, 06.07.1939 tarih ve 3692 sayılı Vergilerde İhbarnamelerin Tebliğine ve İtiraz ve Temyiz Usullerine ve İtiraz ve Temyiz Komisyonları Teşkiline Dair Kanun’un³⁷¹ 23. maddesinde: “*verginin veya vergi matrahının veyahud misil ve yüzde zamlarının yanlış hesap edilmesi, verginin mükerrer olması, verginin hakiki mükelleften gayri bir şahıs namına tarhedilmesi, kanuni tenzilatın eksik yapılması veya hiç yapılmaması, bir kimseye mükellefiyet devresinden az veya çok bir devre için vergi tarh olunması, tarhiyatta yanlış nisbet tatbik edilmesi*” olmak üzere altı bent halinde sayılmıştır. Mükelleflerin itiraz dilekçelerini alan memurların itirazların zikredilen hatalardan ileri geldiğini görmeleri halinde vergiyi tahakkuk ettiren memura bu hataların düzeltilmesini emrecekleri, maddi hatalar dışında kalan hususlara ilişkin itirazların ise ilgili komisyonlara tevdi öngörülmüştür. Kanun’un 24. maddesinde mükelleflere itiraz hakkı tanınmamış olan tarhiyatta maddi hatalardan birinin varlığı halinde düzeltme istenebileceğine hükmedilmiş, 25. maddesinde ise mükelleflere itiraz hakkı tanınmış olan muamelelerde gerçekleşen maddi hataların itiraz müddetinin sona ermesinden sonra dahi mükellefin müracaatı yahut tetkik ve teftiş sırasında ortaya çıkarılması halinde düzeltilebileceği hüküm altına alınmıştır. Ancak bu düzeltmenin yapılabilmesi için tarhiyatın itiraz ya da temyiz komisyonu kararı ile kesinleşmemiş olması şart koşulmuştur. Buna ilaveten 26. maddede düzeltmenin ancak tahakkuk zamanaşımı içerisinde yapılabileceği belirtilmiştir. Yine, dilekçede ileri sürülmemiş olsa dahi itiraz ya da temyiz komisyonlarının incelemeleri sırasında maddi hatalardan

³⁷⁰ Nihan Kaşıkçı, *Vergi Usul Hukukunda Hata ve Düzeltme*, İstanbul Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Yayınlanmamış Yüksek Lisans Tezi, İstanbul 2011, s. 27.

³⁷¹ 06.07.1939 tarih ve 3692 sayılı Vergilerde İhbarnamelerin Tebliğine ve İtiraz ve Temyiz Usullerine ve İtiraz ve Temyiz Komisyonları Teşkiline Dair Kanun, https://www5.tbmm.gov.tr/tutanaklar/KANUNLAR_KARARLAR/kanuntbmmc020/kanuntbmmc020/kanuntbmmc02003692.pdf, (Erişim: 28.11.2023).

birine rastlanması halinde bunlar hakkında da karar verilebileceği hükme bağlanmıştır.

3692 sayılı Kanun, 07.06.1949 tarih ve 5432 sayılı Vergi Usul Kanunu'nun³⁷² yürürlüğe girmesi ile birlikte mülga olmuştur. 5432 sayılı Kanun'da "maddi hata" kavramı yerine "vergi hatası" kavramı tercih edilmiştir. Vergi hatası, 106. maddede: *"vergiye mütaallik hesaplarda veya vergilendirmede yapılan hatalar yüzünden haksız yere fazla veya eksik vergi istenmesi veya alınması"* olarak tanımlanmıştır. Vergi hataları, hesap ve vergilendirme hataları olmak üzere ikili bir tasnife tabi tutulmuştur. Hesap hataları; matrah hataları, vergi miktarında hatalar ve verginin mükerrer olması hallerinden ibaret olmak üzere üç bent halinde sayılmış iken vergilendirme hataları; mükellefin şahsında hata, mükellefiyette hata, mevzuda hata ve vergilendirme veya muafiyet döneminde hata olmak üzere dört bent halinde sayılmıştır. 3692 sayılı Kanun'a göre kapsamın daha geniş tutulduğu görülmektedir. 110 ve müteakip maddelerde düzeltme yolu ayrıntılarıyla hükme bağlanmış, itiraz süresi içerisinde düzeltme talebinde bulunanlardan talepleri reddolunanların düzeltme taleplerinin itiraz yerine geçeceği belirtilmiştir. İtiraz süresi sona erdikten sonra yapılan düzeltme talepleri reddedilenler için ise önemli bir yenilik olarak şikayet yolu öngörülmüştür. Ayrıca 116. maddede, zamanaşımı süresinin son yılında tarh olunan vergilere ilişkin düzeltme zamanaşımının, hatanın meydana gelmesinden başlamak üzere bir yıldan az olamayacağı hükme bağlanmıştır.

5432 sayılı Kanun, 04.01.1961 tarih ve 213 sayılı Vergi Usul Kanunu'nun yürürlüğe girmesi ile mülga olmuştur. Hükümler arasında büyük oranda benzerlik göze çarpmaktadır. Şu kadar ki 5432 sayılı Kanun hükümlerinin birtakım ufak değişiklikler haricinde aynen korunduğu söylenebilir³⁷³. Ve fakat 1982 idari yargı reformu ile vergi itiraz komisyonları vergi mahkemelerine, itirazlar ise vergi davalarına dönüştürülmüştür³⁷⁴. Bu kapsamda 06.01.1982 tarih ve 2576 sayılı Bölge İdare Mahkemeleri, İdare Mahkemeleri ve Vergi Mahkemelerinin Kuruluşu ve Görevleri Hakkında Kanun ile itiraz ve temyiz komisyonlarının görev ve yetkileri vergi mahkemelerine bırakılmıştır. İlgili hükümlerde bu yönde değişikliğe gidilmiş, en nihayetinde düzenlemeler bugünkü halini almıştır.

3.1.2. Düzeltme Müessesesinin Kapsamı

³⁷² 07.06.1949 tarih ve 5432 sayılı Vergi Usul Kanunu, <https://www.resmigazete.gov.tr/arsiv/7233.pdf>, (Erişim: 28.11.2023).

³⁷³ Kızılot ve Kızılot, *Vergi İhtilafları ve Çözüm Yolları*, s. 102.

³⁷⁴ Barış Bahçeci, *Kamu Alacağını Takip Hukuku*, Seçkin Yayıncılık, Ankara 2019, s. 21.

Hakkında gerçekleştirilen vergilendirme işleminde bir vergi hatası bulunduğu düşüncesinde olan mükellef doğrudan yargı yoluna başvurabileceği gibi idari çözüm yollarından düzeltme yoluna da başvurabilir. Bu hususta mükellefe bir seçim hakkı tanınmıştır. Ancak düzeltme, vergi hatalarına özgü idari bir çözüm yolu olup müessesenin kapsamı vergi hataları ile sınırlandırılmıştır. Bu nedenle açıkça vergi hatası olarak nitelendirilemeyen hallerde düzeltme yoluna başvurulması mümkün değildir. Öne sürülen hususların vergi incelemesini, re'sen takdir işlemini, yargı kararını yahut Bakanlık tarafından uygulamaya yön verilmesini gerektirmesi halinde düzeltme yolunun işletilmesine imkan bulunmamaktadır³⁷⁵. Nihayetinde uyuşmazlığın çözümü maddi olayların irdelenmesini ve mevzuat hükümlerinin yorumlanmasını gerektiriyor ve lafzi yorumu aşan ayrıntılı bir hukuki değerlendirmeye ihtiyaç duyuluyor ise uyuşmazlık, vergi hatası değil hukuki ihtilaf olarak nitelendirilecek, düzeltme yoluna başvurulamayacaktır.

Kavramsal olarak “vergi hataları”, birinci bölümde ayrıntılarıyla ele alındığından tekrara düşmemek adına bu başlık altında yalnız düzeltme müessesesinin kapsamına ilişkin özellik arz eden hususlara değinilecektir.

3.1.2.1. 6183 Sayılı AATUHK Kapsamında Tesis Olunan İşlemlerde Ortaya Çıkan Vergi Hataları

Düzeltilme, 213 sayılı VUK kapsamında ihdas olunmuş bir müessesedir. Bu nedenle VUK kapsamında yer alan amme alacakları ile sınırlı bir uygulama alanına sahiptir. Buna göre VUK’un kapsamını belirleyen m.1/1 hükmü doğrultusunda; “gümrük idareleri tarafından alınan vergi ve resimler” hariç olmak üzere “genel bütçeye³⁷⁶ giren vergi, resim ve harçlar ile il özel idarelerine ve belediyelere ait vergi, resim ve harçlar” ile alakalı vergi hataları için düzeltme yoluna başvurulabilecektir. Ayrıca VUK m.1/2 hükmü uyarınca bunlara bağlı vergi, resim ve zamlar ile hükümde açıkça belirtilmemişse de cezalar ve gecikme faizleri de bu kapsamda³⁷⁷ olup düzeltmeye konu edilebilecektir.

Nitekim Danıştay Vergi Dava Daireleri Kurulu 02.03.2022 tarih ve 2022/1 Esas ve 2022/4 Karar³⁷⁸ sayılı kararı ile haksız tahsil olunan verginin tecil faizi ile birlikte

³⁷⁵ Kızılot ve Kızılot, *Vergi İhtilafları ve Çözüm Yolları*, s. 122.

³⁷⁶ 10.12.2003 tarih ve 5018 sayılı Kamu Mali Yönetimi ve Kontrol Kanunu m.12 uyarınca genel bütçe: “Devlet tüzel kişiliğine dahil olan ve bu Kanuna ekli (I) sayılı cetvelde yer alan kamu idarelerinin bütçesi” olarak tanımlanmıştır.

³⁷⁷ Batı, *Vergi Hukuku (Genel Hükümler)*, s. 39.

³⁷⁸ Danıştay Vergi Dava Daireleri Kurulu, E: 2022/1, K: 2022/4, T: 02.03.2022, <https://www.lexpera.com.tr/ictihat/danistay/e-2022-1-k-2022-4-t-02-3-2022> (Erişim: 25.10.2023).

iadesi istemiyle yapılan düzeltme başvurusunun faiz yönünden reddolunması üzerine iade olunan vergi için işlemiş tecil faizinin ödenmesi istemiyle iade isteminden ayrı ve bağımsız olarak düzeltme-şikayet yoluna başvuru yapıp yapılamayacağı hususunda bölge idare mahkemesi kararları arasındaki aykırılığın, faizin haksız ya da fazla tahsil olunan vergi kapsamında değerlendirilmesi gereken yasal unsur olduğu belirlemesiyle iadenin tam olarak yerine getirildiğinden söz edilemeyeceğinden bahisle iade olunan vergiden ayrı ve bağımsız olarak işlemiş faizin ödenmesi istemiyle düzeltme-şikayet yoluna başvurulabileceği yönünde giderilmesine karar verilmiştir.

Özetle VUK kapsamında yer alan vergi, resim, harçlar ile bunlara bağlı gecikme faizi, zam ve cezaları ile alakalı ortaya çıkan vergi hataları için düzeltme yolu açıktır. Ancak 5510 sayılı Kanun’a göre hesaplanan sigorta primlerinde ortaya çıkan hatalarda olduğu gibi VUK kapsamında yer almayan amme alacakları için ilgili hükümlerin uygulanması olanaklı değildir³⁷⁹. Kendi kanununda VUK hükümlerine atıf yapılmış alacaklar ise bu duruma bir istisna teşkil etmektedir; örneğin 2464 sayılı Belediye Gelirleri Kanunu m.98³⁸⁰ atfı nedeniyle esasen VUK kapsamında yer almayan benzeri mali yükümlülüklerden biri olan katılma payları, düzeltmeye konu edilebilecektir³⁸¹.

213 sayılı VUK kapsamında olsun olmasın bir amme alacağının gereği gibi tam ve vaktinde tahsil edilememesi halinde, 6183 sayılı AATUHK hükümleri devreye girecektir. 6183 sayılı Kanun, amme alacaklarının kamu gücü kullanılmak suretiyle takip ve tahsiline ilişkin usul ve esasları ihtiva etmektedir³⁸². AATUHK kapsamındaki amme alacakları ile takip masraflarının vadesinde ödenmemesi halinde bu alacaklar teminata da bağlanmamış ise takibe ödeme emri ile başlanmaktadır³⁸³. Ödenmeyen amme alacağı, AATUHK m.54 hükmü uyarınca haciz, teminatın paraya çevrilmesi yahut kefilin takibi ya da şartları varsa iflas yoluyla cebren tahsil olunmaktadır. Bu süreçte ortaya çıkan bir vergi hatasının düzeltmeye konu edilip edilemeyeceği tartışma konusudur.

Direnisa’ya göre takip hukukuna dair kurallar açık, belirli, emredici ve sıkı şekil

³⁷⁹ Batı, *Vergi Hukuku (Genel Hükümler)*, s. 482.

³⁸⁰ 26.05.1981 tarih ve 2464 sayılı Belediye Gelirleri Kanunu m.98: “*Bu Kanunda aksine hüküm bulunmayan hallerde, bu Kanuna göre alınacak vergi, harç ve katılma payları hakkında 213 sayılı Vergi Usul Kanunu ile 6183 sayılı Amme Alacaklarının Tahsil Usulü Hakkında Kanun ve bunların ek ve tadilleri hükümleri uygulanır.*” şeklindedir.

³⁸¹ Balcı, *Vergi Hataları ile Düzeltme-Şikayet Konusunda Uygulamada Yaşanan Hukuki Sorunlar ve Çözüm Önerileri*, s. 13.

³⁸² Çetin Arslan, “Kamu (Amme) Alacaklarında Gecikme Zammı ve Faiz”, *Türk İdare Dergisi*, Cilt: 75, Sayı: 440, 2003, s. 66.

³⁸³ Batı, *Vergi Hukuku (Genel Hükümler)*, s. 579.

şartlarına tabi olup karmaşık ve belirsiz olan düzeltme-şikayet yolu, özel bir usuli prosedür niteliğindeki cebri icra takibi yönünden uygulanmaya elverişli değildir³⁸⁴.

Hemen belirtmek gerekir ki vergi hataları, yalnız haksız yere fazla veya eksik vergi istenmesini değil haksız yere fazla veya eksik vergi alınması halini de kapsamaktadır. Dolayısıyla tahsil olunan vergi miktarında gerçekleşen hataların düzeltilmesi gayet tabii mümkündür. Asıl soru, hatanın ödeme emri ve haciz gibi doğrudan AATUHK kapsamında tesis olunan işlemlerde ortaya çıkması halinde düzeltilmesinin mümkün olup olmadığıdır.

Ortaç&Ünsal’a göre, hata düzeltme müessesesi VUK kapsamında yer almakta iken ödeme emri AATUHK kapsamında yer almaktadır ve bu nedenle ödeme emrinde ortaya çıkan hataların AATUHK çerçevesinde “ödeme emrine itiraz” hükümlerine göre düzeltilmesi gerekmektedir³⁸⁵.

Nitekim vergi idaresince genel olarak benimsenen görüş, VUK’da yer alan düzeltme hükümlerine herhangi bir atıf yapılmadığından AATUHK kapsamında tesis olunan işlemler için düzeltme yoluna başvurulamayacağı yönündedir³⁸⁶.

Öncel&Kumrulu&Çağan&Göker de tarh sırasında ve tahsilden sonra başvurulabilecek olan düzeltmenin, bu safhalar arasında henüz tahsil işlemleri yürütülmekte iken işletilememesinin nedeninin mezkur yasa hükümlerinin içerdiği farklı düzenlemeler olduğu görüşündedir³⁸⁷.

Danıştay içtihadı, VUK’da yer alan düzeltme hükümlerinin AATUHK kapsamında tesis olunan işlemleri kapsamadığı, bu hususta bir atfın da olmadığı, ödeme emrinin vergi borcunun ödenmesi gereken safhaya geldikten sonra düzenlendiği, AATUHK kapsamının VUK’a göre çok geniş tutulduğu, müessesenin geçerliliğinin kabulü halinde vergi alacakları ile sair kamu alacaklarının tahsil usulü arasında ayırım ve eşitsizlik oluşacağı gerekçeleriyle³⁸⁸ ödeme emrinin düzeltmeye konu edilemeyeceği yönünde şekillenmiştir.

Konuyla alakalı Danıştay Vergi Dava Daireleri Kurulu 07.06.2023 tarih ve

³⁸⁴ Efe Direnisa, “Cebri İhale Kesinleştikten Sonra Fazladan Ödenen Katma Değer Vergisine İlişkin Uyuşmazlıklarda Yargı Yoluna ve Görevli Mahkemeye İlişkin Değerlendirmeler”, *Süleyman Demirel Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi*, Cilt: 13, Sayı: 1, 2023, s. 585.

³⁸⁵ Ortaç ve Ünsal, *Genel Vergi Hukuku*, ss. 146-147.

³⁸⁶ Zübeyir Bakmaz, “Vergi Mükellefleri Ödeme Emirlerine Karşı Hata Düzeltme Talebinde Bulunabilir Mi?”, *E-Yaklaşım Dergisi*, Sayı: 203, 2009.

³⁸⁷ Öncel, Kumrulu, Çağan ve Göker, *Vergi Hukuku*, s. 205.

³⁸⁸ Bumin Doğrusöz, Ödeme Emrinin Düzeltilmesi İstenebilir Mi?, <https://www.bumindogrusozy.com/article/odeme-emrnn-duzeltlmes-steneblr-m> (Erişim: 18.09.2023).

2022/389 Esas ve 2023/583 Karar³⁸⁹ sayılı kararına konu olayda, kanuni temsilci sıfatıyla davacı adına düzenlenen ödeme emirleri ile konulan hacizlerin kaldırılması talebiyle düzeltme-şikayet ve yargı yoluna başvurulmuştur. Yerel mahkemece davacının asıl vergi borçlusu şirketin kanuni temsilcisi olmadığından bahisle mükellefin şahsında hata yapıldığı kanaatine varılarak dava konusu işlemin iptaline karar verilmiştir. Kararı temyizen inceleyen Danıştay 9. Dairesince amme alacağı niteliğindeki vergi ve cezaların tahsili için 6183 sayılı Kanun kapsamında tesis olunan ödeme emri ve haciz işlemlerine karşı 213 sayılı Kanun ile düzenlenen düzeltme-şikayet yolunun işletilmesine hukuki olanak bulunmadığı gerekçesiyle bozma kararı verilmiştir. Ancak yerel mahkeme, kararında direnmiştir. Bozma istemiyle temyiz olunan direnme kararı, Danıştay VDDK tarafından 9. Daire kararında dayanak alınan hukuki sebep ve gerekçe ile bozulmuştur.

Gerçekten de 6183 sayılı AATUHK kapsamında tesis olunan işlemlerde ortaya çıkan hatalar yönünden ne bir yasal düzenleme ne de 213 sayılı VUK hükümlerine bir atıf bulunmaktadır. Ancak yine de yargıya başvuru süresi sona ermeden evvel hatanın idarece düzeltilmesi için bir girişimde bulunulabileceği ifade edilmektedir³⁹⁰. Ve fakat ödeme emrine karşı öngörülen itiraz süresi, kesin süre niteliği taşıdığından idareye başvuru ile durmayacağı gibi hak düşürücü olup sona ermesinden sonra yapılan başvurulara idarece cevap verilmesi halinde yeniden başlamayacaktır³⁹¹. Dolayısıyla süre sona erdikten sonra idarenin ret cevabına karşı yargı yoluna başvurulacak olursa açılan dava, usulden reddedilecektir. Bu nedenle biz, idareye başvuru ile zaman kaybedilmeksizin 15 günlük yasal süre içerisinde doğrudan yargı yoluna başvurulmasının yerinde olacağı kanaatindeyiz.

Ödeme emrine karşı açılacak davanın, “*böyle bir borç olmadığı*” gerekçesi ile temellendirilmesi gerekmektedir zira ödeme emrinde ortaya çıkan vergi hatasına bağlı olarak istenen fazla vergi, yok hükmündedir³⁹². Ancak altını çizmek gerekir ki ödeme emrine karşı açılan davanın reddedilmesi, eğer var ise tarhiyattaki hata hakkında da

³⁸⁹ Danıştay Vergi Dava Daireleri Kurulu, E: 2022/389, K: 2023/583, T: 07.06.2023, <https://www.lexpera.com.tr/ictihat/danistay/vddk-e-2022-389-k-2023-583-t-7-6-2023> (Erişim: 21.10.2023).

³⁹⁰ Yakup Tokat, “Kamu Alacağının Güvence Altına Alınmasında ve Tahsilinde Düzeltme İstemi”, *Yaklaşım Dergisi*, Sayı: 215, 2010.

³⁹¹ Özgür Kızıltoprak, “Türk Vergi Sisteminde Ödeme Emrine İtiraz”, ss. 181-182, https://www.researchgate.net/profile/Oezguer-Kiziltoprak/publication/369754143_Turk_Vergi_Sisteminde_Odeme_Emrine_tiraz/links/642b1cd24e83cd0e2f8a91f4/Tuerk-Vergi-Sisteminde-Oedeme-Emrine-tiraz.pdf (Erişim: 07.05.2024).

³⁹² Ortaç ve Ünsal, *Genel Vergi Hukuku*, s. 147.

karar verildiği anlamına gelmeyecek, düzeltme işleminin gerçekleştirilmesi gerekecektir³⁹³.

Danıştay Vergi Dava Daireleri Kurulu, 15.02.2023 tarih ve 2021/818 Esas ve 2023/139 Karar³⁹⁴ sayılı kararına konu olayda, davacının hak ve alacaklarına haciz konulmak suretiyle cebren tahsil olunan karar ve ilam harçlarının iadesi istemiyle yapılan düzeltme başvurusunun reddi üzerinde açılan davada merciine tevdi kararı verilmiştir. Maliye Bakanlığı Gelir İdaresi Başkanlığı tarafından verilen ret kararı üzerine, vadesi belli olmayan kamu alacağı niteliğindeki karar ve ilam harçlarının tahsiline ilişkin düzenlenen ödeme emri içeriği borçların ödenmesi için 1 aylık süre verilmesi gerekirken yasaya aykırı surette tahakkuk ettirilen karar ve ilam harçlarının tahsilinin usul ve yasaya aykırı olduğu iddiasıyla açılan dava, yerel mahkemece davacının iddialarının ancak süresinde açılan davalarda incelenebileceği ve 6183 sayılı Yasa kapsamında yer alan ödeme emri ve haciz gibi işlemlere karşı düzeltme-şikayet yolunun işletilemeyeceği gerekçesiyle reddedilmiştir. Temyiz başvurusu üzerine yapılan inceleme neticesinde karar, Danıştay 9. Dairesi tarafından “*vergi, resim ve harçların tarh, tahakkuk ve ödeme emri ile haciz işlemlerini de içeren tahsilat aşamalarında yapılan vergi hataları hakkında*” süresi içerisinde dava açılabilceği gibi düzeltme-şikayet yolunun da işletilebileceğinden bahisle bozulmuş, karar düzeltme istemi ise reddolunmuştur. Yerel mahkeme önceki kararında direnmişse de temyizen incelenen ısrar kararı, Danıştay Vergi Dava Daireleri Kurulu tarafından Danıştay 9. Dairesi ile aynı gerekçe ile bozulmuştur.

Altını çizmek gerekir ki karara konu olayda her ne kadar cebren tahsil sürecine geçilmişse de vergi hatası iddiası, bizzat ödeme emri yahut haciz işlemine ilişkin değil, tahakkuk sürecine ilişkindir.

Balcı, düzeltme-şikayet başvurusunun ancak tarh ve tebliğ zamanaşımı süresi içerisinde yapılabileceği yönündeki düzenlemenin genişletici yoruma engel olduğu; müessesenin 6183 sayılı Kanun kapsamındaki işlemleri kapsamadığı ve fakat ödeme emri/haciz işlemlerine konu vergi ve cezalar yönünden işletilebileceği görüşündedir³⁹⁵. Diğer taraftan Balcı’ya göre düzeltme-şikayet yoluna ödeme emri

³⁹³ Kızılot ve Kızılot, *Vergi İhtilafları ve Çözüm Yolları*, s. 127.

³⁹⁴ Danıştay Vergi Dava Daireleri Kurulu, E: 2021/818, K: 2023/139, T: 15.02.2023, <https://www.lexpera.com.tr/ictihat/danistay/vddk-e-2021-818-k-2023-139-t-15-2-2023>, (Erişim: 30.03.2024).

³⁹⁵ Balcı, *Vergi Hataları ile Düzeltme-Şikayet Konusunda Uygulamada Yaşanan Hukuki Sorunlar ve Çözüm Önerileri*, ss. 19-20.

için başvurulamamakla birlikte ödeme emrine konu tarhiyattaki hatalar için başvurulabileceği yönündeki yaklaşım, takibine ödeme emri ile başlanan müteselsil yahut ikincil derece sorumlular açısından 15 günlük dava açma süresinin geçirilmesi ile birlikte vergi hatası bulunsu dahi 6183 sayılı Kanun kapsamındaki işlemler için düzeltme-şikayet yoluna başvurulamayacağı yönündeki kabul sebebiyle mağduriyet yaratacağından sakıncalıdır³⁹⁶. Bu açıdan yasa değişikliği önerilmektedir.

Batı'ya göre vergi hatası, tahakkuk zamanaşımı süresi içerisinde fark edildiği sürece düzeltme-şikayet yoluna başvurulabileceğinin kabulü gerekmektedir³⁹⁷.

Barlass&Gümüşkaya, vergi hatasını “*vergiye mütâallik hesaplarda veya vergilendirmede yapılan hatalar yüzünden haksız yere fazla veya eksik vergi istenmesi veya alınması*” şeklinde tanımlayan VUK m.116 hükmünde geçen “istenmesi” ve “alınması” ifadeleri doğrultusunda düzeltmenin yalnız vergi tarhiyatlarını değil, ödeme emirlerini de kapsadığı görüşündedir³⁹⁸.

Polat'a göre de ödeme emrine karşı ödeme yapmak, mal bildiriminde bulunmak yahut itiraz etmek dışında bir yol olarak yalnız ödeme emrindeki hatalarla sınırlı olmak üzere düzeltmeye başvurmak mümkündür³⁹⁹.

Ancak izah olunduğu üzere düzeltme müessesesi, kamu alacaklarının güvenceye alınması ve tahsili amacıyla AATUHK çerçevesinde tesis olunan işlemleri kapsamadığından bu işlemlere yönelik başvuruların, reddi halinde idari davaya konu edilebilecek bir işlem yaratmak için yapılan başvurular olarak değerlendirilmesi gerekmektedir⁴⁰⁰.

Bu başlık altında değinilmesi gereken son bir husus da ödeme emri ve haciz gibi işlemlerden sonra ödeme yapılması durumunda yapılan ödeme için vergi hatası kapsamında düzeltme-şikayet yoluna başvurulup başvurulamayacağı hususudur.

Balcı'ya göre vergilendirme tarh, tahakkuk ve tahsil ile bir bütün olup yapılan ödeme vergi hatası kapsamında düzeltme-şikayet başvurusuna konu edilebilir ki aksi yöndeki bir kabul, mülkiyet hakkını ihlal edebilecek nitelikte sonuçlara yol açabilir⁴⁰¹.

³⁹⁶ Balcı, *Vergi Hataları ile Düzeltme-Şikayet Konusunda Uygulamada Yaşanan Hukuki Sorunlar ve Çözüm Önerileri*, s. 20.

³⁹⁷ Batı, *Vergi Hukuku (Genel Hükümler)*, s. 496.

³⁹⁸ İrfan Barlass ve Gamze Gümüşkaya, “Vergi Yargılamasına İlişkin Açıklamalar”, *Madde Sistematiği ile İdari Yargılama Hukuku*, ed. Zehreddin Aslan, Seçkin Yayıncılık, Ankara 2023, s. 203.

³⁹⁹ Arzu Polat, *Kamu Alacağının Cebren Tahsilinde Ödeme Emri Uygulaması*, Adalet Yayınevi, Ankara 2021, s. 107.

⁴⁰⁰ Kırbaş, *Vergi Hukuku*, ss. 194-195.

⁴⁰¹ Balcı, *Vergi Hataları ile Düzeltme-Şikayet Konusunda Uygulamada Yaşanan Hukuki Sorunlar ve Çözüm Önerileri*, s. 21.

Nitekim Danıştay 4. Dairesi, 19.01.2016 tarih ve 2012/5175 Esas ve 2016/74 Karar⁴⁰² sayılı kararı, ortaklıktan ayrıldığı dönem sonrasına ait olmasına karşın şirket vergi borçlarına ilişkin kanuni temsilci sıfatıyla tarafına tebliğ olunan ödeme emirleri içeriği vergi borçlarını haciz baskısı altına ihtirazi kayıtla ödeyen davacının, ödediği tutarın iadesi isteminin, mükellefiyette hata bulunduğundan bahisle düzeltme-şikayet başvurusuna konu edilebileceği yönündedir.

3.1.2.2. Gümrük İdareleri Tarafından Alınan Vergilerde Ortaya Çıkan Vergi Hataları

213 sayılı VUK kapsamında ihdas olunmuş düzeltme müessesesi, VUK kapsamında yer alan amme alacakları ile sınırlı bir uygulama alanına sahiptir. VUK'un kapsamını belirleyen m.1/1 hükmünde “*gümrük idareleri tarafından alınan vergi ve resimler*” hariç tutulmuştur. Buna göre gümrük idareleri tarafından alınan vergi ve resimler yönünden VUK'un düzeltme hükümlerinin uygulanmasına imkan bulunmamaktadır. Gümrük vergisi ve ithalde alınan KDV gümrük idaresi tarafından alınan vergilere örnek teşkil etmektedir⁴⁰³. Bu vergi ve resimler ile ilgili olarak 27.10.1999 tarih ve 4458 sayılı Gümrük Kanunu hükümleri uygulama alanı bulmaktadır.

Gümrük idareleri tarafından alınan vergi ve resimler her ne kadar 213 sayılı VUK kapsamında yer almadığından düzeltmeye konu edilememekte ise de benzer bir düzenlemeyi ihtiva eden 4458 sayılı Gümrük Kanunu m.211 hükmü uyarınca kanunen ödenmemesi gerekmesine rağmen ödenmiş olan gümrük vergileri geri verilmekte, kanunen tahakkuk ettirilmemesi gerekmesine rağmen tahakkuk ettirilmiş olan gümrük vergileri ise kaldırılmaktadır.

4458 sayılı Kanun m.210 hükmü uyarınca “*geri verme*” ibaresinden anlaşılması gereken, ödenmiş olan verginin kısmen ya da tamamen geri ödenmesi; “*kaldırma*” ibaresinden anlaşılması gereken ise henüz ödenmemiş verginin kısmen ya da tamamen alınmamasıdır.

Kanunen ödenmemesi ya da tahakkuk ettirilmemesi gereken gümrük vergileri, kasten yapılan bir tahrifat yahut ticaret politikası önlemlerine tabi eşyanın gümrük kıymetinin yükümlünün beyanı ile arttırılması neticesinde ödenmiş yahut tahakkuk

⁴⁰² Danıştay 4. Dairesi, E: 2012/5175, K: 2016/74, T: 19.01.2016, <https://www.lexpera.com.tr/ictihat/danistay/4-d-e-2012-5175-k-2016-74-t-19-1-2016> (Erişim: 25.10.2023).

⁴⁰³ Batı, *Vergi Hukuku (Genel Hükümler)*, s. 40.

ettirilmişse geri verme yahut kaldırma istemleri 4458 sayılı Kanun m.211 hükmü uyarınca kabul edilmez.

Kanunen ödenmemesi gereken gümrük vergilerinin yükümlüye tebliği ile ilgilinin 3 yıl içerisinde gümrük idaresine müracaatı üzerine geri verme ya da kaldırma işlemi gerçekleştirilir. Kontrol ve denetleme neticesinde tespit edilen hallerde işlem, aynı süre içerisinde doğrudan gerçekleştirilir. Mücbir sebep ve beklenmeyen hallerde süre uzatılabilir.

4458 sayılı Kanun m.210 hükmü uyarınca mezkur hükümler, bu Kanun kapsamında tatbik olunan para cezaları için de uygulanır.

3.1.2.3. Belediye Gelirlerinde Ortaya Çıkan Vergi Hataları

213 sayılı VUK kapsamında yer alan amme alacakları ile sınırlı uygulama alanına sahip olan düzeltme müessesesinin, VUK'un kapsamını belirleyen m.1/1 hükmü uyarınca “*il özel idarelerine ve belediyelere ait vergi, resim ve harçlar*” ile alakalı olarak işletilmesi olanaklıdır. İlan ve reklam, eğlence, haberleşme, çevre temizlik vergileri 2464 sayılı Belediye Gelirleri Kanunu kapsamında yer alan belediye vergilerine örnek teşkil etmektedir.

213 sayılı VUK'un şikayet yoluyla müracaatı düzenleyen m.124 hükmünde dava açma süresi sona erdikten sonra yaptıkları düzeltme talepleri reddolunanların şikayet yoluyla Maliye Bakanlığı'na müracaat edebilecekleri hüküm altına alındıktan sonra il özel idare vergileri hakkında valilik, belediye vergileri hakkında ise belediye başkanlığı, müracaat mercii olarak belirlenmiştir. Bununla birlikte anılan vergiler yönünden düzeltme başvurusu ve sürecine ilişkin herhangi bir düzenlemeye yer verilmemiştir. Bu husustaki doktrinsel tartışmaya “*Şikayet Mercii*” başlığı altında değinilecektir.

3.1.2.4. Vergi Cezalarında Ortaya Çıkan Vergi Hataları

213 sayılı VUK'un kapsamını belirleyen m.1 hükmünde açıkça belirtilmemişse de vergi cezaları da VUK kapsamında⁴⁰⁴ yer almakta olup düzeltmeye konu edilebilecektir. Nitekim VUK m.375: “*Vergi cezalarında yapılan hatalar, bu kanunda vergi hataları için belli edilen usul ve şartlara göre düzeltilir*” ifadesiyle vergi cezalarında ortaya çıkan hataların düzeltme kapsamında olduğu hükme bağlanmıştır.

Vergi cezasında hata, vergi cezasına dair hesaplarda ya da cezalandırmada gerçekleşen hatalar nedeniyle haksız yere fazla ya da eksik ceza kesilmesi yahut

⁴⁰⁴ Batı, *Vergi Hukuku (Genel Hükümler)*, s. 39.

alınması olarak tanımlanabilir⁴⁰⁵. O halde yükümlüye, yasaya aykırı eylemine uygun ceza yerine gerek miktar gerekse tür yönünden farklı bir cezanın uygulanması halinde bu ceza kesme işleminin hatalı olduğu kabul edilmelidir⁴⁰⁶.

Candan’a göre vergi cezalarında hataları “*hesap hataları ve cezalandırmada hata olarak ikiye ayırmak; hesap hatalarını, matrah hataları, ceza miktarında hata ve cezanın mükerrer olması; cezalandırma hatalarını ise, muhatabın şahsında hata, suçun nitelendirilmesinde hata, mevzuda hata ve suç tarihinde veya döneminde hata*” şeklinde bir tasnife tabi tutmak mümkündür⁴⁰⁷.

Bununla birlikte hükümde kastedilen vergi cezaları, vergi ziyayı, usulsüzlük ve özel usulsüzlük cezaları olup vergi suçlarına ilişkin ceza mahkemeleri tarafından hükmedilen vergi cezaları düzeltme kapsamı dışındadır⁴⁰⁸.

3.1.2.5. Uzlaşmaya Konu Edilen Vergilerde Ortaya Çıkan Vergi Hataları

İdari çözüm yolları arasında yer alan uzlaşma, mükellefin vergi idaresi ile karşılıklı olarak tahakkuk edecek vergi ve cezalar hususunda anlaşmak için başvurabileceği etkin bir müessesedir⁴⁰⁹. Mükellef, hakkında başlatılan vergi incelemesi ile ilgili son tutanak düzenleninceye dek tarhiyat öncesi uzlaşma başvurusunda bulunabileceği gibi ihbarnamenin kendisine tebliğinden 30 gün içerisinde tarhiyat sonrası uzlaşma talep edebilir.

213 sayılı VUK ek m.11 hükmü ile ek m.6 hükümleri uyarınca uzlaşma tutanakları kesin olup üzerinde uzlaşılan ve tutanakla tespit olunan hususlara ilişkin dava açılmaz, şikayette bulunulamaz. Tarhiyat Öncesi Uzlaşma Yönetmeliği m.17⁴¹⁰ hükmü ile Uzlaşma Yönetmeliği m.12⁴¹¹ hükmünde de benzer ifadeler yer verilmiştir.

Buna göre kural olarak üzerinde uzlaşılan vergi ve ceza miktarlarına ilişkin ne yargı yoluna başvurulması ne de herhangi bir merci nezdinde şikayette bulunulması

⁴⁰⁵ Turgut Candan, *Vergisel Kabahatler ve Suçlar*, Yetkin Yayınları, Ankara 2022, s. 924.

⁴⁰⁶ Bozdoğanoglu, *Vergileme ve Ceza Kesme İşlemine Karşı Başvuru Yolları*, s. 31.

⁴⁰⁷ Candan, *Vergisel Kabahatler ve Suçlar*, s. 925.

⁴⁰⁸ Balcı, *Vergi Hataları ile Düzeltme-Şikayet Konusunda Uygulamada Yaşanan Hukuki Sorunlar ve Çözüm Önerileri*, s. 11.

⁴⁰⁹ Batı, *Vergi Hukuku (Genel Hükümler)*, s. 443.

⁴¹⁰ Tarhiyat Öncesi Uzlaşma Yönetmeliği m.17: “Uzlaşma komisyonlarının, uzlaşma neticesinde düzenleyecekleri uzlaşma tutanakları kesin olup, gereği vergi dairelerince derhal yerine getirilir. Üzerinde uzlaşılan veya tutanakla tespit edilen hususlar hakkında dava açılmaz ve hiçbir merciye şikâyetle bulunulamaz. Mükellefler bu Yönetmelik uyarınca üzerinde uzlaşılan ceza hakkında, Kanunun 376 ncı maddesinin birinci fıkrasının (1) numaralı bendinde yer alan hükümlerin kendilerine uygulanmasını talep edemezler.” şeklindedir.

⁴¹¹ Uzlaşma Yönetmeliği m.12: “Uzlaşma vaki olduğu takdirde komisyonların düzenleyecekleri uzlaşma tutanakları kesin olup, gereği vergi dairelerince derhal yerine getirilir. Üzerinde uzlaşılan ve tutanakla tespit edilen hususlar hakkında dava açılmayacağı gibi hiçbir merciye şikâyetle de bulunulamaz.” şeklindedir.

mümkündür; kuralın tek istisnası vergi hatalarıdır⁴¹².

Esasen VUK ek m.6 hükmü karşısında uzlaşılan tutar üzerinde uzlaşma komisyonu haricinde tasarrufta bulunulamaması, uzlaşmanın yenilenmesi yoluna gidilmesi gerekmektedir⁴¹³. Ancak uygulamada uzlaşmanın yenilenmesine ihtiyaç duyulmaksızın düzeltme yoluna gidilebileceği kabul edilmektedir.

Nitekim vergi idaresi, hata barındıran uzlaşma tutanaklarında düzeltme yapılamayacağına ilişkin görüş ve uygulamasını “hata üzerinden vergi alınmaması” ilkesi temelinde aldığı bakan onayı ile değiştirmiştir⁴¹⁴. Zira vergi hatası içeren tarhiyatlarda uzlaşmanın kesinliği esas alınmak suretiyle düzeltme yapılamayacağının kabulü hata üzerinden vergi alınması anlamına gelecektir ki bu böylesi bir yaklaşımın vergilendirme ilkeleriyle bağdaşması mümkün değildir⁴¹⁵. Söz gelimi mükerrer olarak salınan verginin mükellefçe kabulü ve üzerinde uzlaşılması sonrasında fark edilerek düzeltme yoluna başvurulması durumunda mükerrer verginin terkin, uzlaşma ile tahsil olunan miktarın ise iadesi gerekecektir⁴¹⁶. Ancak dikkat çekmek gerekir ki vergi idaresi hukuken geçersiz tarhiyatları düzeltmekte ise de matrah, oran ya da tanık ifadesi gibi hususlarda gerçekleşen, uzlaşma komisyonlarında öne sürülmesi gereken hataların düzeltilmesini uygun görmemektedir⁴¹⁷.

Diğer taraftan uzlaşma yolu ile halihazırda çözüme kavuşturulmuş olan uyuşmazlığa ilişkin düzeltme yoluna başvurulabilmesi için hatanın, uzlaşma görüşmeleri sırasında dikkate alınmamış, karar verilmeden evvel incelenmemiş olması gerekmektedir⁴¹⁸. Aksinin kabulü, en başta uzlaşma müessesesinin amacına uygun düşmeyecek, en nihayetinde etkinliğini azaltacaktır⁴¹⁹.

Nitekim Maliye Bakanlığı Gelirler Genel Müdürlüğü 20.04.2005 tarih ve B.07.0.GEL.0.40/4001-115/17574 sayılı Özelgesinde⁴²⁰: “uzlaşmaya mevzuu edilmiş ve üzerinde uzlaşılmış olması ve bu hatalı durumun da uzlaşma sırasında dikkate

⁴¹² Nazlı Gaye Alpaslan, “Vergi Usul Hukukunda Tahakkuk Fişi Uygulamaları”, *E-Yaklaşım Dergisi*, Sayı: 324, 2019.

⁴¹³ Özbacı, *Vergi Usul Kanunu Yorum ve Açıklamaları*, s. 399.

⁴¹⁴ Özyer, *Açıklama ve Örneklerle Vergi Usul Kanunu Uygulaması*, s. 271.

⁴¹⁵ Volkan Aksoyoğlu, “Uzlaşılan Vergilerde Düzeltme Mümkün (Mü)”, *E-Yaklaşım Dergisi*, Sayı: 215, 2010.

⁴¹⁶ Kızılot ve Kızılot, *Vergi İhtilafları ve Çözüm Yolları*, ss. 114-115.

⁴¹⁷ Özyer, *Açıklama ve Örneklerle Vergi Usul Kanunu Uygulaması*, s. 273.

⁴¹⁸ Ortaç ve Ünsal, *Genel Vergi Hukuku*, s. 146.

⁴¹⁹ S. Ateş Oktar, “Üzerinde Uzlaşılan Vergi ve Cezalar Hakkında Düzeltme Hükümlerinin Uygulanabileceğine İlişkin Bir Değerlendirme”, *Yaklaşım Dergisi*, 2001.

⁴²⁰ Maliye Bakanlığı Gelirler Genel Müdürlüğü, 20.04.2005 tarih ve B.07.0.GEL.0.40/4001-115/17574 sayılı Özelgesi, <https://www.gib.gov.tr/node/96565> (Erişim: 23.10.2023).

alınmamış olması hallerinde, söz konusu hataların 213 sayılı Vergi Usul Kanununun düzeltme hükümleri çerçevesinde düzeltilmesi mümkün bulunmaktadır” ifadesiyle bu hususa dikkat çekilmiştir.

Öte yandan Maliye Bakanlığı Gelirler Genel Müdürlüğü 09.12.2001 tarih ve B.07.0.GEL.0.44/4417-324/66094 sayılı Özelgesi⁴²¹ ile yalnız “*vergi mevzuuna girmeyen veya vergiden muaf olanlara yapılmış olan tarhiyatların, vergiye tabi olmamaları gerekenler adına yapılan tarhiyatların, aynı vergilendirme dönemi için yapılan mükerrer tarhiyatların*” uzlaşmaya konu edilmiş ve üzerinde uzlaşmış olması halinde uzlaşma sırasında hatalı durumun dikkate alınmamış olması kaydıyla düzeltilebileceği yönünde görüş bildirilmiştir. Buna göre uzlaşmaya konu edilen vergilerde ortaya çıkan hataların düzeltilmesinde, matrah hataları ile vergi miktarında hatalar idarece kapsam dışı bırakılmıştır⁴²².

Nitekim Maliye Bakanlığı Gelirler Genel Müdürlüğü 09.11.2004 tarih ve B.07.0.GEL.0.28/2880-5855/52886 sayılı Özelgesinde⁴²³ mevcut uygulamanın, vergi yasalarına göre hiç yapılmaması gerekmesine rağmen yapılan ve uzlaşma yoluyla kesinleşen tarhiyatların düzeltilmesini kapsadığı belirtilmiş, yapısında kısmi vergi hatası taşıyan tarhiyatların düzeltilmesine olanak tanınmadığına dikkat çekilmiştir. Uzlaşma yoluyla kesinleşen tarhiyatta gerçekleşen matrah hatası, kısmi vergi hatası olarak değerlendirilmiş ve uygulamada düzeltilmesine olanak tanınan hata türleri arasında yer almadığından bahisle düzeltilemeyeceği sonucuna varılmıştır.

Özyer’e göre matrah hataları ile vergi miktarında hataların kapsam dışı bırakılması, uzlaşma tutanakları üzerinde ihtilaf yaratmama fikriyle açıklanabilirse de mükellefin şahsında hata ile vergilendirme ve muafiyet döneminde hata hallerinin niçin kapsam dışı bırakıldığını anlamak güçtür⁴²⁴.

Konuyla alakalı Danıştay 3. Dairesi, 04.04.2006 tarih ve 2005/2364 Esas ve 2006/942 Karar⁴²⁵ sayılı kararında, off-shore hesaptan elde edilen faiz geliri sebebiyle yapılan inceleme neticesinde tarhiyat öncesi uzlaşmaya varıldıktan sonra matrahta hata

⁴²¹ Maliye Bakanlığı Gelirler Genel Müdürlüğü, 09.12.2001 tarih ve B.07.0.GEL.0.44/4417-324/66094 sayılı Özelgesi, <https://www.gib.gov.tr/node/94715> (Erişim: 23.10.2023).

⁴²² Emrah Aygöl, “Vergi Affı Kanunları Kapsamındaki İmkanlardan Yararlandırılan ya da Uzlaşılan Vergi ve Cezalar İçin Dava Açılabilir mi?”, *Yaklaşım Dergisi*, Sayı: 290, 2017.

⁴²³ Maliye Bakanlığı Gelirler Genel Müdürlüğü, 09.11.2004 tarih ve B.07.0.GEL.0.28/2880-5855/52886 sayılı Özelgesi, <https://www.gib.gov.tr/node/94588> (Erişim: 23.10.2023).

⁴²⁴ Özyer, *Açıklama ve Örneklerle Vergi Usul Kanunu Uygulaması*, ss. 271-272.

⁴²⁵ Danıştay 3. Dairesi, E: 2005/2364, K: 2006/942, T: 04.04.2006, <https://www.lexpera.com.tr/ictihat/danistay/3-daire-e-2005-2364-k-2006-942-t-4-4-2006>, (Erişim: 28.11.2023).

iddiasıyla yapılan düzeltme-şikayet başvurusunun reddi üzerine açılan davanın, üzerinde uzlaşılan husus hakkında dava açılmayacağından bahisle reddi yönünde verilen yerel mahkeme kararının, vergilendirilmeyecek bir unsur olarak faizin üzerinden hesaplandığı ana paranın matraha dahil edildiği, durumun açık vergi hatası niteliği taşıdığı, uzlaşmaya varılmış olmasının düzeltmeye engel teşkil etmediği gerekçesiyle bozulmasına karar verilmiştir.

Kararda, üzerinde uzlaşılan vergilerde ortaya çıkan matrah hatalarının düzeltme kapsamı dışında tutulması yönündeki idari uygulamanın benimsenmediği görülmektedir.

Benzer biçimde Danıştay 9. Dairesi, 16.05.2016 tarih ve 2016/6588 Esas ve 2016/4390 Karar⁴²⁶ sayılı kararında, her ne kadar davaya konu vergi ve cezalara ilişkin uzlaşma yoluna gidilmiş ve uzlaşılan tutarların dava konusu edilemeyeceği kurala bağlanmışsa da davacının 5811 sayılı Kanun kapsamında beyan ettiği matrahtan vergi mahkemesi kararı ile hukuka aykırı olduğu gerekçesiyle iptal olunan matrah farkının düşülmesiyle yapılması gereken mahsupların yapılmaması sonucu tarh olunan vergi ve cezaların vergi hatası kapsamında değerlendirilmesi gerektiği, yargı kararı ile tespit edilmiş açık vergi hatası karşısında davacının düzeltme-şikayet yoluna başvurabileceğinin kabulü gerektiği belirtilmiştir.

Yargı kararı ile ortaya konulan vergi hatasının mahsupların yapılmamış olması nedenine bağlandığı, bu yönüyle vergi miktarında hata niteliği taşıdığı, üzerinde uzlaşılmışsa da yargı kararı ile ortaya konulan vergi miktarında hata için düzeltme-şikayet yoluna başvurulabileceği sonucuna varılması ile verilen karar, dikkat çekicidir.

İzah olunanlar ışığında idare ile yargı uygulaması arasında birlik olduğunu söylemek güçtür. Zira özelgelerle yön verilen idari uygulamada benimsenen kategorizasyonun yargı uygulamasında bir karşılığı olmadığı görülmektedir.

Diğer taraftan Danıştay 4. Dairesi, 14.04.2022 tarih ve 2018/5212 Esas ve 2022/2524 Karar sayılı kararı⁴²⁷ ile uzlaşma sonrası ödenen vergi ve cezalara ilişkin yapılan düzeltme-şikayet başvurusunun reddi üzerine açılan davanın, çözümü maddi olayların ve mevzuatın yorumlanmasını gerektiren uyuşmazlığın düzeltme-şikayet

⁴²⁶ Danıştay 9. Dairesi, E: 2016/6588, K: 2016/4390, T: 16.05.2016, <https://www.lexpera.com.tr/ictihat/danistay/9-d-e-2016-6588-k-2016-4390-t-16-5-2016>, (Erişim: 28.11.2023).

⁴²⁷ Danıştay 4. Dairesi, E: 2018/5212, K: 2022/2524, T: 14.04.2022, <https://www.lexpera.com.tr/ictihat/danistay/4-d-e-2018-5212-k-2022-2524-t-14-4-2022>, (Erişim: 28.11.2023).

kapsamında ele alınamayacağı, ihtilaf içeriğinin uzlaşma kapsamında kesinleşerek ödenen vergilerin iadesi istemi olduğu ve bu durumun dava konusu edilmesine olanak bulunmadığı gerekçesiyle reddi yönündeki yerel mahkeme kararı, istinaf ve temyiz incelemesinden geçerek onanmıştır.

Benzer biçimde Danıştay 4. Dairesi, 14.12.2020 tarih ve 2016/15567 Esas ve 2020/5624 Karar⁴²⁸ sayılı kararında, tarhiyat öncesi uzlaşma sonrası mükellefiyette hata nedeniyle yapılan düzeltme-şikayet başvurusunun reddi üzerine açılan davanın kabulü yönünde verilen yerel mahkeme kararının, uzlaşmaya varılan hususlarla ilgili düzeltme-şikayet yoluna başvurulamayacağı gibi başvuruda bulunmak suretiyle “uzlaşmaya varılması halinde tutanakla tespit olunan hususlar hakkında dava açılmayacağı” yönündeki hükmü etkisiz kılacak bir yöntemle başvurulamayacağı gerekçesiyle bozulmasına karar verilmiştir.

Anlaşılabileceği üzere Danıştay’ın uzlaşmanın düzeltmeye engel teşkil etmediği yönündeki kararlarının aksine üzerinde uzlaşılan hususlar hakkında dava açılmayacağı yönünde verdiği güncel tarihli kararları da bulunmaktadır.

Ayrıca uzlaşmanın düzeltmeye engel teşkil etmediği yönündeki görüşün benimsenmesi halinde dahi mahkemece uyuşmazlığın hukuki ihtilaf içerdiği kanaatine varılacak olursa düzeltme-şikayet müessesesinin işletilmesine olanak bulunmadığına hükmedilecektir.

Nitekim Danıştay 4. Dairesi, 26.01.2017 tarih ve 2015/9181 Esas ve 2017/699 Karar⁴²⁹ sayılı kararında takdir komisyonu kararına dayanılarak tarh olunan vergi ve cezalara ilişkin varılan uzlaşma sonrası ödenen fazla verginin iadesi istemiyle yapılan düzeltme-şikayet başvurusunun reddi üzerine açılan davanın, ileri sürülen iddiaların ancak tarhiyat aşamasında ileri sürülebilecek nitelikte olduğu ve hukuki yorum gerektirdiğinden bahisle reddine ilişkin yerel mahkeme kararı, istinaf ve temyiz aşamalarından geçerek onanmıştır.

3.1.2.6. Ceza İndirimine Konu Edilerek Ödenen Vergi ve Cezalarda Ortaya Çıkan Vergi Hataları

213 sayılı VUK m.376 hükmünde düzenlenen ceza indirimi ile ödeme, vergi

⁴²⁸ Danıştay 4. Dairesi, E: 2016/15567, K: 2020/5624, T: 14.12.2020, <https://www.lexpera.com.tr/ictihat/danistay/4-d-e-2016-15567-k-2020-5624-t-14-12-2020>, (Erişim: 28.11.2023).

⁴²⁹ Danıştay 4. Dairesi, E: 2015/9181, K: 2017/699, T: 26.01.2017, <https://www.lexpera.com.tr/ictihat/danistay/4-d-e-2015-9181-k-2017-699-t-26-1-2017>, (Erişim: 28.11.2023).

idaresi ile mükellef arasında koşulları yasa ile belirlenmiş bir anlaşma biçimidir⁴³⁰. Mükellef yahut vergi sorumlusu adına düzenlenmiş olan vergi ziyai, usulsüzlük ve özel usulsüzlük cezaları ile uzlaşmanın gerçekleşmesi halinde uzlaşılan cezada indirim yapılmak suretiyle kalan tutarın ödenmesine olanak tanıyan mükellef lehine bir müessesedir⁴³¹. Ancak açık hüküm karşısında mükellef ya da vergi sorumlusu tarafından ödeneceği belirtilen vergi ve cezasının süresi içerisinde ödenmemesi yahut davaya konu edilmesi halinde müesseseden yararlanılması mümkün değildir.

Şu halde yargı yoluna başvurulmaksızın idari bir çözüm yolu olarak cezada indirimden faydalanılmış olabilir. Pekala ceza indiriminden faydalanılarak ödenen vergi ve cezalarda ortaya çıkan vergi hatalarının düzeltilmesi mümkün müdür?

Esasen mükellef, ceza indiriminden yararlanmakla gerçekleştirilen tarhiyata rıza ve muvafakatını beyan etmektedir⁴³². Bununla birlikte mükellefin tarhiyata karşı rızasını beyan etmiş olmasına rağmen ceza indiriminden faydalanılarak ödenen vergi ve cezalarda ortaya çıkan hataların düzeltilmesi mümkündür⁴³³.

3.1.2.7. Kesinleşmiş Yargı Kararına Konu Vergilendirme İşlemlerinde Ortaya Çıkan Vergi Hataları

Vergiye doğuran olayın gerçekleşmesi ile başlayan vergilendirme süreci, tarh ve tebliğ işlemleri ile devam etmekte, tahakkuk gerçekleştikten sonra tahsil işlemi ile son bulmaktadır. Tahakkuk, verginin ödenecek aşamaya geldiğini gösterir bir süreç olup beyan üzerine tarh olunan vergilerde tahakkuk fişinin düzenlenmesi ile birlikte gerçekleşmektedir. Re'sen, ikmalen ve idarece tarh olunan vergilerde ise ihbarnamenin tebliğinden 30 gün içerisinde mükellef, idari çözüm yollarından birine başvurabileceği gibi vergi mahkemesinde dava açma yoluna gidebilir. Hareketsiz kalması halinde 30 günlük süre sonunda tahakkuk gerçekleşecektir.

Vergilendirme işleminde bir vergi hatasının bulunması halinde de süreç, benzer biçimde işlemektedir. Tarhiyata karşı dava açılmadığı takdirde vergi, dava açma süresinin sona ermesi ile birlikte ödenecek safhaya gelmekte; idari ya da kazai planda herhangi bir organın tasarrufuna konu edilmemiş tarhiyatta ortaya çıkan vergi hatalarının düzeltilmesinde özellik arz eden bir husus bulunmamaktadır⁴³⁴.

Diğer taraftan mükellef, hukuka aykırı olduğunu düşündüğü tarhiyata karşı

⁴³⁰ Özbalcı, *Vergi Usul Kanunu Yorum ve Açıklamaları*, s. 398.

⁴³¹ Batı, *Vergi Hukuku (Genel Hükümler)*, s. 505.

⁴³² Özbalcı, *Vergi Usul Kanunu Yorum ve Açıklamaları*, s. 398.

⁴³³ Kızılot ve Kızılot, *Vergi İhtilafları ve Çözüm Yolları*, s. 127.

⁴³⁴ Özbalcı, *Vergi Usul Kanunu Yorum ve Açıklamaları*, s. 398.

ihbarnamenin kendisine tebliğinden itibaren 30 günlük yasal süre içerisinde vergi mahkemesinde dava açmış olabilir. Vergilendirme işleminde bir vergi hatası bulunduğu yönündeki iddia, tarhiyata karşı açılan bu davada hukuka aykırılık iddialarından biri olarak ileri sürülebilir. Bununla birlikte vergi hatası, dava tarihinde henüz fark edilmemiş, ileri sürülmemiş olabilir. Her iki ihtimalde de vergi hatası içeren tarhiyat, dava konusu edilmiş, yargı önüne taşınmıştır. Pekala yargılama sona ermiş ve hükme konu edilmiş vergilendirme işleminde ortaya çıkan vergi hatasının düzeltilmesi mümkün müdür?

VUK m.125 hükmü ile vergi mahkemesi, bölge idare mahkemesi ve Danıştay'dan geçmiş vergilendirme işlemlerinde ortaya çıkan vergi hatalarının, ilgili yargı kararı kesinleşmiş olsa dahi düzeltilmesi mümkün kılınmıştır. Buna göre henüz kesinleşmemiş bir yargı kararına ya da halihazırda devam eden bir davaya konu vergilendirme işlemindeki vergi hataları evleviyetle düzeltililecektir⁴³⁵. Ancak düzeltmenin gerçekleştirilebilmesi için esasa ilişkin yargı kararının bizzat vergi hatası hakkında verilmemiş olması şart koşulmuştur. Eş deyişle vergi hatasının bulunup bulunmadığına ilişkin esastan bir karar verilmemiş olmalıdır⁴³⁶. Nihayetinde kuvvetler ayrılığı ilkesinin bir sonucu olarak idari nitelikteki düzeltme işleminin yargı kararını değiştirmesine imkan bulunmadığı gibi usul hukukunun tanıdığı geçerlilik nedeniyle kesin hükme dokunulması da mümkün değildir⁴³⁷. Anarşiyi önlemek adına konulmuş olan bu hükmün getirdiği sınırlama yalnız mükellefler yönünden geçerli olmayıp vergi idaresince gerçekleştirilecek re'sen düzeltmeleri de kapsamaktadır⁴³⁸.

Konuyu bir örnekle somutlaştırmak gerekirse mükellefin vergilendirme döneminde hata bulunduğunu iddiasına karşılık yargı merciince herhangi bir hata bulunmadığı yönünde karar verilmişse daha sonra gerçekten hatanın var olduğu tespit edilse dahi düzeltme yapılamaz⁴³⁹.

Bu başlık altında değinilmesi gereken bir husus da bizzat yargı kararında yer alan maddi hata yahut çelişki nedeniyle verginin eksik yahut fazla hesaplanmış olması halinde düzeltme yoluna gidilip gidilemeyeceği hususudur. Bizzat yargı kararında yer alan hatalar ile yargı kararına konu edilen vergilendirme işleminde gerçekleşen

⁴³⁵ Mahmut Sekdur, “Düzeltilmenin Şümulü (Kapsamı)”, *Yaklaşım Dergisi*, Sayı:112, 2002.

⁴³⁶ Özgür Kızıltoprak, “İcra Satış İşlemlerindeki Vergi Uyuşmazlıklarında Görevli Yargı Yeri”, *TBB Dergisi*, Sayı: 165, 2023, s. 69.

⁴³⁷ Çalış, “Yargı Kararlarına Konu Yapılmış Hukuki Uyuşmazlıkların ve Ödeme Emri Aşamasındaki Uyuşmazlıkların Düzeltme Kapsamında Değerlendirilmesi”.

⁴³⁸ Özeyer, *Açıklama ve Örneklerle Vergi Usul Kanunu Uygulaması*, s. 270.

⁴³⁹ Özeyer, *Açıklama ve Örneklerle Vergi Usul Kanunu Uygulaması*, s. 270.

hataların ayrımı önem arz etmektedir. Zira bizzat yargı kararında yer alan bu hataların düzeltme hükümlerine göre düzeltilmesine imkan bulunmamakta; İYUK m.29 ve 30 hükümleri doğrultusunda kararın yerine getirilmesine dek ilgili yargı yerinden tavzih (açıklama) ya da aykırılığın giderilmesi ile yanlışlıkların düzeltilmesinin istenmesi gerekmektedir⁴⁴⁰.

Son olarak belirtmek gerekir ki vergi mahkemesi, bölge idare mahkemesi ve Danıştay kararları üzerine gerçekleştirilen işlemlerde ilgili yargı kararını aşacak biçimde bir hatanın bulunması halinde karar kesinleşmiş olsa dahi düzeltme yoluna gidilmesi mümkündür⁴⁴¹.

3.1.2.8. Af Yasası Hükümlerinden Yararlanılan Vergilerde Ortaya Çıkan Vergi Hataları

Anayasa m.73 hükmü uyarınca herkes, kamu giderlerini karşılamak üzere mali gücü ile orantılı olarak vergi ödeme yükümlülüğü altına alınmıştır. Vergilerin konulmasında olduğu gibi kaldırılmasının da kanuna dayanması gerektiği hükme bağlanmıştır.

Vergi affı, yükümlülerin yükümlülüklerini hiç yahut gereği gibi yerine getirmemeleri nedeniyle doğan kamu borcunun yasama organının tasarrufu ile kısmen veya tamamen ortadan kaldırılmasıdır⁴⁴². Vergi aflarının ekserisi salt vergi cezalarına ilişkin iken kimisi yalnız belirli tür vergileri kimisi ise gecikme zamları ve hatta verginin aslını da kapsamaktadır⁴⁴³.

Bu noktada vergi affından yararlanan mükellefin vergi hatası bulunduğundan bahisle haksız yere fazla vergi ödediği iddiası ile düzeltme yoluna başvurup başvuramayacağı, uyuşmazlığı yargı önüne taşıyıp taşıyamayacağı sorusu akıllara gelebilir.

Vergi hatasının varlığına rağmen salt af yasası ile tanınan imkanlardan faydalandığından bahisle alınan verginin meşru kabul edilmesi ve yargı yolunun kapatılması, Anayasa'nın 73. maddesi uyarınca kanunilik ilkesine ve 125. maddesi uyarınca idarenin her türlü işlem ve eylemine karşı yargı yolunun açık tutulması kuralına aykırılık teşkil edecektir⁴⁴⁴. Bu nedenle başvuruda bulunulabileceğinin

⁴⁴⁰ Kızılot ve Kızılot, *Vergi İhtilafları ve Çözüm Yolları*, s. 128.

⁴⁴¹ Kızılot ve Kızılot, *Vergi İhtilafları ve Çözüm Yolları*, s. 127.

⁴⁴² Batı, *Vergi Hukuku (Genel Hükümler)*, s. 441.

⁴⁴³ Güneş Çetin, "Vergi Aflarının Vergi Mükelleflerinin Tutum ve Davranışları Üzerindeki Etkisi", *Yönetim ve Ekonomi Dergisi*, Cilt: 14, Sayı: 2, 2007, s. 173.

⁴⁴⁴ Aygöl, "Vergi Affı Kanunları Kapsamındaki İmkanlardan Yararlandırılan ya da Uzlaşılan Vergi ve Cezalar İçin Dava Açılabilir mi?".

kabulü gerekmektedir.

Nitekim Danıştay 3. Dairesi, 29.04.2015 tarih ve 2014/4642 Esas ve 2015/2676 Karar⁴⁴⁵ sayılı kararında, düzeltme-şikayet isteminin reddi üzerine açılan davada her ne kadar davalı idarece 6111 sayılı Kanun kapsamında yapılandırılan vergi borçlarının ret ve iadesinin olanaklı olmadığı öne sürülmüşse de ret ve iadenin 6111 sayılı Kanun kapsamında istenmediği, uyuşmazlığın düzeltme hükümlerine göre çözümlenmesi gerektiği, dava konusu olayda sahte belge kullandığı düşünülen sair mükelleflere tarhiyat yapılmamış olması karşısında davacı şirket hakkında yapılan tarhiyatın vergi hatası nedeniyle kaldırılması gerektiğinden bahisle kabul yönündeki yerel mahkeme kararı onanmıştır.

3.1.2.9. Düzeltme Beyannamesine Dayanılarak Tarh Olunan Vergilerde Ortaya Çıkan Vergi Hataları

Açık bir yasal dayanağı olmamakla beraber 368 Sıra No'lu Vergi Usul Kanunu Genel Tebliği'ni⁴⁴⁶ dayanak alan⁴⁴⁷ düzeltme beyannamesi, hakkında tesis olunacak tarh işlemindeki hataların mükellefçe fark edilerek düzeltilmesine imkan tanımaktadır⁴⁴⁸.

Uygulamada kamu alacağının hızlı tahsili amacıyla vergi idaresi tarafından yükümlüye “düzeltme yazısı” tebliğ edilmekte ve bunun üzerine yükümlü tarafından ilgili kayıtlar düzeltilerek düzeltme beyannamesi verilmektedir⁴⁴⁹. Bu itibarla düzeltme beyannamesi, mükellefin vergi idaresinin istemi üzerine ek bir mali yükümlülük yahut ceza ile karşı karşıya kalmamak için verdiği yeni bir beyanname niteliğindedir⁴⁵⁰. Vergi idaresinin istemi doğrultusunda verilen düzeltme beyannamesi üzerinden vergi tarh olunması yahut ceza kesilmesi halinde hata düzeltme yahut

⁴⁴⁵ Danıştay 3. Dairesi, E: 2014/4642, K: 2015/2676, T: 29.04.2015, <https://www.lexpera.com.tr/ictihat/danistay/3-d-e-2014-4642-k-2015-2676-t-29-4-2015>, (Erişim: 29.11.2023).

⁴⁴⁶ 368 Sıra No'lu Vergi Usul Kanunu Genel Tebliği, <https://www.resmigazete.gov.tr/eskiler/2007/03/20070301-14.htm>, (Erişim: 20.02.2024).

⁴⁴⁷ Gamze Gümüşkaya ve Ebru Aksu Selçok, “Türk Vergi Hukukunda İhtirazi Kayıt”, *Maliye Çalışmaları Dergisi*, Sayı: 69, 2023, s. 112.

⁴⁴⁸ Cenker Göker ve Yunus Emre Yılmazoğlu, “Süresinden Sonra İhtirazi Kayıtlarla Verilen Düzeltme Beyannamesi Nedeniyle Tahakkuk Eden Verginin İdari Davaya Konu Edilebilirliği, Mahkemeye Erişim Hakkı ve Mülkiyet Hakkının Korunmasında Devletin Pozitif Yükümlülükleri Bağlamında Bir Değerlendirme”, *Ankara Barosu Dergisi*, 2017, Cilt: 75, Sayı: 3, s. 84.

⁴⁴⁹ Gümüşkaya ve Selçok, “Türk Vergi Hukukunda İhtirazi Kayıt”, s. 114.

⁴⁵⁰ Abdullah Ömercioğlu, “Vergi Hatalarına Karşı Verilen Düzeltme Beyannameleri ile Bunlar Üzerinden Tarh Edilen Vergi ve Cezalara Karşı Dava Açılması”, *Uluslararası Sosyal Siyasal ve Mali Araştırmalar Dergisi*, Cilt: 3, Sayı: 1, 2023, s. 65.

doğrudan yargı yoluna başvurulup başvurulamayacağı sorunu ortaya çıkmaktadır⁴⁵¹.

213 Sayılı VUK m.378/2 hükmü uyarınca beyan olunan matrahlara ve bu matrahlar üzerinden tarh olunan vergilere karşı yargı yoluna başvurulması olanaklı değildir. Ancak vergi hatalarına ilişkin hükümler saklı tutulmuştur. Şu halde mükellef yahut vergi sorumlusu tarafından verilen beyannamede bir vergi hatasının varlığı halinde, tahakkuk fişine karşı doğrudan dava açılması mümkün değilse de düzeltme-şikayet yoluna başvurulması mümkündür⁴⁵².

Konuyla alakalı Danıştay 3. Dairesi, 13.04.2023 tarih ve 2020/1541 Esas ve 2023/1390 Karar⁴⁵³ sayılı kararında, süresinde verilen beyannameye çekince konulmamış olmakla birlikte vergi hatası iddiasıyla süresinden sonra düzeltme beyannamesi veren davacının düzeltme-şikayet başvurusunun reddi üzerine açılan davanın, beyan üzerine tarh olunan vergilere karşı yargı yoluna başvurulamayacağından bahisle reddi yönündeki yerel mahkeme kararını hukuka uygun bulan vergi dava dairesi kararının, düzeltme hükümleri kapsamında değerlendirme yapılmak suretiyle yeni bir karar verilmek üzere bozulmasına karar verilmiştir.

Görüldüğü üzere her ne kadar verilen beyannameye bir çekince konulmamışsa da vergi hatası nedeniyle düzeltme-şikayet ve yargı yoluna başvurulabileceği, uyuşmazlığın vergi hatası hükümleri çerçevesinde değerlendirilebileceği kabul edilmiştir.

Diğer taraftan kararda da değinildiği üzere uygulamada, vergilendirmeye dair işlemlerde tereddüde düşen mükellefler, beyannamelerini ihtirazi kayıt koymak suretiyle dava açma haklarını saklı tutarak vermektedirler⁴⁵⁴. Bu sayede hem yükümlülüklerini süresi içerisinde yerine getirmekte hem de yargı yoluna başvuru haklarını saklı tutmaktadırlar. Nitekim hukuki ihtilaf niteliği taşıyan uyuşmazlıklarda düzeltme hükümlerinin tatbiki mümkün olmamakla birlikte ihtirazi kayıtlı beyan, mükellefe hem ödevini yerine getirme imkanı tanımakta hem de dava açma hakkı

⁴⁵¹ Ömercioğlu, “Vergi Hatalarına Karşı Verilen Düzeltme Beyannameleri ile Bunlar Üzerinden Tarh Edilen Vergi ve Cezalara Karşı Dava Açılması”, s. 66.

⁴⁵² Balcı, *Vergi Hataları ile Düzeltme-Şikayet Konusunda Uygulamada Yaşanan Hukuki Sorunlar ve Çözüm Önerileri*, s. 26.

⁴⁵³ Danıştay 3. Dairesi, E: 2020/1541, K: 2023/1390, T: 13.04.2023, <https://www.lexpera.com.tr/ictihat/danistay/3-d-e-2020-1541-k-2023-1390-t-13-4-2023>, (Erişim: 29.11.2023).

⁴⁵⁴ Göker ve Yılmazoğlu, “Süresinden Sonra İhtirazi Kayıtlı Verilen Düzeltme Beyannamesi Nedeniyle Tahakkuk Eden Verginin İdari Davaya Konu Edilebilirliği, Mahkemeye Erişim Hakkı ve Mülkiyet Hakkının Korunmasında Devletin Pozitif Yükümlülükleri Bağlamında Bir Değerlendirme”, s. 84.

sağlamaktadır⁴⁵⁵. Ancak yasal beyanname verme süresi sona erdikten sonra vergi idaresinin yazılı istemi bulunmaksızın mükellef tarafından kendiliğinden verilen beyannamelere ihtirazi kayıt konulmasının mükelleflere dava açma hakkı tanımadığı kabul edilmektedir⁴⁵⁶.

Nitekim Danıştay 4. Dairesi, 09.06.2022 tarih ve 2018/285 Esas ve 2022/3926 Karar⁴⁵⁷ sayılı kararı, ihtirazi kayıt uygulamasının Danıştay içtihatları ile benimsendiği, ihtirazi kaydın konusunu oluşturan sebebin tarhiyatı gerçekleştiren idarece kabul edilmemesi durumunda ilgili kısmın dava edilebilir olduğu, vergi dairelerinin beyanların düzeltilmesine dair müeyyideli yazıları üzerine ihtirazi kayıtlarla verilen düzeltme beyannameleri esas alınarak tesis olunan işlemlere karşı açılan davaların esastan incelenmeksizin reddi nedeniyle yapılan bireysel başvurular üzerine Anayasa Mahkemesi 27.02.2019 tarih ve 2015/15100 Başvuru No'lu kararı ile mülkiyet hakkının ihlal edildiğine karar verildiği, idarenin müeyyideli yazısı olmaksızın süresinden sonra kendiliğinden ihtirazi kayıtlarla verilen beyannameler üzerine tahakkuk eden vergilere karşı açılan davaların bu kapsamda yer almadığı, bir başka deyişle süresinden sonra kendiliğinden verilen düzeltme beyannamelerine konulan ihtirazi kaydın dava açma hakkı vermediği yönündedir.

İzah olunanlar ışığında beyan olunan matrahlara ve bu matrahlar üzerinden tarh olunan vergilere karşı dava açılmayacağı yönündeki hükmün iki istisnası bulunmaktadır: vergi hataları ve ihtirazi kayıt uygulaması.

İhtirazi kayıt uygulamasının temelinde beyanname verme ödevinin yerine getirilmesi sırasında mükellefin tereddüde düşmesi söz konusuyken vergi hatasında tereddüt unsuruna yer yoktur⁴⁵⁸. Şayet bir vergi hatasının varlığı tespit olunmuşsa mutlaka düzeltilmesi gerekmektedir.

Düzeltilme beyannameleri üzerinden gerçekleştirilen tarhiyat da beyana dayandığından yargı yoluna başvurulabilmesi için ya bir vergi hatasının bulunması ya da ihtirazi kayıtlarla verilmiş olması şarttır. Bununla birlikte süresinden sonra kendiliğinden verilen düzeltme beyannamelerine konulan ihtirazi kaydın mükellefe

⁴⁵⁵ Sevil Şin, “Vergi Hukukunda Beyanname Verme Ödevi ve İhtirazi Kayıtlarla Beyan Usulü”, *İzmir YMMO Dergisi*, Cilt: 1, Sayı: 2, 2019, s. 84.

⁴⁵⁶ Balcı, *Vergi Hataları ile Düzeltme-Şikayet Konusunda Uygulamada Yaşanan Hukuki Sorunlar ve Çözüm Önerileri*, s. 24.

⁴⁵⁷ Danıştay 4. Dairesi, E: 2018/285, K: 2022/3926, T: 09.06.2022,

<https://www.lexpera.com.tr/ictihat/danistay/4-d-e-2018-285-k-2022-3926-t-9-6-2022>,

29.11.2023).

(Erişim:

⁴⁵⁸ Şin, “Vergi Hukukunda Beyanname Verme Ödevi ve İhtirazi Kayıtlarla Beyan Usulü”, s. 84.

dava hakkı tanımadığı kabul edilmektedir. Şu halde ihtirazi kayıtla verilen düzeltme beyannamesinin ya yasal beyanname verme süresi içerisinde ya da idarenin yönlendirmesi üzerine verilmiş olması gerekmektedir.

Bu bağlamda düzeltme beyannamesinde yer alan vergi hatalarının idarece tespit olunması yahut mükellefin başvurusu ile ortaya çıkarılması halinde düzeltme yolunun işletilmesinin mümkün olduğu, düzeltme beyanı üzerinden gerçekleştirilen tarhiyatta bir vergi hatasının varlığı halinde düzeltme yolundan ayrı olarak doğrudan yargı yoluna başvurulabileceği kabul edilmelidir⁴⁵⁹.

3.1.2.10. Anayasa Mahkemesi Tarafından İptal Edilen Hükme İstinaden Düzeltme İstemi

Vergi hukukunun asli kaynakları arasında yer alan Anayasa, temel kaynak olup gücünü Anayasa'dan alan vergi yasalarının Anayasa'ya aykırı olması düşünülemez⁴⁶⁰. Nitekim Anayasa m.11 hükmü uyarınca Anayasa hükümleri bağlayıcıdır ve kanunlar Anayasa'ya aykırı olamaz.

Anayasa m.148 hükmü uyarınca kanunların ve Cumhurbaşkanlığı kararnamelerinin şekil ve esas bakımından Anayasa'ya uygunluk denetimi Anayasa Mahkemesi tarafından gerçekleştirilir.

Hemen belirtmek gerekir ki Anayasa m.104⁴⁶¹ hükmü uyarınca vergiye ilişkin bir düzenlemenin Cumhurbaşkanlığı kararnamesi ile ihdası mümkün değildir zira vergi ödevi Anayasa'nın ikinci kısım dördüncü bölümünde “*Siyasi Haklar ve Ödevler*” içerisinde yer aldığı gibi vergiye ilişkin düzenlemelerin münhasıran kanunla yapılabileceği yönündeki Anayasa m.73 hükmü buna engel teşkil etmektedir⁴⁶². Bu bakımdan verginin tüm asli unsurlarıyla birlikte uygulamaya konulabilecek bir biçimde kanunla belirlenmesi gerekmektedir⁴⁶³.

Nitekim Anayasa m.13 hükmünde temel hak ve hürriyetlerin özlerine dokunulmaksızın yalnız Anayasa'da öngörülen sebeplerle ve yasa ile ölçülülük ilkesine uygun surette sınırlandırılmasına cevaz verilmiştir. Vergilendirme de özü

⁴⁵⁹ Ömercioğlu, “Vergi Hatalarına Karşı Verilen Düzeltme Beyannameleri ile Bunlar Üzerinden Tarh Edilen Vergi ve Cezalara Karşı Dava Açılması”, s. 66.

⁴⁶⁰ Tosuner ve Arıkan, *Vergi Usul Hukuku*, ss. 14-15.

⁴⁶¹ Anayasa m.104 hükmünde ilgili kısım şöyledir: “*Cumhurbaşkanı, yürütme yetkisine ilişkin konularda Cumhurbaşkanlığı kararnamesi çıkarabilir. Anayasanın ikinci kısmının birinci ve ikinci bölümlerinde yer alan temel haklar, kişi hakları ve ödevleriyle dördüncü bölümde yer alan siyasi haklar ve ödevler Cumhurbaşkanlığı kararnamesiyle düzenlenemez. Anayasada münhasıran kanunla düzenlenmesi öngörülen konularda Cumhurbaşkanlığı kararnamesi çıkarılamaz.*”

⁴⁶² Özgür Şahan, “Cumhurbaşkanı'nın Vergi ile İlgili Düzenleme Yapma Yetkisi, Yetkinin Sınırları ve Yargısal Denetimi”, *Erciyes Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi*, Cilt: 14, Sayı: 2, 2019, s. 698.

⁴⁶³ Tekbaş, “Vergi Kanunlarının Tabi Olduğu Anayasal İlkeler”, s. 174.

itibarıyla mükellefin mülkiyet hakkına devlet eliyle doğrudan bir müdahale niteliği taşımaktadır. Anayasa m.35/2 hükmü uyarınca mülkiyet hakkı ancak kamu yararı amacı ile sınırlandırılabilir. Şu halde vergiye ilişkin bir düzenlemenin salt kanun ile öngörülmesi yeterli olmayıp kamu yararı amacına yönelmesi ve ölçülü olması da şarttır.

Vergi yasalarının Anayasa'ya aykırılık iddiası ile Anayasa Mahkemesi önüne taşınması iki şekilde mümkündür. Bunlardan birincisi soyut norm denetimi olup Anayasa'nın 150. ve 151. madde hükümlerinde düzenlenmiştir. Buna göre Cumhurbaşkanı, TBMM'de en fazla üyeye sahip iki siyasi parti grubu ve üye tamsayısının en az 1/5'ini oluşturan üyeler, kanunların yahut belirli madde ve hükümlerinin şekil ve esas bakımından Anayasa'ya aykırılığı iddiasıyla ilgili kanunun Resmi Gazete'de yayımından itibaren 60 gün içerisinde Anayasa Mahkemesi'nde doğrudan iptal davası açabilir.

İkincisi ise somut norm denetimi olup Anayasa'nın 152. maddesinde düzenlenmiştir. Buna göre dava sırasında uygulanacak kanun ile ilgili olarak taraflardan birinin ileri sürdüğü Anayasa'ya aykırılık iddiasının mahkemece ciddi görülmesi yahut re'sen böyle bir kanaate varılması halinde bu iddianın Anayasa Mahkemesi önüne taşınması ve davanın, Anayasa Mahkemesi'nin kararına dek geri bırakılması mümkündür.

Soyut ya da somut norm denetimi yoluyla Anayasa Mahkemesi önünde taşınan Anayasa'ya aykırılık iddiası, Anayasa Mahkemesi tarafından yerinde görülür ise ilgili kanunun ya da belirli madde ve hükmünün iptaline karar verilecektir. Anayasa m.153 hükmü uyarınca Anayasa Mahkemesi kararları kesin ve bağlayıcıdır. Ayrıca kararlaştırılmamış ise ilgili kanun ya da hükümleri, iptal kararının Resmi Gazete'de yayım tarihinde yürürlükten kalkacak ve iptal kararları, geriye yürümeyecektir.

Bu itibarla iptal kararları, derdest davalarda gözetilecektir. Keza Anayasa m.152/3 hükmü uyarınca somut norm denetimi yoluyla Anayasa Mahkemesi önüne götürülen hüküm hakkındaki Anayasa Mahkemesi kararı, esas hakkındaki karar kesinleşinceye dek gelecek olursa mahkeme buna uymak zorundadır.

Diğer yandan, iptal olunan hükme dayanılarak tesis olunan işlemlerin de hukuki sonuçlarının ortadan kaldırılması ideal anlamda hukuk devleti olmanın bir gereğidir ve fakat iptal kararlarının geriye yürümeyeceğine ilişkin Anayasal ifade bu hususta

hukuki tartışmalara neden olmaktadır⁴⁶⁴.

Bu noktada vergilendirme işlemine dayanak alınan kanun hükmünün Anayasa Mahkemesi tarafından iptali halinde, iptal kararına istinaden işlemde vergi hatası bulunduğundan bahisle düzeltme-şikayet yoluna başvurulup başvurulamayacağı sorusu akıllara gelebilir.

Nitekim Anayasa Mahkemesi tarafından iptal edilen hükme dayanmakla beraber iptal kararından evvel tesis edilmiş olan idari işlemlerin iptal kararı sebebiyle vergi hatası oluşturacak nitelikte hukuka aykırı hale geldiğinden bahisle düzeltme istenip istenemeyeceği hususunda bölge idare mahkemesi kararları arasında yaşanan aykırılığın Danıştay Vergi Dava Daireleri Kurulu, 07.06.2023 tarih ve 2023/2 Esas ve 2023/4 Karar⁴⁶⁵ sayılı kararı ile “*vergilendirme işleminin dayanağı olan kanun hükmünün Anayasa Mahkemesince iptal edilmesinin, yürürlükte olduğu dönemde bu kanun hükmüne istinaden yapılmış işlemlerin düzeltme ve şikâyet yolu ile vergi hatası kapsamında değerlendirilmesine imkân vermeyeceği*” yönünde giderilmesine karar verilmiştir.

Kararın gerekçesinde Anayasa Mahkemesi’nin iptal kararlarının geçmişe etkili sonuç doğurup doğurmayacağı hususunun tartışmalı olduğuna dikkat çekilmiş, iptal kararlarının geriye yürümeyeceğine ilişkin hükmün kazanılmış hakların ortadan kaldırılmasını önlemek amacıyla konulduğu kabul edilecek olursa iptal kararlarının lehe sonuç doğuracak şekilde geçmişe yürütülebileceği, aksi yönde idari istikrar ve hukuki kesinliğin korunmasının da gözetildiği kabul edilecek olursa geçmişe yürütülemeyeceği belirtilmiştir. Bu itibarla uyuşmazlık, vergi hatası değil hukuki ihtilaf kapsamında değerlendirilmiştir.

O halde Anayasa Mahkemesi kararı ile iptal olunan kanun hükmüne henüz yürürlükte iken dayanılarak gerçekleştirilmiş olan vergilendirme işleminde vergi hatası bulunduğu iddiasıyla düzeltme-şikayet yoluna başvuruda bulunmak sonuç vermeyecektir.

Nitekim Balcı’ya göre düzeltme-şikayet başvurusundan ziyade iptalin yeni bir hukuki durum yarattığından bahisle İYUK m.10 hükmü kapsamında yapılacak

⁴⁶⁴ Balcı, *Vergi Hataları ile Düzeltme-Şikayet Konusunda Uygulamada Yaşanan Hukuki Sorunlar ve Çözüm Önerileri*, ss. 165-166.

⁴⁶⁵ Danıştay Vergi Dava Daireleri Kurulu, E: 2023/2, K: 2023/4, T: 07.06.2023, <https://www.lexpera.com.tr/ictihat/danistay/e-2023-2-k-2023-4-t-7-6-2023>, (Erişim: 30.11.2023).

başvuru üzerine tesis olunacak idari işleme karşı dava açılması uygun düşmektedir⁴⁶⁶.

Bu yönde Danıştay Vergi Dava Daireleri Kurulu, 27.02.2013 tarih ve 2011/215 Esas ve 2013/97 Karar⁴⁶⁷ sayılı kararında, vergi yükümlüleri tarafından vergi dairesi müdürlüklerine yapılan her başvurunun düzeltme başvurusu olmadığı, düzeltme kapsamı dışında kalan başvurular üzerine tesis olunan idari işlemlerin yargılama usulüne ilişkin kurallara göre nitelendirilmesi gerektiği, bu itibarla dava konusu olayda kesinti yoluyla ödenen fon payının iadesi istemiyle yapılan başvurunun reddi işlemine dayanak gösterilen hükmün iptaline ilişkin Anayasa Mahkemesi kararının sonuçlarından yararlanmak için yapılan başvurunun İYUK m.10 hükmü kapsamında değerlendirilmesi gerektiği kanaatine varılmıştır.

Yargı yerlerince düzeltme-şikayet yolu başvuruları ile İYUK m.10 hükmü kapsamında yapılan başvurular karıştırılarak ilgililerin mahkemeye erişim hakkı kısıtlanmamalıdır⁴⁶⁸.

Nitekim Danıştay 4. Dairesi, 09.11.2015 tarih ve 2012/6218 Esas ve 2015/5277 Karar⁴⁶⁹ sayılı kararına konu olayda, 5838 sayılı Yasa uyarınca davacı şirket aleyhine gerçekleştirilen tarhiyatlardan vazgeçilerek tahakkukların terkin edilmesi nedeniyle dayanağı kalmayan tahsilat tutarının ret ve iadesi istemiyle vergi dairesi müdürlüğüne yapılan başvurunun reddi üzerine açılan davada yerel mahkemece dava dilekçe ve eklerinin Gelir İdaresi Başkanlığı'na tevdiine karar verilmiş, idarece süresi içerisinde cevap verilmemesi üzerine açılan dava uyuşmazlığın açık vergi hatası niteliği taşımadığından bahisle reddedilmiş, verilen karar temyiz edilmiştir. Yüksek Mahkemece, davacı şirket tarafından vergi dairesine yapılan başvurunun düzeltme-şikayet müessesesi kapsamında yapılan bir başvuru olmayıp İYUK m.10 hükmü kapsamında yapılan bir başvuru olduğuna dikkat çekilmiş, başvurunun reddi yönündeki işlemin hukuka uygunluğu hususunda davanın esasının incelenmesi gerektiğinden bahisle bozma kararı verilmiştir.

Bununla birlikte düzeltme-şikayet yolu usulüne uygun olarak tüketilmedikten

⁴⁶⁶ Balcı, *Vergi Hataları ile Düzeltme-Şikayet Konusunda Uygulamada Yaşanan Hukuki Sorunlar ve Çözüm Önerileri*, ss. 167-168.

⁴⁶⁷ Danıştay Vergi Dava Daireleri Kurulu, E: 2011/215, K: 2013/97, T: 27.02.2013, <https://www.lexpera.com.tr/ictihat/danistay/vddk-e-2011-215-k-2013-97-t-27-2-2013>, (Erişim: 30.11.2023).

⁴⁶⁸ Alper Aydın, "Mahkemeye Erişim Hakkı Işığında Vergi Mahkemelerinde Dava Açma Süreleri", *Türkiye Adalet Akademisi Dergisi*, Sayı: 34, 2018, s. 572.

⁴⁶⁹ Danıştay 4. Dairesi, E: 2012/6218, K: 2015/5277, T: 09.11.2015, <https://www.lexpera.com.tr/ictihat/danistay/4-d-e-2012-6218-k-2015-5277-t-9-11-2015>, (Erişim: 27.03.2024).

yahut teknik anlamda bir vergi hatası bulunmamasına rağmen düzeltme-şikayet başvurusunda bulunulup sonuç alınamadıktan sonra dava açılması ve yapılan başvurunun esasen düzeltme değil de İYUK m.10 ya da m.11 kapsamında gerçekleştirildiği yönündeki iddialar, kabul görmemektedir⁴⁷⁰.

Nitekim Danıştay 3. Dairesi, 07.05.2015 tarih ve 2013/8223 Esas ve 2015/2983 Karar⁴⁷¹ sayılı kararına konu olayda Belçika’da mukim davacı şirketin Türkiye ile Belçika arasındaki çifte vergilendirmeyi önleme anlaşmasında öngörülen %10’luk oranın üzerinde kar payı stopajı yapıldığı iddiasıyla ödenen fazla verginin iadesi talepli başvurusunun zımnen reddi üzerine açılan davada yerel mahkemece merciine tevdi kararı verilmiştir. Karar, fazla ödendiği iddia olunan verginin iadesine yönelik başvurunun düzeltme-şikayet kapsamında değil İYUK m.10 hükmü kapsamında yapıldığından bahisle temyiz edilmişse de Yüksek Mahkemece temyiz iddiaları yerinde görülmemiş, yerel mahkeme kararı onanmıştır.

3.1.2.11. Katma Değer Vergisinde Ortaya Çıkan Hataların Düzeltilmesi

Belirli bir vergilendirme döneminde indirilecek KDV tutarının beyanname üzerinde yanlış gösterilmesi yahut yanlış hesaplanması, vergi hatası kapsamında değerlendirilecektir⁴⁷². Bununla birlikte daha evvel de değinildiği üzere hatanın, beyanname öncesi mükellefin defter ve belgeleri üzerinde gerçekleşmiş olması halinde vergi incelemesi yoluna gidilmeksizin düzeltilmesi mümkün değildir.

KDVK m.8/2: “*Vergiye tabi bir işlem sözkonusu olmadığı veya katma değer vergisini fatura veya benzeri vesikalarda göstermeye hakkı bulunmadığı halde; düzenlediği bu tür vesikalarda katma değer vergisi gösterenler, bu vergiyi ödemekle mükelleftirler. Bu husus kanuna göre borçlu oldukları vergi tutarından daha yüksek bir meblağı gösteren mükellefler için de geçerlidir. Bu gibi sebeplerle fazla veya yersiz hesaplanan ve Hazineye ödenen vergi, Maliye Bakanlığının belirleyeceği usul ve esaslara göre işlemi yapan mükellefe iade edilir. Şu kadar ki söz konusu iadenin yapılabilmesi için işlemle ilgili beyanların düzeltilmesi ve fazla veya yersiz hesaplanan verginin satıcı tarafından alıcıya geri verilmesi şarttır.*” hükmü amir olup fazla ya da yersiz hesaplanan vergi bulunması halinde gerek satıcı gerekse alıcı nezdinde işlemin

⁴⁷⁰ Barlass ve Gümüşkaya, “Vergi Yargılamasına İlişkin Açıklamalar”, *Madde Sistematiği ile İdari Yargılama Hukuku*, ss. 206-207.

⁴⁷¹ Danıştay 3. Dairesi, E: 2013/8223, K: 2015/2983, T: 07.05.2015, <https://www.lexpera.com.tr/ictihat/danistay/3-d-e-2013-8223-k-2015-2983-t-7-5-2015>, (Erişim: 27.03.2024).

⁴⁷² Özbacı, *Vergi Usul Kanunu Yorum ve Açıklamaları*, s. 394.

KDV uygulanmadan öncesine döndürülmesi esastır.

Katma Değer Vergisi Genel Uygulama Tebliği⁴⁷³ uyarınca fazla ya da yersiz hesaplanan vergi önce satıcı tarafından alıcıya iade olunacaktır.

Alıcının indirim hakkı bulunan mükellef olmaması halinde, satıcının fazla ya da yersiz KDV tutarını alıcıya ödediğini gösteren bir belge ile vergi dairesine başvuruda bulunması gerekmektedir. Alıcının indirim hakkı bulunan bir mükellef olması halinde ise bu belgeye ek olarak vergi dairesinden alınacak bir yazı ile alıcının fazla ya da yersiz KDV tutarını indirim hesaplarından çıkartarak düzeltme yaptığının tevsiki gerekmektedir. Ayrıca satıcı da beyanlarını düzeltmelidir.

Bu itibarla fazla ya da yersiz ödendiği iddia olunan KDV'nin satıcı tarafından iade olarak talep edilebilmesi için beyan edilmesi, beyan edildiği dönem ile iade talep olunan dönem arasında asgari söz konusu KDV tutarı kadar ödenecek KDV çıkması ve ödenmesi gerekmektedir.

Fazla ya da yersiz KDV'den daha düşük tutarda ödenecek KDV çıkması ve ödenmesi halinde yalnız bu tutar iade konusu edilebilecek iken hiç çıkmaması halinde iade söz konusu olmayıp yalnızca düzeltme gerçekleştirilecektir.

Diğer taraftan fazla ya da yersiz vergi, tevkifat yoluyla ödenmiş olabilir. KDVK m.9/1 hükmünde mükellefin ikametgahının, iş yerinin, kanuni merkezi ve iş merkezinin Türkiye sınırları içerisinde bulunmaması ve gerekli görülen sair hallerde vergi alacağının güvence altına alınması amacıyla vergiye tabi işlemlere taraf olanların, Hazine ve Maliye Bakanlığı tarafından verginin ödenmesinden sorumlu tutulabileceği öngörülmüştür.

Fazla ve yersiz tevkif edilerek ödenen vergi bulunması durumunda, gerek alıcı gerekse satıcı beyanlarının düzeltilmesiyle işlemin, tevkifat öncesine döndürülmesi gerekmektedir.

Katma Değer Vergisi Genel Uygulama Tebliği uyarınca fazla ya da yersiz tevkif olunan verginin önce alıcı tarafından satıcıya iade edilmesi gerekmektedir. Buna ilişkin belge ve satıcının düzeltme yaptığını gösteren vergi dairesi yazısı ile birlikte başvuruda bulunması halinde fazla ya da yersiz tevkif olunan vergi, beyan ve ödemeyi yapan alıcıya iade edilecektir.

Tevkifata tabi olmamasına rağmen tevkifat uygulanan ve satıcı tarafından

⁴⁷³ Katma Değer Vergisi Genel Uygulama Tebliği, <https://www.mevzuat.gov.tr/anasayfa/MevzuatFihristDetayIframe?MevzuatTur=9&MevzuatNo=19631&MevzuatTertip=5> (Erişim: 25.11.2023).

verginin tamamının beyan edildiği hallerde vergi dairesi yazısı aranmayacaktır.

Tevkifata tabi olan ve tevkifat uygulanan ancak satıcı tarafından verginin tamamının beyan edildiği hallerde ise düzeltme sonrası varsa önceki beyan üzerine ödenen KDV'nin söz konusu işlemle sınırlı kısmı satıcıya iade olunacaktır.

3.2. Düzeltme Türleri

Hata düzeltme işlemi, idarece re'sen gerçekleştirilebileceği gibi mükellefin başvurusu üzerine de gerçekleştirilebilir.

3.2.1. Re'sen Düzeltme

213 sayılı VUK m.121 hükmü uyarınca idarece tereddüt edilmeyen açık ve mutlak vergi hataları re'sen düzeltilecektir. Re'sen düzeltme, idarenin vergi hatalarını mükellefin onayına ihtiyaç duyulmaksızın bizzat düzeltmeye yetkili bulunduğunu göstermektedir⁴⁷⁴. Nitekim “tereddüt edilmeyen” hatalar ile kastedilen; mükellefe haber verilmeyen, mükellefin herhangi bir açıklama getirmesine ihtiyaç bulunmayan hatalardır⁴⁷⁵. Vergi hatasının “açık” olmasından anlaşılması gereken ise herhangi bir inceleme, araştırma yahut yoruma ihtiyaç duyulmaksızın ilk bakışta anlaşılır olması ve lafzi yorum haricindeki yorum metotlarının uygulanmasını gerektirmemesidir⁴⁷⁶. Vergi hatasının “mutlak” olmasından anlaşılması gereken de üzerinde herhangi bir tartışma bulunmamasıdır⁴⁷⁷. Bir hususun tartışmalı olduğunun kabulü için farklı görüş ve kararların farklı dava dairelerine aidiyeti şart değildir; aynı dairede oy çokluğu ile alınan karar kesinleşmiş olsa dahi ulaşılan çözüm tartışmalı kabul edilmekte, ulaşılan çözüme aykırı vergilendirme işleminde bir vergi hatasının varlığını kabule yeterli görülmemektedir⁴⁷⁸.

Re'sen düzeltme sebepleri, vergi dairesinin iç denetim mekanizmaları ile ortaya çıkmaktadır⁴⁷⁹. Şu halde vergilendirme işleminde idarece bir vergi hatası tespit olunmuş ve bu hata, tereddüt yaratmayacak biçimde açık ve mutlak nitelikte ise re'sen düzeltilecektir. Düzeltmeye karar verme yetkisi, VUK m.120 hükmü uyarınca vergi dairesi müdürüne aittir.

Vergi hataları, düzeltme fişine dayanılarak düzeltilecek; mükellef aleyhine gerçekleşen hatalarda fazla vergi, aynı fişe dayanılarak terkin edilecek yahut tahsil

⁴⁷⁴ İlyas Meriç ve Cihan Deligöz, “Vergi Hatalarının Düzeltilmesiyle Salınan Vergilerin Tarh Usulü Açısından Mahiyeti”, *Yaklaşım Dergisi*, Sayı: 246, 2013.

⁴⁷⁵ Özyer, *Açıklama ve Örneklerle Vergi Usul Kanunu Uygulaması*, s. 261.

⁴⁷⁶ Candan, *Vergisel Kabahatler ve Suçlar*, s. 930.

⁴⁷⁷ Bozdoğanoglu, *Vergileme ve Ceza Kesme İşlemine Karşı Başvuru Yolları*, s. 52.

⁴⁷⁸ Candan, *Vergisel Kabahatler ve Suçlar*, s. 931.

⁴⁷⁹ Öncel, Kumrulu, Çağan ve Göker, *Vergi Hukuku*, s. 205.

olunmuş ise mükellefe reddolunacaktır. Vergi hatalarından verginin mükerrer olması, mükellefin şahsında hata, mükellefiyette hata ve mevzuda hata hallerinde düzeltme işlemi, vergi salınmasını gerektirmeyecek; duruma göre terkin ya da iade işlemi gerçekleştirilecektir⁴⁸⁰. Zira lehe düzeltmede yeni bir vergi tarhiyatından bahsetmek mümkün değildir. Aksine mükellefin vergi idaresinden iade alacağı doğmaktadır. Bu itibarla lehe düzeltmede ihbarname çıkarılmaksızın düzeltme fişinin bir örneği mükellefe tebliğ edilmekte, hatalı tarhiyatın dayanağı tahakkuk fişi veya ihbarname, düzeltilen tutar haricinde geçerliliğini korumaktadır⁴⁸¹. Bununla birlikte mükellefin iade hakkını düzeltme fişinin kendisine tebliğinden itibaren bir yıl içerisinde kullanması gerekmektedir. Bu süre hak düşürücü niteliktedir.

Diğer taraftan re'sen düzeltmenin mükellef aleyhine gerçekleştirilmiş olması da mümkündür. Zira vergi hatası nedeniyle gerekenden daha az vergi ödenmişse mükelleften eksik kısmın ödenmesi istenecektir ancak bu talep yalnızca vergi aslına ilişkindir⁴⁸². 213 sayılı VUK kapsamındaki tarh usulleri arasında yer almamakla birlikte⁴⁸³ düzeltme ile yeni vergi tarh olduğundan bu tarhiyata “düzeltme yoluyla tarhiyat” adı verilmektedir⁴⁸⁴. Düzeltme yoluyla tarh olunan vergilere, vergi cezası ve gecikme faizi uygulanmamaktadır⁴⁸⁵.

Aleyhe düzeltmenin mükellefe düzeltme fişi ve eki ihbarname ile tebliği zorunlu olup düzeltmeye konu tarhiyatın daha evvel tahakkuk fişi veya ihbarname ile gerçekleştirilmiş olmasının bir önemi bulunmamaktadır⁴⁸⁶. Söz gelimi mükellefin yıllık gelir vergisi beyannamesinde beyan ettiği 500.000 TL matrah üzerinden hesaplanan verginin tahakkukundan altı ay sonra 10.000 TL eksik hesaplanmış olduğunun idarece fark edilmesi üzerine 10.000 TL (her ne kadar hata yapılmasaydı tahakkuk fişi ile tarh ve tahakkuk ettirilecek idiyse de) ihbarname ile mükellefe tebliğ edilecektir⁴⁸⁷.

Aleyhine düzeltme yapılan kimselerin dava açma hakları saklı tutulmuştur. Bununla birlikte re'sen düzeltme işlemine karşı dava açılabilmesi için hatalı işlemin

⁴⁸⁰ Meriç ve Deligöz, “Vergi Hatalarının Düzeltilmesiyle Salınan Vergilerin Tarh Usulü Açısından Mahiyeti”.

⁴⁸¹ Özbacı, *Vergi Usul Kanunu Yorum ve Açıklamaları*, s. 392.

⁴⁸² Ortaç ve Ünsal, *Genel Vergi Hukuku*, s. 142.

⁴⁸³ Kalenderoğlu, *Vergi Hukuku Türk Vergi Sistemi*, s. 57.

⁴⁸⁴ Ortaç ve Ünsal, *Genel Vergi Hukuku*, s. 142.

⁴⁸⁵ Hasan Şahin, “Vergi Hatalarından Kaynaklanan ve Düzeltme Yoluyla Tarhiyatı Gerektiren Vergilerde Gecikme Faizi”, *Yaklaşım Dergisi*, Sayı: 89, 2000.

⁴⁸⁶ Öztürk, “Vergi Usul Kanunu Kapsamındaki Vergi Hatalarında İdari Düzeltme Yolları”, s. 62.

⁴⁸⁷ Kızılot ve Kızılot, *Vergi İhtilafları ve Çözüm Yolları*, ss. 128-129.

tebliğ edilmesini beklemek gerekmektedir⁴⁸⁸. Bu itibarla aleyhine düzeltme yapılan mükellef, düzeltmenin kendisine tebliğinden 30 gün içerisinde vergi mahkemesinde dava açabilir⁴⁸⁹. Açılacak davada, re'sen düzeltmeye konu edilebilecek nitelikte açık ve mutlak bir vergi hatasının bulunmadığı, vergi hatası olarak öne sürülen hususun gerçek olmadığı gibi vergi hatasına ve uygulanan yönteme ilişkin iddialar ileri sürülebileceği gibi re'sen düzeltme işleminin düzeltme zamanaşımı süresi geçirildikten sonra yapıldığı iddiası da ileri sürülebilir⁴⁹⁰.

Dava açılması halinde tahakkuk, yargı kararına dek ertelenmektedir⁴⁹¹. Dava açılmadığı takdirde ise 30 günlük dava açma süresinin sona ermesi ile birlikte tahakkuk gerçekleşmektedir⁴⁹². Şayet tahakkuk, taksit zamanından evvel gerçekleşmişse taksit süreleri içerisinde, bu süreler kısmen ya da tamamen geçtikten sonra gerçekleşmişse geçmiş taksitler için tahakkuk tarihinden başlayarak bir ay içerisinde ödeme yapılması gerekmektedir.

3.2.2. Başvuru Üzerine Düzeltme

213 sayılı VUK m.122 ile mükelleflerin vergi dairesinden yazı ile düzeltme isteyebilecekleri hükme bağlanmıştır. Buna göre vergi hataları idarece re'sen düzeltilebileceği gibi mükellefin düzeltme talebi üzerine de düzeltilebilir.

3.2.2.1. Düzeltme Başvurusunun Hukuki Niteliği

İstitafta denetimi, idarece tesis olunan bir işlemin geri alınması, kaldırılması, değiştirilmesi, yerine yeni işlem tesis edilmesi yahut bir eyleme son verilmesi ya da eylem sebebiyle uğranılan zararın karşılanması talebiyle işlemi ya da eylemi yapan idareye başvuru ile başlatılan bir denetimdir⁴⁹³. Bu itibarla düzeltme, mali hukuk bakımından kamu gelirlerinin idari denetimi kapsamında değerlendirilmekte olup düzeltme yoluna başvuru, idari denetim türlerinden istitafta başvurusuna karşılık gelmektedir⁴⁹⁴. Zira başvuru, aynı mercie yapılmaktadır.

3.2.2.2. Düzeltme Başvurusunda Bulunabilecekler

Vergi hatası nedeniyle haksız yere fazla vergi alınması halinde mükellef, mamelekindeki azalma itibarıyla doğrudan zarar görmektedir. Bu nedenle mükellefin tabii olarak düzeltme yoluna başvurabileceğinin kabulü gerekmektedir. Nitekim 213

⁴⁸⁸ Özeyer, *Açıklama ve Örneklerle Vergi Usul Kanunu Uygulaması*, s. 263.

⁴⁸⁹ Batı, *Vergi Hukuku (Genel Hükümler)*, s. 493.

⁴⁹⁰ Candan, *Vergisel Kabahatler ve Suçlar*, s. 945.

⁴⁹¹ Bozdoğanoglu, *Vergileme ve Ceza Kesme İşlemine Karşı Başvuru Yolları*, s. 53.

⁴⁹² Kızılot ve Kızılot, *Vergi İhtilafları ve Çözüm Yolları*, s. 129.

⁴⁹³ Günday, *İdari Yargılama Hukuku*, s. 24.

⁴⁹⁴ Öncel, Kumrulu, Çağan ve Göker, *Vergi Hukuku*, ss. 196-197.

sayılı VUK m.122 açık hükmü karşısında mükelleflerin düzeltme-şikayet yoluna başvurabileceğinde kuşku bulunmamaktadır.

Türk vergi hukukunda iradi temsil yasaklanmadığından mükellefler, hata düzeltme yoluna noter aracılığı ile özel yetkili kılınan vekilleri eliyle de gidebilmekte, bu vekillerin avukat olmaları gerekmemektedir⁴⁹⁵.

Vergi sorumlularının düzeltme talebinde bulunup bulunamayacağı hususunda ise yasada açık bir hükme yer verilmemiştir. Esasen vergi sorumluluğu müessesesi devletin vergi alacağını güvence altına alma amacına hizmet etmektedir. Bu bakımdan vergi sorumlusunun her zaman için doğrudan bir zarara uğradığından bahsetmek güçtür. Üstelik VUK m.116 hükmü uyarınca muhatap, kendisinden haksız yere fazla veya eksik vergi istenen ya da alınan kimsedir. Bununla birlikte vergi yükümlüsünün vergi sorumlusuna yöneltebileceği özel hukuktan doğan istemleri gözetildiğinde hükmün, salt hatalı işlemin tesis anındaki mamelek durumuna göre değil, olası etkileri de gözetilerek geniş yorumlanması, düzeltme müessesesinin niteliğine daha uygun düşmektedir⁴⁹⁶. Ayrıca VUK m.8/4 uyarınca müteakip maddelerde geçen “mükellef” tabiri, vergi sorumlularını da kapsamaktadır. Dolayısıyla tıpkı mükellefler gibi vergi sorumlularının da düzeltme talebinde bulunabileceğinin kabulü gerekmektedir.

Nitekim vergi hatasının kim aleyhine gerçekleştiğine bağlı olarak vergi sorumlularının da düzeltme talebinde bulunabilecekleri kabul edilmektedir⁴⁹⁷. Kızılot’a göre vergi hataları nedeniyle haksız yere fazla yahut eksik vergi istenen ya da alınan vergi sorumlularının da düzeltme-şikayet yoluna başvurabileceğine kuşku yoktur⁴⁹⁸. Ortaç&Ünsal’a göre de vergi sorumlularının düzeltme talebinde bulunması mümkündür⁴⁹⁹. Şenyüz&Yüce&Gerçek’in kanaati de aynı yöndedir⁵⁰⁰. Akkaya’ya göre de bilhassa yükümlünün, kusur sorumluluğu dolayısıyla sorumluya yönelebileceği durumlarda sorumlunun düzeltme talebinde bulunabileceğinin kabulü gerekmektedir⁵⁰¹.

Mükellef kavramı Danıştay tarafından da geniş yorumlanmakta olup vergi sorumlularının düzeltme isteyebilecekleri kabul edilmektedir⁵⁰².

⁴⁹⁵ Egeli ve Dağ, “Türk Vergi Hukuku Açısından Mükellef Haklarının Değerlendirilmesi”, s. 139.

⁴⁹⁶ Akkaya, “Vergi Sorumlusunun Vergi Yargısı ve Vergi İdaresi Karşısındaki Konumu”, s. 200.

⁴⁹⁷ Özyer, *Açıklama ve Örneklerle Vergi Usul Kanunu Uygulaması*, s. 262.

⁴⁹⁸ Kızılot ve Kızılot, *Vergi İhtilafları ve Çözüm Yolları*, s. 124.

⁴⁹⁹ Ortaç ve Ünsal, *Genel Vergi Hukuku*, s. 141.

⁵⁰⁰ Şenyüz, Yüce ve Gerçek, *Vergi Hukuku (Genel Hükümler)*, s. 99.

⁵⁰¹ Akkaya, “Vergi Sorumlusunun Vergi Yargısı ve Vergi İdaresi Karşısındaki Konumu”, s. 201.

⁵⁰² Candan, *Vergisel Kabahatler ve Suçlar*, s. 932.

Nitekim Danıştay 4. Dairesi, 30.03.2023 tarih ve 2023/768 Esas ve 2023/1785 Karar⁵⁰³ sayılı kararına konu olayda davacı şirketin yurt dışında mukim şirketlerden aldığı reklam hizmeti sebebiyle yaptığı ödemeler üzerinden vergi sorumlusu sıfatıyla keserek beyan ettiği ve ödediği kurum (stopaj) vergisinin iadesi için düzeltme-şikayet ve yargı yoluna başvuru yapılmış, davalı idarece vergi sorumlusu olan davacının dava açma ehliyetinin bulunmadığı ileri sürülmüştür. Yüksek Mahkemece, İYUK m.31 hükmünde HMK hükümlerine atıf yapılan haller saklı kalmak üzere vergi uyuşmazlıklarında VUK hükümlerinin uygulanacağı, dava açma ehliyetinin de bu kapsamda yer aldığı belirtilmiş, VUK m.377 hükmünde dava açma ehliyetinin salt mükellef ve ceza kesilenlere tanınmadığına dikkat çekilmiş, VUK m.8 hükmü uyarınca mükellef tabirinin vergi sorumluları için de geçerli olduğunun altını çizilerek vergi sorumlularının tıpkı mükellefler gibi *“tarh edilen vergilere ve cezalara karşı verginin tarh edilmesi, cezanın kesilmesi, tevkif yoluyla alınan vergilerde istihkak sahiplerine ödemenin yapılmış ve ödemeyi yapan tarafından verginin kesilmiş olması ve ihtirazi kayıtlı beyan edilen matrahlar üzerinden tahakkuk etmiş olmak koşuluyla verginin beyanname üzerinden tahakkuk etmesi halinde”* dava açmalarının olanaklı olduğu gerekçesiyle vergi sorumlusu şirketin dava açma ehliyetinin bulunduğu kanaatine varılmıştır.

Buna karşın Danıştay 4. Dairesi, 01.11.2022 tarih ve 2019/8127 Esas ve 2022/6073 Karar⁵⁰⁴ sayılı kararına konu olayda, iş sözleşmeleri sonlandırılan şirket çalışanlarına ödenen kıdem tazminatı üzerinden kesinti suretiyle tahsil olunan gelir (stopaj) vergisinin iadesi istemiyle düzeltme-şikayet ve yargı yoluna başvurulmuştur. Yerel mahkemece vergilendirme hatası nedeniyle haksız yere tahsil olunan verginin davacıya iade edilmesi gerektiği kanaatine varılarak davanın kabulüne karar verilmiştir. Ayrıca davacı işveren şirketin çalışanları tarafından da açılan davalar sonucunda verilen yargı kararları uyarınca bir kısım kesintinin çalışanlara ödenmiş olduğuna işaret edilerek mükerrerliğe neden olunmaması açısından iade olunmuş kesintiler yönünden davacı işverene tekrar iade yapılmayacağının tabii olduğu belirtilmiştir. Usul ve yasaya uygun bulunarak istinaf aşamasından geçen karar, temyiz

⁵⁰³ Danıştay 4. Dairesi, E: 2023/768, K: 2023/1785, T: 30.03.2023,

<https://www.lexpera.com.tr/ictihat/danistay/4-d-e-2023-768-k-2023-1785-t-30-3-2023>

(Erişim: 26.10.2023).

⁵⁰⁴ Danıştay 4. Dairesi, E: 2019/8127, K: 2022/6073, T: 01.11.2022,

<https://www.lexpera.com.tr/ictihat/danistay/4-d-e-2019-8127-k-2022-6073-t-1-11-2022>

(Erişim: 26.10.2023).

edilmiştir. Yüksek Mahkemece, İYUK m.2 hükmü uyarınca iptal davası açılabilmesinin menfaat ihlali koşuluna bağlandığına dikkat çekilmiş, vergi yükümlüsünün malvarlığından vergi idaresine aktarılan fazla ya da yanlış kesilmiş vergiler sebebiyle kusur sorumluluğu kapsamında özel hukuk hükümlerine göre dava açılması olanaklı ise de idari dava açılabilmesi için vergi sorumlusunun doğrudan menfaatinin ihlal edilmiş olması gerektiği belirtilmiştir. Vergi hatası nedeniyle düzeltme-şikayet yoluna başvuruda bulunma ve iade alma hakkının menfaati ihlal olunan çalışan konumundaki mükelleflere ait olduğundan bahisle kendi adına ödemiş olduğu bir vergiden bahsedilemeyen vergi sorumlusu davacının doğrudan ihlal olunan bir menfaati olmadığı dolayısıyla dava açma ehliyeti bulunmadığı kanaatine varılarak bozma kararı verilmiştir.

Benzer biçimde Danıştay 4. Dairesi, 25.05.2022 tarih ve 2020/4764 Esas ve 2022/3274 Karar⁵⁰⁵ sayılı kararıyla, iş sözleşmesi sonlandırılan şirket çalışanlarına hizmet ödülü adı altında yapılan ödemeler üzerinden kesinti suretiyle tahsil olunan gelir (stopaj) vergisinin vergi hatası hükümlerince iadesi istemiyle düzeltme-şikayet ve yargı yoluna başvuran davacı şirketin, vergi sorumlusu sıfatıyla ödediği verginin mükellefinin çalışan olduğu, düzeltme-şikayet yoluna başvurma ve iade alma hakkının da mükellefe ait bulunduğu, bu bağlamda davacı işveren şirketin kendi adına ödediği bir vergi söz konusu olmadığından davanın reddi gerektiği yönünde verilen yerel mahkeme kararı usul ve yasaya uygun bulunmuş, temyizen onanmıştır.

Karşı oy görüşünde ise mükellef tabirinin vergi sorumluları için de geçerli olduğuna dikkat çekilerek vergilendirme hatası sebebiyle iptali gereken verginin vergi sorumlusu sıfatıyla tevkifat yapan işverenlere de iade edilmesinin olanaklı olduğu belirtilmiştir. Bununla birlikte çalışanlar tarafından gelir vergisi kesintisine karşı yargı yoluna başvurulacak/başvurulmuş olması halinde yargı kararı uyarınca çalışanlara yapılacak/yapılmış ödemeler hususunda idarenin iadede mükerrerliğe neden olmaması gerektiği vurgulanmıştır.

Gerçekten de vergi sorumlusunun dava açma ehliyeti bulunduğu yönündeki kabul doğrultusunda hem vergi sorumlusu hem de mükellef tarafından yargı yoluna başvurulmuş olması halinde iadede mükerrerliğin önüne geçilmesi gerekmektedir.

Balcı, tevkif olunan gelir vergisinin ödenip ödenmediğine bakılmaksızın vergi

⁵⁰⁵ Danıştay 4. Dairesi, E: 2020/4764, K: 2022/3274, T: 25.05.2022, <https://www.lexpera.com.tr/ictihat/danistay/4-d-e-2020-4764-k-2022-3274-t-25-5-2022> (Erişim: 26.10.2023).

mükellefi çalışanın dava açma ehliyeti bulunduğu, dava açıldığı takdirde vergi sorumlusunun hukuki menfaati kalmadığı ve açtığı davanın ehliyet yönünden reddi gerektiği, dava açılmadığı takdirde ise mükellef ibaresinin sorumluyu da kapsadığından bahisle vergi sorumlusu tarafından tahakkuk fişinin iptali ile fazla ödenen verginin iadesi için dava açılabilmesi görüşündedir⁵⁰⁶.

Bu bağlamda vergi hataları nedeniyle düzeltme-şikayet ve yargı yolunun işletilmesi hakkı öncelikli olarak mükellefe aittir. Dolayısıyla vergi sorumlusu tarafından dava açılabilmesinin kabulü halinde dahi mükellefin dava açıp açmadığı ve açmış ise bu davanın nasıl sonuçlandığı araştırılmalıdır. Zira idari yargıda iptal davası açılabilmesinin ön koşulu kişisel, meşru ve güncel bir menfaat ihlalidir. Bu şartın yokluğunda açılan davanın reddi gerekmektedir.

Diğer taraftan düzeltme talebinin vergi sorumlusu tarafından ileri sürülmesi halinde dahi iade, mükellefe yapılacaktır; örneğin ücretliden stopaj yoluyla vergi kesen işverenin düzeltme talebinin kabulü halinde hataen fazla kesilen vergi, ücretinden kesinti yapılan mükellefe iade edilecektir⁵⁰⁷.

Mükellefin düzeltme-şikayet yoluna başvurması halinde ise vergi sorumlusunun başvuruda bulunamayacağının kabulü gerekmektedir zira yetki, vergi sorumlusundan evvel mükellefe aittir⁵⁰⁸. Bununla birlikte vergi cezalarında ortaya çıkan hatalar yönünden düzeltme talebinin mükellef olsun olmasın tüm ceza muhatapları tarafından ileri sürülmesi mümkündür⁵⁰⁹. Ancak vergi aslına bağlı olarak belirlenen vergi ziyaı cezası bakımından düzeltme, vergi aslındaki hatanın düzeltilmesini de gerektireceğinden vergi sorumlusu bakımından sorun, tekrar “vergi sorumlusunun hata düzeltme talebinde bulunup bulunamayacağı” noktasında düşünülmektedir⁵¹⁰.

Bir diğer tartışılmalı husus, yansıtılmalı vergilerde verginin nihai yüklenicisi tarafından düzeltme-şikayet ve yargı yoluna başvuruda bulunulup bulunulamayacağı hususudur. Zira yansıtılmalı vergilerde verginin mükellefi ile ödeyicisi birbirinden ayrılmaktadır. Örneğin tüketicinin satın aldığı mal ve hizmetler üzerinden alınan KDV’nin mükellefi satıcıdır ancak yasa koyucunun iradesi doğrultusunda satıcının

⁵⁰⁶ Balcı, *Vergi Hataları ile Düzeltme-Şikayet Konusunda Uygulamada Yaşanan Hukuki Sorunlar ve Çözüm Önerileri*, ss. 61-62.

⁵⁰⁷ Mustafa Ali Sarılı, “Türk Vergi Hukukunda Vergi Hatalarının Düzeltme Yoluyla Çözümlemesi-II”, *Yaklaşım Dergisi*, Sayı: 226, 2011.

⁵⁰⁸ Balcı, *Vergi Hataları ile Düzeltme-Şikayet Konusunda Uygulamada Yaşanan Hukuki Sorunlar ve Çözüm Önerileri*, s. 62.

⁵⁰⁹ Candan, *Vergisel Kabahatler ve Suçlar*, ss. 932-933.

⁵¹⁰ Akkaya, “Vergi Sorumlusunun Vergi Yargısı ve Vergi İdaresi Karşısındaki Konumu”, s. 201.

kattığı değerin vergisini de tüketici ödemektedir⁵¹¹.

Konuyla alakalı Danıştay İçtihatları Birleştirme Kurulu'nun 02.07.2012 tarih ve 2009/1 Esas ve 2012/2 Karar⁵¹² sayılı kararı ile ihaleyi kazanan yüklenicilerin hak edişlerinden kesilerek ödenen damga vergilerinin muafiyet iddiasıyla iadesi isteminin vergi mükellefi yahut sorumlusu olup olmadıklarına bakılmaksızın yükleniciler tarafından ileri sürülüp sürülemeyeceği hususunda yaşanan aykırılığın, adli yargıda vergi dairesi aleyhine hüküm kurulamayacağı kaldı ki damga vergilerinin ihale makamlarınca vergi dairesine yatırılmasının tahsilat işlemi olduğu gerekçesiyle mezkur işlemde ötürü hak edişlerinde eksilme olan yüklenicilerin iptal ve iade istemiyle vergi mahkemelerinde dava açabilecekleri yönünde giderilmesine karar verilmiştir.

Yine, Danıştay 7. Dairesi, 29.09.2020 tarih ve 2019/5153 Esas ve 2020/3427 Karar⁵¹³ sayılı kararı ile; sesli mesaj hizmeti ihracatı sebebiyle yüklendiği özel iletişim vergisinin iadesi istemiyle düzeltme-şikayet ve yargı yoluna başvuran davacı şirketin, yurt içindeki operatörlerden yaptığı alımlardan ötürü özel iletişim vergisi adı altında yüklendiği tutarların işin maliyetini oluşturan giderlerden olduğu, yurt dışı faaliyeti sebebiyle yüklendiği ancak indirim yoluyla gideremediği KDV tutarını iade almış olmasının mükellefi olmadığı özel iletişim vergisini de iade alabileceği anlamına gelmediği yönündeki yerel mahkeme kararı, istinaf aşamasından geçmişse de Yüksek Mahkemece yukarıda özetlenen Danıştay İBK kararı uyarınca mükellef ya da vergi sorumlusu olmamakla birlikte nihai yüklenicisi olunan verginin iadesi istemiyle açılan davanın esasının iade şartlarının oluşup oluşmadığı değerlendirilerek karar verilmesi gerektiğinden bahisle bozulmuştur.

Danıştay içtihadı, mükellef olmamakla birlikte verginin nihai yüklenicisi/vergi taşıyıcısı olanların dava açma ehliyetlerinin bulunduğu yönündedir⁵¹⁴. Bu bağlamda mükellef ile fiili ödeyicinin birbirinden farklı olduğu vergilerde mükellef (kamu idaresi olsa dahi) vergi yüküne katlanmamış olmakla birlikte kendisine vergi yansıtılan kimsenin vergi dairesine düzeltme talebinde bulunması mümkündür⁵¹⁵.

⁵¹¹ Batı ve Yılmaz, *Türk Vergi Sistemi*, s. 179.

⁵¹² Danıştay İçtihatları Birleştirme Kurulu Kararı, E: 2009/1, K: 2012/2, T: 02.07.2012, <https://www.lexpera.com.tr/ictihat/danistay/e-2009-1-k-2012-2-t-2-7-2012> (Erişim: 26.10.2023).

⁵¹³ Danıştay 7. Dairesi, E: 2019/5153, K: 2020/3427, T: 29.09.2020, <https://www.lexpera.com.tr/ictihat/danistay/7-d-e-2019-5153-k-2020-3427-t-29-9-2020> (Erişim: 26.10.2023).

⁵¹⁴ Balcı, *Vergi Hataları ile Düzeltme-Şikayet Konusunda Uygulamada Yaşanan Hukuki Sorunlar ve Çözüm Önerileri*, s. 64.

⁵¹⁵ Özeyer, *Açıklama ve Örneklerle Vergi Usul Kanunu Uygulaması*, s. 259.

Son olarak, Danıştay'ın yansıtmalı vergilerden banka ve sigorta muameleleri vergisi (BSMV) mükellefi olmamakla birlikte vergiye nihai olarak katlanan kimsenin vergi yükünden kurtulabilmesi için mükellef aleyhine adli yargıda rücu davası açması gerektiği⁵¹⁶ gibi aksi yönde verilmiş kararlarının da bulunduğunu belirtmekte fayda görülmektedir. Bu bakış açısıyla dava açma hakkı, 213 sayılı VUK m.377/1 hükmünde mükelleflere tanınmış olup vergiye nihai olarak katlanan kimse, haksız yere ödediğini iddia ettiği vergiyi ancak mükellef aleyhine adli yargıda dava açmak suretiyle geri alabilecektir. Vergiye nihai olarak katlanan kimsenin vergi mahkemesinde açtığı davanın incelenmeksizin reddi gerekmektedir.

3.2.2.3. Düzeltme Talebinin İleri Sürülmesi

213 sayılı VUK m.122 hükmünde düzeltmenin vergi dairesinden yazı ile istenebileceği hükme bağlanmış, istemin posta ile taahhütlü olarak gönderilmesi halinde de geçerli olacağı belirtilmiştir. Ancak başvuru, adi posta yolu ile yapılacak olursa vergi dairesinin yanıt vermemesi halinde müracaatın ispatı güçleşecektir⁵¹⁷.

Hüküm, istemin şekil ve içeriğine dair bir açıklama getirmemiş olmakla beraber uygulamada mükellef hesap numarası, düzeltilmesi talep olunan verginin/cezanın türü, miktarı ve dönemi ile hatanın yapıldığı vesikaya dilekçede yer verilmekte, iddia olunan hata yasal dayanaklarıyla ortaya konulmaktadır⁵¹⁸.

Dilekçede şekle ilişkin eksikliklerin bulunması, düzeltme talebini geçersiz kılmamaktadır⁵¹⁹. Dilekçenin elden evrak kayıt tarihi ve numarası alınmak suretiyle teslimi mümkündür⁵²⁰. Öte yandan gelişen teknoloji ile birlikte Gelir İdaresi Başkanlığınca interaktif vergi dairesi uygulamasına geçilmiş olup bugün interaktif vergi dairesinden verilen dilekçeler de yazılı dilekçe yerine geçmektedir⁵²¹.

Düzeltme talebinde bulunulmuş olması, ilgili vergi borcunun tahsilini durdurmamaktadır⁵²².

3.2.2.4. Düzeltme Talebinin Yöneltileceği Makam

213 sayılı VUK m.122 hükmüne göre düzeltme talebinin mutlaka vergi dairesine yöneltilmesi gerekmektedir. Yetkili olmayan bir kamu kurumuna yapılan başvurunun

⁵¹⁶ Candan, *Vergisel Kabahatler ve Suçlar*, s. 932.

⁵¹⁷ Gezer, “Dava Açma Süresi Geçtikten Sonra Vergi Hatalarının Düzeltilmesinde İdari Süreç ile Yargıya Başvuru”, s. 14.

⁵¹⁸ Candan, *Vergisel Kabahatler ve Suçlar*, s. 933.

⁵¹⁹ Öztürk, “Vergi Usul Kanunu Kapsamındaki Vergi Hatalarında İdari Düzeltme Yolları”, ss. 62-63.

⁵²⁰ Gezer, “Dava Açma Süresi Geçtikten Sonra Vergi Hatalarının Düzeltilmesinde İdari Süreç ile Yargıya Başvuru”, s. 14.

⁵²¹ Özbacı, *Vergi Usul Kanunu Yorum ve Açıklamaları*, s. 395.

⁵²² Kızılot ve Kızılot, *Vergi İhtilafları ve Çözüm Yolları*, s. 110.

düzeltilme başvurusu olarak kabulü mümkün değildir⁵²³.

Nitekim Danıştay 4. Dairesi, 02.02.2016 tarih ve 2012/6941 Esas ve 2016/245 Karar⁵²⁴ sayılı kararında, fazla kesildiği iddia olunan gelir vergisinin düzeltilmesi ve iadesi istemiyle başvuruda bulunulan Orman Genel Müdürlüğü'nün işlem kurmaya yetkili olmadığından bahisle ortada yetkili makam tarafından tesis olunmuş yürütülmesi gereken idari bir işlem bulunmadığı kanaatine varılmış, yerel mahkemece hasım düzeltme kararı ile yargılamaya dahil edilen GİB tarafından da davanın reddinin istenmesi üzerine usul ekonomisi ilkesi gereği işin esasına girilerek verilen karar bozulmuştur.

Diğer taraftan düzeltme talebinin hangi vergi dairesine yöneltildiği önem arz etmektedir. Genel olarak düzeltme yetkisi, hatalı işlemi gerçekleştiren vergi dairesine aittir. Bununla birlikte kesinti suretiyle ödenen vergilerde düzeltme talebinin, kesilen tutarların vergi sorumlusu tarafından yatırıldığı vergi dairesine yöneltilmesi gerekmektedir⁵²⁵. Vergi cezalarında gerçekleşen hatalarda ise düzeltme talebinin cezanın muhatabı tarafından cezayı kesen vergi dairesine yöneltilmesi icap etmektedir⁵²⁶.

Vergi ve mükellefiyet türü ile düzeltme konusu tutarın gerek ayrı ayrı gerekse birlikte gözetilerek düzeltme yetkisinin devri ile düzeltmenin, bağlı olunan dışında bir vergi dairesince gerçekleştirilmesine izne ve uygulamaya dair usul ve esasları belirlemeye GİB yetkili kılınmıştır.

Pekala yetkili olmayan vergi dairesine yöneltilen düzeltme taleplerinin akıbeti ne olacaktır?

Genel olarak düzeltmeye yetkili olmakla birlikte yer bakımından yetkisiz vergi dairesine yöneltilen düzeltme talepleri bakımından 3071 sayılı Kanun m.5 hükmü ile idarenin bütünlüğü ilkesi gözetilerek başvuru lehine nispeten esnek kararlar verildiği görülmektedir⁵²⁷. 01.11.1984 tarih ve 3071 sayılı Dilekçe Hakkının Kullanılmasına Dair Kanun m.5 hükmü uyarınca konuyla alakalı olmayan bir idari makama verilen dilekçenin yetkili idari makama gönderilmesi ve dilekçe sahibinin

⁵²³ Aydın, *Vergi Hukuku*, s. 120.

⁵²⁴ Danıştay 4. Dairesi, E: 2012/6941, K: 2016/245, T: 02.02.2016,

<https://www.lexpera.com.tr/ictihat/danistay/4-d-e-2012-6941-k-2016-245-t-2-2-2016>

(Erişim:

26.10.2023).

⁵²⁵ Öner, *Vergi Hukuku ve Türk Vergi Sistemi*, s. 211.

⁵²⁶ Candan, *Vergisel Kabahatler ve Suçlar*, s. 932.

⁵²⁷ Balcı, *Vergi Hataları ile Düzeltme-Şikayet Konusunda Uygulamada Yaşanan Hukuki Sorunlar ve Çözüm Önerileri*, s. 184.

bilgilendirilmesi gerekmektedir.

Bu hususta İstanbul Bölge İdare Mahkemesi 4. Vergi Dava Dairesi, 02.10.2018 tarih ve 2018/434 Esas ve 2018/3032 Karar⁵²⁸ sayılı kararında davacının gelir vergisi tevkifatı yönünden bağlı olduğu vergi dairesi yerine yetkisiz vergi dairesine yönelttiği düzeltme talebinin, idarenin bütünlüğü ilkesi uyarınca düzeltme başvurusu olarak kabul edilerek ilgili vergi dairesine gönderilmesi gerektiği belirtilmiş, şikayet merciince düzeltme talebinin 3071 sayılı Kanun uyarınca ilgili vergi dairesine gönderilmesi yahut esasa girilerek bir karar verilmesi gerekirken yetkisiz vergi dairesine yöneltilen talebin “düzeltme” ve reddi üzerine yapılan başvurunun “şikayet” olarak değerlendirilemeyeceğinden bahisle verilen ret kararının hukuka aykırı olduğu kanaatine varılmıştır.

Karardan hareketle yetkili vergi dairesine yöneltilmemiş düzeltme başvurusunu alan vergi dairesince bu hususta bir işlem yapılmaksızın ret kararı verilmesi halinde şikayet başvurusunu alan şikayet mercii tarafından düzeltme talebinin yetkili vergi dairesine gönderilmesi yahut doğrudan işin esasına girilerek bir karar verilmesi gerektiği sonucuna varılmaktadır.

3.2.2.5. Düzeltme Başvurusunun İncelenmesi ve Karara Bağlanması

213 sayılı VUK m.123 hükmü uyarınca düzeltme talebi, vergi dairesinin ilgili servisi tarafından bir mütalaa eklenerek düzeltme merciine gönderilmektedir. Düzeltmeye karar verme yetkisi, VUK m.120 hükmü uyarınca hatalı işlemi gerçekleştiren vergi dairesi müdürüne aittir⁵²⁹. Buna göre vergi dairesinin ilgili servisinin, karara bağlanmak üzere düzeltme talebini kendi görüşünü de eklemek suretiyle vergi dairesi müdürüne göndermesi gerekmektedir. Ancak uygulamada ilgili servis, şayet düzeltme yapılması gerektiği görüşünde ise doğrudan düzeltme fişi hazırlamakta; düzeltme fişi ilgili memur, servis şefi ve müdür yardımcısı tarafından sırasıyla imza edildikten sonra vergi dairesi müdürüne sunulmakta; imza etmesi halinde düzeltme işlemi gerçekleştirilmiş olmaktadır⁵³⁰.

Vergi dairesi başkanlıklarının bulunduğu yerlerde yetki, vergi dairesi başkanına ait olup başkan tarafından ilgili grup müdürlerine ve/veya müdürlere devredilmesi

⁵²⁸ İstanbul Bölge İdare Mahkemesi 4. Vergi Dava Dairesi, E: 2018/434, K: 2018/3032, T: 02.10.2018, <https://www.lexpera.com.tr/ictihat/bolge-idare-mahkemesi/istanbul-bim4-vdd-e-2018-434-k-2018-3032-t-2-10-2018> (Erişim: 02.11.2023).

⁵²⁹ Yoruldu, “Vergi Hataları ve Düzeltme Yolları: Hüküm ve Sonuçları Açısından Bir Değerlendirilmesi”, s. 255.

⁵³⁰ Kızılot ve Kızılot, *Vergi İhtilafları ve Çözüm Yolları*, s. 125.

mümkündür. Keza Büyük Mükellefler Vergi Dairesi Başkanlığı yönünden yetki, vergi dairesi başkanına aittir⁵³¹. Vergi dairesi bulunmayan yerlerde ise bu yetki, malmüdürleri tarafından kullanılmaktadır⁵³².

Düzeltilme yetkisinin başvurudan itibaren hangi süre içerisinde kullanılacağına dair Kanun'da herhangi bir düzenlemeye yer verilmemişse de genel hükümler uyarınca (01.11.1984 tarih ve 3071 sayılı Kanun m.7⁵³³, İYUK m.10) düzeltme merciinin 30 gün içerisinde başvuruyu yanıtlaması gerekmektedir⁵³⁴. Nitekim Vergi Daireleri İşlem Yönergesi m.60 hükmü, düzeltme istemlerinin ilgili vergi dairesi müdürü tarafından 30 gün içerisinde karara bağlanacağı yönündedir⁵³⁵.

3.2.2.6. Düzeltme Talebinin Kabulü ve Sonuçları

Düzeltilme mercii, talep gerekçesini yeterli gördüğü takdirde doğrudan düzeltme işlemini gerçekleştirebileceği gibi üst makamlardan görüş alma yahut gerekli ise inceleme yoluna da gidebilir⁵³⁶. İdareye tanınan takdir yetkisinin temelinde, hataların niteliğinin tespiti ve gerekli uygulamaların tatbiki yönünden kesin ve net düzenlemelerin ihdasındaki güçlükler yatmaktadır⁵³⁷.

Fazla ya da yersiz tahsil olunan vergilerde düzeltmeye dayanak teşkil edecek belgeler ile işleme dair usul ve esaslar Hazine ve Maliye Bakanlığı tarafından belirlenecektir. Bakanlık, bu yetkiye dayanarak uygulama iç genelgeleri yayımlamakta, usul ve esasları belirlemektedir⁵³⁸.

VUK m.120 hükmü uyarınca vergi hataları, düzeltme fişine dayanılarak düzeltilmektedir. Bu noktada toplu düzeltmenin yapılıp yapılamayacağı hususuna değinmek yerinde olacaktır. Mülga GVK 84 No'lu Genel Tebliği ile işveren tarafından yapılan ödemelerden hataen kesilen fazla verginin düzeltilmesinin, istihkak sahipleri adına ayrı ayrı düzenlenecek düzeltme fişiyle gerçekleştirilmesinin yaratacağı külfet gözetilerek hatanın aynı nitelikte olması ve sorumlunun değişmemesi kaydıyla istihkak sahiplerinin tümünü kapsayacak toplu bir düzeltme fişiyle

⁵³¹ Bozdoğanoglu, *Vergileme ve Ceza Kesme İşlemine Karşı Başvuru Yolları*, s. 49.

⁵³² Kızılot ve Kızılot, *Vergi İhtilafları ve Çözüm Yolları*, s. 121.

⁵³³ 01.11.1984 tarih ve 3071 sayılı Dilekçe Hakkının Kullanılmasına Dair Kanun m.7: “Türk vatandaşlarının ve Türkiye’de ikamet eden yabancıların kendileri ve kamu ile ilgili dilek ve şikâyetleri konusunda yetkili makamlara yaptıkları başvuruların sonucu veya yapılmakta olan işlemin safahatı hakkında dilekçe sahiplerine en geç otuz gün içinde gerekçeli olarak cevap verilir. İşlem safahatının duyurulması halinde alınan sonuç ayrıca bildirilir.” şeklindedir.

⁵³⁴ Candan, *Vergisel Kabahatler ve Suçlar*, s. 940.

⁵³⁵ Kızılot ve Kızılot, *Vergi İhtilafları ve Çözüm Yolları*, s. 121.

⁵³⁶ Özeyer, *Açıklama ve Örneklerle Vergi Usul Kanunu Uygulaması*, s. 263.

⁵³⁷ Akdoğan, *Vergi Hukuku ve Türk Vergi Sistemi*, ss. 192-193.

⁵³⁸ Özbalcı, *Vergi Usul Kanunu Yorum ve Açıklamaları*, ss. 393

gerçekleştirilmesine imkan tanınmıştır⁵³⁹. Ancak anılan tebliğ bugün yürürlükte değildir. Toplu düzeltmeye imkan verecek benzer bir düzenlemenin yerinde olacağı düşünülmektedir.

Düzeltilme işleminin netice itibarıyla mükellef lehine ya da aleyhine gerçekleşmesi mümkündür. Mükellef lehine düzeltmelerde ihbarname düzenlenmeyecek; hatalı tarhiyatın dayanağı tahakkuk fişi yahut ihbarname, düzeltmeye konu tutar haricinde geçerliliğini koruyacaktır⁵⁴⁰. Tahakkuk etmekle birlikte henüz tahsil olunmamış vergiler düzeltme fişine dayanılarak terkin edilecekken tahsil olunan vergilerin iadesi gerçekleştirilecektir. Şu halde tarh kayıtlarından yapılan düzeltmelerde düzeltme fişinin bir örneğinin mükellefe gönderilmesi ile yetinilecekken tahakkuk kayıtlarından yapılan düzeltmelerde şayet haksız yere alınmışsa fazla vergi mükellefe ret ve iade olunacaktır⁵⁴¹. Bu sebeple düzeltme fişinin bir nüshası, iade olunacak tutar, müracaat mercii (ilgili muhasebe) ve süresi belirtilerek mükellefe tebliğ edilecektir. Uygulamada üç nüsha halinde düzenlenen düzeltme fişinin diğer iki nüshası, mükellefin dosyasında saklanmakta ve vergi dairesindeki muhasebe servisi ile paylaşılmaktadır⁵⁴².

Düzeltilme fişini tebliğ alan mükellef, VUK m.120 hükmü uyarınca tebliğ tarihinden bir yıl içerisinde iade için başvuruda bulunmaz ise bu hakkını yitirecektir. Öngörülen sürenin hak düşürücü nitelikte olması nedeniyle iade alınmayan tutarlar, gelir olarak kaydedilecektir⁵⁴³. Ancak bir yıllık sürenin işlemeye başlaması için tebliğ olunan düzeltme fişinin mutlak surette reddedilecek tutara, müracaat muhasebesine ve süresine ilişkin bilgiyi içermesi gerekmektedir⁵⁴⁴.

Hükümde geçen “bir yıl” ibaresinin ölçülülük ilkesini ve mülkiyet hakkını ihlal ettiğinden bahisle Anayasa’ya aykırı olduğu ileri sürülmüş ve iptali için Anayasa Mahkemesi’ne başvuruda bulunulmuştur. Anayasa Mahkemesi, 22.04.2015 tarih ve 2014/171 Esas ve 2015/41 Karar⁵⁴⁵ sayılı kararı ile bir yıllık sürenin alacağın doğumu

⁵³⁹ Özbalcı, *Vergi Usul Kanunu Yorum ve Açıklamaları*, ss. 393-394.

⁵⁴⁰ İbrahim Apalı, “Mükellefler Tarafından Beyan Edilen Matrahlardaki Hataların Düzeltilmesinde Zamanaşımı”, *E-Yaklaşım Dergisi*, Sayı: 298, 2017.

⁵⁴¹ Kızılot ve Kızılot, *Vergi İhtilafları ve Çözüm Yolları*, s. 125.

⁵⁴² Yoruldu, “Vergi Hataları ve Düzeltme Yolları: Hüküm ve Sonuçları Açısından Bir Değerlendirilmesi”, s. 255.

⁵⁴³ Ömercioğlu, “Vergi Hatalarına Karşı Verilen Düzeltme Beyannameleri ile Bunlar Üzerinden Tarh Edilen Vergi ve Cezalara Karşı Dava Açılması”, s. 65.

⁵⁴⁴ Candan, *Vergisel Kabahatler ve Suçlar*, s. 939.

⁵⁴⁵ Anayasa Mahkemesi, E: 2014/171, K: 2015/41, 22.04.2015, <https://normkararlarbilgibankasi.anayasa.gov.tr/Dosyalar/Kararlar/KararPDF/2015-41-nrm.pdf> (Erişim: 19.09.2023).

ile değil düzeltme fişinin mükellefe tebliği ile başladığı ve makul olduğu, alacağın sürüncemede bırakılmasını önleyerek istikrar sağladığı, bu yönüyle vergi düzenini koruduğu nihayetinde hakkın özüne zarar vermediği ve ölçülü olduğu kanaatiyle iptal istemi reddedilmiştir.

Aydın'a göre, kamu alacakları için öngörülen beş yıllık zamanaşımı süresine nazaran oldukça kısa bir zaman dilimi olduğu gözetildiğinde, bir yıllık sürenin makul olup olmadığı tartışmaya açıktır⁵⁴⁶. Üstelik hak düşürücü nitelikte olduğundan durması ya da kesilmesi söz konusu değildir. Bununla birlikte Özyer'e göre, mücbir sebep hallerinden birinin varlığı halinde bir yıllık sürenin mücbir sebep dolayısıyla işlemeyen süre kadar uzadığının kabulü hakkaniyete uygun düşecektir⁵⁴⁷. Ancak mücbir sebep hallerini düzenleyen VUK m.13⁵⁴⁸ hükmünde “*vergi ödevleri*” ibaresi kullanılmıştır. Buna göre mücbir sebep halleri yalnız vergi ödevlerine ilişkin süreleri uzatacak, haklara ilişkin süreler üzerinde etkili olmayacaktır⁵⁴⁹. Dolayısıyla mükellefe tanınan iade alma hakkı için öngörülen bir yıllık sürenin, mücbir sebep hallerinden birinin varlığı halinde dahi uzamayacağı kanaatindeyiz.

İzah olunanlar ışığında mükellefin, düzeltme fişinin kendisine tebliğinden itibaren bir yıllık süre içerisinde iade hakkını kullanması, ilgili muhasebe birimine başvuruda bulunması gerekmektedir. Düzeltme ile iade işleminin aynı vergi dairesince gerçekleştirilecek olması halinde iade için dilekçe haricinde herhangi bir belge ibrazına ihtiyaç bulunmamakta iken vergi dairelerinin farklı olması durumunda fazla tahakkuk eden verginin ödendiğini gösterir belge ibrazı da aranmaktadır⁵⁵⁰.

VUK m.112/4 hükmü ile fazla ya da yersiz tahsil olunan vergilerin; durumun mükelleften kaynaklanması halinde düzeltmeye müracaat tarihinden, sair hallerde ise tahsil tarihinden düzeltme fişinin tebliğine kadar geçen süre için aynı dönemde AATUHK kapsamında belirlenen tecil faizi oranında hesaplanacak faiz ile birlikte ret ve iade olunacağı hükme bağlanmıştır. Buna göre vergi idaresince vergi hatası nedeniyle fazla ya da yersiz tahsil olunan vergilerin iadesinde tecil faizi oranında faiz ödenecektir. Tecil faizi oranı, 14.11.2023 tarihi itibarıyla yıllık %36 olarak

⁵⁴⁶ Aydın, *Vergi Hukuku*, s. 117.

⁵⁴⁷ Özyer, *Açıklama ve Örneklerle Vergi Usul Kanunu Uygulaması*, s. 260.

⁵⁴⁸ 04.01.1961 tarih ve 213 sayılı Vergi Usul Kanunu m.13: “*Mücbir sebepler: 1. Vergi ödevlerinden her hangi birinin yerine getirilmesine engel olacak derecede ağır kaza, ağır hastalık ve tutukluluk; 2. Vergi ödevlerinin yerine getirilmesine engel olacak yangın, yer sarsıntısı ve su basması gibi afetler; 3. Kişinin iradesi dışında vukua gelen mecburi gaybubetler; 4. Sahibinin iradesi dışındaki sebepler dolayısıyla defter ve vesikalarının elinden çıkmış bulunması; gibi hallerdir.*” şeklindedir.

⁵⁴⁹ Batı, *Vergi Hukuku (Genel Hükümler)*, s. 89.

⁵⁵⁰ Altar Ömer Arpacı, “Vergi Hatası ve Düzeltilmesi”, *E-Yaklaşım Dergisi*, Sayı: 292, 2017.

belirlenmiştir⁵⁵¹.

Kanuni faiz talep edilmesi halinde, kanuni faiz, tecil faizinden fazla olmamak kaydıyla taleple bağlı kalınmak suretiyle 04.12.1984 tarih ve 3095 sayılı Kanuni Faiz ve Temerrüt Faizine İlişkin Kanun hükümleri uyarınca yasal faize hükmedilmektedir⁵⁵². Kanuni faiz oranı, 01.07.2023 tarihinden itibaren geçerli olmak üzere %9 olarak belirlenmiştir⁵⁵³. Ancak düzeltme-şikayet ve yargı yolu başvurusunda “3095 sayılı Kanun” ifadesi kullanılmaksızın ileri sürülen yasal/kanuni faiz ile iade isteminde faizden anlaşılması gereken VUK m.112 hükmü uyarınca tecil faizidir⁵⁵⁴.

Nitekim Danıştay Vergi Dava Daireleri Kurulu, 10.03.2021 tarih ve 2021/1 Esas ve 2021/3 Karar⁵⁵⁵ sayılı kararı ile 15.06.2012 tarihi itibarıyla tahsil olunmakla birlikte iadesi gereken vergilere ilişkin dava dilekçesinde herhangi bir kanuni dayanak gösterilmeksizin ileri sürülen yasal/kanuni faiz isteminden 3095 sayılı Kanun m.1 hükmünde düzenlenen faizin mi yoksa VUK m.112 hükmünde belirtilen tecil faizinin mi anlaşılacağı hususunda bölge idare mahkemesi kararları arasındaki aykırılığın tecil faizi yönünde giderilmesine karar verilmiştir.

Gerekçe olarak 15.06.2012 tarihinde 6322 sayılı Kanun ile VUK m.112/4 hükmünde gerçekleştirilen değişiklik sonrası iadesi gereken vergiler yönünden yasal/kanuni faizin, tecil faizi haline geldiği gösterilmiştir. Ayrıca ulaşılan çözümde özel hükmün önceliği ilkesi gözetildiğinden taleple bağlılık ilkesine aykırılıktan bahsedilemeyeceğinin altı çizilmiştir.

Nas, vergi denetiminde tarafsızlık ve adalet gereği, tecil faizi yerine geciken vergiler için uygulanan gecikme faizinin esas alınmasının yerinde olacağı düşüncesindedir⁵⁵⁶.

Öztürk ise devletin alacaklarına farklı borçlarına farklı tutumunun altını çizmekle birlikte bu uygulamanın, banka kredi/mevduat faiz oranlarının dikkate alınması yanında amme alacaklarının tahsili noktasında caydırıcılığın sağlanması gibi

⁵⁵¹ Tahsilat Genel Tebliği, Seri: C, Sıra No: 7, <https://www.resmigazete.gov.tr/eskiler/2023/11/20231114-14.htm>, (Erişim: 25.01.2024).

⁵⁵² Aydın, “İdari Yargı Kararları Işığında Vergi İdarelerinin Mali Sorumluluğu”, s. 231.

⁵⁵³ Muhasebat Genel Müdürlüğü Genel Tebliği (Sıra No: 80) (Parasal Sınırlar ve Oranlar)’nde Değişiklik Yapılmasına Dair Tebliğ, Sıra No: 82, <https://www.resmigazete.gov.tr/eskiler/2023/07/20230722-13.htm>, (Erişim: 02.02.2024).

⁵⁵⁴ Balcı, *Vergi Hataları ile Düzeltme-Şikayet Konusunda Uygulamada Yaşanan Hukuki Sorunlar ve Çözüm Önerileri*, s. 44.

⁵⁵⁵ Danıştay Vergi Dava Daireleri Kurulu, E: 2021/1, K: 2021/3, T: 10.03.2021, <https://legalbank.net/belge/d-vddk-e-2021-1-k-2021-3-t-10-03-2021-ucret-uzerinden-kesilen-gelir-vergisinin-yasal-faizi-ile-iades/4142015/> (Erişim: 25.10.2023).

⁵⁵⁶ Nas, *Vergi Denetimi*, s. 62.

birtakım haklı sebeplere dayandığı kanaatindedir⁵⁵⁷.

Kamu alacakları yönünden tanınan ayrıcalıkların kamu yararı açısından kabul edilebilir olduğuna işaret etmekle birlikte Balcı'nın görüşü de tecil faizi oranının, hakkaniyet gereği gecikme zammı ile aynı oranda belirlenmesi gerektiği yönündedir⁵⁵⁸. Gecikme zammı oranı, 14.11.2023 tarih ve 7782 sayılı Cumhurbaşkan Kararı⁵⁵⁹ ile her ay için ayrı ayrı uygulanmak üzere %3,5 olarak belirlenmiştir.

Konuyla alakalı Danıştay Vergi Dava Daireleri Kurulu, 24.05.2023 tarih ve 2022/398 Esas ve 2023/490 Karar⁵⁶⁰ sayılı kararına konu olayda vergi hatası nedeniyle yapılan düzeltme-şikayet başvurusunun reddi üzerine açılan davanın, uyuşmazlığın hukuki ihtilaf niteliği taşıdığından bahisle reddi yönündeki yerel mahkeme kararı, istinaf merciince kaldırılmış, işlemin iptali ile ödenen tutarın gecikme zammı oranında tahsil tarihinden itibaren işleyecek faiziyle birlikte iadesine karar verilmiştir. Kararın temyizden incelenmesi üzerine davacının faiz isteminin 213 sayılı VUK m.112 hükmü uyarınca tecil faizi olarak anlaşılması gerektiğinden bahisle faize ilişkin hüküm fıkrası bozulmuşsa da vergi dava dairesi, devletin kendi alacaklarına uyguladığı oranın mükellefin alacakları bakımından uygulanmamasının “devlet ile birey arasında adil olması gereken çıkarlar dengesini birey aleyhine bozmakta” olduğu gerekçesiyle ısrar kararı vermiştir. Nihayetinde temyiz edilen ısrar kararının bozulmasına hükmedilmiştir.

Anlaşılabileceği üzere açık yasa hükmü karşısında vergi hatası nedeniyle haksız yere alınan fazla verginin iadesinde, iade olunacak tutara gecikme zammı oranında faiz işletilmesi mümkün değildir. Faiz talebinden anlaşılması gereken tecil faizidir. Bu itibarla 6183 sayılı Kanun kapsamında düzenlenen gecikme zammı oranı gibi daha yüksek oranda, tecil faizini aşacak biçimde ileri sürülen faiz taleplerinin kabulü mümkün değildir⁵⁶¹. Bununla birlikte teorik olarak mükelleflerin fazla ya da yersiz tahsilat nedeniyle uğradıkları zararların idarece re'sen yahut başvuru üzerine tecil faizi oranında hesaplanacak faizle birlikte iade olunan tutarla karşılanamayan kısmı

⁵⁵⁷ Öztürk, “Mükelleflere İadesi Gereken Vergilerde Faiz Uygulaması: Devletin Alacaklarına Farklı Borçlarına Farklı Tutumuna Devam”.

⁵⁵⁸ Balcı, *Vergi Hataları ile Düzeltme-Şikayet Konusunda Uygulamada Yaşanan Hukuki Sorunlar ve Çözüm Önerileri*, s. 48.

⁵⁵⁹ 14.11.2023 tarih ve 7782 sayılı Cumhurbaşkan Kararı, <https://www.resmigazete.gov.tr/eskiler/2023/11/20231114-7.pdf> (Erişim: 08.02.2024).

⁵⁶⁰ Danıştay Vergi Dava Daireleri Kurulu, E: 2022/398, K: 2023/490, T: 24.05.2023, <https://www.lexpera.com.tr/ictihat/danistay/vddk-e-2022-398-k-2023-490-t-24-5-2023>, (Erişim: 30.11.2023).

⁵⁶¹ Balcı, *Vergi Hataları ile Düzeltme-Şikayet Konusunda Uygulamada Yaşanan Hukuki Sorunlar ve Çözüm Önerileri*, s. 46.

yönünden koşulların sağlanması halinde tam yargı davası açılması mümkündür⁵⁶².

213 sayılı VUK m.112/4 hükmü ile faiz hesabında iki ayrı başlangıç tarihi öngörülmüştür: haksız tahsilatın mükelleften kaynaklanması halinde düzeltmeye müracaat tarihi esas alınacak iken diğer tüm hallerde tahsil tarihi esas alınacaktır.

Örneğin gayrimenkul sermaye iradına ilişkin gelir vergisi beyannamesinde beyan ettiği vergiyi ödeyen mükellefin daha sonra vergi hatası nedeniyle fazla vergi beyan ettiğinden bahisle düzeltme beyannamesi vermesi ve iade isteminde bulunması durumunda düzeltme talebinin kabulü halinde iade olunacak vergi için vergi dairesine müracaat tarihinden düzeltme fişinin mükellefe tebliğ edildiği tarihe dek faiz hesaplanacaktır⁵⁶³. Zira haksız tahsilat mükelleften kaynaklanmıştır. Diğer tüm hallerde, tahsil tarihi esastır.

Erdem'e göre faiz, fazla veya yersiz tahsil olunan vergilerde durumun mükellef ya da idarenin kusurundan kaynaklanmasından bağımsız olarak mamelekten çıkan meblağın enflasyon gibi nedenlerle geçen zamanda değer kaybetmesinden doğan zararın tazmini aracı olup mezkur ayırım hakkaniyete aykırıdır⁵⁶⁴.

Öztürk'e göre de hukuk devletinde kişilerin mülkiyet hakkının korunması ilkesi gereğince haksız tahsilatın kimden kaynaklandığına bakılmaksızın geri ödemelerin, tahsil tarihinden düzeltme fişinin tebliğ tarihine dek hesaplanacak tecil faizi ile gerçekleştirilmesi gerekmektedir⁵⁶⁵.

Üstün ise mükellefin kendi hatasının neticelerine katlanması gerektiğinden bahisle iade faizi hesabında başlangıç olarak müracaat tarihinin esas alınmasının kamu yararı ile bireysel yarar arasındaki dengeyi sağladığı kanaatindedir⁵⁶⁶. Bununla birlikte idarenin kusurundan kaynaklanan hallerde faizin tahsil tarihinden iade tarihine dek işletilmesi gerektiği görüşündedir⁵⁶⁷.

6183 sayılı AATUHK m.23 hükmü uyarınca tahsil olunmakla beraber kanuni sebeplerden ötürü reddolunan amme alacakları, istihkak sahiplerinin reddiyatı yapacak olan amme idaresine olan vadesi gelmiş borçlarına mahsup edilerek reddolunur. Bu

⁵⁶² İmran Arıtı Erdem, "Fazla veya Yersiz Olarak Tahsil Edilen Vergilerin İadesinde Uygulanacak Faiz Sorunu: Danıştay Kararları Işığında Bir İnceleme", *Yıldırım Beyazıt Hukuk Dergisi*, Prof. Dr. M. Fatih Uşan'a Dekanlıkta 10. Yıl Anısına Teşekkür Armağanı, 2022, s. 239.

⁵⁶³ 418 sıra No'lu Vergi Usul Kanunu Genel Tebliği.

⁵⁶⁴ Erdem, "Fazla veya Yersiz Olarak Tahsil Edilen Vergilerin İadesinde Uygulanacak Faiz Sorunu: Danıştay Kararları Işığında Bir İnceleme", s. 234.

⁵⁶⁵ Nadir Öztürk, "Mükelleflere İadesi Gereken Vergilerde Faiz Uygulaması: Devletin Alacaklarına Farklı Borçlarına Farklı Tutumuna Devam", *Yaklaşım Dergisi*, Sayı: 244, 2013.

⁵⁶⁶ Ümit Süleyman Üstün, "Mükellefe İadesi Gereken Vergilerde Faiz Uygulanması", *TBB Dergisi*, Sayı: 105, 2013, s. 214.

⁵⁶⁷ Üstün, "Mükellefe İadesi Gereken Vergilerde Faiz Uygulanması", s. 216.

itibarla mükellef, iade için öngörülen bir yıllık süre içerisinde ilgili müracaat yerine başvuruda bulunarak reddolunan vergi miktarının sair vergi borçlarından mahsubunu da talep edebilir⁵⁶⁸. Talep halinde mahsubu istenen vergi borçları için mükellefin düzeltme talebinde bulunduğu tarih itibarıyla mahsup yapılmış addolunacak ve bu tarihten itibaren gecikme zammı hesaplanmayacaktır⁵⁶⁹. Bu hususta Maliye Bakanlığı 21.05.2004 tarih ve 4910 sayılı Özelgesi uyarınca fazla ödenen verginin düzeltme yoluyla iadesi işleminde, eğer var ise önce vergi borcu mahsup edilecek, daha sonra kalan kısım iade edilecektir⁵⁷⁰.

3.2.2.7. Düzeltmenin Sınırı

Maliye Bakanlığı 27.08.1980 tarih ve 2362915-65/60210 sayılı Genel Yazısı uyarınca vergi hatalarının düzeltimesine, hatanın tutarı bakımından herhangi bir sınırlama getirilmesi mümkün değildir⁵⁷¹. Ancak tutarsal bir sınırlama öngörülmemiş olmakla birlikte⁵⁷² düzeltmenin sınırı, vergi hatası gerçekleşmeseydi istenecek ya da alınacak olan vergi tutarıdır⁵⁷³. Dolayısıyla tutar, düzeltme isteminin vergi idaresince karara bağlanması sırasında etkili değilse de bizzat düzeltme işleminin sınırını belirlemektedir.

3.2.2.8. Düzeltme Zamanaşımı

Düzeltilme işleminin zamansal olarak sınırlandırılması, vergide istikrar ilkesi ve hukuki öngörülebilirliğin bir gereğidir⁵⁷⁴. Nitekim VUK m.126 hükmüne göre; 114. maddede yer alan zamanaşımı süresi dolduktan sonra ortaya çıkarılan vergi hatalarının düzeltilmesi mümkün değildir. Atıf uyarınca vergi hatalarının düzeltilmesinde VUK m.114'te yer alan tarh/tahakkuk zamanaşımı hükümleri uygulama alanı bulacaktır. Hemen belirtmek gerekir ki bu noktada zamanaşımı, hak düşürücü süreye karşılık gelmektedir.

Bu bağlamda hataların düzeltilmesi için öngörülen süre; vergiler ve vergi ziyayı ile özel usulsüzlük cezaları için 5 yıl iken genel usulsüzlük cezaları için 2 yıldır⁵⁷⁵.

Sürenin uzunluğu hukuki öngörülebilirlik açısından tartışılabilirse de vergi

⁵⁶⁸ Yoruldu, “Vergi Hataları ve Düzeltme Yolları: Hüküm ve Sonuçları Açısından Bir Değerlendirilmesi”, s. 255.

⁵⁶⁹ Arpacı, “Vergi Hatası ve Düzeltilmesi”.

⁵⁷⁰ Kızılot ve Kızılot, *Vergi İhtilafları ve Çözüm Yolları*, s. 125.

⁵⁷¹ Kızılot ve Kızılot, *Vergi İhtilafları ve Çözüm Yolları*, s. 121.

⁵⁷² Gezer, “Dava Açma Süresi Geçtikten Sonra Vergi Hatalarının Düzeltmesinde İdari Süreç ile Yargıya Başvuru”, s. 15.

⁵⁷³ Batı, *Vergi Hukuku (Genel Hükümler)*, s. 479.

⁵⁷⁴ Abdullah Arıkan, *Vergi Hukukunda Hukuki Güvenlik İlkesi*, Adalet Yayınevi, Ankara 2022, s. 372.

⁵⁷⁵ Öner, *Vergi Hukuku ve Türk Vergi Sistemi*, s. 210.

idaresi yanında mükellefin, düzeltme müessesesinden aynı sürede faydalanabileceği gözetildiğinde, yasaya uygun vergilendirme yönüyle kanunilik ilkesi ile yükümlünün süresiz olarak ek vergi yükü tehdidi altında kalmaması yönüyle hukuki öngörülebilirlik ilkesi arasındaki dengenin zedelendiğinden bahsedilemeyecektir⁵⁷⁶.

Bununla birlikte, VUK m.114/1 hükmü uyarınca vergi alacağının doğduğu takvim yılını izleyen yılın başından itibaren 5 yıl içerisinde tarh ve tebliğ edilmeyen vergiler zamanaşımına uğrayacaktır. Özel hesap dönemi belirlendiği hallerde ise süre, hesap döneminin kapandığı yılı takip eden yılın başından itibaren hesaplanmaktadır⁵⁷⁷.

Gerek öngörülen 5 yıllık süre içerisinde verginin tarhının yeterli olmayıp tebliğinin de gerekmesi gerekse tarhiyata karşı dava açılması halinde tahakkukun yargı kararına dek ertelenmesi nedeniyle Balcı, tarh/tahakkuk zamanaşımı değil, “tarh ve tebliğ zamanaşımı” ifadesinin daha uygun olduğu kanaatindedir⁵⁷⁸.

Öte yandan vergi hatalarının düzeltilmesinde sürenin başlangıcında vergi alacağının doğduğu yılı mı yoksa hatanın gerçekleştiği yılı mı izleyen yılın dikkate alınacağı hususunda görüş birliğine varılamamıştır.

Yüce&Şenyüz&Gerçek vergi hatalarının, vergi alacağının doğduğu yılı izleyen yılın başından itibaren 5 yıl içerisinde düzeltilmesi gerektiği kanaatindedir⁵⁷⁹.

Buna karşın Ortaç&Ünsal’a göre düzeltme talebinin, vergi hatasının gerçekleştiği tarihi izleyen yılın başından itibaren 5. yılın sonuna dek ileri sürülmesi gerekmektedir⁵⁸⁰.

Candan’a göre her ne kadar düzeltme zamanaşımı süresinin başlangıcında hatanın gerçekleştiği tarihin esas alınması akla yatkın ise de kanunun lafzından bu sonucun çıkarılmasına imkan bulunmamaktadır⁵⁸¹.

Yasa koyucu, belirli hallerde düzeltme zamanaşımı süresini tarh/tahakkuk zamanaşımı süresi ile sınırlandırmamıştır: VUK m.126 hükmü uyarınca düzeltme zamanaşımı süresi, zamanaşımı süresinin son yılında tarh ve tebliğ olunan vergilerde hatanın yapıldığı, ilan yoluyla tebliğ olunup davaya konu edilmeksizin tahakkuk eden vergilerde ödeme emrinin tebliğ edildiği, ihbarname ile ödeme emri ilan yoluyla tebliğ

⁵⁷⁶ Arıkan, *Vergi Hukukunda Hukuki Güvenlik İlkesi*, ss. 372-373.

⁵⁷⁷ Apalı, “Mükellefler Tarafından Beyan Edilen Matrahlardaki Hataların Düzeltilmesinde Zamanaşımı”.

⁵⁷⁸ Balcı, *Vergi Hataları ile Düzeltme-Şikayet Konusunda Uygulamada Yaşanan Hukuki Sorunlar ve Çözüm Önerileri*, ss. 189-190.

⁵⁷⁹ Şenyüz, Yüce ve Gerçek, *Vergi Hukuku (Genel Hükümler)*, s. 252.

⁵⁸⁰ Ortaç ve Ünsal, *Genel Vergi Hukuku*, s. 145.

⁵⁸¹ Candan, *Vergisel Kabahatler ve Suçlar*, s. 938.

olunan vergilerde haczin yapıldığı tarihten başlamak üzere bir yıldan az olamayacaktır. Buna göre 5 yıllık süre 6 yıla uzarken 2 yıllık süre 3 yıla uzayacak⁵⁸² ve bu hallerde düzeltme zamanaşımı süresi, tahakkuk zamanaşımı süresini aşacaktır⁵⁸³.

Misal, 2016 yılının tarh olunan vergisinin 5 yıllık zamanaşımı süresinin son yılı olan 2021 yılında tebliğ edilmesi halinde 5 yıllık süre geçirilmiş olsa dahi tebliği izleyen 1 yıl içerisinde düzeltme isteminde bulunulması mümkündür⁵⁸⁴.

Ek sürenin uygulanabilmesi, hatalı vergi ya da vergi cezasının olağan zamanaşımı süresi içerisinde ilgisine tebliğ edilmiş olmasına bağlı olup bu süre geçtikten sonra tarh ve tebliğ olunan vergi ya da kesilip tebliğ olunan vergi cezası nedeniyle kamu borcu doğmayacağından yargı mercii önünde “*borcun zamanaşımına uğradığı*” iddiasının ileri sürülmesi gerekmektedir⁵⁸⁵.

Yüce&Şenyüz&Gerçek’e göre, tarh zamanaşımı dolmuş olmasına rağmen gerçekleştirilen tarhiyatın, zamanaşımı ile vergi alacağı ortadan kalktığından “*borcun yokluğu*” sebebiyle iptali gerekmektedir ki bu durumda borçlu olmayanlara yapılan tebliğ sebebiyle zamanaşımı değil vergi hatası iddiası öne sürülmelidir⁵⁸⁶.

Danıştay 4. Dairesi, 01.03.2022 tarih ve 2018/3866 Esas ve 2022/1219 Karar⁵⁸⁷ sayılı kararında, re’sen tarh olunan vergi ziyai cezalı katma değer vergilerinin zamanaşımına uğradığı iddiasıyla yapılan düzeltme-şikayet başvurusunun reddi üzerine açılan davanın kabulü yönündeki yerel mahkeme kararı, uyuşmazlığın vergi hatası kapsamında yer almadığı, hukuki ihtilaf içerdiği, zamanaşımı iddiasına yönelik böylesi bir incelemenin ancak ihbarnamenin hukuka aykırı olduğundan bahisle açılacak davada gerçekleştirilebileceği gerekçesiyle istinaf merciince kaldırılmış, istinaf kararı temyizden onanmıştır.

Candan, zamanaşımı süresinin son yılında tarh ve tebliğ olunan vergilere ilişkin bendin, düzeltme zamanaşımı süresinin başlangıcının ancak tarh zamanaşımı süresinin başlangıcı ile aynı olduğunun kabulü halinde anlam kazandığı görüşündedir⁵⁸⁸.

Gerçekten de ilgili bentte zamanaşımı süresinin son yılında tarh ve tebliğ olunan vergiler yönünden hatanın gerçekleştiği tarihten itibaren bir yıllık ek süre tanınması

⁵⁸² Öner, *Vergi Hukuku ve Türk Vergi Sistemi*, s. 210.

⁵⁸³ Kalenderoğlu, *Vergi Hukuku Türk Vergi Sistemi*, s. 68.

⁵⁸⁴ Şenyüz, Yüce ve Gerçek, *Vergi Hukuku (Genel Hükümler)*, s. 310.

⁵⁸⁵ Candan, *Vergisel Kabahatler ve Suçlar*, s. 939.

⁵⁸⁶ Şenyüz, Yüce ve Gerçek, *Vergi Hukuku (Genel Hükümler)*, s. 251.

⁵⁸⁷ Danıştay 4. Dairesi, E: 2018/3866, K: 2022/1219, T: 01.03.2022, <https://www.lexpera.com.tr/ictihat/danistay/4-d-e-2018-3866-k-2022-1219-t-1-3-2022>, (Erişim: 07.12.2023).

⁵⁸⁸ Candan, *Vergisel Kabahatler ve Suçlar*, s. 938.

öngörülmüştür. Buna karşın genel olarak düzeltme zamanaşımı süresinin başlangıcında hatanın gerçekleştiği tarihin esas alınması gerektiği yönündeki görüşün kabulü halinde tanınan ek süre, anlam ve önemini yitirecektir.

Diğer taraftan zamanaşımı süresinin son yılında tarh ve tebliğ olunan vergiler yönünden tanınan 1 yıllık ek sürenin başlangıcında hatanın yapıldığı tarihin esas alınması Balcı'ya göre sorunlu bir ifade olup hatanın muhatap tarafından tebliğ ile öğrenildiği gözetildiğinde tebliğ tarihinin esas alınması gerekmektedir⁵⁸⁹.

Düzeltilme zamanaşımı süresi, hem re'sen hem de başvuru üzerine düzeltmelerde geçerli olup bu sürenin dolması ile birlikte hatalı işlemin lehine sonuçlandığı taraf yararına adeta kazanılmış hak doğacaktır⁵⁹⁰.

Şentürk'e göre düzeltme başvurularının tarh zamanaşımı ile sınırlandırılmış olması, tarh zamanaşımı süresi sona ermiş olmakla birlikte tahsilat zamanaşımı süresi henüz sona ermediğinden bahisle cebri tahsilat/takibat sürecinin devam ettiği hallerde hak ihlalleri yaratabilecektir⁵⁹¹.

3.2.2.9. Düzeltme Talebinin Reddi ve Sonuçları

213 sayılı VUK m.123 hükmü uyarınca düzeltme merciinin talebi yerinde görmemesi halinde keyfiyet, başvurucuya yazı ile tebliğ olunacaktır. Talebi reddolunan mükellef, şayet dava açma süresi içerisinde iken düzeltme başvurusunda bulunmuş ise kalan süre içerisinde yargı yoluna başvuru hakkına sahiptir.

Diğer taraftan mükellef, 30 günlük yasal dava açma süresi sona erdikten sonra düzeltme talebinde bulunmuş olabilir. Zira dava açma süresi sona ermiş olsa dahi 5 yıllık zamanaşımı süresi içerisinde kalınmak kaydı ile her zaman düzeltme yoluna başvurulması mümkündür. Bu ihtimale binaen yasa koyucu tarafından VUK m.124 hükmünde, dava açma süresi sona erdikten sonra düzeltme talepleri reddolunanların, şikayet yoluyla Hazine ve Maliye Bakanlığı'na başvuruda bulunabilecekleri öngörülmüştür.

3.3. Şikayet Yoluyla Düzeltme Başvurusu

Şikayet başvurusunu düzenleyen VUK m.124 hükmü uyarınca şikayet yoluna başvurulabilmesi için dava açma süresi sona erdikten sonra ileri sürülmüş bir düzeltme

⁵⁸⁹ Balcı, *Vergi Hataları ile Düzeltme-Şikayet Konusunda Uygulamada Yaşanan Hukuki Sorunlar ve Çözüm Önerileri*, s. 194.

⁵⁹⁰ Öncel, Kumrulu, Çağan ve Göker, *Vergi Hukuku*, s. 206.

⁵⁹¹ Ege Şentürk, "Vergi Anlaşmazlıklarının Önlenmesi ve Çözüm Yöntemleri: Mükelleflere Tanınan Bir Hak mı? Mahkemeye Erişim Önünde Bir Engel mi?", *Yaşar Hukuk Dergisi*, Cilt: 6, Sayı: 1, 2024, s. 141.

talebinin varlığı ve bu talebin açık ya da zımni (30 gün içerisinde yanıtlanmayan düzeltme talebi zımnen reddedilmiş sayılmaktadır) olarak reddedilmiş olması gerekmektedir.

Buna göre ilk koşul, düzeltme talebinin 30 günlük dava açma süresi geçirildikten sonra ileri sürülmüş olmasıdır. Diğer taraftan düzeltme-şikayet müessesesinin dava açma süresi geçirilmemiş işlemler yönünden işletilmesine de hukuken engel bulunmamaktadır⁵⁹².

Şikayet yoluna başvurulabilmesi için aranan ikinci koşul, dava açma süresinden sonra ileri sürülmüş olan düzeltme talebinin açık ya da zımni olarak reddedilmiş olmasıdır. Buna göre ilgili vergi dairesine düzeltme talebi ileri sürülmeksizin doğrudan şikayet yoluna başvurulması mümkün değildir. Ancak düzeltme talebi ileri sürülmeksizin doğrudan şikayet yoluna başvurulması üzerine tesis olunan işlemin, idari davaya konu edilebilecek kesin ve yürütülebilir nitelikte olmadığından açılan davanın incelenmeksizin reddi yönünde kararlar verildiği gibi dava konusu edilebilecek nitelikteki işlemin şikayet başvurusunun reddi işlemi olduğu, şikayet makamının düzeltme makamının üstü olduğu, nihai olarak iradesini ortaya koyacak makamın şikayet makamı olduğu gibi gerekçelerle davanın esasının incelenmesi gerektiği yönünde kararlar da verilmektedir⁵⁹³.

Nitekim Danıştay 3. Dairesi, 09.04.2015 tarih ve 2014/4701 Esas ve 2015/1961 Karar⁵⁹⁴ sayılı kararında, şikayet başvurusunun zımnen reddi üzerine açılan davanın, usulüne uygun olarak yapılmış bir düzeltme başvurusu bulunmadığından şikayet yoluyla yapılan başvurunun zımnen reddi yönündeki işlemin idari davaya konu edilebilecek kesin ve icrai nitelik taşımadığı gerekçesiyle incelenmeksizin reddi yönündeki yerel mahkeme kararının temyizden onanmasına karar verilmiştir.

Buna karşın Danıştay 7. Dairesi, 27.05.2009 tarih ve 2008/1371 Esas ve 2009/2629 Karar⁵⁹⁵ sayılı kararı, dava açma süresi geçirildikten sonra yapılan düzeltme başvurularında idari davaya konu edilebilecek nitelikteki işlemin şikayet

⁵⁹² Balci, *Vergi Hataları ile Düzeltme-Şikayet Konusunda Uygulamada Yaşanan Hukuki Sorunlar ve Çözüm Önerileri*, s. 208.

⁵⁹³ Balci, *Vergi Hataları ile Düzeltme-Şikayet Konusunda Uygulamada Yaşanan Hukuki Sorunlar ve Çözüm Önerileri*, ss. 245-246.

⁵⁹⁴ Danıştay 3. Dairesi, E: 2014/4701, K: 2015/1961, T: 09.04.2015, <https://www.lexpera.com.tr/ictihat/danistay/3-d-e-2014-4701-k-2015-1961-t-9-4-2015>, (Erişim: 01.12.2023).

⁵⁹⁵ Danıştay 7. Dairesi, E: 2008/1371, K: 2009/2629, T: 27.05.2009, <https://www.lexpera.com.tr/ictihat/danistay/7-d-e-2008-1371-k-2009-2629-t-27-5-2009>, (Erişim: 03.12.2023).

başvurusunun reddi işlemi olduğu ve yapılan şikayet başvurusu ile Bakanlığın (Gelir İdaresi Başkanlığı) görüşünün ortaya çıktığı, bu itibarla şikayet başvurusundan evvel düzeltme başvurusunda bulunmamış olmasının işlemi sakat kılmayacağı yönündedir.

Düzeltilme talebinin reddi üzerine hangi süre içerisinde şikayet yoluna başvurulması gerektiği hususunda Kanun'da herhangi bir düzenleme bulunmamaktadır. Bir başka deyişle şikayet başvurusu, süre ile kısıtlanmamıştır⁵⁹⁶. Şu halde başvurunun, zamanaşımı süresi içerisinde yapılması gerekmektedir⁵⁹⁷.

Candan'a göre de düzeltme talebi ile duran düzeltme zamanaşımı, talebin reddi ile birlikte kaldığı yerden başlayacağından şikayet başvurusunun kalan süre içerisinde yapılması yasa koyucunun amacına uygun düşecektir⁵⁹⁸.

Şikayet yolu ile düzeltme talebi, yazılı olarak ileri sürülmelidir⁵⁹⁹. Dilekçede düzeltme dilekçesinde yer alan bilgilerin yanı sıra vergi dairesince gerçekleştirilen ret işlemine ilişkin bilgilere de yer verilmeli, işlemin haksızlığı ve hukuka aykırılığı tartışılmalıdır⁶⁰⁰.

Özetle, dava açma süresi geçirildikten sonra yapılan düzeltme başvurusunun açık ya da zımni reddi üzerine zamanaşımı süresi içerisinde yazılı olarak şikayet yolu ile düzeltme talebi ileri sürülebilir. Ancak altını çizmek gerekir ki şikayet yoluyla düzeltme talebinin ileri sürülmüş olması, tahakkuk eden verginin tahsilini durdurmayacaktır⁶⁰¹.

3.3.1. Şikayet Başvurusunun Hukuki Niteliği

Hiyerarşik denetim, aynı kamu tüzel kişiliği içindeki iki merciden üstün, astın işlem ya da eylemini denetlemesidir⁶⁰². 213 sayılı VUK m.124 hükmünde, dava açma süresi sona erdikten sonra düzeltme talepleri reddolunanların, şikayet yoluyla Hazine ve Maliye Bakanlığı'na başvurabilecekleri öngörülmüştür. Müessesesinin ihdasında, dava açma süresi içerisinde yanıt vermeyen vergi dairesi karşısında mükellefin haklarının gözetilmesi ereği etkili olmuştur⁶⁰³. Bu suretle yargı yoluna başvuru imkanı ortadan kalkmış olan mükellefin ileri sürdüğü düzeltme istemi, üst makam tarafından

⁵⁹⁶ Mehmet Tahir Ufuk, "Uzlaşma Tutanağında Vergi Hatası Olması Durumunda Düzeltme", *Yaklaşım Dergisi*, Sayı: 176, 2007.

⁵⁹⁷ Aydın, *Vergi Hukuku*, s. 119.

⁵⁹⁸ Candan, *Vergisel Kabahatler ve Suçlar*, s. 942.

⁵⁹⁹ Yoruldu, "Vergi Hataları ve Düzeltme Yolları: Hüküm ve Sonuçları Açısından Bir Değerlendirilmesi", s. 256.

⁶⁰⁰ Candan, *Vergisel Kabahatler ve Suçlar*, s. 942.

⁶⁰¹ Kızılot ve Kızılot, *Vergi İhtilafları ve Çözüm Yolları*, s. 137.

⁶⁰² Günday, *İdari Yargılama Hukuku*, s. 24.

⁶⁰³ Yoruldu, "Vergi Hataları ve Düzeltme Yolları: Hüküm ve Sonuçları Açısından Bir Değerlendirilmesi", s. 256.

yeniden değerlendirilmekte; vergi dairesinin ret kararı idari denetime tabi tutulmaktadır⁶⁰⁴. Şu halde şikayet başvurusu, hiyerarşik idari başvuruya karşılık gelmektedir⁶⁰⁵. Zira başvuru, üst mercie yapılmaktadır.

3.3.2. Şikayet Mercii

Şikayet yolu ile müracaatı hükme bağlayan 213 sayılı VUK m.124 hükmü uyarınca şikayet mercii Hazine ve Maliye Bakanlığıdır. Ancak uygulamada şikayet başvuruları Gelir İdaresi Başkanlığına yöneltilmekte ve yargı uygulamasında da Gelir İdaresi Başkanlığı hasım olarak kabul edilmektedir⁶⁰⁶. Nitekim her ne kadar madde hükmünde şikayet mercii Hazine ve Maliye Bakanlığı olarak öngörülmüşse de 15.07.2018 tarih ve 4 sayılı Bakanlıklara Bağlı, İlgili, İlişkili Kurum ve Kuruluşlar ile Diğer Kurum ve Kuruluşların Teşkilatı Hakkında Cumhurbaşkanlığı Kararnamesi⁶⁰⁷ m.137/1-f hükmü uyarınca şikayet başvurularını karara bağlamak Gelir İdaresi Başkanlığının görevleri arasında sayılmıştır. Ayrıca mezkur Cumhurbaşkanlığı Kararnamesinin 798. maddesinin birinci fıkrasına 24.07.2018 tarih ve 14 sayılı İletişim Başkanlığı Teşkilatı Hakkında Cumhurbaşkanlığı Kararnamesi⁶⁰⁸ m.26 hükmü ile “Başkanlığın görev alanına giren konularda Maliye Bakanlığına yapılmış olan atıflar Gelir İdaresi Başkanlığına” yapılmış sayılacağına ilişkin c bendi eklenmiştir. Üstelik her ne kadar yasa hükmü uyarınca düzeltmeye yetkili organ Hazine ve Maliye Bakanlığı ise de düzeltme işlemleri, ilgili vergi dairesince gerçekleştirilmektedir⁶⁰⁹.

Nitekim Danıştay 3. Dairesi, 13.04.2023 tarih ve 2020/1541 Esas ve 2023/1390 Karar⁶¹⁰ sayılı kararı, “Bozma üzerine verilecek kararda, Gelir İdaresi Başkanlığının hasım mevkiine alınması suretiyle dosyanın yeniden tekemmülü sağlanarak hüküm kurulması gerektiği” yönündedir.

⁶⁰⁴ Ömercioğlu, “Vergi Hatalarına Karşı Verilen Düzeltme Beyannameleri ile Bunlar Üzerinden Tarh Edilen Vergi ve Cezalara Karşı Dava Açılması”, s. 65.

⁶⁰⁵ Öncel, Kumrulu, Çağan ve Göker, *Vergi Hukuku*, s. 196.

⁶⁰⁶ Balcı, *Vergi Hataları ile Düzeltme-Şikayet Konusunda Uygulamada Yaşanan Hukuki Sorunlar ve Çözüm Önerileri*, s. 228.

⁶⁰⁷ 15.07.2018 tarih ve 4 sayılı Bakanlıklara Bağlı, İlgili, İlişkili Kurum ve Kuruluşlar ile Diğer Kurum ve Kuruluşların Teşkilatı Hakkında Cumhurbaşkanlığı Kararnamesi, <https://www.mevzuat.gov.tr/mevzuatmetin/19.5.4.pdf>, (Erişim: 03.12.2023).

⁶⁰⁸ 24.07.2018 tarih ve 14 sayılı İletişim Başkanlığı Teşkilatı Hakkında Cumhurbaşkanlığı Kararnamesi, <https://www.resmigazete.gov.tr/eskiler/2018/07/20180724-10.pdf>, (Erişim: 03.12.2023).

⁶⁰⁹ Kızılot ve Kızılot, *Vergi İhtilafları ve Çözüm Yolları*, s. 122.

⁶¹⁰ Danıştay 3. Dairesi, E: 2020/1541, K: 2023/1390, T: 13.04.2023.

Balcı ise 703 sayılı KHK⁶¹¹ ile 5345 sayılı Kanun'un⁶¹² (ilk şekliyle) “*Diğer mevzuatta...Başkanlığın görev alanına giren konularda Maliye Bakanlığına yapılmış olan atıflar Gelir İdaresi Başkanlığına...yapılmış sayılır.*” şeklindeki 33. maddesinin⁶¹³ ilga edildiği 09.07.2018 tarihinden itibaren Maliye Bakanlığının şikayet mercii olduğu ve 1 sayılı Cumhurbaşkanlığı Kararnamesi⁶¹⁴ ile bakanlıkların birleştirildiği 10.07.2018 tarihi itibarıyla şikayet başvurularının Hazine ve Maliye Bakanlığına yöneltilmesi gerektiği görüşündedir⁶¹⁵. Zira Anayasa m.104 hükmü uyarınca Cumhurbaşkanlığı kararnamesi ile kanun hükümlerinin çatışması halinde kanun hükümlerinin uygulanması gerekmektedir.

Aynı yönde Batı, yerleşik uygulamanın hatalı olduğu ve Gelir İdaresi Başkanlığına yapılan şikayet başvurularının Hazine ve Maliye Bakanlığına tevdi gerektiği kanaatindedir⁶¹⁶.

213 sayılı VUK m.124 hükmü ile il özel idare ve belediye vergileri yönünden sırasıyla valilik ve belediye başkanlığı başvuru mercii olarak belirlenmiştir. Bununla birlikte anılan vergiler yönünden düzeltme başvurusu ve sürecine ilişkin herhangi bir düzenleme bulunmamaktadır.

Balcı, il özel idare ve belediye vergileri yönünden şikayet başvurusundan ibaret tek aşamalı bir sürecin öngörüldüğü kanaatindedir⁶¹⁷.

Aydın ise öncelikle belediyenin ilgili birimine düzeltme başvurusunda bulunulması gerektiği, şayet düzeltme başvurusu reddedilecek olursa bu kez belediye

⁶¹¹ 703 sayılı Anayasada Yapılan Değişikliklere Uyum Sağlanması Amacıyla Bazı Kanun ve Kanun Hükmünde Kararnamede Değişiklik Yapılması Hakkında Kanun Hükmünde Kararname, <https://www.resmigazete.gov.tr/eskiler/2018/07/20180709M3-1.pdf>, (Erişim: 03.12.2023).

⁶¹² 05.05.2005 tarih ve 5345 sayılı Gelir İdaresi Başkanlığının Teşkilat ve Görevleri Hakkında Kanun, <https://www.resmigazete.gov.tr/eskiler/2005/05/20050516-5.htm>, (Erişim: 03.12.2023).

⁶¹³ 25.03.2020 tarih ve 7226 sayılı Bazı Kanunlarda Değişiklik Yapılmasına Dair Kanun m.25 hükmü uyarınca 05.05.2005 tarih ve 5345 sayılı Gelir İdaresi Başkanlığı ile İlgili Bazı Düzenlemeler Hakkında Kanun'un mülga 33. maddesi “*Atıflar ve Yetkiler*” madde başlığı altında: “*Diğer mevzuatta Gelirler Genel Müdürlüğüne yapılmış olan atıflar Gelir İdaresi Başkanlığına; Gelirler Genel Müdürlüğüne yapılmış atıflar Gelir İdaresi Başkanına; Başkanlığın görev alanına giren konularda mülki idare amirlerine, mahallin en büyük memuruna, ilin en büyük malmemuruna, defterdara ve defterdarlığa yapılmış atıflar ilgisine göre vergi dairesi başkanı ve başkanlığına, vergi dairesi başkanlığı bulunmayan yerlerde vergi dairesi müdürü veya müdürlüğüne; gelir müdürlüğüne, takdir komisyonu başkanı veya başkanlığına, tahsil dairesine, mal müdürü ve müdürlüğüne yapılmış atıflar ilgisine göre vergi dairesi başkanı ve başkanlığına veya ilgili müdür veya müdürlüğüne yapılmış sayılır.*” şeklinde yeniden düzenlenmiştir.

⁶¹⁴ 10.07.2018 tarih ve 1 sayılı Cumhurbaşkanlığı Teşkilatı Hakkında Cumhurbaşkanlığı Kararnamesi, <https://www.mevzuat.gov.tr/mevzuatmetin/19.5.1.pdf>, (Erişim: 03.12.2023).

⁶¹⁵ Balcı, *Vergi Hataları ile Düzeltme-Şikayet Konusunda Uygulamada Yaşanan Hukuki Sorunlar ve Çözüm Önerileri*, s. 225.

⁶¹⁶ Batı, *Vergi Hukuku (Genel Hükümler)*, s. 495.

⁶¹⁷ Balcı, *Vergi Hataları ile Düzeltme-Şikayet Konusunda Uygulamada Yaşanan Hukuki Sorunlar ve Çözüm Önerileri*, s. 252.

başkanlığına şikayet başvurusunda bulunulması gerektiği görüşündedir⁶¹⁸.

Yargı uygulaması, il özel idare ve belediye vergileri yönünden düzeltme başvurusunun il özel idaresi ve belediyenin mali işler ile ilgili yetkili birimine⁶¹⁹ yapılması gerektiği yönündedir⁶²⁰.

Nitekim Danıştay 9. Dairesi, 04.11.2019 tarih ve 2016/22338 Esas ve 2019/5376 Karar⁶²¹ sayılı kararında, “*davaya konu olabilecek idari işlem, 213 sayılı Kanun'un 124 üncü maddesi hükmü gereğince, düzeltme isteminin reddine ilişkin işleme karşı şikayet yoluyla yapılacak başvuru sonucu Belediye Başkanlığı tarafından tesis edilecek ret işlemidir...ret işlemini mali hizmetler müdürünün imzaladığı görüldüğünden, başvurunun reddi üzerine Belediye Başkanlığı'na şikayet başvurusunda bulunulması gerektiği*” değerlendirmesine yer verilmek suretiyle belediye vergileri yönünden şikayet yoluna başvurulmadan evvel düzeltme başvurusunda bulunulacağı dolaylı olarak kabul edilmiştir.

Uygulamada zaman zaman düzeltme başvurusunun reddine ilişkin işlem, belediye başkanı adına yardımcısı ya da genel sekreter tarafından imza edilmekte ve bu durumda artık şikayet yoluna başvurulmasında hukuki yarar kalmadığı yönünde karar verilmektedir⁶²².

Danıştay 9. Dairesi, 17.05.2016 tarih ve 2015/2140 Esas ve 2016/4420 Karar sayılı kararında, belediye başkanı adına yardımcısı tarafından imzalanan düzeltme başvurusunun reddi yönündeki işlemin Belediye Başkanlığınca tesis edildiğinin kabulü gerektiğinden bahisle işin esasına girilmesi gerekirken yerel mahkemece verilen merciiine tevdi kararı yerinde görülmemiştir⁶²³.

Aydın'a göre işlem, belediye başkanı adına imza edilse dahi şikayet yolunun işletilmesi gerekmekte olup yargı kararında benimsenen görüş, ret işlemine karşı yargı yoluna başvurulduğunda şayet 30 günlük yasal süre geçirilmiş ise davanın reddine karar verilecek olmasıyla aleyhe sonuçlar doğurabilecek niteliktedir⁶²⁴.

⁶¹⁸ Aydın, “İdari Yargı Kararları Işığında Vergi İdarelerinin Mali Sorumluluğu”, s. 226.

⁶¹⁹ 26.05.1981 tarih ve 2464 sayılı Belediye Gelirleri Kanunu m.102/1: “*Belediye Gelir Şube Müdürü, Gelir Şube Müdürü olmayan yerlerde Belediye Hesap İşleri Müdürü, Hesap İşleri Müdürü olmayan yerlerde Muhasebeci, Vergi Dairesi Müdürü sıfat ve yetkisini haizdir.*” şeklindedir.

⁶²⁰ Balcı, *Vergi Hataları ile Düzeltme-Şikayet Konusunda Uygulamada Yaşanan Hukuki Sorunlar ve Çözüm Önerileri*, ss. 250-251.

⁶²¹ Danıştay 9. Dairesi, E: 2016/22338, K: 2019/5376, T: 04.11.2019, <https://www.lexpera.com.tr/ictihat/danistay/9-d-e-2016-22338-k-2019-5376-t-4-11-2019>, (Erişim: 03.12.2023).

⁶²² Aydın, “İdari Yargı Kararları Işığında Vergi İdarelerinin Mali Sorumluluğu”, s. 226.

⁶²³ Aydın, “İdari Yargı Kararları Işığında Vergi İdarelerinin Mali Sorumluluğu”, s. 226.

⁶²⁴ Aydın, “İdari Yargı Kararları Işığında Vergi İdarelerinin Mali Sorumluluğu”, s. 227.

3.3.3. Şikayet Başvurusunun İncelenmesi ve Karara Bağlanması

Şikayet başvurusu Hazine ve Maliye Bakanlığı (Gelir İdaresi Başkanlığı) tarafından incelenecek ve karara bağlanacaktır.

İl özel idare ve belediye vergileri yönünden yetkinin kim tarafından kullanılacağı önem arz etmektedir. Zira 213 sayılı VUK m.124 hükmünde şikayet mercii, il özel idare ve belediye vergileri yönünden sırasıyla valilik ve belediye başkanlığı olarak belirlenmiştir. Ancak mezkur mercilere yetki devri hususunda imkan tanınmadığından yetkinin mutlak surette vali ya da belediye başkanı tarafından kullanılması gerekmekte olup aksi yönde tesis edilecek işlem, yetki unsuru bakımından sakat olacaktır⁶²⁵.

Şikayet yoluyla düzeltme talebinin uygun bulunması halinde durum, gerekli işlemlerin gerçekleştirilebilmesi adına ilgili Vergi Dairesi Başkanlığına yazı ile bildirilmektedir⁶²⁶. Hatalı işlemi düzeltecek olan vergi dairesinin, görece üst makam niteliğindeki Hazine ve Maliye Bakanlığının düzeltme kararına riayet etmesi gerekmektedir⁶²⁷.

Ancak şikayet yoluyla düzeltme talebi her zaman için olumlu sonuçlanmaz. Hatta vergi daireleri işlem tesis ederken genellikle Gelir İdaresi Başkanlığından görüş aldığından düzeltme talebinin reddi üzerine başvuru şikayet yolundan da ekseriyetle olumlu sonuç alınamamaktadır⁶²⁸. Mükellefin, şikayet yoluyla düzeltme talebinin reddi ya da reddedilmiş sayılması halinde, bu tarihten itibaren 30 gün içerisinde yargı yoluna başvuru imkanı bulunmaktadır⁶²⁹.

⁶²⁵ Batı, *Vergi Hukuku (Genel Hükümler)*, s. 492.

⁶²⁶ Öztürk, “Vergi Usul Kanunu Kapsamındaki Vergi Hatalarında İdari Düzeltme Yolları”, s. 64.

⁶²⁷ Kızılot ve Kızılot, *Vergi İhtilafları ve Çözüm Yolları*, s. 137.

⁶²⁸ Alper Aydın, “Vergi Mahkemelerinde Dilekçeler Üzerinde İlk İnceleme”, *Selçuk Üniversitesi Adalet Meslek Yüksekokulu Dergisi*, Cilt: 1, Sayı: 1, 2018, s. 149.

⁶²⁹ Bozdoğanoglu, *Vergileme ve Ceza Kesme İşlemine Karşı Başvuru Yolları*, s. 55.

4. VERGİ HATALARINDAN DOĞAN UYUŞMAZLIKLARIN ÇÖZÜMLENMESİNDE YARGI YOLU

4.1. Yargı Yoluna Başvuru

Vergi hatalarından doğan uyuşmazlıkların çözüme kavuşturulmasında idari bir çözüm yolu olarak düzeltme-şikayet müessesesine başvurulabileceği gibi doğrudan yargı yoluna başvurulması da mümkündür. Dolayısıyla mükellefin yargısal süreci başlatabilmek adına idari çözüm yollarından birine başvuru zorunluluğu bulunmamaktadır⁶³⁰. Bununla birlikte düzeltme-şikayet müessesesine başvurulmuş olması yargı yoluna başvurulmasına engel teşkil etmemektedir. Dava açma süresi geçirildikten sonra dahi şikayet yoluyla düzeltme talebinin reddolunması halinde yasa koyucu özel ve istisnai bir biçimde yargı yolunu açık tutmuştur. Buna göre dava açma süresi içerisinde olsun olmasın düzeltme-şikayet müessesesinin işletilmesi ile uyuşmazlık çözüme kavuşturulamamış ise yargı yoluna başvurulması mümkündür. Vergi hatalarında düzeltme müessesesinin idari çözüm yolları ile yargısal çözüm yolu arasında kurduğu bağlantı bu suretle ortaya çıkmaktadır⁶³¹. Ülkemizde uyuşmazlıkların önemli bir bölümü idari aşamada çözümlenmekte ise de azımsanmayacak ölçüde yargı yolu başvurusu yapılmaktadır⁶³².

Mükellefin var olduğunu iddia ettiği vergi hatasının düzeltilmesi yönündeki talebi idarece yerinde görülmemiş, açıkça ya da zımnen reddedilmiş, uyuşmazlık idari aşamada çözüme kavuşturulamamış olabilir. Ancak vergi hatasının, ne re'sen ne de mükellefin başvurusu üzerine düzeltilmemesi, hatalı ve uyuşmazlık konusu işlemin kaldırılmaması, vergilendirmenin temelini oluşturan işlemin gerçek mahiyetinin kavranamamasına ve ekonomik olayın tam anlamıyla saptanamamasına yol açabilecektir⁶³³. Oysa 213 sayılı VUK m.3 hükmü uyarınca vergilendirmede vergiyi doğuran olay ve bu olaya ilişkin muamelelerin gerçek mahiyeti esastır. Bu bakımdan uyuşmazlığın idari aşamada çözüme kavuşturulması, şayet kavuşturulamamış ise yargı önüne taşınması elzemdir.

Diğer taraftan vergi hatasından doğan bir uyuşmazlığın derhal ya da hiç

⁶³⁰ Doğan Bozdoğan, *Vergi Yargılamasında Dava Açmanın Sonuçları (Değerlendirme ve Öneriler)*, Taşhan Kitap Yayınları, 2019, s. 28.

⁶³¹ Öncel, Kumrulu, Çağan ve Göker, *Vergi Hukuku*, s. 207.

⁶³² Bozdoğan, *Vergi Yargılamasında Dava Açmanın Sonuçları (Değerlendirme ve Öneriler)*, s. 5.

⁶³³ Yoruldu, "Vergi Hataları ve Düzeltme Yolları: Hüküm ve Sonuçları Açısından Bir Değerlendirilmesi", s. 258.

giderilmemesi ya da yargı önüne taşınmak suretiyle zaman kaybı yaşanması, vergi kayıp ve kaçakları nedeniyle toplumdaki vergi yükünün Anayasa m.73 hükmüne aykırı olarak adaletli ve dengeli dağılamaması sonucuna yol açabilecektir⁶³⁴. Şu halde vergi hatasının varlığı yönündeki iddiaların idarece ciddi görülerek ayrıntılı inceleme ve değerlendirmeye tabi tutulması, nihayetinde bir vergi hatası saptanmış ise derhal düzeltilmesi, yargısal çözümün ise son çare olarak kabul edilmesi gerekmektedir.

4.1.1. Dava Açma Süresi İçerisinde Doğrudan Yargı Yoluna Başvuru

Anayasa m.125 hükmü uyarınca idarenin her türlü eylem ve işlemine karşı yargı yolu açıktır. 2577 sayılı İYUK m.2 hükmünde idari dava türleri; iptal davaları, tam yargı davaları ve idari sözleşmelerden doğan davalar olarak sayılmıştır. Anlaşılacağı üzere yasa koyucu vergi davalarını ayrı bir idari dava türü olarak konumlandırmamıştır.

Vergiye doğuran olayın gerçekleşmesi ile başlayan vergilendirme süreci, tarh ve tebliğ işlemleriyle devam etmekte, tahakkuk ve kesinleşmenin ardından tahsil aşamasına geçilmesiyle son bulmaktadır. Tesis olunan idari işlemlerin yetki, şekil, sebep, konu ve maksat unsurları yönünden hukuka uygun bulunması şarttır. Bu unsurlardan herhangi birinde gerçekleşecek bir sakatlık, işlemi de hukuka aykırı kılacaktır. İptal davaları, İYUK m.2/1-a hükmünde yetki, şekil, sebep, konu ve maksat unsurlarından biriyle hukuka aykırı olan idari işlemlerin iptalleri için menfaatleri ihlal edilenler tarafından açılan davalar olarak tanımlanmıştır.

Bu bağlamda vergi hatası nedeniyle sebep ve konu unsurları yönünden sakatlanan vergilendirme işleminin iptali için doğrudan yargı yoluna başvurulması mümkündür.

Vergi hatası, dava konusu edilebilecek nitelikte bir idari işlem olan ilave tarhiyatta ortaya çıkmış olabilir⁶³⁵. Şu halde kendisine tebliğ olunan vergide bir vergi hatası bulunduğu düşüncesinde olan yükümlü, idari çözüm yoluna başvuru yerine hatalı işlemin kendisine tebliğinden itibaren 30 gün içerisinde doğrudan vergi mahkemesinde dava açma hakkına sahiptir.

Diğer taraftan tebliğ olunan vergide vergi hataları yanında sair hukuka aykırılıkların da varlığı halinde vergi hatasının, tarhiyata karşı doğrudan açılacak

⁶³⁴ Yoruldu, “Vergi Hataları ve Düzeltme Yolları: Hüküm ve Sonuçları Açısından Bir Değerlendirilmesi”, s. 258.

⁶³⁵ Özbacı, *Vergi Usul Kanunu Yorum ve Açıklamaları*, s. 396.

davaya ilişkin dilekçede yer alan iddialardan biri olarak ileri sürülmesi de uygundur⁶³⁶. Açılan davada dava konusu işlemin hatalı olup olmadığı hususunun yanı sıra var olan hukuka aykırılıklar mahkemece re'sen gözetilecektir⁶³⁷.

Ayrıca yürütmenin durdurulması talebine ihtiyaç bulunmamaktadır zira İYUK m.27/4 hükmü uyarınca vergi mahkemelerinde vergi uyuşmazlıklarından doğan davaların açılması, tarh olunan vergi, resim, harç ve benzeri mali yükümlülükler ile bunların zam ve cezalarının davaya konu kısmına ilişkin tahsil işlemlerini kendiliğinden durdurmaktadır.

Vergi hatasının dava sırasında vergi idaresince kabulü halinde sulh ya da feragat gibi özel hukuk müesseselerinden yararlanılması mümkün olmadığından ancak hatalı işlem düzeltilerek davanın devamına gerek bulunmadığına dair bir karar verilmesi istenebilir⁶³⁸. Tarhiyata karşı dava açılmış olması, düzeltme yoluna başvuru önünde engel teşkil etmediğinden tarhiyatın dava sırasında idarece düzeltilmesi halinde davanın vergi hatası iddiası ile ilgili kısmının idarece kabul edildiğine karar verilecektir⁶³⁹.

Düzeltilme konusu vergi, tahakkuk fişi yahut ihbarname esasına göre tarh ve tahakkuk ettirilmiş olabilir⁶⁴⁰. Pekala vergi hatasının beyan üzerine tarh olunan vergilerde ortaya çıkması halinde doğrudan yargı yoluna başvurulması mümkün müdür?

213 sayılı VUK m.378 hükmü uyarınca mükelleflerin beyan ettikleri matrahlar üzerinden tarh olunan vergilere karşı dava açmaları olanaklı değil ise de vergi hatalarına dair hükümler saklı tutulmuştur. Buna karşın Danıştay daireleri arasında görüş ayrılığına düşülmüştür.

Danıştay 13. Dairesi, 13.06.1977 tarih ve 1977/1282 Esas ve 1977/1915 Karar sayılı kararı, beyan üzerine tarh olunan vergide ortaya çıkan hata nedeniyle doğrudan yargı yoluna başvurulabileceği yönünde ise de Danıştay 3. Dairesi, 25.02.1987 tarih ve 1986/1892 Esas ve 1987/567 Karar sayılı kararı, şayet ihtirazi kayıt konulmamış ise beyan üzerine tarh olunan vergide ortaya çıkan hata nedeniyle vergi dairesinden düzeltme talep edilmeksizin doğrudan yargı yoluna başvurulamayacağı yönündedir⁶⁴¹.

⁶³⁶ Candan, *Vergisel Kabahatler ve Suçlar*, s. 943.

⁶³⁷ Özyer, *Açıklama ve Örneklerle Vergi Usul Kanunu Uygulaması*, s. 263.

⁶³⁸ Özyer, *Açıklama ve Örneklerle Vergi Usul Kanunu Uygulaması*, s. 263.

⁶³⁹ Candan, *Vergisel Kabahatler ve Suçlar*, s. 944.

⁶⁴⁰ Kızılot ve Kızılot, *Vergi İhtilafları ve Çözüm Yolları*, s. 126.

⁶⁴¹ Özbalcı, *Vergi Usul Kanunu Yorum ve Açıklamaları*, s. 396.

Candan'a göre beyan olunan matrahlar üzerinden salınan vergilerde bir vergi hatası bulunması halinde ancak düzeltme isteminin reddi üzerine yargı yoluna başvurulmalı ise de henüz dava açma süresi içerisinde iken yapılan düzeltme başvurularının dava açma süresini durdurmayaacağı yönündeki daire kararları dikkate alındığında doğrudan dava açılmasının daha uygun olacağı düşünülebilir⁶⁴². Zira dava açma süresi içerisinde ileri sürülen düzeltme taleplerinin dava açma süresini durdurup durdurmayaacağı tartışmalıdır.

Diğer taraftan düzeltme yoluna başvurulmuş ise kalan dava açma süresi içerisinde yargı yoluna başvurulması önerilmektedir; zira 3. Daire görüşü doğrultusunda düzeltme talebinin reddi halinde şikayet merciine başvuru gereğinden söz edilebilecekse de dosya idari merci tecavüzü dolayısıyla şikayet merciine gönderileceğinden herhangi bir hak kaybı yaşanmayacaktır⁶⁴³.

Bu başlık altında değinilmesi gereken son bir husus da uyuşmazlığın vergi hatasından mı doğduğu yoksa hukuki ihtilaf mı içerdiği hususunda şüpheyi düşülmesi halinde de doğrudan yargı yoluna başvurulması gerektiğidir. Sakat işleme karşı süresi içerisinde yargı yoluna başvurulmaksızın düzeltme-şikayet ve yargı yolunun işletilmesi halinde şayet yargı merciince vergi hatası değil hukuki ihtilaf bulunduğu sonucuna varılacak olursa dava, süresinde açılmamış olduğundan esasa girilmeksizin usulden reddedilecektir⁶⁴⁴. Her ne kadar mahkeme usule ilişkin karara, işin esasını inceleyerek varmakta ise de nihayetinde davanın esası yargı kararına konu edilmemektedir⁶⁴⁵.

Dava sonunda mükellef lehine karar verilmesi halinde idarenin yargı kararının gereğini gecikmeksizin yerine getirmesi gerekmektedir. Nitekim Anayasa m.138 hükmü uyarınca idare, mahkeme kararlarına uymak zorunda olup kararda değişikliğe gidemeyeceği gibi kararın yerine getirilmesini de geciktiremez. Aynı yönde İYUK m.28 hükmü uyarınca vergi mahkemelerinin esasa dair kararlarının gereklerine göre idare, gecikmeksizin işlem tesis etmeye ya da eylemde bulunmaya mecburdur. Bu süre hiçbir surette kararın idareye tebliğinden 30 günü geçemez. Aksi halde idare aleyhine maddi/manevi tazminat davası açılabilir. Yargı kararlarının süresi içerisinde kamu görevlileri tarafından yerine getirilmemesi halinde ise tazminat davası ancak idare

⁶⁴² Candan, *Vergisel Kabahatler ve Suçlar*, s. 944.

⁶⁴³ Özbacı, *Vergi Usul Kanunu Yorum ve Açıklamaları*, s. 397.

⁶⁴⁴ Öncel, Kumrulu, Çağan ve Göker, *Vergi Hukuku*, s. 207.

⁶⁴⁵ Öncel, Kumrulu, Çağan ve Göker, *Vergi Hukuku*, ss. 207-208.

aleyhine açılabilir.

Dava sonunda mükellef aleyhine karar verilmesi halinde ise kanun yollarına başvurulması mümkündür. Kanun yolu açık olduğundan aleyhe sonuçlanan davada karara bağlanmış olan vergi ve/veya vergi cezaları tahakkuk edecek ancak kesinleşmeyecektir⁶⁴⁶.

4.1.2. Dava Açma Süresi İçerisinde İleri Sürülen Düzeltme İsteminin Reddi Üzerine Yargı Yoluna Başvuru

Mükellef, hatalı vergilendirme işleminin kendisine tebliğinden itibaren 30 günlük yasal dava açma süresi içerisinde yargı yolu yerine barışçıl bir çözüm yolu olarak düzeltmeye başvurabilir. Düzeltme talebinin idarece kabulü halinde herhangi bir uyuşmazlık doğmayacaktır. Talebin reddi halinde ise yargı yolu açıktır. Dava konusu işlem, hatalı vergilendirme işlemi değil vergi dairesinin düzeltme başvurusunu açık ya da zımni olarak reddi işlemidir⁶⁴⁷. İdare, usulüne uygun ileri sürülen düzeltme talebini açıkça reddederek keyfiyeti mükellefe bir yazı ile bildirebilir yahut başvuruyu yanıtızsız bırakabilir. Usulüne uygun ileri sürülen düzeltme talebinin idarece yanıtlanmaması haline ilişkin olarak 213 sayılı VUK'da herhangi bir düzenlemeye yer verilmediğinden ötürü 2577 sayılı İYUK hükümleri devreye girecektir⁶⁴⁸. Şu halde düzeltme talebinin hangi hüküm çerçevesinde değerlendirileceğinin açıklığa kavuşturulması gerekmektedir.

4.1.2.1. Dava Açma Süresi İçerisinde İleri Sürülen Düzeltme İsteminin İYUK m.10 ve İYUK m.11 Hükümleri Çerçevesinde Değerlendirilmesi

İdari makamların sükutunu düzenleyen İYUK m.10 hükmünde ilgililerin, haklarında idari davaya konu edilebilecek bir işlem tesisi için idari makamlara başvurabilecekleri öngörülmüş, 30 gün içerisinde cevap verilmemesi halinde istemin reddedilmiş sayılacağı, bu tarih itibarıyla dava açma süresi içerisinde yargı yoluna başvurulabileceği hükme bağlanmıştır.

Diğer taraftan idarece 30 gün içerisinde bir yanıt verilmiş ve fakat bu yanıt kesin değil ise ilgilinin bu yanıtı isteminin reddi sayarak yargı yoluna başvurabileceği gibi kesin yanıtı da bekleyebileceği (başvuru tarihinden itibaren azami 4 ay) belirtilmiş, bu

⁶⁴⁶ Bozdoğan, *Vergi Yargılamasında Dava Açmanın Sonuçları (Değerlendirme ve Öneriler)*, s. 95.

⁶⁴⁷ Direnisa, "Cebri İhale Kesinleştikten Sonra Fazladan Ödenen Katma Değer Vergisine İlişkin Uyuşmazlıklarda Yargı Yoluna ve Görevli Mahkemeye İlişkin Değerlendirmeler", s. 584.

⁶⁴⁸ Ortaç ve Ünsal, *Genel Vergi Hukuku*, s. 144.

süreçte dava açma süresinin işlemeyeceği hüküm altına alınmıştır.

Ayrıca davanın hiç açılmamış yahut süreden reddedilmiş olması halleriyle sınırlı olarak ilgiliye, 30 günlük sürenin sona ermesinden sonra idarece yanıt verilmesi durumunda tebliğden 60 gün (vergi yargısı için 30 gün) içerisinde yargı yoluna başvuru imkanı tanınmıştır.

İYUK m.11 hükmünde ise idari dava açma süresi içerisinde üst makamdan, şayet yoksa işlemi yapan makamdan idari işlemin kaldırılması, geri alınması, değiştirilmesi yahut yeni bir işlem tesis edilmesinin istenebileceği öngörülmüştür. İdari dava açma süresini durduracak olan bu başvurunun 30 gün içerisinde yanıtlanmaması halinde reddedilmiş sayılacağı da hükme bağlanmıştır.

İYUK m.10 hükmünde idari davaya konu edilebilecek nitelikte bir işlem tesisine yönelen idari başvuru, İYUK m.11 hükmünde var olan idari işlemin kaldırılması, geri alınması, değiştirilmesi yahut yeni bir işlem tesisi istemine yöneliktir.

Düzeltilme başvurusunun hukuki niteliğinin ortaya konulmasında talebin dava açma süresi içerisinde iken mi yoksa bu süre geçirildikten sonra mı ileri sürüldüğü önem arz etmektedir.

Mükellef, izah olunduğu üzere henüz dava açma süresi içerisinde iken yargı yolu yerine idari çözüm yolunu tercih etmiş ve düzeltme müessesesine başvurmuş olabilir. Nitekim dava açma süresi içerisinde iken düzeltme talebinde bulunanların bu taleplerinin idari aşamada uzlaşma yahut cezada indirim yoluyla da çözümlenmesi mümkündür⁶⁴⁹. Mükellefin düzeltme yerine tarhiyat sonrası uzlaşmayı tercih etmesi halinde akıllara “Bu durum uzlaşma müessesesine vergi hatalarında başvurulabilecek alternatif bir yol niteliği kazandırır mı?” sorusunu getirse de Şin’e göre müesseselerin getiriliş amacındaki farklılık bu tür bir nitelemeye imkan tanımamaktadır⁶⁵⁰. Kaldı ki bir bakıma isnadı kabul anlamına geleceğinden mükellefin, yasada öngörülen şekli ve maddi kurallara uygun hareket etmesine rağmen kesilen vergi cezası nedeniyle uzlaşma ya da cezada indirim yoluna başvurması beklenmez⁶⁵¹. Bu itibarla mükellef ya doğrudan yargı yoluna başvuracak ya da idari çözüm yollarından hata düzeltme yolunu tercih edecektir.

Ancak mükellefin yargı yoluna başvurmadan evvel düzeltme başvurusunda

⁶⁴⁹ Kızılot ve Kızılot, *Vergi İhtilafları ve Çözüm Yolları*, s. 123.

⁶⁵⁰ Sevil Şin, “Vergi Hukukunda Uzlaşma Kurumu ve Komisyonları”, *Karabük Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Dergisi*, Cilt: 9, Sayı: 1, 2019, ss. 320-321.

⁶⁵¹ Arslaner, “Vergi Uyuşmazlıklarının İdari Aşamada Çözümünde Uzlaşma Müessesesi ve Etkinliği Sorunu”, s. 280.

bulunması halinde bu başvurunun dava açma süresi üzerindeki etkisi tartışmalıdır. Zira düzeltme başvurusunun, işlemekte olan idari dava açma süresini durdurup durdurmayaacağı hususunda dava daireleri arasında görüş birliğine varılamamıştır; Danıştay 7. Dairesi İYUK m.11 hükmü uyarınca düzeltme başvurusunun dava açma süresini durduracağı görüşünde iken diğer daireler aksi görüştedir⁶⁵². İlgili mevzuatın bir arada düzenlenmemiş olması tartışma yaratmakta, düzeltme müessesesinin işleyişine ilişkin tüm hususlara Vergi Usul Kanunu kapsamında yer verilmesi önerilmektedir⁶⁵³. Ve fakat halihazırda 2577 sayılı İYUK hükümlerine başvurmak gerekmektedir.

İlgililerin idari dava açılmadan evvel işlemin kaldırılması, geri alınması, değiştirilmesi yahut yeni bir işlem yapılması için üst makama (üst makam yoksa işlemi yapmış olan makama) başvuru imkanını düzenleyen İYUK m.11 hükmü ile bu başvurunun işlemekte olan idari dava açma süresini durduracağı hükme bağlanmıştır.

Ancak hükmün mülga dördüncü fıkrasında bir istisnaya yer verilerek madde hükümlerinin vergi, resim, harç ve benzeri mali yükümlülüklerin tarh, tahakkuk, tahsili ile bunların zam ve cezalarından kaynaklanan uyuşmazlıklar yönünden uygulanmayacağı belirtilmiştir.

Mezkur fıkra, 10.06.1994 tarih ve 4001 sayılı Kanun'un⁶⁵⁴ 5. maddesi ile; ilgili uyuşmazlıklar yönünden dava açılmadan evvel idari makamlara başvurulmasının mümkün olmadığı, başvurunun dava açma süresini durdurmadağı, sonradan açılan davaların süreden reddedildiğı ve hak kayıplarının doğduğu, gerek bu gibi haksızlıkların sona erdirilmesi gerekse uyuşmazlıkların dava açılmadan evvel idareye başvuru yoluyla çözümlenmesinin dava sayısının azaltılması üzerindeki olumlu etkisi yönündeki gerekçelerle⁶⁵⁵ ilga edilmiştir.

Candan'a göre istisna hükmü yürürlükten kaldırıldığından ihbarnama ya da tahakkuk fişinin tebliğini izleyen gün itibarıyla işlemekte olan dava açma süresi, düzeltme dilekçesinin vergi dairesinin ilgili servisinin kaydına geçtiğı yahut taahhütlü

⁶⁵² Candan, *Vergisel Kabahatler ve Suçlar*, ss. 934-935.

⁶⁵³ Kızılot ve Kızılot, *Vergi İhtilafları ve Çözüm Yolları*, s. 133.

⁶⁵⁴ 10.06.1994 tarih ve 4001 sayılı Kanun, https://www5.tbmm.gov.tr/tutanaklar/KANUNLAR_KARARLAR/kanuntbmmc077/kanuntbmmc077/kanuntbmmc07704001.pdf, (Erişim: 05.12.2023).

⁶⁵⁵ İdari Yargılama Usulü Kanununun Bazı Maddelerinin Değiştirilmesi Hakkında Kanun Tasarısı ve Çorum Milletvekili Cemal Şahin'in İdari Yargılama Usulü Kanununun 2nci Maddesinde Değişiklik Yapılmasına ve Bu Kanuna Bir Ek Geçici Madde Eklenmesine Dair Kanun Teklifi ve Adalet Komisyonu Raporu (1/637, 2/908), <https://www5.tbmm.gov.tr/tutanaklar/TUTANAK/TBMM/d19/c062/tbmm19062115ss0409.pdf>, (Erişim: 05.12.2023).

olarak postaya verildiği tarihte duracaktır⁶⁵⁶.

Ağar'a göre de idareye başvurunun, vergi uyuşmazlıklarında dava açma süresini durdurucu etkisi bulunduğu kabulü gerekmektedir⁶⁵⁷.

Kızılot&Kızılot da dava açma süresi içerisinde yapılan düzeltme başvurusunun dava açma süresini keseceği görüşündedir⁶⁵⁸.

Öner'e göre de dava açma süresi geçirilmemiş ise bu süre içerisinde yapılan düzeltme başvurusu, dava açma süresini durduracaktır⁶⁵⁹.

Özbilen, dava açma süresi içerisinde yapılan düzeltme başvurusunun dava açma süresini durduracağı görüşündedir⁶⁶⁰. Kırbaş da bu görüştedir⁶⁶¹. Ortaç&Ünsal da aynı görüştedir⁶⁶².

Aksi yöndeki görüşe göre ise düzeltme başvurusu, dava açma süresini durdurmayacağından düzeltme yoluna başvurulmaksızın hatalı tarhiyata karşı doğrudan dava açılması gerekmektedir⁶⁶³.

Bu noktada düzeltme isteminin İYUK m.11 hükmü uyarınca üst makam niteliğindeki vergi dairesi başkanlığı yerine hatalı işlemi tesis eden vergi dairesi müdürlüğüne yöneltilecek oluşuna da dikkat çekmek gerekir.

Balcı, Anayasa m.40 uyarınca vergilendirme işlemlerinde hangi üst makama hangi süre içerisinde başvurulabileceği gibi hususların yer alması gerektiği, aksi halde geçerli bir bildirimden söz edilemeyeceği, İYUK m.11 ile 3071 sayılı Kanun m.5 hükmüne uyulmaksızın işlemi tesis eden makam tarafından reddedilen başvurunun İYUK m.11 hükmü kapsamında yapıldığının kabulü gerektiği görüşündedir⁶⁶⁴.

Kızılot&Kızılot ise gerek Bakanlığın gerekse vergi dairelerinin kuruluş ve görevlerine dair mevzuat incelendiğinde, vergi dairelerinin vergisel işlemlerin tesis ve kaldırılması bakımından üst makamlarının olmadığı, bu itibarla İYUK m.11 kapsamında yapılacak başvuruların, işlemi tesis eden vergi dairesine yapılması gerektiği kanaatindedir⁶⁶⁵.

⁶⁵⁶ Candan, *Vergisel Kabahatler ve Suçlar*, ss. 936-937.

⁶⁵⁷ Serkan Ağar, *Vergi Tahsilatından Kaynaklanan Uyuşmazlıklar ve Çözüm Yolları*, Yaklaşım Yayıncılık, Ankara 2009, s. 234.

⁶⁵⁸ Kızılot ve Kızılot, *Vergi İhtilafları ve Çözüm Yolları*, s. 133.

⁶⁵⁹ Öner, *Vergi Hukuku ve Türk Vergi Sistemi*, s. 211.

⁶⁶⁰ Özbilen, *Vergi Hukuku*, s. 245.

⁶⁶¹ Kırbaş, *Vergi Hukuku*, s. 194.

⁶⁶² Ortaç ve Ünsal, *Genel Vergi Hukuku*, s. 145.

⁶⁶³ Candan, *Vergisel Kabahatler ve Suçlar*, s. 946.

⁶⁶⁴ Balcı, *Vergi Hataları ile Düzeltme-Şikayet Konusunda Uygulamada Yaşanan Hukuki Sorunlar ve Çözüm Önerileri*, ss. 210-211.

⁶⁶⁵ Kızılot ve Kızılot, *Vergi İhtilafları ve Çözüm Yolları*, ss. 131-132.

Konuyla alakalı Danıştay Vergi Dava Daireleri Kurulu, 18.10.2006 tarih ve 2006/75 Esas ve 2006/300 Karar⁶⁶⁶ sayılı kararı, “213 sayılı Vergi Usul Kanununda belirtilen haller dışında üst mercii bulunmayan vergi dairelerince düzenlenen ceza ihbarnamelerinin tebliği üzerine 2577 sayılı İdari Yargılama Usulü Kanununun 11 inci maddesinin uygulanma olanağı bulunmadığı” yönündedir.

Aksi yönde Danıştay 4. Dairesi, 08.03.2016 tarih ve 2016/490 Esas ve 2016/978 Karar⁶⁶⁷ sayılı kararında, katma değer vergisinin yanlış oran uygulanmak suretiyle fazla ödendiği iddiasıyla ve iade istemiyle yapılan başvurunun reddi üzerine açılan davanın, ihtirazi kayıtla ödenen verginin iadesi istemiyle yapılan idari başvurunun son gününde dava açma süresini durdurduğu ve fakat davanın İYUK m.11 hükmü uyarınca başvurunun reddine ilişkin işlemin tebliğinden itibaren dava açma süresinden kalan 1 gün içerisinde açılması gerekirken bu süre geçirildiğinden süre aşımı nedeniyle reddi yönündeki yerel mahkeme kararı temyizen onanmıştır.

Karşı oy görüşünde ise kararın, 213 sayılı VUK hükümlerinde belirtilen haller haricinde “üst mercii bulunmayan vergi dairelerince” düzenlenen işlemlerin tebliği üzerine 2577 sayılı İYUK m.11 hükmünün uygulanamayacağı gerekçesiyle onanması gerektiği ifade olunmuştur.

2577 sayılı İYUK m.11 hükmünde yer alan kısıtlamanın yürürlükten kaldırıldığı, yürürlükten kaldıran 4001 sayılı Kanun’un 6. madde gerekçesinde vergi uyuşmazlıkları yönünden üst makamlara başvuru yolunun açılması amacıyla değişikliğe gidildiğinin belirtildiği, üst makamlara başvuru yolunun yalnız üst makamı olan birimlere özgü olmayıp üst makam yoksa işlemi yapan makama başvuru yapılabileceği hususları birlikte değerlendirildiğinde salt üst mercii bulunmadığından bahisle vergi dairelerince düzenlenen işlemlerin tebliğinde İYUK m.11 hükmünün uygulanamayacağı yönündeki görüşe katılmak mümkün değildir⁶⁶⁸.

Düzeltilme başvurusunun işleyen dava açma süresini İYUK m.11 hükmü uyarınca durduracağı yönündeki kabul doğrultusunda düzeltme istemine idarece 30 gün içerisinde cevap verilmemesi halinde istem reddedilmiş sayılacağından 30. günü izleyen günden, istemin bu süre içerisinde reddi halinde ise tebliği (30 günlük süre

⁶⁶⁶ Danıştay Vergi Dava Daireleri Kurulu, E: 2006/75, K: 2006/300, T: 18.10.2006, <https://www.lexpera.com.tr/ictihat/danistay/vergi-dava-daireleri-kurulu-e-2006-75-k-2006-300-t-18-10-2006>, (Erişim: 07.12.2023).

⁶⁶⁷ Danıştay 4. Dairesi, E: 2016/490, K: 2016/978, T: 08.03.2016, <https://www.lexpera.com.tr/ictihat/danistay/4-d-e-2016-490-k-2016-978-t-8-3-2016>, (Erişim: 07.12.2023).

⁶⁶⁸ Kızılot ve Kızılot, *Vergi İhtilafları ve Çözüm Yolları*, s. 132.

içerisinde) izleyen günden itibaren kaldığı yerden işleyecektir⁶⁶⁹. Buradan hareketle usulüne uygun ileri sürülmekle dava açma süresini durduran düzeltme talebinin idarece reddedilmesi halinde mükellef, 30 günlük dava açma süresinden kalan süre içerisinde yargı yoluna başvurabilecektir⁶⁷⁰. İdari makamların sükutuna bağlanan sonuçlar nedeniyle talebin reddedilmiş sayılması halinde de aynı durum geçerlidir. Özetle dava açma süresinden düzeltme başvurusunun gerçekleştirildiği tarihe dek işlemiş olan sürenin çıkarılmasıyla kalan süre içerisinde davanın açılması gerekmektedir⁶⁷¹. Başvuru tarihi, hesaplama sırasında dikkate alınmayacaktır⁶⁷².

Söz gelimi vergilendirme işlemini 01.02.2022 tarihinde tebellüğ eden mükellefin düzeltme dilekçesini 22.02.2022 tarihinde vergi dairesine yahut taahhütlü olarak postaya vermesi ve ret yazısını da 03.04.2022 tarihinde tebellüğ etmesi halinde 21. gününde duran dava açma süresi, 04.04.2022 tarihinde kaldığı yerden (22. günden) işleyerek 12.04.2022 tarihinde sona erecektir⁶⁷³. Diğer taraftan vergi dairesinin sessiz kalması halinde; dava açma süresinden kalan bu süre, düzeltme başvurusu ile başlayan 30 günlük zımni ret süresinin bitiminden itibaren işlemeye devam edecektir.

Pekala 30 günlük bekleme süresi içerisinde sessiz kalan idare, daha sonra ret yönünde bir cevap verecek olursa dava açma süresi, bekleme süresinin sona erdiği tarihi izleyen günden itibaren mi yoksa ret cevabının tebliğini izleyen günden itibaren mi işlemeye devam edecektir?

Yargı uygulaması, başvuru bekleme süresi sona erdikten sonra yanıtlanmış olsa dahi sürenin, ret cevabının tebliğini izleyen günden değil ve fakat bekleme süresinin sona erdiği günü izleyen günden itibaren yeniden işlemeye başlayacağı yönündedir⁶⁷⁴. Şu halde idarece bekleme süresi sona erdikten sonra verilen ret cevabı yeni bir dava hakkı doğurmayacaktır⁶⁷⁵.

Günday ise 30 günlük sürenin sona ermesinden sonra verilecek olan ret cevabının tebliğinden itibaren durmuş olan dava açma süresinin yeniden işlemeye başlamasına yasal bir engel bulunmadığı, 30 günlük süre içerisinde cevap verilmemesi halinde İYUK m.11/3 hükmünde öngörülen süre içerisinde dava açılmamış yahut açılan dava süre yönünden reddedilmiş olsa dahi sonrasında verilecek ret cevabının

⁶⁶⁹ Candan, *Vergisel Kabahatler ve Suçlar*, s. 945.

⁶⁷⁰ Ortaç ve Ünsal, *Genel Vergi Hukuku*, s. 145.

⁶⁷¹ Candan, *Vergisel Kabahatler ve Suçlar*, s. 945.

⁶⁷² Günday, *İdari Yargılama Hukuku*, s. 321.

⁶⁷³ Candan, *Vergisel Kabahatler ve Suçlar*, ss. 945-946.

⁶⁷⁴ Günday, *İdari Yargılama Hukuku*, s. 322.

⁶⁷⁵ Özbacı, *Vergi Usul Kanunu Yorum ve Açıklamaları*, s. 396.

tebliğinden itibaren sözü edilen süre zarfında dava açılabilceğinin kabulü gerektiği görülmektedir⁶⁷⁶.

İzah olunanlar ışığında düzeltme talebi reddolunanların, ret kararının tebliğinden itibaren dava açma süresi içerisinde yargı yoluna başvurmaları mümkündür⁶⁷⁷. Kanaatimizce de düzeltme başvurusunun İYUK m.11 kapsamında değerlendirilerek dava açma süresini durduracağı, başvurunun reddi halinde kalan dava açma süresi içerisinde yargı yoluna başvurulabileceği söylenebilir. Vergi hatasının bulunduğu iddiası ile düzeltme talebinin ileri sürülmesi, dava açma süresinin durması için yeterli olup bu iddianın gerçek olup olmadığının tespiti esasa ilişkin bir inceleme gerektirdiğinden vergi mahkemesi, davanın süresinde açılıp açılmadığının belirlenmesinde bu hususa eğilmeyecektir⁶⁷⁸.

Dava açma süresi içerisinde iken yapılan düzeltme başvurusunun reddi yönündeki işleme karşı açılan dava, vergi mahkemesince reddedilebileceği gibi kabul edilerek işlemin iptaline de karar verilebilir. Bu durumda verilen iptal kararına uygun olarak idare, yeniden işlem tesis edecektir. Ancak iptal kararının usuli gerekçeyle verilmesi halinde vergi dairesince ilgili usuli eksiklikler giderilerek yeniden karar verileceğinden düzeltme talebinin reddi halinde bu yeni ret işlemine karşı yeni bir dava açılması gerekmektedir⁶⁷⁹.

4.1.2.2. Dava Açma Süresi İçerisinde İleri Sürülen Düzeltme İsteminin Reddi/Reddedilmiş Sayılması Halinde Şikayet Yoluna Başvurulup Başvurulamayacağı Hususu

Dava açma süresi içerisinde iken yapılan düzeltme başvurusunun reddedilmesi yahut reddedilmiş sayılması halinde şikayet yoluna başvurulup başvurulamayacağı hususu tartışmalıdır.

Kızılot&Kızılot, 213 sayılı VUK m.124 hükmü karşısında dava açma süresi içerisinde iken düzeltme başvurusunda bulunan yükümlünün isteminin reddi halinde şikayet yoluna başvuramayacağı kanaatindedir⁶⁸⁰.

Ancak dava açma süresi içerisinde iken yapılan düzeltme başvurularının reddi üzerine şikayet yoluna başvurulması önünde yasal bir engel de bulunmamaktadır.

⁶⁷⁶ Günday, İdari Yargılama Hukuku, ss. 322-323.

⁶⁷⁷ Ortaç ve Ünsal, *Genel Vergi Hukuku*, s. 142.

⁶⁷⁸ Candan, *Vergisel Kabahatler ve Suçlar*, s. 937.

⁶⁷⁹ Direnisa, “Cebri İhale Kesinleştikten Sonra Fazladan Ödenen Katma Değer Vergisine İlişkin Uyuşmazlıklarda Yargı Yoluna ve Görevli Mahkemeye İlişkin Değerlendirmeler”, s. 584.

⁶⁸⁰ Kızılot ve Kızılot, *Vergi İhtilafları ve Çözüm Yolları*, s. 144.

Nitekim Danıştay 7. Dairesi, 20.01.1995 tarih ve 1992/7719 Esas ve 1995/83 Karar⁶⁸¹ sayılı kararı, şikayet yoluna başvuru hakkının dava açma süresini geçirenlere tanınmış olduğu gözetildiğinde dava açma süresini geçirmeyenlerin öncelikle bu haktan yararlanabileceğinin kabulü gerektiği, aksinin düzeltme müessesesinin konuluş amacına aykırılık teşkil edeceği yönündedir.

Ancak kararda her ne kadar dava açma süresi içerisinde ileri sürülen düzeltme taleplerinin reddi halinde şikayet yoluna başvurulabileceği kabul edilmişse de bu başvurunun dava açma süresine etkisi değerlendirilmemiş olduğundan mükelleflerin ihtiyatlı davranması ve kalan süre içerisinde şikayet yoluna başvurmadan davalarını açmaları gerekmektedir⁶⁸².

Diğer taraftan şikayet yoluna başvurulabilmesi için esasen dava açma süresi geçirildikten sonra reddedilen bir düzeltme talebinin varlığı aranmaktadır. Bu noktada Danıştay Dava Daireleri arasında henüz dava açma süresi içerisinde iken yapılan düzeltme başvurusunun dava açma süresini durdurup durdurmayacağı hususunda görüş birliği bulunmadığını tekrarlamakta fayda görüyoruz.

Dava açma süresi içerisinde iken yapılan düzeltme başvurusunun dava açma süresini durdurmadığının kabulü halinde başvurusunun reddedildiği tarih itibarıyla dava açma süresi de sona ermiş olan mükellef için bu koşulun nasıl sağlanacağı sorusu akıllara gelebilir.

Danıştay'ın dava açma süresi içerisinde iken yapılan düzeltme başvurusunun dava açma süresini durdurmayacağı görüşünde olan Dava Dairelerince ret tarihinde dava açma süresi sona ermiş olan başvurular yönünden bu koşul aranmamaktadır⁶⁸³. Böylelikle ilk bakışta herhangi bir hak kaybı da yaşanmamaktadır. Ancak 4001 sayılı Kanun'un kabulünden bu yana dava açma süresi içerisinde iken yapılan düzeltme başvurusunun dava açma süresini durdurup durdurmayacağı hususunda yeknesak ve tutarlı bir uygulamanın sağlanamamış olması adil yargılanma hakkına aykırılık teşkil etmektedir⁶⁸⁴. Bu bakımdan içtihadı birleştirme yoluna gidilmesi yerinde olacaktır.

4.1.3. Dava Açma Süresi Geçirildikten Sonra Şikayet Yoluyla Düzeltme Başvurusunun Reddi Üzerine Yargı Yoluna Başvuru

⁶⁸¹ Danıştay 7. Dairesi, E: 1992/7719, K: 1995/83, T: 20.01.1995, <https://www.lexpera.com.tr/ictihat/danistay/7-daire-e-1992-7719-k-1995-83-t-20-1-1995>, (Erişim: 04.12.2023).

⁶⁸² Özbacı, *Vergi Usul Kanunu Yorum ve Açıklamaları*, s. 398.

⁶⁸³ Candan, *Vergisel Kabahatler ve Suçlar*, s. 941.

⁶⁸⁴ Barlass ve Gümüşkaya, "Vergi Yargılamasına İlişkin Açıklamalar", *Madde Sistematiği ile İdari Yargılama Hukuku*, s. 205.

Mükellef, dava açma süresi içerisinde ne yargı yoluna ne de düzeltmeye başvurmuş, hareketsiz kalmış olabilir. Bu durum, vergi hatasının düzeltilemeyeceği anlamına gelmez. Zira dava açma süresi içerisinde olsun olmasın düzeltme zamanaşımı süresi içerisinde kalınmak kaydıyla düzeltme talebinin her zaman ileri sürülmesi mümkündür. Bu noktada düzeltme zamanaşımı içerisinde olmakla birlikte dava açma süresi geçirildikten sonra gerçekleştirilen düzeltme-şikayet başvurularının hukuki niteliğinin ortaya konulması gerekmektedir.

4.1.3.1. Dava Açma Süresi Geçirildikten Sonra İleri Sürülen Düzeltme İstemi ile Şikayet Başvurusunun İYUK m.10 ve İYUK m.11 Hükümleri Çerçevesinde Değerlendirilmesi

İYUK m.11 hükmü idari dava açma süresi içerisinde iken yapılan başvuruları düzenlemekte olup dava açma süresi geçirildikten sonra ileri sürülen düzeltme talebinin bu kapsamda değerlendirilmesine imkan bulunmamaktadır.

Diğer taraftan İYUK m.10 hükmünde düzenlenen idari başvurular, idari davaya konu edilebilecek nitelikte bir işlem tesisini amaçlamaktadır. Dolayısıyla düzeltme başvurusunun İYUK m.10 kapsamında olduğu yönündeki kabulün zorunlu bir sonucu olarak düzeltme başvurusunun reddi halinde doğrudan yargı yoluna gidilebilmesi gerekmektedir. Gerçekten de şikayet yolu ile müracaatı düzenleyen 213 sayılı VUK m.124 hükmünde yasa koyucu tarafından “*şikayet yolu ile Maliye Bakanlığına müracaat edebilirler*” ifadesi tercih edilmiştir. Yasa hükmünün lafzından anlaşılan odur ki şikayet yolunun işletilmesi, ihtiyari niteliktedir.

Nitekim Danıştay 4. Dairesi, 13.05.2010 tarih ve 2009/4880 Esas ve 2010/2712 Karar⁶⁸⁵ sayılı kararına konu olayda, dava açma süresi geçirildikten sonra yapılan düzeltme başvurusunun reddi üzerine doğrudan açılan davanın idari merci tecavüzü nedeniyle incelenme olanağı bulunmadığından bahisle yerel mahkemece dava dilekçe ve eklerinin Maliye Bakanlığına tevdi yönünde karar verilmiştir. Karar, düzeltme ve şikayet yollarının ayrı birer idari başvuru usulü olduğu, şikayet yolunun zorunlu bir idari başvuru usulü olarak öngörülmediği, şikayet yoluna başvurunun ilgilinin isteğine bağlı olduğu, bu itibarla kesin ve yürütülmesi zorunlu işlem niteliğindeki düzeltme isteminin reddine dair işleme karşı açılan davanın esastan incelenmesi gerektiği yönündeki gerekçelerle temyizen bozulmuştur. Ne var ki Danıştay içtihadının bu

⁶⁸⁵ Danıştay 4. Dairesi, E: 2009/4880, K: 2010/2712, T: 13.05.2010, <https://www.lexpera.com.tr/ictihat/danistay/e-2009-4880-k-2010-2712-t-13-5-2010>, 06.12.2023).

(Erişim:

yönde geliştiğini söylemek oldukça güçtür.

Danıştay Vergi Dava Daireleri Kurulu, 27.02.2013 tarih ve 2011/512 Esas ve 2013/94 Karar⁶⁸⁶ sayılı kararına konu olayda, dava açma süresi geçirildikten sonra ileri sürülen düzeltme talebinin reddi üzerine şikayet yoluna başvurulmaksızın doğrudan açılan davada yerel mahkemece idari merci tecavüzü nedeniyle dava dilekçesi ve eklerinin Gelir İdaresi Başkanlığına tevdiine karar verilmiştir. Karar, Yüksek Mahkeme tarafından düzeltme ve şikayet yollarının ayrı birer idari başvuru usulü olduğu, şikayet yolunun zorunlu bir idari başvuru usulü olarak öngörülmediği, ilgilinin isteğine bağlı olduğu, düzeltme talebinin reddi işleminin kesin ve yürütülebilir nitelik taşıdığı, bu itibarla davanın esasının incelenmesi gerektiğinden bahisle temyizden bozulmuştur. Bozma üzerine yerel mahkeme ısrar kararı vermiş, karar temyiz edilmiştir. Danıştay Vergi Dava Daireleri Kurulu tarafından gerçekleştirilen inceleme üzerine verilen kararda, dava konusu yapılmadığı ya da süresinden sonra açılan dava reddedildiği için tahakkuk eden vergilere dair düzeltme taleplerinin reddi üzerine şikayet yoluyla düzeltme isteminde bulunulması gerektiği, ancak bu yolun tüketilmesi ile istemin kısmen ya da tamamen reddi yönündeki işleme karşı dava açılacağı belirtilmiştir.

Karardan hareketle, dava açma süresi geçirildikten sonra ileri sürülen düzeltme taleplerinin reddi üzerine yargı yoluna başvurulabilmesi için şikayet yolunun tüketilmiş olması gerekmektedir. Nitekim kanun hükmünde şikayet yoluna başvuru zorunluluğu öngörülmemişse de düzeltme talebinin reddi üzerine şikayet yoluna başvurulmaksızın açılan davalarda, idari merci tecavüzü sebebiyle merciine tevdi yönünde karar verilmektedir⁶⁸⁷. İdari merci tecavüzü, idari dava açılabilmesi için yasada belirli bir süre içerisinde önceden idareye zorunlu bir başvuru yahut itirazın öngörüldüğü hallerde doğrudan dava açılması ile ortaya çıkmaktadır⁶⁸⁸. Buna göre merciine tevdi kararı verilebilmesi için dava açma süresi sona erdikten sonra düzeltme başvurusunda bulunulmuş, başvuru davalı idarece reddedilmiş ve ret kararına karşı şikayet mekanizması işletilmeksizin doğrudan vergi mahkemesinde dava açılmış olması gerekmektedir⁶⁸⁹.

⁶⁸⁶ Danıştay Vergi Dava Daireleri Kurulu, E: 2011/512, K: 2013/94, T: 27.02.2013, <https://www.lexpera.com.tr/ictihat/danistay/vddk-e-2011-512-k-2013-94-t-27-2-2013>, 06.12.2023).

(Erişim:

⁶⁸⁷ Aydın, *Vergi Hukuku*, ss. 118-119.

⁶⁸⁸ Metin Günday, *İdari Yargılama Hukuku*, Turhan Kitabevi, Ankara 2022, s. 355.

⁶⁸⁹ Özeyer, *Açıklama ve Örneklerle Vergi Usul Kanunu Uygulaması*, s. 266.

Danıştay 9. Dairesi, 01.06.2021 tarih ve 2018/2160 Esas ve 2021/3471 Karar⁶⁹⁰ sayılı kararında dava açma süresi geçirildikten sonra vergi dairesine yapılan başvuruya 30 gün içerisinde yanıt verilmemesi üzerine açılan davanın kabulü yönündeki yerel mahkeme kararı, düzeltme başvurusu niteliğinde olan başvurunun dava açma süresi geçirildikten sonra yapıldığı ve şikayet yolu işletilmeksizin doğrudan dava açıldığı, idari merci tecavüzü dolayısıyla dilekçe ve eklerinin Bakanlığa (Gelir İdaresi Başkanlığı) tevdi gerektiği gerekçesiyle istinaf merciince kaldırılmış, istinaf kararı temyizen onanmıştır.

İdari merci tecavüzü halinde dava dilekçesinin görevli mercie tevdiine karar verilecek, tevdi olunan dava dilekçesi ise bir çeşit zorunlu idari başvuru yahut itiraz dilekçesi niteliğinde olacaktır⁶⁹¹. Bu bağlamda şikayet dilekçesi olarak nitelendirilen dava dilekçesi, Hazine ve Maliye Bakanlığına gönderilmekte, düzeltme-şikayet kapsamında işlem tesis ettirilerek idari başvuru süreci tamamlattırılmaktadır⁶⁹². Mahkemeye başvuru tarihi, görevli mercie başvuru tarihi olarak kabul edilmekte ve sürelerle uyulup uyulmadığı bu tarihe göre tespit edilmektedir⁶⁹³. İdari merci tecavüzü nedeniyle dava dilekçesi tarafına gönderilen Hazine ve Maliye Bakanlığı Gelir İdaresi Başkanlığı tarafından başvuru reddedilir yahut reddedilmiş sayılır ise ilgilisinin, süresi içerisinde Başkanlık (veya ilgili valilik ya da belediye başkanlığı) husumeti ile dava açma hakkı bulunmaktadır⁶⁹⁴.

Başvurunun reddi yönündeki cevabın Anayasa m.40 hükmüne uygun olarak hangi makamlara hangi süreler içerisinde başvurulabileceği hususunu da içermesi gerekmektedir. Aksi halde geçerli bir bildirimden bahsetmek mümkün değildir. Diğer taraftan tevdi kararının tebliğinden itibaren zımni ret süresi içerisinde idarece bir karar verilmemiş olması halinde ilgilinin zımni ret kararının oluştuğu tarih itibarıyla süresi içerisinde dava açabileceğinin kabulü gerekmektedir⁶⁹⁵. Bununla birlikte merciine tevdi kararlarında, zımni ret halinde davacının hangi süre içerisinde yargı yoluna başvurulabileceğinin belirtilmemesi ve davacıya zımni ret süresinin hesaplanabilmesi adına merciine tevdi kararının idareye tebliğ edildiği tarihe ilişkin bir bilgi de

⁶⁹⁰ Danıştay 9. Dairesi, E: 2018/2160, K: 2021/3471, T: 01.06.2021, <https://www.lexpera.com.tr/ictihat/danistay/9-d-e-2018-2160-k-2021-3471-t-1-6-2021>, (Erişim: 05.12.2023).

⁶⁹¹ Günday, İdari Yargılama Hukuku, s. 356.

⁶⁹² Tomul, “Vergi Yargısı Kararları Işığında Düzeltme ve Düzeltme Şikayet Müessesesinin Kısa Bir Değerlendirmesi-I”.

⁶⁹³ Günday, İdari Yargılama Hukuku, s. 356.

⁶⁹⁴ Candan, *Vergisel Kabahatler ve Suçlar*, s. 940.

⁶⁹⁵ Günday, İdari Yargılama Hukuku, s. 356.

verilmemesi, dava açma süresinde belirsizlik yarattığı gibi zımni ret süresinin başlangıcında merciine tevdi kararının ilgili idareye tebliğ tarihinin esas alınması nedeniyle açılan davaların süre yönünden reddedilmesi hakkaniyete aykırı sonuçlar doğurmaktadır⁶⁹⁶.

Nitekim Danıştay 4. Dairesi, 09.09.2021 tarih ve 2021/4677 Esas ve 2021/3932 Karar⁶⁹⁷ sayılı kararına konu olayda düzeltme isteminin reddi üzerine şikayet yoluna başvurulmaksızın açılan davada yerel mahkemece merciine tevdi kararı verilmiş, karar Gelir İdaresi Başkanlığına tebliğ edilmiş, süresi içerisinde herhangi bir cevap verilmediğinden 29.08.2020 tarihinde zımni ret gerçekleşmiş, zımni ret işlemine karşı 30 gün içerisinde ve en geç 28.09.2020 tarihinde dava açılması gerekirken 22.10.2020 tarihinde açılan davanın süre aşımı nedeniyle reddine karar verilmiştir. Karar, istinaf aşamasından geçmiş ve davacı tarafından gerek henüz merciine tevdi kararı kesinleşmeden dosyanın ilgili idareye gönderilmesine dair tebligatın yok hükmünde olduğu ve dayanak alınamayacağı gerekse dosyanın ilgili idareye gönderilip gönderilmediğini bizzat takip yükümlülüğü bulunmadığı gerekçesiyle temyiz edilmiştir. Ancak Yüksek Mahkemece temyiz istemi reddedilmiş, verilen karar onanmıştır.

Şu halde davacının mahkemeye giderek dava dilekçesinin idareye tebliğ tarihini öğrenmesi gerekmekte olup külfet yaratan bu durumun, Fransız hukukundaki gibi bir yasal değişiklikle merciine tevdi kararı sonrası idarece başvurucuya bir “alındı makbuzu” verilmesi suretiyle sona erdirilmesi önerilmektedir⁶⁹⁸. Nitekim Fransız idare hukukunda, kendisine yöneltilen her bir talep karşısında idarenin, başvurucuya “başvuru tarihi, zımni red ya da kabul kararının oluşacağı tarih ve başvuruyu değerlendirmekle görevli idare ve iletişim bilgilerinin yanı sıra, kararın yargı yerine götürülmesi olasılığına karşı, başvuru yolları ve sürelerini” içerir bir “alındı makbuzu” verme yükümlülüğü bulunmaktadır⁶⁹⁹.

2577 sayılı İYUK m.52 hükmü uyarınca istinaf ya da temyiz yoluna başvurulmuş olması, yargı kararlarının yürütülmesini durdurmayacaktır. Bununla

⁶⁹⁶ Balcı, *Vergi Hataları ile Düzeltme-Şikayet Konusunda Uygulamada Yaşanan Hukuki Sorunlar ve Çözüm Önerileri*, s. 258.

⁶⁹⁷ Danıştay 4. Dairesi, E: 2021/4677, K: 2021/3932, T: 09.09.2021, <https://www.lexpera.com.tr/ictihat/danistay/4-d-e-2021-4677-k-2021-3932-t-9-9-2021>, (Erişim: 09.12.2023).

⁶⁹⁸ Aydın, “Vergi Mahkemelerinde Dilekçeler Üzerinde İlk İnceleme”, s. 149.

⁶⁹⁹ Yeliz Şanlı Atay, “İdari İşlemlerde Başvuru Yollarının Gösterilmesi Yükümlülüğü”, *TBB Dergisi*, Sayı: 96, 2011, s. 308.

birlikte teminat karşılığında yürütmenin durdurulması kararı verilmesi mümkündür. Şayet yürütülmesi durdurulmamış ise yargı kararları, derhal yerine getirilecektir. Bununla birlikte merciine tevdi kararının istinaf ya da temyiz aşamasında kaldırılması/bozulması halinde kararın hukuki nedeni ortadan kalmış olacağından ilk açılan davaya devam olunacak ve merciine tevdi kararı üzerine tesis olunan işleme karşı açılmış/açılacak ikinci davanın, konusu, tarafları ve sebebi aynı olacağından derdestlik nedeniyle incelenmeksizin reddine karar verilecektir⁷⁰⁰. Ancak sonradan açılan davanın derdestlik nedeniyle incelenmeksizin reddine karar verilmesi, davacı için yargılama giderleri ve vekalet ücreti bakımından mağduriyet yaratacağından Aydın’a göre merciine tevdi kararlarına karşı kanun yolu kapatılmalıdır⁷⁰¹.

Görüldüğü üzere merciine tevdi kararları uygulamada birtakım hukuki sorunlara sebebiyet vermektedir. Esasen yargı uygulamasında kabul edildiği gibi dava konusu edilebilecek nitelikteki idari işlem, şikayet başvurusunun reddi işlemi olduğundan şikayet yoluna başvurulmaksızın açılan davanın, ortada dava konusu edilebilecek kesin nitelikte bir işlem bulunmadığı gerekçesiyle incelenmeksizin reddine karar verilmesi gerekmektedir⁷⁰². Zira düzeltme başvurusu üzerine idarece verilen cevap, kesin nitelikte değildir ve ara işlemin, idari dava konusu edilmesine imkan yoktur⁷⁰³.

2577 sayılı İYUK m.14/3-d bendinde “*İdari davaya konu olacak kesin ve yürütülmesi gereken bir işlem olup olmadığı*” hususuna yer verilmiş, bu hususun dilekçeler üzerinde ilk inceleme sırasında dikkate alınacağı hükme bağlanmıştır. Ayrıca İYUK m.15/1-b bendinde, 14. maddeye atıf yapılarak şayet 3/c, 3/d ve 3/e bentlerinde yazılı haller mevcutsa davanın reddine karar verileceği belirtilmiştir. Bu haller sırasıyla “*ehliyet*”, “*idari davaya konu olacak kesin ve yürütülmesi gereken bir işlem olup olmadığı*”, “*süre aşımı*” halleridir. Şu halde şikayet yoluna başvurulmaksızın açılan davanın reddine karar verilmesi gerekmektedir.

Ancak dava açma süresi geçirildikten sonra ileri sürülen düzeltme talebinin reddi üzerine açılan davalarda düzeltme isteminin reddi işleminin kesin ve yürütülebilir nitelik taşımadığı vurgulanmakla birlikte merciine tevdi yönünde kararlar verilmekte ve şikayet mekanizmasının mutlaka işletilmesi sağlanmaktadır.

⁷⁰⁰ Balcı, *Vergi Hataları ile Düzeltme-Şikayet Konusunda Uygulamada Yaşanan Hukuki Sorunlar ve Çözüm Önerileri*, s. 257.

⁷⁰¹ Aydın, “Vergi Mahkemelerinde Dilekçeler Üzerinde İlk İnceleme”, ss. 151-152.

⁷⁰² Balcı, *Vergi Hataları ile Düzeltme-Şikayet Konusunda Uygulamada Yaşanan Hukuki Sorunlar ve Çözüm Önerileri*, s. 241.

⁷⁰³ Candan, *Vergisel Kabahatler ve Suçlar*, s. 940.

Danıştay 4. Dairesi, 28.05.2019 tarih ve 2016/11623 Esas ve 2019/4125 Karar⁷⁰⁴ sayılı kararı “*kesin ve yürütülebilir özellikte bulunmayan düzeltme isteminin reddi üzerine dava açılmasına olanak bulunmamaktadır. Buna göre, şikayet yolu ile Gelir İdaresi Başkanlığı’na başvurulması ve yapılan başvurunun ilgili Başkanlıkça reddi üzerine dava açılması gerekirken, Vergi Dairesi Müdürlüğü’ne yapılan başvurunun reddi üzerine açılan davanın incelenmesi mümkün olmadığından, davaya ait dilekçe ve eklerinin şikayet mercii olan Gelir İdaresi Başkanlığı’na tevdiine karar verilmesi*” gerektiği yönündedir.

Bu bağlamda düzeltme talebinin reddi kesin ve yürütülebilir nitelikte bir işlem olmadığından, İYUK m.10 kapsamında değerlendirilmesine imkan bulunmayan düzeltme başvurusunun 3071 sayılı Kanun kapsamında ele alınması gerekmektedir⁷⁰⁵. Nitekim 3071 sayılı Dilekçe Hakkının Kullanılmasına Dair Kanun m.2 hükmü uyarınca bu kanun, Türk vatandaşları ile Türkiye’de ikamet eden yabancılar tarafından “*TBMM ile idari makamlara yapılan dilek ve şikayetler hakkındaki başvuruları*” kapsamaktadır. Bu kapsamda düzeltme başvurusu idarece 3071 sayılı Kanun’un 7. Maddesi uyarınca en geç 30 gün içerisinde cevaplandırılır. Verilen cevap talebin reddi yönünde ise doğrudan yargı yoluna başvurulması mümkün değildir. Zira yasa koyucu tarafından 213 sayılı VUK m.124 hükmünde dava açma süresi geçirildikten sonra ileri sürülen düzeltme talepleri reddolunanlar için şikayet yolu öngörülmüştür. Şikayet başvurusu da reddedilecek olursa yargı yolu açıktır.

Şu halde şikayet yoluyla yapılan başvuru, İYUK m.10 hükmü uyarınca idari davaya konu edilebilecek bir idari işlem ya da eylem yapılması amacına yönelik bir idari başvuru niteliğindedir⁷⁰⁶. Dolayısıyla şikayet yoluyla düzeltme başvurusunun reddi, idari davaya konu edilebilecek nitelikte bir işlem mahiyetindedir. Bununla birlikte şikayet yoluna başvurulmuş olması, tahakkuk eden verginin tahsil işlemlerini durdurmamaktadır⁷⁰⁷.

Dava konusu, vergi hatası içeren işlem değil şikayet başvurusunun reddine yahut reddedilmiş sayılmasına dair işlemdir⁷⁰⁸. Balcı’ya göre düzeltme ve şikayet, birlikte

⁷⁰⁴ Danıştay 4. Dairesi, E: 2016/11623, K: 2019/4125, T: 28.05.2019, <https://www.lexpera.com.tr/ictihat/danistay/4-d-e-2016-11623-k-2019-4125-t-28-5-2019>, (Erişim: 06.12.2023).

⁷⁰⁵ Balcı, *Vergi Hataları ile Düzeltme-Şikayet Konusunda Uygulamada Yaşanan Hukuki Sorunlar ve Çözüm Önerileri*, ss. 216-217.

⁷⁰⁶ Candan, *Vergisel Kabahatler ve Suçlar*, s. 946.

⁷⁰⁷ Kızılot ve Kızılot, *Vergi İhtilafları ve Çözüm Yolları*, s. 137.

⁷⁰⁸ Candan, *Vergisel Kabahatler ve Suçlar*, s. 942.

tamamlanması gereken bir prosedür olduğundan dava konusu işlem, düzeltme ve şikayet başvurularının reddine dair işlemlerdir⁷⁰⁹.

Davalı olarak şikayet başvurusunun reddine ilişkin işlemi tesis eden idarenin, genel bütçeye tabi vergi ve cezalar yönünden Hazine ve Maliye Bakanlığının (uygulamada Gelir İdaresi Başkanlığı), il özel idare ve belediye vergileri yönünden sırasıyla valilik ve belediye başkanlığının gösterilmesi gerekmektedir. Davalının yanlış gösterilmesi halinde hata, yargı merciince giderilecektir⁷¹⁰. Nitekim İYUK m.15/1-c hükmü uyarınca davanın hasım gösterilmeksizin yahut yanlış hasım gösterilerek açılmış olması karşısında “*dava dilekçesinin tespit edilecek gerçek hasma tebliğine*” karar verilecektir.

2576 sayılı Kanun m.6 hükmü uyarınca genel bütçeye, il özel idareleri, belediye ve köylere ait vergi, resim, harç ve benzeri mali yükümler ile bunların zam ve cezalarına ilişkin davalar vergi mahkemelerinin görev alanına girmektedir.

O halde VUK kapsamında yer alan vergi (genel bütçeye giren vergi, resim, harçlar ile il özel idaresi ve belediyelere ait vergi, resim, harçlar) ve cezalar (vergi ziyai, usulsüzlük ve özel usulsüzlük cezaları) ile bu kapsamda yer almamakla beraber kendi kanununda VUK hükümlerine atıf yapılan mali yükümler yönünden görevli yargı yeri, vergi mahkemeleridir⁷¹¹.

Bununla birlikte 06.01.1982 tarih ve 2575 sayılı Danıştay Kanunu m.24/1-e hükmü uyarınca birden çok vergi mahkemesinin yetki alanına giren işler bakımından ilk derece mahkemesi sıfatıyla görevli yargı yeri Danıştay’dır.

Yetkili mahkeme İYUK m.37/1-b hükmü uyarınca vergi, resim, harç ve benzeri mali yükümleri tarh ve tahakkuk ettiren dairenin bulunduğu yerdeki vergi mahkemesidir.

Her iki hükmün birlikte değerlendirilmesinden, düzeltme-şikayet başvurusuna konu edilen hatalı işlemlerin birden çok vergi mahkemesinin yetki alanına giren vergi daireleri tarafından tesis edilmiş olması halinde görevli yargı yerinin Danıştay olduğu sonucuna varılmaktadır.

Buna karşın Danıştay 9. Dairesi, 15.06.2021 tarih ve 2018/4773 Esas ve 2021/3756 Karar sayılı kararında, şikayet başvurusuna konu vergilendirme

⁷⁰⁹ Balcı, *Vergi Hataları ile Düzeltme-Şikayet Konusunda Uygulamada Yaşanan Hukuki Sorunlar ve Çözüm Önerileri*, s. 255.

⁷¹⁰ Bozdoğan, *Vergi Yargılamasında Dava Açmanın Sonuçları (Değerlendirme ve Öneriler)*, s. 69.

⁷¹¹ Balcı, *Vergi Hataları ile Düzeltme-Şikayet Konusunda Uygulamada Yaşanan Hukuki Sorunlar ve Çözüm Önerileri*, s. 263.

işlemlerinden bir kısmının İstanbul, bir kısmının Ankara'daki vergi dairelerince gerçekleştirildiği, İstanbul'daki işleme yönelik düzeltme başvurusu yapılmamışsa da Ankara'daki işlem için düzeltme başvurusu sonrası yapılan şikayet başvurusunun reddi işleminin İstanbul'daki işlemi de kapsadığı olayda açılan davanın istinaf merciince verilen karar doğrultusunda görev yönünden Danıştay'a gönderilmesi üzerine Yüksek Mahkemece *“düzeltme-şikayet başvurularının reddine ilişkin uyuşmazlıklarda ortada dava konusu edilebilir nitelikte tek bir işlemin yani; şikayet başvurusunun reddi işleminin bulunduğundan iki ayrı mahkemenin yetki alanına giren bir işlemin varlığından söz edilemeyeceği”* gerekçesiyle dosyanın vergi mahkemesine gönderilmesine karar verilmiştir⁷¹².

İYUK m.7 hükmü uyarınca dava açma süresi özel yasalarında ayrı süre belirtilmeyen hallerde Danıştay ve idare mahkemelerinde 60 gün, vergi mahkemelerinde ise 30 gündür. Buna göre şikayet yoluyla düzeltme başvurusunun reddine ilişkin işlemin tebliğini izleyen 30 günlük yasal süre içerisinde davanın açılması gerekmektedir. Ancak kimi zaman idarece şikayet yoluyla düzeltme başvurusuna ilişkin herhangi bir cevap verilmemektedir. İYUK m.10/2 hükmü uyarınca 30 gün içerisinde cevap verilmediği takdirde istem, reddedilmiş sayılacak ve dava açma süresi içerisinde yargı yoluna başvurulabilecektir.

Özetle davanın, şikayet başvurusu üzerine İYUK m.10 hükmü uyarınca 30 günlük süre içerisinde verilen ret cevabının tebliğini, cevap verilmemesi halinde ise istemin reddedilmiş sayılabilmesi için geçmesi gereken sürelerin dolum tarihini izleyen günden itibaren 30 günlük genel dava açma süresi içerisinde açılması gerekmektedir⁷¹³.

Şu halde şikayet başvurusuna ilişkin 30 günlük bekleme süresi içerisinde idarece herhangi bir surette cevap verilip verilmediği, şayet cevap verilmiş ise verilen cevabın kesin nitelikte olup olmadığı ve son olarak dava açma süresi geçirildikten sonra bir cevap verilip verilmediği hususlarının ayrı ayrı değerlendirilmesi gerekmektedir.

4.1.3.2. Şikayet Yoluyla Düzeltme Başvurusunun Bekleme Süresi İçerisinde Reddi

İdarenin şikayet yoluyla düzeltme başvurusuna 2577 sayılı İYUK m.10 uyarınca 30 günlük süre içerisinde bir cevap vermesi beklenmektedir.

⁷¹² Balcı, *Vergi Hataları ile Düzeltme-Şikayet Konusunda Uygulamada Yaşanan Hukuki Sorunlar ve Çözüm Önerileri*, ss. 269-271.

⁷¹³ Candan, *Vergisel Kabahatler ve Suçlar*, ss. 942-943.

Şikayet yoluyla düzeltme başvurusuna ilişkin idarenin 30 günlük cevap verme süresi; şikayet dilekçesinin verildiği tarih itibarıyla başlamakta olup posta yolunun tercih edilmesi halinde dilekçenin taahhütlü olarak verildiği günden itibaren başlamaktadır⁷¹⁴.

213 sayılı VUK kapsamında her çeşit bildirimin taahhütlü olarak postaya verilmesi ile süreler kesildiğinden dilekçenin postaya verildiği günün süreye dahil edilmesi gerekmektedir⁷¹⁵.

30 günlük bekleme süresinin hesabında hafta tatili ve resmi tatil günleri ile çalışmaya ara verme zamanı dahil olmak üzere başvuru tarihini izleyen gün ve sonraki günler dikkate alınmaktadır⁷¹⁶.

Sürenin son gününün tatil, adli tatil yahut mali tatile rastlaması, bekleme süresini uzatmamaktadır⁷¹⁷. Esasen 2577 sayılı İYUK m.8/3 hükmü uyarınca yasada öngörülmüş sürelerin bitimi çalışmaya ara verme zamanına rastlayacak olursa bu süreler, ara vermenin sona erdiği günü izleyen tarihten itibaren yedi gün uzamış sayılmaktadır. Ancak bu hüküm, 30 günlük bekleme süresi yönünden uygulanmamaktadır⁷¹⁸.

İdarenin 30 gün içerisinde verdiği cevap istemin reddi yönünde ve kesin nitelikte ise artık dava konusu edilebilecek türden bir idari işlem tesis edilmiş demektir⁷¹⁹.

Şu halde ret cevabının tebliğini izleyen günden itibaren 30 günlük idari dava açma süresi içerisinde vergi mahkemesine başvurulabilecektir. Şayet dava, süresi içerisinde açılmaz ise önceki nedenlere dayanılarak yapılan yeni bir başvuruyla ileri sürülen istemin idarece reddedilmesi ile geçmiş dava açma süresinin ihya edilmesi kural olarak mümkün değildir⁷²⁰.

Bu noktada idarenin anayasal bir yükümlülüğü de bulunmaktadır. Anayasa m.40/2 hükmü uyarınca devletin, işlemlerinde ilgililer tarafından hangi kanun yollarına hangi süreler içerisinde başvuruda bulunulabileceği hususuna yer vermesi zorunludur. Buna göre şikayet yoluyla düzeltme başvurusunun reddine ilişkin işlemde ilgili kanun yolu ve süresinin gösterilmiş olması şarttır. Buna karşın şikayet yoluyla düzeltme başvurusunun reddine ilişkin işlemde yargı yolu ve süresinin belirtilmemiş

⁷¹⁴ Bozdoğanoglu, *Vergileme ve Ceza Kesme İşlemine Karşı Başvuru Yolları*, s. 56.

⁷¹⁵ Kızılot ve Kızılot, *Vergi İhtilafları ve Çözüm Yolları*, s. 137.

⁷¹⁶ Candan, *Vergisel Kabahatler ve Suçlar*, s. 947.

⁷¹⁷ Bozdoğanoglu, *Vergileme ve Ceza Kesme İşlemine Karşı Başvuru Yolları*, s. 56.

⁷¹⁸ Candan, *Vergisel Kabahatler ve Suçlar*, s. 947.

⁷¹⁹ Candan, *Vergisel Kabahatler ve Suçlar*, s. 947.

⁷²⁰ Günday, *İdari Yargılama Hukuku*, s. 305.

olmasının hukuki sonucu ne olacaktır?

Danıştay İçtihatları Birleştirme Kurulu, 15.03.2022 tarih ve 2021/2 Esas ve 2022/1 Karar⁷²¹ sayılı kararı ile idari işlemlerde dava açma süresinin gösterilmemiş olması halinde özel ve genel dava açma sürelerinin işletilip işletilemeyeceği hususunda Danıştay dava daireleri ile kurul kararları arasındaki içtihat aykırılığının, “*özel dava açma süresine tabi bir idari işlemde, dava açma süresinin gösterilmemiş olması durumunda, vergi mahkemelerinde 30, Danıştay ve idare mahkemelerinde 60 günlük genel dava açma süresinin uygulanması gerektiği; aynı şekilde genel dava açma süresine tabi bir idari işlemde dava açma süresi gösterilmemiş olsa da, 30 ve 60 günlük genel dava açma süresinin uygulanması gerektiği*” yönünde giderilmesine karar verilmiştir.

Batı&Bozoğlu, mezkur içtihadı birleştirme kararı ile vergi mahkemesinde dava açma süresinin hiç yazılmamış olmasının vesikayı hükümsüz kılacağı yönündeki VUK m.108 hükmü ayırık tutulmaksızın tüm idari yargı davalarını kapsayacak biçimde yapılan düzenlemenin, mahkemeye erişim hakkını güvence altına alan Anayasa m.40 hükmüne aykırılık teşkil ettiği görüşündedir⁷²². Ne var ki içtihadı birleştirme kararları bağlayıcı olup artık Anayasa m.40 hükmüne aykırı olarak başvuru merci ve süresi gösterilmediğinden bahisle dava açma süresinin işlemeyeceği iddiası ileri sürülemeyecektir.

Karardan hareketle, şikayet yoluyla düzeltme başvurusunun reddine ilişkin işlemde dava açma süresinin belirtilmemiş olması halinde, davanın vergi yargısı için genel dava açma süresi olan 30 günlük süre içerisinde açılması gerektiği sonucuna varılmaktadır.

Başvurulacak merci ve sürenin gösterilmemiş olması sebebiyle davanın vergi mahkemeleri için öngörülmüş olan 30 günlük genel dava açma süresi geçirildikten sonra ve fakat 60 günlük genel dava açma süresi içerisinde idare mahkemesinde açılması halinde ise görevsizlik kararı verilerek dosya vergi mahkemesine gönderilecek ancak dava süre aşımı nedeniyle reddedilecektir⁷²³. Bu yönüyle ihtiyatlı davranmak gerekmektedir.

⁷²¹ Danıştay İçtihatları Birleştirme Kurulu Kararı, E: 2021/2, K: 2022/1, T: 15.03.2022, <https://www.resmigazete.gov.tr/eskiler/2022/06/20220619-7.pdf>, (Erişim: 09.12.2023).

⁷²² Murat Batı ve Turgay Bozoğlu, “Danıştay İçtihatları Birleştirme Kurulu Kararı Özelinde Tebliğ Evrakı Üzerinde Dava Açma Süresinin Yazılmamış Olmasının Hukuki Sonuçları”, *Vergi Dünyası*, Cilt: 43, Sayı: 512, 2024, s. 13.

⁷²³ Günday, İdari Yargılama Hukuku, s. 290.

4.1.3.3. Şikayet Yoluyla Düzeltme Başvurusuna Bekleme Süresi İçerisinde Herhangi Bir Cevap Verilmemesi

Anayasa m.74 hükmü ile 3071 sayılı Kanun hükümleri karşısında idarenin başvuruyu cevapsız bırakması olanaksız olup, gecikmeksizin (30 gün içerisinde) bir yanıt vermesi zorunludur⁷²⁴. Ancak idare, yükümlülüğüne aykırı olarak şikayet yoluyla düzeltme başvurusuna 30 günlük bekleme süresi içerisinde herhangi bir yanıt vermemiş olabilir. Şu halde 2577 sayılı İYUK m.10/2 hükmü uyarınca istem zımnen reddedilmiş sayılır.

Şu halde İYUK m.10/2 hükmü doğrultusunda 30 günlük bekleme süresinin sona erdiği tarihi izleyen günden itibaren 30 günlük dava açma süresi içerisinde vergi mahkemesine başvurulabilir.

Devletin işlemlerinde ilgililer tarafından başvurulabilecek kanun yolları ve sürelerini gösterme zorunluluğunu hükme bağlayan Anayasa m.40/2 fıkrasını zımni ret noktasında nasıl yorumlamak gerekmektedir?

Bu hususta daha evvel de atıf yapılan Danıştay İçtihatları Birleştirme Kurulu, 15.03.2022 tarih ve 2021/2 Esas ve 2022/1 Karar⁷²⁵ sayılı kararı, “*zımni ret işlemleri üzerine açılan davalarda, dava açma süresinin işletilmesi veya işletilmemesi konusunda Danıştay dava daireleri ve kurulları kararları arasındaki aykırılığın içtihatların birleştirilmesi yoluyla giderilmesine yer olmadığı*” yönündedir. Karar, oy çokluğu ile verilmiştir.

Gerekçe olarak zımni ret üzerine açılan davalarda Danıştay dava daireleri ve kurulları tarafından verilen kararlar incelendiğinde Anayasa m.40/2 hükmü doğrultusunda dava açma süresinin işletilemeyeceği yönündeki kararların sınırlı sayıda olduğu, eskiden beri dava açma süresinin işletileceği yönünde değerlendirme yapıldığı, bu itibarla her ne kadar farklı yönde verilmiş kararlar mevcutsa da süregelen bir içtihat farklılığının doğmadığı gösterilmiştir.

Karardan hareketle dava açma süresinin şikayet yoluyla düzeltme başvurusunun zımnen reddedildiği tarihi izleyen günden itibaren 30 gün olduğu sonucuna varılmaktadır.

Balcı ise bu hususta içtihatların birleştirilmesi yoluna gidilmediği dikkate alındığında düzeltme isteminin reddi işleminde ret işlemine karşı dava açılmadan evvel şikayet yoluyla Hazine ve Maliye Bakanlığına (Gelir İdaresi Başkanlığına)

⁷²⁴ Günday, İdari Yargılama Hukuku, s. 308.

⁷²⁵ Danıştay İçtihatları Birleştirme Kurulu Kararı, E: 2021/2, K: 2022/1, T: 15.03.2022.

başvurulması gerektiği, 30 gün içerisinde cevap verilmemesi halinde başvurunun zımnen reddedilmiş sayılacağı ve 30 günlük süre içerisinde vergi mahkemesinde dava açılabileceği şeklinde kanuni başvuru yolu ve dava açma süresi hakkında bilgilendirme yapılmadığı hususları birlikte değerlendirildiğinde Anayasa m.40, m.74 ve m.125 hükümleri uyarınca idari makamlarca tesis olunan ve fakat idari başvuru sürelerinin belirtilmediği idari işlemlerde “*idarenin doğru bilgilendirme yükümlülüğünü yerine getirmeyerek, davacının hak arama özgürlüğünü ihlal ettiği*” gerekçesiyle dava açma süresinin işlemeyeceği kanaatindedir⁷²⁶.

Diğer taraftan ilgili, henüz bekleme süresi sona ermeden dava açmış olabilir. Esasen bu durumda idari davaya konu edilebilecek türden kesin ve yürütülmesi zorunlu bir idari işlemin varlığından söz edilemez. Ancak Günday’a göre böyle bir durumda bekleme süresi doluncaya dek beklenmesi, süre sonuna kadar da herhangi bir cevap verilmezse dava dilekçesinin ilk incelemeye alınması ve nihayetinde davaya bakılması gerekmektedir⁷²⁷.

4.1.3.4. Şikayet Yoluyla Düzeltme Başvurusuna Bekleme Süresi İçerisinde Verilen Cevabın Kesin Olmaması

Şikayet yoluyla düzeltme başvurusu, 30 günlük bekleme süresi içerisinde idarece kesinlik taşımayacak bir biçimde yanıtlanmış olabilir.

Birtakım bilgi ve belgelere ihtiyaç duyulduğu, araştırma ve inceleme yapılması gerektiği, sair idare ve kuruluşlarla temas ve yazışmaya geçildiği yönündeki cevapta olduğu gibi idarenin kesin nitelik taşımayan cevabı, esasen 3071 sayılı Kanun m.7 hükmü uyarınca işlemin safahatının dilekçe sahibine bildirilmesinden ibarettir⁷²⁸.

Anlaşılabileceği üzere idare bu cevabı ile istemi ne ret ne de kabul etmektedir. Ancak başvurunun sonuçlandırılabilmesi için ne kadar zamana daha ihtiyaç duyulduğu da belirsizdir. Bu belirsizlik, tereddüt yaratmaktadır.

Bu durum gözetilerek yasa koyucu tarafından İYUK m.10/2 hükmünde ilgiliye bir tercih hakkı sunulmuş: kesinlik taşımaya da 30 günlük bekleme süresi içerisinde idarece kendisine verilen cevabı isteminin reddi sayarak dava açabileceği yahut dilerse kesin cevabı bekleyebileceği öngörülmüştür.

Cevabı isteminin reddi sayan başvuru, bekleme süresinin dolup dolmadığına

⁷²⁶ Balcı, *Vergi Hataları ile Düzeltme-Şikayet Konusunda Uygulamada Yaşanan Hukuki Sorunlar ve Çözüm Önerileri*, s. 306.

⁷²⁷ Günday, *İdari Yargılama Hukuku*, s. 308.

⁷²⁸ Candan, *Vergisel Kabahatler ve Suçlar*, s. 950.

bakılmaksızın tebliği izleyen günden itibaren dava açma süresi içerisinde vergi mahkemesine başvurabilecektir⁷²⁹.

Diğer taraftan başvuru, idarenin kesin cevabını beklemeyi de tercih edebilir. İYUK m.10/2 hükmü uyarınca bu süreçte dava açma süresi işlemeyecek ancak bekleme süresi de başvuru tarihinden itibaren dört ayı geçemeyecektir. Bu süre hak düşürücüdür⁷³⁰. Şu halde idarenin kesin cevabını beklemeyi tercih eden mükellefin başvuru tarihinden altı ay sonra dava açması halinde açtığı davanın süreden reddi gerekecektir.

Dört aylık sürenin başlangıcında kesin olmayan cevabın tebliğinin değil başvuru tarihinin esas alınması dikkat çekicidir.

Dört aylık bekleme süresinin nasıl hesaplanacağına dair bir düzenleme bulunmamakta ise de Candan'a göre bekleme süresi, idareye yapılan başvuru tarihine dördüncü ayda tekabül eden günün tatil saatinde, şayet dördüncü ayda sürenin başladığı güne tekabül eden gün yoksa dördüncü ayın son gününün tatil saatinde sona erecektir⁷³¹.

Sürenin sona ermesiyle birlikte kesin olmayan cevap, zımni redde dönüşmekte ve böylelikle bir taraftan verilen cevabın kesin olmaması hasebiyle dava açma hakkını kullanmayan ilgiliye dava açma imkanı tanınmakta, diğer taraftan idarenin kesin bir cevap vermemek suretiyle yargı denetiminden kaçmasının önüne geçilmektedir⁷³².

4.1.3.5. Şikayet Yoluyla Düzeltme Başvurusuna Dava Açma Süresi Geçirildikten Sonra Cevap Verilmesi

Şikayet yoluyla düzeltme başvurusuna idarece 30 günlük bekleme süresi içerisinde herhangi bir cevap verilmemiş olabilir. Şu halde daha evvel ayrıntılarıyla izah olunduğu üzere istem, zımnen reddedilmiş sayılır ve idari dava açma süresi işlemeye başlar.

Pekala şikayet yoluyla düzeltme başvurusuna idarece idari dava açma süresi de geçirildikten sonra bir yanıt verilecek olursa ne olacaktır?

Bu sorunun yanıtı bekleme süresinin sona ermesi ile işlemeye başlayan idari dava açma süresi içerisinde başvuru tarafından bir dava açılıp açılmadığına bağlı olarak değişecektir⁷³³:

⁷²⁹ Candan, *Vergisel Kabahatler ve Suçlar*, s. 951.

⁷³⁰ Bozdoğanoglu, *Vergileme ve Ceza Kesme İşlemine Karşı Başvuru Yolları*, s. 57.

⁷³¹ Candan, *Vergisel Kabahatler ve Suçlar*, ss. 952-953.

⁷³² Günday, *İdari Yargılama Hukuku*, s. 309.

⁷³³ Candan, *Vergisel Kabahatler ve Suçlar*, s. 953.

1-Şayet dava açılmış ve istem de idarece reddedilmiş ise açılan davaya devam olunacak, verilen cevaba karşı yeniden dava açılmasına gerek olmayacaktır.

2-Dava açılmış ancak istem idarece kabul edilmiş ise verilen cevap aynı zamanda davanın da kabulü anlamına geleceğinden açılan dava, idarenin davayı kabulü nedeniyle karar verilmesine yer olmadığı şeklinde sonuçlandırılacaktır.

3-Dava açılmamış ve fakat istem idarece kabul edilmiş ise herhangi bir uyumsuzluk doğmayacaktır.

4-Dava açılmamış, istem de idarece reddedilmiş ise cevabın tebliğini izleyen günden itibaren işlemeye başlayan dava açma süresi içerisinde dava açma hakkının kullanılması mümkündür.

Danıştay Vergi Dava Daireleri Kurulu, 08.11.2017 tarih ve 2017/415 Esas ve 2017/536 Karar⁷³⁴ sayılı kararına konu olayda, düzeltme başvurusunun reddi üzerine açılan davada verilen merciine tevdi kararının davalı Belediye Başkanlığına tebliğine rağmen süresi içerisinde idarece herhangi bir cevap verilmeksizin zımnen reddedilen şikayet başvurusu üzerine açılan dava, yerel mahkemece zımni ret tarihi olan 25.12.2007 tarihinden itibaren 30 gün içerisinde ve en son 24.01.2008 tarihinde açılması gerekirken 04.02.2008 tarihinde açıldığından bahisle süre aşımı nedeniyle reddedilmiştir. Karar, Yüksek Mahkemece davalı idarenin 01.02.2008 tarihinde şikayet başvurusunu reddettiği ve ilgili işlemin dosyaya sunulduğu, bu itibarla düzeltme-şikayet başvurusunun reddi üzerine açılan davada verilen merciine tevdi kararı sonrası başvurunun zımnen reddedilmesi üzerine açılan dava devam ederken talebin reddi yönünde işlem tesis edildiğinden işin esası hakkında karar verilmesi gerektiği kanaatine varılarak temyizen bozulmuştur. Bozma üzerine yerel mahkemece 2577 sayılı Kanun m.11 hükmünde dava açma süresi sona erdikten sonra idarece verilecek cevabın yeni bir dava açma süresi yaratacağına dair bir düzenlemeye yer verilmediği gerekçesiyle verilen ısrar kararı, Danıştay Vergi Dava Daireleri Kurulunca temyizen bozulmuştur.

İYUK m.10/2 hükmünde “*Dava açılmaması veya davanın süreden reddi hallerinde, otuz günlük sürenin bitmesinden sonra yetkili idari makamlarca cevap verilirse, cevabın tebliğinden itibaren altmış gün içinde dava açabilirler.*” ifadesiyle yeniden dava açma hakkı tanınmıştır.

⁷³⁴ Danıştay Vergi Dava Daireleri Kurulu, E: 2017/415, K: 2017/536, T: 08.11.2017, <https://www.lexpera.com.tr/ictihat/danistay/vddk-e-2017-415-k-2017-536-t-8-11-2017>,
10.12.2023).

(Erişim:

Hakkın kullanımı iki hal ile sınırlandırılmıştır. Her iki halde de 30 günlük bekleme süresi sona ermiş, yasa koyucunun bu sürenin cevapsız geçirilmesine bağladığı zımni ret sonucu doğmuştur. İlkinde zımni ret karşısında dava açma hakkı kullanılmamıştır ancak daha sonra idarece ret cevabı verilmiştir. İkincisinde ise zımni ret karşısında dava açma hakkı kullanılmakla beraber süresinde kullanılmamış, bu nedenle açılan dava süre yönünden reddedilmiştir. Davanın reddinden sonra, idarece ret cevabı verilmiştir. Bu iki halle sınırlı olmak kaydıyla cevabın tebliğinden itibaren 60 gün içerisinde dava açılabilceğı hükme bağlanmıştır.

Candan'a göre yasa koyucu ne vergi mahkemelerinde açılacak davalara konu edilebilecek nitelikte işlem tesisi için yapılacak başvuruları kapsam dışı bırakmak ne de bekleme süresi sona erdikten sonra verilen cevaplara karşı açılacak davaları 60 günlük genel dava açma süresine tabi tutmak istemiştir⁷³⁵. Buna göre vergi yargısı için öngörülen genel dava açma süresi olan 30 gün içerisinde davanın açılması gerekmektedir.

Altını çizmek gerekir ki dava hakkının doğabilmesi için idarenin bekleme süresi geçirildikten sonraki cevabının yeni bir başvuru üzerine değil mutlaka kendiliğinden verilmiş olması gerekmektedir⁷³⁶.

4.1.3.6. Şikayet Yoluyla Düzeltme Başvurusuna Hiçbir Surette Cevap Verilmemesi

Şikayet yoluyla düzeltme başvurusuna idarece ne dava açma süresi içerisinde ne de dava açma süresi geçirildikten sonra hiçbir surette yanıt verilmemiş olabilir. Şu halde 30 günlük bekleme süresinin sona ermesiyle başlayan dava açma süresi içerisinde yargı yoluna başvurulması mümkündür. Ve fakat bu süre içerisinde dava açılmamış ve daha sonra da idarece herhangi bir surette yanıt verilmemiş ise İYUK m.10/2 hükmünün son cümlesi uygulama alanı bulmayacak, yeni bir dava hakkı doğmayacaktır.

4.2. Dava Süreci ile Düzeltme-Şikayet Müessesesinin Bir Arada İşletilip İşletilemeyeceğı Hususu

İdari işlem niteliğı taşıyan vergilendirmenin yetki, şekil, sebep, konu ve maksat unsurları yönünden hukuka uygun gerçekleştirilmesi gerekmekte olup unsurlarından herhangi biri bakımından sakatlık taşıyan vergilendirme işlemi iptal edilecektir. Bu itibarla hakkında gerçekleştirilen vergilendirme işleminde bir sakatlık bulunduğı

⁷³⁵ Candan, *Vergisel Kabahatler ve Suçlar*, s. 950.

⁷³⁶ Özbacı, *Vergi Usul Kanunu Yorum ve Açıklamaları*, s. 397.

düşüncesinde olan mükellef, süresinde yargı yoluna başvurmak suretiyle işlemin iptalini talep edebilir. Vergi hataları, vergilendirme işlemini sebep ve konu unsurları yönünden sakat kılmakla hukuka aykırılık sebeplerinden birini teşkil etmektedir. Dolayısıyla tarhiyata karşı açılacak davada iptal istemini temellendirecek hukuka aykırılık iddialarından biri olarak ileri sürülebilecektir. Bununla birlikte vergi hatası, dava açıldıktan sonra fark edilmiş olabilir.

Dava dilekçesinde yer verilmeyen vergi hatası iddiası, yargılama süresince ve kanun yolları aşamasında ileri sürülebilir, ileri sürülme re'sen mahkemece re'sen gözetilir⁷³⁷. Bu durum, idari yargılama usulü ilkelerinden re'sen araştırma ilkesinin bir gereğidir. İlke uyarınca hakim, durumun aydınlatılabilmesi için gerekli gördüğü hususları araştırma yetkisini haiz olup tarafların ileri sürdüğü iddialarla bağlı değildir, delilleri serbestçe değerlendirir, takdir eder ve karar verir⁷³⁸.

Diğer taraftan VUK m.125 hükmü uyarınca vergi mahkemesi, bölge idare mahkemesi yahut Danıştay'dan geçmiş olan işlemlerde vergi hatası bulunduğu takdirde ilgili yargı kararı kesinleşmiş olsa dahi hatanın düzeltilmesi mümkündür. Ancak yargı kararının, vergi hatası hakkında verilmemiş olması şarttır. Bu itibarla kesinleşmiş bir yargı kararının varlığı, vergi hatasının düzeltilmesi önünde engel teşkil etmemektedir ve fakat kesinleşme sürecinde düzeltme zamanaşımının dolma ihtimali de bulunmaktadır.

Son tahlilde vergi hatasının yargı yoluna başvurulduktan sonra ortaya çıkarılması halinde hukuka aykırılık iddiasının kanun yolları aşaması da dahil olmak üzere yargı önünde ileri sürülmesi mümkün olduğundan ayrıca düzeltme-şikayet yoluna başvurulmasında hukuki isabet bulunmamaktadır. Bununla beraber yargı yoluna başvurulmuş olması düzeltme talebinin ileri sürülmesine engel teşkil etmemektedir ancak talebin kabulü halinde dava, konusuz kalacaktır⁷³⁹.

4.3. Düzeltme-Şikayet Başvurusunun Reddi Üzerine Süresi İçerinde Yargı Yoluna Başvurmayan Mükellefin Süreci Yeniden Başlatmak Suretiyle Dava Açma Süresini Canlandırıp Canlandıramayacağı Hususu

Yükümlü, vergi hatası nedeniyle düzeltme-şikayet yoluna başvurmuş ancak başvurusu, vergi idaresince açıkça ya da zımnen reddedilmiş olabilir. Ret üzerine yargı

⁷³⁷ Balcı, *Vergi Hataları ile Düzeltme-Şikayet Konusunda Uygulamada Yaşanan Hukuki Sorunlar ve Çözüm Önerileri*, s. 323.

⁷³⁸ Şenyüz, Yüce ve Gerçek, *Vergi Hukuku (Genel Hükümler)*, s. 319.

⁷³⁹ Şenyüz, Yüce ve Gerçek, *Vergi Hukuku (Genel Hükümler)*, s. 306.

yolu açık olup yükümlü, 30 günlük yasal süre içerisinde vergi mahkemesinde dava açabilir. Bununla beraber yasal sürenin geçirilmiş olması da ihtimal dahilindedir. Tabiidir ki 30 günlük yasal süre geçirildikten sonra yargı yoluna başvurulması halinde açılan dava, süre yönünden reddedilecektir. Bu noktada düzeltme-şikayet prosedürünün yeniden işletilmesi suretiyle dava açma süresinin canlandırılmasının mümkün olup olmadığı sorusu akıllara gelebilir. Esasen düzeltme talebi, 5 yıllık düzeltme zamanaşımı süresi içerisinde her zaman için ileri sürülebilir. Şu halde irdelenmesi gereken husus, düzeltme zamanaşımı süresi içerisinde iken birden çok düzeltme başvurusu yapıp yapılamayacağıdır.

Bu hususta Danıştay 9. Dairesi, 05.02.2020 tarih ve 2017/2519 Esas ve 2020/499 Karar⁷⁴⁰ sayılı kararı ile düzeltme-şikayet başvurusunun 05.12.2015 tarihinde zımnen reddi sonrası dava açılmaksızın aynı taleple 18.01.2016 tarihinde ikinci kez yapılan şikayet başvurusunun zımnen reddi üzerine açılan davanın, esasen ilk şikayet başvurusunun zımnen reddini takip eden 30 gün içerisinde açılmış olması gerektiği, ikinci kez yapılan şikayet başvurusunun zımnen reddi yönündeki işlemin dava açma süresini canlandırmayacağı ve yeni dava açma hakkı tanımayacağı gerekçesiyle süre aşımı nedeniyle reddi gerektiği yönündeki istinaf başvurusunun gerekçeli ret kararı, temyizen onanmıştır.

Karardan hareketle düzeltme-şikayet başvurusunun reddi üzerine 30 günlük yasal süre içerisinde yargı yoluna başvurulması gerektiği, şayet bu süre hareketsiz kalınarak geçirilmiş ise yeniden yapılacak bir başvurunun dava açma süresini canlandırmayacağı sonucuna varılmaktadır.

Değirmencioğlu'na göre de şikayet yoluyla düzeltme başvurusu ile doğan dava açma hakkının kullanılmaması halinde tekrar şikayet yoluyla düzeltme başvurusunda bulunularak yeni bir dava açma hakkının elde edilmesi, idari yargıda sınırları oldukça keskin belirlenmiş olan dava açma sürelerinin ihlaline sebep olacaktır⁷⁴¹.

Aksi yönde Balcı, 5 yıllık zamanaşımı süresi içerisinde kalınmak kaydıyla yeniden düzeltme-şikayet başvurusunun yapılabileceğinin kabulü ile bu başvurunun önceki başvurudan ayrı bir başvuru olarak değerlendirilmesi ve ret üzerine açılan

⁷⁴⁰ Danıştay 9. Dairesi, E: 2017/2519, K: 2020/499, T: 05.02.2020, <https://www.lexpera.com.tr/ictihat/danistay/9-d-e-2017-2519-k-2020-499-t-5-2-2020>, (Erişim: 10.12.2023).

⁷⁴¹ Cansın Değirmencioğlu, “İdari Yargıda Şikayet Yoluyla Düzeltme Başvurusu Yeniden Dava Açma Hakkı Kazandırır mı?”, *Mali Çözüm*, Sayı: 133, 2016, s. 173.

davanın esasının incelenmesi gerektiği kanaatindedir⁷⁴².

4.4. Kanun Yolları

Kanun yolları, yargı yeri tarafından verilen ve hukuka aykırı olduğu düşünülen nihai kararların yeniden incelenmesine imkan veren hukuki olanaklardır⁷⁴³.

Vergi yargısında olağan kanun yolları, istinaf ve temyiz yolundan ibarettir. Bununla birlikte idare ve vergi mahkemelerince kesin olarak verilen kararlar ile istinaf incelemesinden geçmemiş kararlara karşı kanun yararına temyiz yolu açıktır. İlaveten olağanüstü kanun yolu olarak yargılamanın yenilenmesi öngörülmüştür.

Kanun yollarına yükümlü tarafından başvurulabileceği gibi vergi idaresince de başvurulabilir. Ancak vergi dairelerinin temyiz yolu başvuruları hakkında özellik arz eden bir husus bulunmaktadır. Şöyle ki 213 sayılı VUK m.377/4 hükmü uyarınca vergi dairesi başkanlıkları ile vergi daireleri, Gelir İdaresi Başkanlığı tarafından öngörülen tutarları aşan davalarda Gelir İdaresi Başkanlığının muvafakatini almadan vergi mahkemesi kararları aleyhine temyiz yoluna başvuramazlar.

4.4.1. Vergi Yargısının Tarihsel Gelişim Sürecinde Kanun Yolları

1981 öncesi vergi yargısı, ilk derecede vergi itirazlarına bakmakla görevli olmakla beraber mahkeme niteliği taşımayan itiraz komisyonları, ikinci derecede uyuşmazlıkları incelemekle görevli Vergiler Temyiz Komisyonu ve Danıştay'dan müteşekkil olarak idari yargı içerisinde konumlandırılmıştır⁷⁴⁴.

Vergi yargısında reform yılı olarak nitelendirilen 1982 yılı sonrası ihdas olunan kanunlarla vergi yargısı, idari yargı içerisinde yeniden yapılandırılmış; uyuşmazlıkların vergi mahkemeleri ve bölge idare mahkemeleri ile Danıştay'dan müteşekkil iki dereceli yargı sistemiyle çözüme kavuşturulması öngörülmüştür⁷⁴⁵. Vergi mahkemeleri tarafından tek yargıyla verilen kararlara karşı bölge idare mahkemelerinde itiraz yoluna, kurul ile verilen kararlara karşı ise Danıştay'da temyiz yoluna gidilmiştir⁷⁴⁶.

6545 sayılı Yasa değişikliği ile vergi yargısı üç merci ve duruma göre iki veya üç aşamalı bir yapıya evrilmiştir⁷⁴⁷. İtiraz olarak adlandırılan bölge idare mahkemesine

⁷⁴² Balcı, *Vergi Hataları ile Düzeltme-Şikayet Konusunda Uygulamada Yaşanan Hukuki Sorunlar ve Çözüm Önerileri*, ss. 203-204.

⁷⁴³ Günday, *İdari Yargılama Hukuku*, s. 494.

⁷⁴⁴ Öncel, Kumrulu, Çağan ve Göker, *Vergi Hukuku*, s. 210.

⁷⁴⁵ Bozdoğan, *Vergi Yargılamaında Dava Açmanın Sonuçları (Değerlendirme ve Öneriler)*, ss. 51-52.

⁷⁴⁶ Öncel, Kumrulu, Çağan ve Göker, *Vergi Hukuku*, s. 211.

⁷⁴⁷ Bozdoğan, *Vergi Yargılamaında Dava Açmanın Sonuçları (Değerlendirme ve Öneriler)*, s. 53.

başvuru yolu, istinaf olarak değiştirilmiştir⁷⁴⁸. Vergi davalarının konusunu teşkil eden idari işlemin parasal tutarına göre üç dereceli bir sistem benimsenerek 2023 yılı için konusu 20.000TL tutarı aşan davalar yönünden istinaf ve konusu 581.000TL tutarı aşan davalar yönünden temyiz yolu açık tutulmuştur⁷⁴⁹.

4.4.2. İstinaf

İstinaf kanun yolu, 2577 sayılı İYUK m.45 hükmünde düzenlenmiş olup “*konusu beş bin Türk lirasını geçmeyen vergi davaları, tam yargı davaları ve idari işlemlere karşı açılan iptal davaları*” hakkında verilen kararlar kesindir. Buna göre vergi mahkemelerinin, konusu 2023 yılı için 20.000TL tutarı aşan davalar hakkındaki kararlarına karşı tebliğden 30 gün içerisinde mahkemenin yargı çevresinde bulunan bölge idare mahkemesine başvurulabilir.

Zira parasal sınırlar, 2577 sayılı İYUK ek m.1 hükmü uyarınca “*her takvim yılı başından geçerli olmak üzere, önceki yılda uygulanan parasal sınırların, o yıl için 213 sayılı Vergi Usul Kanununun mükerrer 298 inci maddesi hükümleri uyarınca Maliye Bakanlığınca her yıl tespit ve ilan edilen yeniden değerlendirme oranında artırılması suretiyle*” uygulanmaktadır.

Ve fakat istinaf kanun yoluna başvurulabilmesi için geçerli olan parasal sınırın belirlenmesinde hangi tarihin esas alınacağı hükme bağlanmamıştır. Bu durum istinaf kanun yolunun davanın açıldığı tarihteki parasal sınır itibarıyla açık ve fakat uzun süren yargılama nedeniyle karar tarihindeki yeniden değerlendirme oranında artırılmış parasal sınır itibarıyla kapalı olmasına yol açabilir. Nihayetinde hukuki belirlilik ve öngörülebilirlik ilkesinin yanı sıra mahkemeye erişim ve hükmün denetlenmesini talep hakkı ile kanuni hakim ilkesinin ihlali gündeme gelebilir. Yine, aynı tarihte açılmalarına rağmen yargılama süreci uzun süren davada istinafa başvurulamayabilir ve bu durumda eşitlik ilkesinin ihlalden söz edilebilir. İzah olunan nedenlerle mezkur hükümler, Anayasa Mahkemesi’ne taşınmış ve Anayasa’ya aykırılık iddiasıyla iptalleri istenmiştir.

Anayasa Mahkemesi, 26.10.2023 tarih ve 2023/81 Esas ve 2023/184 Karar⁷⁵⁰ sayılı kararı ile “*istinaf kanun yoluna başvuru açısından hangi tarihteki parasal sınırın esas alınacağının açık, net ve tereddüde yer vermeyecek şekilde düzenlememesi*

⁷⁴⁸ Öncel, Kumrulu, Çağan ve Göker, *Vergi Hukuku*, s. 211.

⁷⁴⁹ Batı, *Vergi Hukuku (Genel Hükümler)*, s. 659.

⁷⁵⁰ Anayasa Mahkemesi, E: 2023/81, K: 2023/184, 26.10.2023, <https://www.resmigazete.gov.tr/eskiler/2023/12/20231221-8.pdf>, (Erişim: 04.03.2024).

nedeniyle kuralların kanunilik şartını taşımadığı” gerekçesiyle 2577 sayılı İYUK m.45/1 fıkra hükmünün ikinci cümlesi ile ek m.1 hükmünü Anayasa’ya (m.13 ve m.36) aykırı bularak iptal etmiştir. İptal hükmünün, kararın Resmi Gazete’de yayımlanmasından başlamak üzere 9 ay sonra (21.09.2024) yürürlüğe girmesi öngörülmüştür.

Kanaatimizce vergi yargısı için oldukça önemli bir karara imza atılmış, hak arama hürriyeti önündeki parasal sınır engeli kaldırılmıştır. Yeni yapılacak bir düzenleme ile dava tarihindeki değerin esas alınması yerinde olacaktır.

İstinaf başvurusu üzerine dosyayı inceleyen bölge idare mahkemesi, ilk derece mahkemesi kararını hukuka uygun bulursa başvuruyu reddedecek, aksi halde başvuruyu kabul ederek kararın kaldırılmasına karar verecektir. Şayet kararın kaldırılmasına karar verilmiş ise kararı kaldıran bölge idare mahkemesi, işin esası hakkında yeniden karar verecektir.

4.4.3. Temyiz

2577 sayılı İYUK m.46 hükmü uyarınca bölge idare mahkemelerinin, *“konusu yüz bin Türk lirasını aşan vergi davaları, tam yargı davaları ve idari işlemler hakkında açılan davalar”* hakkında verdikleri kararlara karşı tebliğden itibaren 30 gün içerisinde Danıştay’a temyiz kanun yolu başvurusunda bulunulabilir. Temyiz kanun yoluna başvuru için geçerli parasal sınır 2023 yılı için 581.000TL olarak belirlenmiştir. Ancak 2577 sayılı İYUK m.46/1 fıkra hükmünün b bendinde yer alan *“Konusu yüz bin Türk lirasını aşan...”* ibaresinin Anayasa’ya aykırı olduğu iddiasıyla hüküm, Anayasa Mahkemesi önüne taşınmıştır.

Anayasa Mahkemesi, 26.07.2023 tarih ve 2023/36 Esas ve 2023/142 Karar⁷⁵¹ sayılı kararı ile *“temyiz kanun yoluna başvuru açısından hangi tarihteki parasal sınırın uygulanacağı hususunun açık, net ve tereddüde yer vermeyecek şekilde düzenlememiş olması nedeniyle kuralın kanunilik şartını taşımadığı”* ve *“konusu beş yüz seksen bir bin Türk lirasının altında kalan tüm vergi davaları, tam yargı davaları ve idari işlemlerden kaynaklanan davalarda ilk kez davacılar aleyhine hüküm kuran bölge idare mahkemesi kararına karşı temyiz kanun yoluna başvurulamaması hükmün denetlenmesini talep etme hakkına orantısız bir sınırlama getirmekte”* olduğu gerekçeleriyle 2577 sayılı İYUK m.46/1 fıkra hükmünün b bendinde yer alan *“Konusu*

⁷⁵¹ Anayasa Mahkemesi, E: 2023/36, K: 2023/142, 26.07.2023, <https://normkararlarbilgibankasi.anayasa.gov.tr/Dosyalar/Kararlar/KararPDF/2023-142-nrm.pdf>, (Erişim: 04.03.2024).

yüz bin Türk lirasını aşan...” ibaresini Anayasa’ya (m.13 ve m.36) aykırı bulmuş ve bendi iptal etmiştir. İptal hükmünün, kararın Resmi Gazete’de yayımlanmasından başlamak üzere 9 ay sonra (13.07.2024) yürürlüğe girmesi öngörülmüştür.

Birbirine paralel olarak hem istinaf hem temyiz kanun yolu başvurularında parasal sınırlar kaldırılmıştır. Yapılacak bir düzenleme ile temyiz kanun yolu bakımından da dava tarihindeki değerin esas alınması yerinde olacaktır.

Temyiz başvurusu üzerine dosyayı inceleyen Danıştay, kararı hukuka uygun bulursa onayacak, aksi takdirde bozacaktır. Kısmen onama kısmen bozma halinde ise kesinleşen kısım Danıştay kararında belirtilecektir. Bozma üzerine bölge idare mahkemesi, karara uyabileceği gibi önceki kararında ısrar edebilir. İsrar etmesi halinde temyiz incelemesi, Danıştay Vergi Dava Daireleri Kurulu tarafından gerçekleştirilecektir.

4.4.4. Kanun Yolundan Vazgeçme

517 Sıra No’lu VUK Genel Tebliği⁷⁵² uyarınca vergi/ceza ihbarnamelerine karşı açılan davalarda mükellefler, istinaf ya da temyize başvuru süresi içerisinde kanun yolundan vazgeçerlerse ihtilaflar sürdürülmeyecek, yargı kararının niteliğine göre vergi ve/veya cezalar indirimli tahakkuk edecek, gecikme faiziyle süresinde ödeme yapılacak olursa ayrıca indirim uygulanacaktır.

Mezkur Tebliğ ile kanun yolundan vazgeçme müessesesinin uygulanamayacağı davalar örneklenmiştir. Buna göre “*213 sayılı Kanun kapsamında yapılan şikâyet yoluyla müracaatın reddi üzerine açılan davalarda verilen kararlar*” kanun yolundan vazgeçme müessesesi kapsamında değildir.

4.4.5. Kanun Yararına Temyiz

2577 sayılı İYUK m.51 hükmünde düzenlenen kanun yararına temyiz, idare, vergi ve bölge idare mahkemelerinin kesin olarak verdiği kararlar ile istinaf ya da temyiz aşamasından geçmeden kesinleşmiş olan kararlardan hukuka aykırı olanlar için öngörülmüş bir kanun yoludur. Bu yola başvuru hakkı Danıştay Başsavcısına tanınmış olup Başsavcı, ilgili bakanlığın gerek duyması üzerine yahut re’sen kanun yararına temyize başvurabilir.

Başvuru üzerine temyiz isteği yerinde bulunur ise karar, kanun yararına bozulacaktır ancak bozma, daha evvel kesinleşmiş olan merci kararının hukuki sonuçlarını ortadan kaldırmayacaktır. Bu bakımdan kanun yararına bozma yolu,

⁷⁵² 517 Sıra No’lu Vergi Usul Kanunu Genel Tebliği.

hukuka aykırı nitelikte bir içtihat yerleşmesini engellemek ve hukuk uygulamasında birlik sağlamak ereğine yönelmiştir⁷⁵³. Kanun yararına bozulan kararın bir örneği ilgili bakanlığa gönderilecek olup ayrıca Resmi Gazete’de yayımlanacaktır.

4.4.6. Yargılamanın Yenilenmesi

2577 sayılı İYUK m.53 hükmünde düzenlenen yargılamanın yenilenmesi, Danıştay ve bölge idare, idare ve vergi mahkemelerinin kararları hakkında madde metninde zikredilen 9 sebepten⁷⁵⁴ birine dayalı olarak istenebilecek olağanüstü kanun yoludur. Yargılamanın yenilenmesi talebi, esas kararı veren mahkemece değerlendirilecek ve karara bağlanacaktır.

⁷⁵³ Öncel, Kumrulu, Çağan ve Göker, *Vergi Hukuku*, s. 221.

⁷⁵⁴ 06.01.1982 tarih ve 2577 sayılı İYUK m.53/1: “Danıştay ile bölge idare, idare ve vergi mahkemelerinden verilen kararlar hakkında, aşağıda yazılı sebepler dolayısıyla yargılamanın yenilenmesi istenebilir.

- a) Zorlayıcı sebepler dolayısıyla veya lehine karar verilen tarafın eyleminden doğan bir sebeple elde edilemeyen bir belgenin kararın verilmesinden sonra ele geçirilmiş olması
- b) Karara esas olarak alınan belgenin, sahteliğine hükmedilmiş veya sahte olduğu mahkeme veya resmi bir makam huzurunda ikrar olunmuş veya sahtelik hakkındaki hüküm karardan evvel verilmiş olup da, yargılamanın yenilenmesini isteyen kimsenin karar zamanında bundan haberi bulunmamış olması,
- c) Karara esas olarak alınan bir ilam hükmünün, kesinleşen bir mahkeme kararıyla bozularak ortadan kalkması,
- d) Bilirkişinin kasıtlı gerçeğe aykırı beyanda bulunduğu mahkeme kararıyla belirlenmesi,
- e) Lehine karar verilen tarafın, karara etkisi olan bir hile kullanmış olması,
- f) Vekil veya kanuni temsilci olmayan kişiler ile davanın görülüp karara bağlanmış bulunması,
- g) Çekinmeye mecbur olan başkan, üye veya hakimin katılmasıyla karar verilmiş olması,
- h) Tarafları, konusu ve sebebi aynı olan bir dava hakkında verilen karara aykırı yeni bir kararın verilmesine neden olabilecek kanuni bir dayanak yokken, aynı mahkeme yahut başka bir mahkeme tarafından önceki ilamın hükmüne aykırı bir karar verilmiş bulunması.
- ı) Hükümün, İnsan Haklarını ve Ana Hürriyetleri Korumaya Dair Sözleşmenin veya eki protokollerin ihlali suretiyle verildiğinin, Avrupa İnsan Hakları Mahkemesinin kesinleşmiş kararıyla tespit edilmiş olması veya hüküm aleyhine Avrupa İnsan Hakları Mahkemesine yapılan başvuru hakkında dostane çözüm ya da tek taraflı deklarasyon sonucunda düşme kararı verilmesi.” şeklindedir.

5. SONUÇ

213 sayılı VUK m.116 hükmü uyarınca vergi hatası, vergiye dair hesaplarda yahut vergilendirmede yapılan hatalar nedeniyle haksız yere fazla yahut eksik vergi istenmesi ya da alınmasıdır. Vergi hatasının matrah hatası, vergi miktarında hata, verginin mükerrer oluşu gibi hesap hatası biçiminde ortaya çıkması olanaklı olduğu gibi mükellefin şahsında hata, mükellefiyette hata, mevzuda hata, vergilendirme yahut muafiyet döneminde hata gibi vergilendirme hatası biçiminde ortaya çıkması da olanaklıdır.

Vergilerin gereği gibi tahsiline engel teşkil eden vergi hataları, gerek vergi alacaklısı devlet gerekse vergi borçlusu mükellef açısından birtakım kayıplara yol açmaktadır. Bu bakımdan vergi hatalarının düzeltilmesi büyük önemi haizdir. Nitekim 213 sayılı Vergi Usul Kanunu'nda vergi hatalarının düzeltilmesi için idari ve yargısal çözüm yolları öngörülmüştür. Ancak vergi hatalarının düzeltilmesi için öngörülen çözüm yollarının işletilmesi sırasında muhtelif sorunlarla karşı karşıya kalınmaktadır. Uygulamada karşılaşılan bu sorunlar tabii olarak mezkur çözüm yollarının işlevselliğini de etkilemektedir. Eldeki tez çalışmasıyla vergi hatalarının düzeltilmesi için öngörülmüş çözüm yollarının işlevselliğini etkileyen sorunların tespiti ile ortadan kaldırılmasına yönelik katkı sunulması hedeflendiğinden tespit olunan sorunlar, çözüm önerileriyle birlikte aşağıda sıralanmıştır.

1. Düzeltme-şikayet müessesesi, vergi hatalarından doğan uyuşmazlıkların idari aşamada çözüme kavuşturulması için öngörülmüş olan idari çözüm yoludur. Kolaylıkla fark edilen, açık ve basit yanlışlıklardan oluşan vergi hatalarının kısa ve kolay yoldan düzeltilmesi amaçlanmaktadır. Bu itibarla vergi hatalarına özgülenmiş olan düzeltme-şikayet müessesesinin hukuki ihtilaf içeren uyuşmazlıklar yönünden işletilmesine imkan bulunmamaktadır. Hukuki ihtilaf içeren uyuşmazlıkların çözüme kavuşturulabilmesi için mutlak surette süresi içerisinde yargı yoluna başvurulması gerekmektedir. Şu halde uyuşmazlığın vergi hatasından mı doğduğu yoksa hukuki ihtilaf mı içerdiği hususunun net bir biçimde ortaya konulması ve bu doğrultuda bir çözüm yolu benimsenmesi şarttır. Nihayetinde vergi hatası bulunduğu düşüncesinde olan mükellef tarafından düzeltme-şikayet ve yargı yoluna başvurulması halinde yargı merciince uyuşmazlığın hukuki ihtilaf içerdiği kanaatine varılacak olursa dava,

süresinde açılmadığından bahisle usulden reddedilecektir. Bu durum, daha sonra mükellefin bireysel başvuru talebinin kabulüne dahi engel teşkil edecektir. O halde uyuşmazlığın niteliği hususunda net bir kaniya varılamıyor ise hak kayıpları yaşanmaması adına süresi içerisinde doğrudan yargı yoluna başvurulmalıdır. Ancak daha da önemlisi yasada değişikliğe gidilerek vergi hataları ile hukuki ihtilaf içeren uyuşmazlıkların ayrımı noktasında belirleyici kriterler öngörülmalıdır. Zira yüksek yargı, çözümü maddi olayların irdelenmesine ve mevzuat hükümlerinin yorumlanmasına bağlı uyuşmazlıkları hukuki ihtilaf kapsamında değerlendirme eğiliminde ise de yeknesaklaşmış bir uygulama bulunmamaktadır. Zaman zaman dar zaman zaman geniş yorumun benimsenmesi, farklı içtihatların gelişmesine neden olmaktadır. Bu durum hukuki öngörülebilirlik ve belirlilik ilkelerine de aykırılık teşkil etmektedir. İçtihatların birleştirilmesi önerilebilirse de kanaatimizce kalıcı çözüm için yasa değişikliği şarttır.

2. 213 sayılı VUK ek m.1 hükmünde yer alan “maddi hata” ibaresi ile kastedilenin ne olduğu tartışma konusudur. Kanaatimizce hukuki ihtilaf niteliğinde olmamakla beraber vergi hatası kapsamına da girmeyen maddi hataların varlığı yönündeki bir kabul, vergi hatası kapsamında yer almayan her hatanın hukuki ihtilaf içerdiği yönündeki bir çıkarımı yanılgılı kılacaktır. Bununla birlikte “maddi hata” kavramının ne tanımı ne de kapsamı üzerinde uzlaşılmış bir görüşün olmayışı, zaten belirsiz olan vergi hatası ile hukuki ihtilaf içeren uyuşmazlık sınırında yeni bir muğlak alan yaratmaktadır. Mezkur ibarenin açıklığa kavuşturulması yerinde olacaktır.
3. 1319 sayılı EVK kapsamında düzenlenen, matrah olarak vergi değerini esas alan ve aynı dönemde vergilendirilen bina vergisi ile değerli konut vergisi mükerrerlik teşkil etmektedir. Benzer biçimde resmi daire ve kamu tüzel kişiliğini haiz kurumlar tarafından ihale olunan iş uhdesinde kalan şirketlerce 488 sayılı DVK uyarınca ihaleye katılım, sözleşmenin akdi ve hak ediş sırasında ödenen damga vergileri mükerrerdur. Ancak mükerrerlik teşkil eden bu uygulamalar bizzat yasa hükmünü dayanak almaktadır. Dolayısıyla düzeltme-şikayet, yargı yolu ve dahi olağan kanun yollarına başvurulması uyuşmazlığın çözüme kavuşturulması için yeterli olmayacaktır. İlgili hükümlerin somut norm denetimi yoluyla AYM önüne götürülmesi ve iptali

gerekmektedir. Öngörülecek bir mahsup mekanizması ile mükerrerliğin önüne geçilmesi de mümkündür.

4. 6183 sayılı AATUHK kapsamında tesis olunan işlemler yönünden düzeltme-şikayet yoluna başvurulup başvurulamayacağı tartışma konusudur. Vergi idaresinin tutumu ve yüksek yargı kararları incelendiğinde AATUHK kapsamında tesis olunan işlemler yönünden düzeltme-şikayet yoluna başvurulamayacağı sonucuna ulaşılmaktadır. Bununla birlikte tarhiyattaki hatalar için müessesenin işletilmesinin olanaklı olduğu görülmektedir. Şu halde kanaatimizce cebren tahsil sürecine geçildikten sonra ödeme emrine karşı düzeltme başvurusu ile zaman kaybedilmeksizin kesin ve hak düşürücü nitelikteki 15 günlük yasal süre içerisinde doğrudan yargı yoluna başvurulması gerekmektedir. Diğer taraftan ödeme yapılmış olsun olmasın düzeltme zamanaşımı içerisinde kalınmak kaydıyla her zaman için tarhiyattaki hataların düzeltilmesinin istenebileceğinin kabulü gerekmektedir. Takibine ödeme emri ile başlanan müteselsil ya da ikincil derece sorumlular açısından ise yasal değişiklik önerisine katılıyoruz.
5. Uzlaşmaya konu edilen vergilerde ortaya çıkan vergi hatalarının, uzlaşma görüşmeleri sırasında dikkate alınmamış ve karar verilmeden evvel incelenmemiş olmak kaydıyla düzeltilmesinin olanaklı olduğu kabul edilmekle birlikte uzlaşılan hususlar hakkında dava açılmayacağı yönünde yargı kararları da bulunmaktadır. Diğer taraftan özgelgelerle yön verilen idari uygulamada benimsenen kategorizasyon sonucunda matrah hataları, vergi miktarında hatalar ve hatta mükellefin şahsında hatalar ile vergilendirme ve muafiyet döneminde hatalar kapsam dışı bırakılmıştır. Niçin kapsam dışı bırakıldığı anlaşılamayan bu vergi hataları yönünden yargı uygulamasında herhangi bir ayrıma gidilmediği görülmektedir. Kanaatimizce de kesinleşmiş yargı kararlarına konu vergilendirme işlemlerindeki hatalar için dahi düzeltmeye başvurulabileceği gözetildiğinde üzerinde uzlaşılan vergilerde ortaya çıkan ve uzlaşma sırasında dikkate alınmayan vergi hataları yönünden türsel ayırım yapılmaksızın düzeltme yoluna gidilebileceğinin kabulü gerekmektedir. Ayrıca idare ile yargı uygulaması arasında birlik sağlanması şarttır.
6. Vergi dairesi müdürlüklerine yapılan her başvuru, düzeltme başvurusu

değildir. Düzeltme başvurusu niteliği taşımayan başvurular üzerine tesis olunan idari işlemlerin yargılama usulüne ilişkin kurallara göre değerlendirilmesi gerekmektedir. Düzeltme-şikayet yolu başvuruları ile İYUK m.10 hükmü kapsamında yapılan başvuruların yargı mercilerince karıştırıldığı görülmektedir. Bu durum, mahkemeye erişim hakkı ile doğrudan bağlantılı olduğundan üzerinde hassasiyetle durulması, yapılan başvurunun yargı merciince iyi tahlil edilmesi ve buna göre bir karar verilmesi gerekmektedir.

7. Vergi sorumluları ile yansıtılmalı vergilerde verginin nihai yüklenicisinin düzeltme-şikayet yoluna başvuruda bulunup bulunamayacağı hususunda görüş birliğine varıldığını söylemek güçtür. Kanaatimizce geniş yorumun benimsenmesi yerinde olmakla birlikte hem vergi sorumlularının hem de mükelleflerin yargı yoluna başvurmaları halinde hukuki menfaat kriterinin gözetilmesi ve nihayetinde iadede mükerrerliğin önüne geçilmesi gerekmektedir.
8. Vergi idaresince düzeltme yetkisinin, düzeltme başvurusu alındıktan itibaren hangi süre içerisinde kullanılacağına dair 213 sayılı VUK kapsamında herhangi bir düzenlemeye yer verilmemiştir. Kanaatimizce bu hususun da kanun ile düzenlenmesi yerinde olacaktır.
9. Toplu düzeltmeye imkan tanıyan GVK 84 No'lu Genel Tebliği bugün için yürürlükte değildir. Benzer bir düzenlemenin yerinde olacağı düşüncesine katılıyoruz.
10. 213 sayılı VUK m.112/4 hükmü uyarınca fazla ya da yersiz tahsil olunan vergiler, durumun mükelleften kaynaklanması halinde düzeltmeye müracaat tarihinden, sair hallerde tahsil tarihinden düzeltme fişinin tebliğine kadar geçen süre için aynı dönemde AATUHK kapsamında belirlenen tecil faizi oranında hesaplanacak faiz ile birlikte ret ve iade olunmaktadır. Tecil faizi oranının gecikme zammı oranında belirlenmesinin daha adil olacağı düşüncesine katılıyoruz. Bununla birlikte durumun kimden kaynaklandığı hususunda ayırım yapılmaksızın faiz başlangıcında tahsil tarihinin esas alınması gerektiği görüşüne katılıyoruz. Nihayetinde vergi, her iki durumda da haksız yere tahsil olunmuştur.

11. Vergi hatalarının düzeltilmesinde 213 sayılı VUK m.114 hükmünde yer alan tarh/tahakkuk zamanaşımı hükümleri uygulama alanı bulmaktadır. Buna göre vergi hatalarının, vergi alacağının doğduğu takvim yılını izleyen yılın başından itibaren 5 yıllık zamanaşımı süresi içerisinde düzeltilmesi gerekmektedir. Ve fakat kanaatimizce düzeltme zamanaşımı süresinin başlangıcında hatanın gerçekleştiği tarihin esas alınması yönünde bir değişiklik yerinde olacaktır.
12. 213 sayılı VUK m.124 hükmü uyarınca şikayet mercii Hazine ve Maliye Bakanlığı olmasına rağmen uygulamada Gelir İdaresi Başkanlığına başvuru yapıldığı görülmektedir. Yargı uygulaması da bu yöndedir. Kanaatimizce açık yasa hükmü karşısında şikayet mercii Hazine ve Maliye Bakanlığı olduğu gibi yargı uygulamasında da hasım olarak Hazine ve Maliye Bakanlığının kabul edilmesi gerekmektedir.
13. 213 sayılı VUK m.124 hükmü ile il özel idare ve belediye vergileri yönünden sırasıyla valilik ve belediye başkanlığı şikayet mercii olarak belirlenmiş ancak düzeltme başvurusu ve sürecine ilişkin herhangi bir hükme yer verilmemiştir. Yargı uygulaması şikayet başvurusundan evvel mali işler ile ilgili yetkili birime düzeltme başvurusu yapılması gerektiği yönünde şekillenmişse de kanaatimizce bu hususun mutlak surette yasa ile düzenlenmesi gerekmektedir.
14. Belediye vergileri yönünden düzeltme başvurusunun reddine dair işlemin belediye başkanı adına imza edildiği hallerde artık şikayet yoluna başvurulmasında hukuki yarar kalmadığı yönünde kararlar verildiği görülmektedir. Ancak 30 günlük yasal sürenin geçirilmesi halinde ret işlemine karşı doğrudan yargı yoluna başvurulması halinde davanın reddine karar verilecek olması hasebiyle şikayet yolunun işletilmesi önerilmektedir. Biz de bu görüşe katılıyoruz.
15. Beyan üzerine tarh olunan vergilerde ortaya çıkan vergi hataları nedeniyle doğrudan yargı yoluna başvurulup başvurulamayacağı tartışma konusudur. Dava açma süresi içerisinde ileri sürülen düzeltme taleplerinin hukuki niteliği tartışmalı olduğundan dava açma süresinin durup durmayacağı da tartışmalıdır. Dolayısıyla doğrudan yargı yoluna başvurulması önerilmekle birlikte düzeltme yoluna başvurulmuşsa da kalan dava açma süresi içerisinde

yargı yoluna başvurulması önerilmektedir. Biz de bu görüşlere katılıyoruz. Ayrıca kanaatimizce düzeltme isteminin ileri sürülmesi ile birlikte İYUK m.11 hükmü uyarınca dava açma süresinin durduğunun kabulü gerekmekte ise de hak arama hürriyeti açısından büyük önem arz eden bu hususun mutlak surette 213 sayılı VUK kapsamında düzenlenmesi gerekmektedir.

16. Dava açma süresi içerisinde ileri sürülen düzeltme isteminin reddi/reddedilmiş sayılması üzerine şikayet yoluna başvurulup başvurulamayacağı tartışmalıdır. Bu hususta yasal engel bulunmamakla birlikte başvurunun dava açma süresine etkisi öngörülemediğinden ihtiyatlı davranılması ve kalan süre içerisinde doğrudan yargı yoluna başvurulması önerilmektedir. Biz de bu görüşe katılıyoruz.
17. Dava açma süresi geçirildikten sonra ileri sürülen düzeltme isteminin reddi üzerine yargı yoluna başvurulabilmesi için şikayet yolunun tüketilmiş olması aranmakla birlikte kanaatimizce 213 sayılı VUK m.124 hükmünün lafzi yorumundan anlaşılması gereken şikayet yolunun işletilmesinin ihtiyari nitelikte olduğudur.
18. Zımni ret süresinin başlangıcında esas alınmasına rağmen merciine tevdi kararının idareye tebliğ edildiği tarihin davacıya bildirilmemesi, külfetin davacı üzerine bırakılması kanaatimizce hak arama hürriyeti önünde engel teşkil etmektedir. Bu hususta davacıya bildirim yapılmasına ilişkin yasal değişiklik önerilmektedir.
19. Merciiine tevdi kararlarının istinaf/temyiz aşamasında kaldırılması/bozulması halinde ilk açılan davaya devam edileceğinden merciine tevdi kararı üzerine tesis olunan işleme karşı açılan ikinci dava derdest konumda olacak ve davacı yargılama giderleri yönünden mağduriyet yaşayacaktır. Merciiine tevdi kararlarına karşı kanun yollarının kapatılması önerisine katılıyoruz.
20. Şikayet yoluyla düzeltme başvurusunun reddine dair işlemde yargı yoluna başvuru süresinin belirtilmemiş olması halinde 15.03.2022 tarih ve 2021/2 Esas ve 2022/1 Karar sayılı Danıştay İçtihatları Birleştirme Kurulu kararı uyarınca 30 günlük genel dava açma süresi uygulanacaktır. Bu hususun 213 sayılı VUK m.108 hükmüne aykırı olduğu düşüncesine katılıyoruz.

21. Şikayet yoluyla düzeltme başvurusunun reddi üzerine dava açma hakkını kullanmayan mükellefin süreci yeniden başlatması halinde dava açma süresinin canlanıp canlanmayacağı hususu tartışma konusudur. Kanaatimizce mükellef lehine bir yaklaşım benimsenmesi yerinde olmakla birlikte bu hususun da yasa ile düzenlenmesi gerekmektedir.

Anlaşılacağı üzere vergi hatalarının düzeltilmesi için öngörülen çözüm yollarının işletilmesi sürecinde karşılaşılan pek çok husus tartışma konusudur. Öyle ki bizzat “vergi hatası” kavramı dahi doğan uyuşmazlığın hukuki ihtilaf içerip içermediği değerlendirmesinde belirginliğini yitirmektedir. Üstelik bu durum, yalnız mükellefler için geçerli değildir. İzlerini yargı kararlarında görmek mümkündür. Oysa ki vergilendirme, bireyin mülkiyet hakkı ile doğrudan ilintilidir. Vergilendirme ile bireyin mülkiyet hakkına gerçekleştirilen müdahalenin sınırlarının iyi tayin edilmesi şarttır.

Bu itibarla, vergilerin gereği gibi tam ve doğru tahsiline engel teşkil eden vergi hatalarının düzeltilmesinin önemine binaen, öngörülen idari ve yargısal çözüm yollarının işletilmesi sürecinde karşı karşıya kalınan sorunların temelinde yatan belirsizliklerin mutlak surette yasa ile sonlandırılması gerekmektedir. Ancak bu şekilde kanunilik, hukuki güvenlik ve belirlilik gibi anayasal ilkelere uygun vergilendirme gerçekleştirilecek, vergi alacaklısı devlet ile vergi borçlusu mükellef arasında sürdürülebilir güven ortamı oluşturulacaktır.

KAYNAKLAR

- Abdioğlu, Hasan, “Vergi Denetiminde Kırmızı Bayrakların Kullanımı”, *Muhasebe ve Finansman Dergisi*, Sayı: 36, 2007, ss. 161-172.
- Ağar, Serkan, *Vergi Tahsilatından Kaynaklanan Uyuşmazlıklar ve Çözüm Yolları*, Yaklaşım Yayıncılık, Ankara 2009.
- Akdoğan, Abdurrahman, *Kamu Maliyesi*, Gazi Kitabevi, Ankara 2020.
- Akdoğan, Abdurrahman, *Vergi Hukuku ve Türk Vergi Sistemi*, Gazi Kitabevi, Ankara 2023.
- Akkaya, Mustafa, “Vergi Sorumlusunun Vergi Yargısı ve Vergi İdaresi Karşısındaki Konumu”, *Ankara Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi*, Cilt: 46, Sayı: 1, 1997, ss. 185-208.
- Aksoyoğlu, Volkan, “Uzlaşılabilir Vergilerde Düzeltme Mümkün (Mü)”, *E-Yaklaşım Dergisi*, Sayı: 215, 2010.
- Akyazan, Ahmet Emrah, “Maddi Açıdan İdari İşlemler”, *TBB Dergisi*, Sayı: 85, 2009, ss. 220-240.
- Akyılmaz, Bahtiyar, Sezginer, Murat ve Kaya, Cemil, *Türk İdare Hukuku*, Seçkin Yayıncılık, Ankara 2023.
- Alpaslan, Nazlı Gaye, “Vergi Usul Hukukunda Tahakkuk Fişi Uygulamaları”, *E-Yaklaşım Dergisi*, Sayı: 324, 2019.
- Alptekin, Volkan, *Vergi Hukuku*, Gazi Kitabevi, Ankara 2013.
- Altay, Asuman, *Kamu Maliyesi Teorisi, Gelişimi ve Kapsamı*, Seçkin Yayıncılık, Ankara 2019.
- Apalı, İbrahim, “Mükellefler Tarafından Beyan Edilen Matrahlardaki Hataların Düzeltilmesinde Zamanaşımı”, *E-Yaklaşım Dergisi*, Sayı: 298, 2017.
- Arıkan, Abdullah, *Vergi Hukukunda Hukuki Güvenlik İlkesi*, Adalet Yayınevi, Ankara 2022.
- Arıtı Erdem, İmran, “Fazla veya Yersiz Olarak Tahsil Edilen Vergilerin İadesinde Uygulanacak Faiz Sorunu: Danıştay Kararları Işığında Bir İnceleme”, *Yıldırım Beyazıt Hukuk Dergisi*, Prof. Dr. M. Fatih Uşan’a Dekanlıkta 10. Yıl Anısına Teşekkür Armağanı, 2022, ss. 197-248.
- Armağan, Ramazan ve Özkan, Enes, “Vergilerin Uyum Maliyetleri”, *Vergi Raporu*, Sayı: 207, 2016, ss. 163-184.
- Armağan, Ramazan, “Yönetişel Yargıda Vergi Davalarının Hukuki Niteliği: Tam Yargı-İptal Davası Tartışmaları”, *Optimum Ekonomi ve Yönetim Bilimleri Dergisi*, Cilt: 2, Sayı: 1, 2015, ss. 127-145.
- Arpacı, Altar Ömer, “Vergi Hatası ve Düzeltilmesi”, *E-Yaklaşım Dergisi*, Sayı: 292, 2017.
- Arslan, Çetin, “Kamu (Amme) Alacaklarında Gecikme Zammı ve Faiz”, *Türk İdare Dergisi*, Cilt: 75, Sayı: 440, 2003, ss. 65-88.
- Arslaner, Hakan, “Vergi Uyuşmazlıklarının İdari Aşamada Çözümünde Uzlaşma Müessesesi ve Etkinliği Sorunu”, *Uluslararası İktisadi ve İdari İncelemeler Dergisi*, Sayı: 17, 2016, ss. 273-300.
- Arslaner, Hakan, “Vergi Yargılamasında Bilirkişilik Müessesesinin Önemi”, *Ankara Barosu Dergisi*, Cilt: 81, Sayı: 3, 2023, ss. 187-228.
- Atay, Ender Ethem, *İdare Hukuku*, Seçkin Yayıncılık, Ankara 2022.
- Aydın, Alper, “İdari Yargı Kararları Işığında Vergi İdarelerinin Mali Sorumluluğu”, *Konya Barosu Dergisi*, Cilt: 1, Sayı: 1, 2021, ss. 213-245.

- Aydın, Alper, “Mahkemeye Erişim Hakkı Işığında Vergi Mahkemelerinde Dava Açma Süreleri”, *Türkiye Adalet Akademisi Dergisi*, Sayı: 34, 2018, ss. 537-585.
- Aydın, Alper, “Vergi Mahkemelerinde Dilekçeler Üzerinde İlk İnceleme”, *Selçuk Üniversitesi Adalet Meslek Yüksekokulu Dergisi*, Cilt: 1, Sayı: 1, 2018, ss. 137-178.
- Aydın, Alper, *Vergi Hukuku*, Adalet Yayınevi, Ankara 2021.
- Aygül, Emrah, “Vergi Affı Kanunları Kapsamındaki İmkanlardan Yararlandırılan ya da Uzlaşılabilir Vergi ve Cezalar İçin Dava Açılabilir mi?”, *Yaklaşım Dergisi*, Sayı: 290, 2017.
- Bahçeci, Barış, *Kamu Alacağını Takip Hukuku*, Seçkin Yayıncılık, Ankara 2019.
- Bakmaz, Zübeyir, “Vergi Mükellefleri Ödeme Emirlerine Karşı Hata Düzeltme Talebinde Bulunabilir Mi?”, *E-Yaklaşım Dergisi*, Sayı: 203, 2009.
- Balcı, Mustafa, *Vergi Hataları ile Düzeltme-Şikayet Konusunda Uygulamada Yaşanan Hukuki Sorunlar ve Çözüm Önerileri*, On İki Levha Yayıncılık, İstanbul 2022.
- Barlass, İrfan ve Gümüşkaya, Gamze, “Vergi Yargılamasına İlişkin Açıklamalar”, *Madde Sistematiği ile İdari Yargılama Hukuku*, ed. Zehreddin Aslan, Seçkin Yayıncılık, Ankara 2023.
- Başaran Yavaşlar, Funda, “Türk Vergi Hukuku’nda Uzlaşma”, *Marmara Üniversitesi İ.İ.B.F. Dergisi*, Cilt: 25, Sayı: 2, 2008, ss. 309-337
- Başel, Ebubekir, “Egemenliğin Mali Yönü Olarak Farklı Açılardan Vergilendirme Yetkisi”, *Ankara Barosu Dergisi*, Cilt: 79, Sayı: 2, 2021, ss. 43-80.
- Batı, Murat ve Bozoğlu, Turgay, “Danıştay İçtihatları Birleştirme Kurulu Kararı Özelinde Tebliğ Evrakı Üzerinde Dava Açma Süresinin Yazılmamış Olmasının Hukuki Sonuçları”, *Vergi Dünyası*, Cilt: 43, Sayı: 512, 2024, ss. 6-14.
- Batı, Murat ve Dinçer, Devrim Doğa, “Vergi Hatalarının Düzeltilmesinde Kanunilik Engeli”, *T.C. Danıştay Dergisi*, Sayı: 157, 2024, ss. 35-68.
- Batı, Murat ve İnci, Z. Özen, “7394 Sayılı Kanunla Vergi Kaçakçılığı Suçunda (VUK M. 359) Yapılan Değişikliklere Dair Değerlendirmeler”, *Vergi Sorunları Dergisi*, Sayı: 406, 2022, ss. 30-48.
- Batı, Murat ve Uzuner, Engin, “Asgari Ücretin Günlük Yerine Aylık Hesaplanmasının İş, Sosyal Güvenlik ve Vergi Mevzuatları Açısından Karşılaştırmalı Olarak İncelenmesi”, *İzmir Bakırçay Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi*, Cilt: 3, Sayı: 5, 2022, ss. 3-32.
- Batı, Murat ve Yılmaz, Binhan Elif, *Türk Vergi Sistemi*, Seçkin Yayıncılık, Ankara 2024.
- Batı, Murat, *Muhasebe Hileleri ve Vergiden Kaçınma Türk Vergi Mevzuatındaki Yasallığı*, Seçkin Yayıncılık, Ankara 2024.
- Batı, Murat, *Vergi Hukuku (Genel Hükümler)*, Seçkin Yayıncılık, Ankara 2023.
- Biniş, Mine, “Vergi Hatalarının Mükellef ve İdare Açısından Sonuçları ve Bu Sonuçları Saptamaya Yönelik Yapılan Bir Araştırma”, *Süleyman Demirel Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi Dergisi*, Cilt: 17, Sayı: 2, 2012, ss. 485-508.
- Biniş, Mine, *Türk Vergi Hukukunda Vergi Hataları ve Sonuçları*, Adalet Yayınevi, Ankara 2012.
- Bozdoğan, Doğan, *Vergi Yargılamasında Dava Açmanın Sonuçları (Değerlendirme ve Öneriler)*, Taşhan Kitap Yayınları, 2019.
- Bozdoğanoglu, Burçin, *Vergileme ve Ceza Kesme İşlemine Karşı Başvuru Yolları*, Seçkin Yayıncılık, Ankara 2022.

- Canbay, Tülin ve Akyol, Öznur, “Uluslararası Alanda Vergilendirme Yetkisinin Kullanımı”, *Prof. Dr. Naci Birol Muter’e Armağan*, ed. Ramazan Gökbnar vd., Celal Bayar Üniversitesi Rektörlük Basımevi, Manisa 2014, ss. 69-84.
- Candan, Turgut, *Vergilendirme Yöntemleri ve Uzlaşma*, Maliye ve Hukuk Yayınları, Ankara 2006.
- Candan, Turgut, *Vergisel Kabahatler ve Suçlar*, Yetkin Yayınları, Ankara 2022.
- Çakmak, Münci, *İdari Yargılama Usulünde Vergi Davaları*, Seçkin Yayıncılık, Ankara 2021.
- Çalış, Derya, “Yargı Kararlarına Konu Yapılmış Hukuki Uyuşmazlıkların ve Ödeme Emri Aşamasındaki Uyuşmazlıkların Düzeltme Kapsamında Değerlendirilmesi”, *E-Yaklaşım Dergisi*, Sayı: 277, 2016.
- Çaşkurlu, Eren, *21. Yüzyılda Devlet ve Kamu Maliyesi-Uluslararası Maliye*, Seçkin Yayıncılık, Ankara 2022.
- Çetin, Güneş, “Vergi Aflarının Vergi Mükelleflerinin Tutum ve Davranışları Üzerindeki Etkisi”, *Yönetim ve Ekonomi Dergisi*, Cilt: 14, Sayı: 2, 2007, ss. 171-187.
- Çitil, Bünyamin, “Düzeltme ve Şikayet Hükümlerinin Kapsamı, Haciz ve Ödeme Emri İşlemlerinin Bu Hükümlerdeki Yeri”, *Legal Mali Hukuk Dergisi*, Cilt: 9, Sayı: 99, 2013, ss. 35-45.
- Danıştay 9. Dairesi, E: 2023/1660, K: 2024/173, T: 18.01.2024. (Kişisel Arşiv)
- Değirmencioğlu, Cansın, “İdari Yargıda Şikayet Yoluyla Düzeltme Başvurusu Yeniden Dava Açma Hakkı Kazandırır mı?”, *Mali Çözüm*, Sayı: 133, 2016, ss. 169-174.
- Değirmendereli, Ali, *Türk Vergi Sistemi*, Seçkin Yayıncılık, Ankara 2020.
- Direnisa, Efe, “Cebri İhale Kesinleştikten Sonra Fazladan Ödenen Katma Değer Vergisine İlişkin Uyuşmazlıklarda Yargı Yoluna ve Görevli Mahkemeye İlişkin Değerlendirmeler”, *Süleyman Demirel Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi*, Cilt: 13, Sayı: 1, 2023, ss. 577-624.
- Doğrusöz, A. Bumin, “Vergi Hataları ve Düzeltme Hükümlerinin Eleştirisi”, *Yaklaşım Dergisi*, Sayı: 197, 2009.
- Doğrusöz, Mehmet Ezhan, “Vergi Hatası ve Hukuksal Uyuşmazlık Kavramları, Bu Kavramların Ayrımının Önemi”, *Yaklaşım Dergisi*, Sayı: 280, 2016.
- Dumanoğlu, Sezai, “Hata ve Hile Ayrımı: Hile Denetimi”, *Marmara Üniversitesi İ.İ.B.F. Dergisi*, Cilt: 20, Sayı: 1, 2005, ss. 347-358
- Egeli, Haluk ve Dağ, Mehmet, “Türk Vergi Hukuku Açısından Mükellef Haklarının Değerlendirilmesi”, *Maliye Dergisi*, Sayı: 163, 2012, ss. 130-146.
- Erdal, Adnan ve İzci, Serhat, “Vergi Usul Kanunu Kapsamında Vergi Hataları ve Düzeltme Yolları”, *Legal Mali Hukuk Dergisi*, Cilt: 11, Sayı: 126, 2015, ss. 29-55.
- Erdem, Tahir, *Vergi Hukukunda Uyuşmazlıkların İdari Aşamada Çözümü ve Alternatif Çözüm Yolları (Türkiye ve ABD Karşılaştırmalı)*, Seçkin Yayıncılık, Ankara 2012.
- Eroğlu, Onur ve Mecit, Kemal, “Yargı Kararları Çerçevesinde Vergilendirmede Hukuki Güvenlik İlkesi”, *Uludağ Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi Dergisi*, Cilt: 34, Sayı: 2, 2015, ss. 55-93.
- Erol, Ahmet ve Özışık, Nuray, “Mükellef Hakkı Olarak Vergi Hatalarının Düzeltmesini İsteme Hakkı-I”, *Yaklaşım Dergisi*, Sayı: 260, 2014.
- Gerçek, Adnan, “Türk Vergi Hukukunda Vergi Sorumlusu, Sorumluluk Halleri ve Türlerinin İncelenmesi”, *Ankara Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi*, Cilt: 54, Sayı: 3, 2005, ss. 157-193.

- Gezer, Sebahattin, “Dava Açma Süresi Geçtikten Sonra Vergi Hatalarının Düzeltilmesinde İdari Süreç ile Yargıya Başvuru”, *Vergi Raporu*, Sayı: 253, 2020, ss. 11-19.
- Gökçen, Mehmet, “Mükellef Kendi Verdiği Beyannameye Dava Açabilir Mi?”, *Yaklaşım Dergisi*, Sayı: 297, 2017.
- Göker, Cenker ve Yılmazoğlu, Yunus Emre, “Süresinden Sonra İhtirazi Kayıtlarla Verilen Düzeltme Beyannamesi Nedeniyle Tahakkuk Eden Verginin İdari Davaya Konu Edilebilirliği, Mahkemeye Erişim Hakkı ve Mülkiyet Hakkının Korunmasında Devletin Pozitif Yükümlülükleri Bağlamında Bir Değerlendirme”, *Ankara Barosu Dergisi*, 2017, Cilt: 75, Sayı: 3, ss. 81-100.
- Gözler, Kemal, *Hukuka Giriş*, Ekin Basım Yayın Dağıtım, Bursa 2015.
- Göztepe, Şulenur, *İdari İşlem Teorisi Açısından Vergilendirme İşlemleri ve Yargısal Denetimi*, Seçkin Yayıncılık, Ankara 2021.
- Gül, Yunus Emre, “Avrupa İnsan Hakları Mahkemesi’nin Kararlarında Yararlandığı Klasik ve Özgün Yorum Yöntemleri”, *Sosyal Ekonomik Araştırmalar Dergisi*, Cilt: 18, Sayı: 36, 2018, ss. 215-237.
- Gümüşkaya, Gamze ve Aksu Selçok, Ebru, “Türk Vergi Hukukunda İhtirazi Kayıt”, *Maliye Çalışmaları Dergisi*, Sayı: 69, 2023, ss. 99-128.
- Gümüşkaya, Gamze, “Vergi Ödevlisinin Anayasa Mahkemesi’ne Bireysel Başvurusunun Kabul Edilebilirlik Koşulları”, *Marmara Üniversitesi Hukuk Fakültesi Hukuk Araştırmaları Dergisi*, Cilt: 17, Sayı: 3-4, 2011, ss. 33-57.
- Günday, Metin, *İdari Yargılama Hukuku*, Turhan Kitabevi, Ankara 2022.
- Güneş, Mehmet, *Vergi Ceza Hukukunda Uzlaşma Müessesesi*, Adalet Yayınevi, Ankara 2022.
- Gürdal, Temel ve Ekeryılmaz, Şebnem, “Vergilemede Hukuki Güvenlik İlkesinin Danıştay Kararları Işığında İncelenmesi”, *Eskişehir Osmangazi Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Dergisi*, Cilt: 13, Sayı: 2, 2018, ss. 205-226.
- Güzel, Adnan, “A Harfî ile Başlayan Finansal Kavramlar”, *Finansın Temel Kavramları*, ed. Aysel Gündoğdu, Gazi Kitabevi, Ankara 2018.
- Haraççı, Görkem, “Bazı Yargı Kararları Doğrultusunda Düzeltme ve Şikayet Prosedürünün İşlevsiz Hale Getirilmesi Üzerine Bir Değerlendirme”, *Yaklaşım Dergisi*, Sayı: 354, 2022.
- İnelli, Ender, “Yargı Kararları Işığında Vergi Usul Kanunu Uyarınca Düzeltme Konusu Yapılabilecek Vergi Hatalarının Kapsamı”, *Yaklaşım Dergisi*, Sayı: 215, 2010.
- Kabakçı Karadeniz, Hülya, “Otomobiller Üzerinden Alınan Motorlu Taşıtlar Vergisinin Vergi Adaleti Açısından İncelenmesi”, *International Journal of Public Finance*, Cilt: 3, Sayı: 2, 2018, ss. 193-204.
- Kabakçı Karadeniz, Hülya, *Türkiye’de Emlak Vergisi ve Değerli Konut Vergisi*, Seçkin Yayıncılık, Ankara 2021.
- Kağıtıcıoğlu, Mutlu, “İdari İşlemin İcrailiği”, *TBB Dergisi*, Sayı: 103, 2012, ss. 267-284.
- Kalabalık, Halil, *İdari Yargılama Usulü Hukuku*, Seçkin Yayıncılık, Ankara 2022.
- Kalabalık, Halil, *Kısa İdare Hukuku (İdare Hukukunun Ana Hatları)*, Seçkin Yayıncılık, Ankara 2019.
- Kalenderoğlu, Mahmut, *Kamu Maliyesi - Bütçe ve Borçlanma*, Agon Bilgi Akademisi, Ankara 2017.
- Kalenderoğlu, Mahmut, *Vergi Hukuku Türk Vergi Sistemi*, Agon Bilgi Akademisi, Ankara 2017.

- Karakoç, Yusuf, “Anayasal Vergilendirme İlkeleri Üzerine Bir Değerlendirme”, *Dokuz Eylül Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi*, Cilt: 15, Özel Sayı, 2013, ss. 1259-1308.
- Kaşıkcı, Nihan, *Vergi Usul Hukukunda Hata ve Düzeltme*, İstanbul Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Yayınlanmamış Yüksek Lisans Tezi, İstanbul 2011.
- Keyman, Selahattin, “Hukuki Pozitivizm”, *Ankara Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi*, Cilt: 35, Sayı: 1, 1978, ss. 17-56.
- Kılıç, Didem Hande, *Türk Vergi Hukukunda Hata Kavramı ve Düzeltme Yolu*, Yetkin Yayınları, Ankara 2023.
- Kırbaş, Sadık, *Vergi Hukuku*, Siyasal Kitabevi, Ankara 2015.
- Kızılot, Şükrü ve Kızılot, Zuhale, *Vergi İhtilafları ve Çözüm Yolları*, Yaklaşım Yayıncılık, Ankara 2011.
- Kızılot, Özgür, “İcra Satış İşlemlerindeki Vergi Uyuşmazlıklarında Görevli Yargı Yeri”, *TBB Dergisi*, Sayı: 165, 2023, ss. 55-73.
- Koçakoğlu, Hamza, *Uygulamalı Vergi Hukuku*, Gazi Kitabevi, Ankara 2016.
- Kumrulu, Ahmet G., “Vergi Hukukunun Birkısım Anayasal Temelleri”, *Ankara Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi*, Cilt: 36, Sayı: 1, 1979, ss. 147-162.
- Meriç, İlyas ve Deligöz, Cihan, “Vergi Hatalarının Düzeltilmesiyle Salınan Vergilerin Tarh Usulü Açısından Mahiyeti”, *Yaklaşım Dergisi*, Sayı: 246, 2013.
- Müftüoğlu, Zeynep, *Kamu Harcamalarında Yetki, Sorumluluk ve Denetim*, Adalet Yayınevi, Ankara 2020.
- Nas, Adil, *Vergi Denetimi*, Seçkin Yayıncılık, Ankara 2023.
- Oğuztürk, Bekir Sami ve Ünal, Ertuğrul Kutay, “Türkiye’de Vergi Denetiminde Yeni Dönem”, *Akademik Araştırmalar ve Çalışmalar Dergisi*, Cilt: 7, Sayı: 13, 2015, ss. 207-237.
- Oktar, S. Ateş, “Üzerinde Uzlaşılan Vergi ve Cezalar Hakkında Düzeltme Hükümlerinin Uygulanabileceğine İlişkin Bir Değerlendirme”, *Yaklaşım Dergisi*, 2001, ss. 50-52.
- Ortaç, Fevzi Rifat ve Ünsal, Hilmi, *Genel Vergi Hukuku*, Gazi Kitabevi, Ankara 2019.
- Oto, Şenay, “Türk Vergi Hukukunda Vergi Hatalarının Düzeltilmesi”, *Vergi Sorunları Dergisi*, Sayı: 97, 1996, ss. 59-84.
- Ömercioğlu, Abdullah, “Vergi Hatalarına Karşı Verilen Düzeltme Beyannameleri ile Bunlar Üzerinden Tarh Edilen Vergi ve Cezalara Karşı Dava Açılması”, *Uluslararası Sosyal Siyasal ve Mali Araştırmalar Dergisi*, Cilt: 3, Sayı: 1, 2023, ss. 62-69.
- Öncel, Mualla, Kumrulu, Ahmet, Çağan, Nami ve Göker, Cenker, *Vergi Hukuku*, Turhan Kitabevi, Ankara 2022.
- Öner, Erdoğan, *Vergi Hukuku ve Türk Vergi Sistemi*, Seçkin Yayıncılık, Ankara 2014.
- Özbalcı, Yılmaz, *Vergi Usul Kanunu Yorum ve Açıklamaları*, Güncelleyen: Cenk Murat Arslan, HUZ Akademi Yayıncılık, İstanbul 2023.
- Özbilen, Şevki, *Vergi Hukuku*, Gazi Kitabevi, Ankara 2013.
- Özcan, Onur, “Vergilendirme Sürecinin İdari İşlem Bağlamında İncelenmesi”, *İstanbul Üniversitesi Hukuk Fakültesi Mecmuası*, Cilt: 75, Sayı: 1, 2017, ss. 159-190.
- Öztürk, Ahmet, “Vergi Usul Kanunu Kapsamındaki Vergi Hatalarında İdari Düzeltme Yolları”, *Mali Çözüm*, Cilt: 27, Sayı: 140, 2017, ss. 57-68.

- Öztürk, Nadir, “Mükelleflere İadesi Gereken Vergilerde Faiz Uygulaması: Devletin Alacaklarına Farklı Borçlarına Farklı Tutumuna Devam”, *Yaklaşım Dergisi*, Sayı: 244, 2013.
- Özyer, Mehmet Ali, *Açıklama ve Örneklerle Vergi Usul Kanunu Uygulaması*, Maliye Hesap Uzmanları Derneği İpekyolu Matbaacılık, İstanbul 2014.
- Polat, Arzu, *Kamu Alacağının Cebren Tahsilinde Ödeme Emri Uygulaması*, Adalet Yayınevi, Ankara 2021.
- Sariaslan, Osman, “Anayasa Mahkemesi’ne Yapılan Bireysel Başvurularda Başvuru Yollarının Tüketilmesi Koşulunun Vergi Uyuşmazlıklarıyla İlgili İdari Başvurular Ekseninde Değerlendirilmesi”, *Türkiye Adalet Akademisi Dergisi*, Sayı: 34, 2018, ss. 475-513.
- Sarılı, Mustafa Ali, “Türk Vergi Hukukunda Vergi Hatalarının Düzeltme Yoluyla Çözümlemesi-I”, *Yaklaşım Dergisi*, Sayı: 225, 2011, ss. 20-25.
- Sarılı, Mustafa Ali, “Türk Vergi Hukukunda Vergi Hatalarının Düzeltme Yoluyla Çözümlemesi-II”, *Yaklaşım Dergisi*, Sayı: 226, 2011.
- Savaşan, Fatih, Altundemir, Mehmet Emin ve Ulupınar, Aziz, “Vergi Uyuşmazlıklarının Çözüm Yollarının Nitel Araştırma Yöntemleriyle Karşılaştırılması”, *Maliye Dergisi*, Sayı: 162, 2012, ss. 126-144.
- Sekdur, Mahmut, “Düzeltilmenin Şümulü (Kapsamı)”, *Yaklaşım Dergisi*, Sayı: 112, 2002, ss. 242-248.
- Selçuk, Mehmet Serhat, “Vergi Davasının Konusu ve Dava Açma Hakkının Doğması”, *Dayanışma*, Sayı: 121, 2014, ss. 93-98.
- Sonsuzoğlu, Elif, “Değerli Konut Vergisinin Anayasaya ve Hukukun Genel İlkelerine Aykırılığı Hakkında Düşünceler”, *Legal Mali Hukuk Dergisi*, Cilt: 16, Sayı: 181, 2020, ss. 27-54.
- Sugözü, İbrahim Halil, Yıldırım, Hüseyin ve Aydın, Halil İbrahim, “Vergi Adaleti Açısından Motorlu Taşıtlar Vergisinin Analizi”, *Selçuk Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Dergisi*, Sayı: 32, 2014, ss. 115-128.
- Şahan, Özgür, “Cumhurbaşkanı’nın Vergi ile İlgili Düzenleme Yapma Yetkisi, Yetkinin Sınırları ve Yargısal Denetimi”, *Erciyes Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi*, Cilt: 14, Sayı: 2, 2019, ss. 693-711.
- Şahin, Hasan, “Vergi Hatalarından Kaynaklanan ve Düzeltme Yoluyla Tarhiyatı Gerektiren Vergilerde Gecikme Faizi”, *Yaklaşım Dergisi*, Sayı: 89, 2000, ss. 106-112.
- Şanlı Atay, Yeliz, “İdari İşlemlerde Başvuru Yollarının Gösterilmesi Yükümlülüğü”, *TBB Dergisi*, Sayı: 96, 2011, ss. 293-318.
- Şengül Çelikay, Duygu, “Muhasebe Perspektifinden Vergiden Kaçınma Kavramı”, *Muhasebe ve Vergi Uygulamaları Dergisi*, Cilt: 12, Sayı: 2, 2019, ss. 353-376.
- Şentürk, Ege, “Vergi Anlaşmazlıklarının Önlenmesi ve Çözüm Yöntemleri: Mükelleflere Tanınan Bir Hak mı? Mahkemeye Erişim Önünde Bir Engel mi?”, *Yaşar Hukuk Dergisi*, Cilt: 6, Sayı: 1, 2024, ss. 103-197.
- Şenyüz, Doğan, Yüce, Mehmet ve Gerçek, Adnan, *Vergi Hukuku (Genel Hükümler)*, Ekin Kitabevi, Bursa 2022.
- Şin, Sevil, “Vergi Hukukunda Beyanname Verme Ödevi ve İhtirazi Kayıtlı Beyan Usulü”, *İzmir YMMO Dergisi*, Cilt: 1, Sayı: 2, 2019, ss. 68-88.
- Şin, Sevil, “Vergi Hukukunda Uzlaşma Kurumu ve Komisyonları”, *Karabük Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Dergisi*, Cilt: 9, Sayı: 1, 2019, ss. 304-322.

- Tekbaş, Abdullah, “Vergi Kanunlarının Tabi Olduğu Anayasal İlkeler”, *Dokuz Eylül Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi*, Cilt: 12, Özel Sayı, 2010, ss. 123-191.
- Tekin, Fazıl ve Çelikkaya, Ali, *Vergi Denetimi*, Seçkin Yayıncılık, Ankara 2022.
- Tokat, Yakup, “Kamu Alacağının Güvence Altına Alınmasında ve Tahsilinde Düzeltme İstemi”, *Yaklaşım Dergisi*, Sayı: 215, 2010.
- Tomul, Ahmet, “Vergi Yargısı Kararları Işığında Düzeltme ve Düzeltme Şikayet Müessesesinin Kısa Bir Değerlendirmesi-I”, *Yaklaşım Dergisi*, Sayı: 181, 2008.
- Toprak, Erşah ve Armağan, Ramazan, “Vergi Hukukunda Yorum Kurallarının ve Ekonomik Yaklaşım İlkesinin Kullanılması Üzerine Bir Değerlendirme”, *Ankara Hacı Bayram Veli Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi*, Cilt: 22, Sayı: 1, 2018, ss. 145-169.
- Tosuner, Mehmet ve Arıkan, Zeynep, *Vergi Usul Hukuku*, Maliye Bölümü Masaüstü Yayıncılık Birimi Kanyılmaz Matbaası, İzmir, 2019.
- Tüleykan, Hayrettin ve Aslan, Kürşad Efrail, “Türkiye’de Uzlaşma Müessesesi ve Uygulama Sonuçlarının İncelenmesi (2012-2016)”, *İnsan ve Toplum Bilimleri Araştırmaları Dergisi*, Cilt: 8, Sayı: 1, 2019, ss. 749-775.
- Ufuk, Mehmet Tahir, “Uzlaşma Tutanağında Vergi Hatası Olması Durumunda Düzeltme”, *Yaklaşım Dergisi*, Sayı: 176, 2007, ss. 72-76.
- Ulu, Güher, “İdari İşlemin Unsurlarının İşlevi”, *İstanbul Ticaret Üniversitesi Sosyal Bilimler Dergisi*, Cilt: 19, Sayı: 38, 2020, ss. 74-102.
- Uzunöner, Mevlüt, *Vergi Hukukunda İzaha Davet Kurumu*, On İki Levha Yayıncılık, 2020.
- Üstün, Ümit Süleyman, “Mükellefe İadesi Gereken Vergilerde Faiz Uygulanması”, *TBB Dergisi*, Sayı: 105, 2013, ss. 171-228.
- Üstün, Ümit Süleyman, “Vergi Hukuku ile İlgili Anayasal İlkeler”, *Selçuk Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi*, Cilt: 11, Sayı: 1-2, 2003, ss. 251-271.
- Yardımcıoğlu, Mahmut ve Kütükçü, Mehmet, “Vergi Uyuşmazlıklarında İdari ve Adli Çözüm Yolları, Kahramanmaraş Vergi Dairesi Başkanlığında Örnek Çalışma”, *Akademik Araştırmalar ve Çalışmalar Dergisi*, Cilt: 6, Sayı: 11, 2014, ss. 2-26.
- Yavuz, Erdem, *Türkiye’de Vergi Harcamalarının Sosyo-Ekonomik Açidan İncelenmesi ve Seçilmiş OECD Ülkeleri ile Karşılaştırılması*, Gazi Kitabevi, Ankara 2022.
- Yegen, Baki ve Turan, Mehmet Emin, “Bir Barışçıl Çözüm Yolu Olarak Kanun Yolundan Vazgeçme Müessesesinin Değerlendirilmesi”, *Legal Mali Hukuk Dergisi*, Cilt: 16, Sayı: 191, 2020, ss. 3105-3134.
- Yegen, Baki, “Asgari Geçim İndirimi Uygulamasından Vazgeçilmesinin Vergi Teorisi Bakımından Değerlendirilmesi”, *Sakarya Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi*, Cilt: 10, Sayı: 1, 2022, ss. 173-193.
- Yegen, Baki, “Vergi Uyuşmazlıklarının İdari ve Adli Yargı Kapsamında Çözüm Süreçleri ve Önerileri”, *Anemon Muş Alparslan Üniversitesi Sosyal Bilimler Dergisi*, Cilt: 7, Sayı: 2, 2019, ss. 131-141.
- Yılmaz, Binhan Elif ve Batı, Murat, *Kamu Maliyesi (Mali Hukuk)*, Seçkin Yayıncılık, Ankara 2023.
- Yılmaz, Dilşat, “Türk İdare Hukuku’nda İdari İşlemin “Kesin”liği Üzerine Bir Değerlendirme: “Kime Göre?”, “Ne İçin” Kesinlik”, *Gazi Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi*, Cilt: 21, Sayı: 2, 2017, ss. 105-153.
- Yılmaz, Dilşat, *İdari İşlemin İcrailik Özelliği*, Astana Yayınları, Ankara 2014.

- Yoruldu, Mutlu, “Vergi Hataları ve Düzeltme Yolları: Hüküm ve Sonuçları Açısından Bir Değerlendirilmesi”, *Diyalektolog Ulusal Sosyal Bilimler Dergisi*, Sayı: 24, 2020, ss. 249-261.
- Yoruldu, Mutlu, “Vergi Uyum ve Vergiye Uyum Sağlayan Mükelleflere Tanınan Vergi Teşvikinin Değerlendirilmesi”, *Al-Farabi International Journal of Social Sciences*, Cilt: 5, Sayı: 3, 2020, ss. 55-64.
- Yoruldu, Mutlu, “Vergi Uyuşmazlıklarının Çözümünde Vergi Mahkemelerinin Rolünün Değerlendirilmesi”, *Pearson Journal Of Social Sciences&Humanities*, Cilt: 5, Sayı: 5, 2020, ss. 7-13.
- Yurtsever, Hatice, “Türk Vergi Sisteminde Vergi Kayıplarına Neden Olan Düzenlemeler”, *Vergi Raporu*, Sayı: 78, 2005, ss. 119-130.
- Yücel, Mehmet, “Elektronik Ticaretin Mahiyeti ve Vergilendirilmesi”, *Legal Mali Hukuk Dergisi*, Cilt: 9, Sayı: 103, 2013, ss. 71-110.
- Yücel, Mehmet, “Uzlaşma Sonrası Ortaya Çıkan Vergi Hataları Düzeltilebilir mi? (Uzlaşmanın Kesinliği Bağlamında Konunun Değerlendirilmesi)”, *Legal Mali Hukuk Dergisi*, Cilt: 10, Sayı: 119, 2014, ss. 37-53.

ELEKTRONİK KAYNAKLAR

- 05.05.2005 tarih ve 5345 sayılı Gelir İdaresi Başkanlığının Teşkilat ve Görevleri Hakkında Kanun, <https://www.resmigazete.gov.tr/eskiler/2005/05/20050516-5.htm> (Erişim: 03.12.2023).
- 06.07.1939 tarih ve 3692 sayılı Vergilerde İhbarnamelerin Tebliğine ve İtiraz ve Temyiz Usullerine ve İtiraz ve Temyiz Komisyonları Teşkiline Dair Kanun, https://www5.tbmm.gov.tr/tutanaklar/KANUNLAR_KARARLAR/kanuntbmmc020/kanuntbmmc020/kanuntbmmc02003692.pdf (Erişim: 28.11.2023).
- 07.06.1949 tarih ve 5432 sayılı Vergi Usul Kanunu, <https://www.resmigazete.gov.tr/arsiv/7233.pdf> (Erişim: 28.11.2023).
- 10.06.1994 tarih ve 4001 sayılı Kanun, https://www5.tbmm.gov.tr/tutanaklar/KANUNLAR_KARARLAR/kanuntbmmc077/kanuntbmmc077/kanuntbmmc07704001.pdf (Erişim: 05.12.2023).
- 10.07.2018 tarih ve 1 sayılı Cumhurbaşkanlığı Teşkilatı Hakkında Cumhurbaşkanlığı Kararnamesi, <https://www.mevzuat.gov.tr/mevzuatmetin/19.5.1.pdf> (Erişim: 03.12.2023).
- 14.11.2023 tarih ve 7782 sayılı Cumhurbaşkanı Kararı, <https://www.resmigazete.gov.tr/eskiler/2023/11/20231114-7.pdf> (Erişim: 08.02.2024).
- 15.07.2018 tarih ve 4 sayılı Bakanlıklara Bağlı, İlgili, İlişkili Kurum ve Kuruluşlar ile Diğer Kurum ve Kuruluşların Teşkilatı Hakkında Cumhurbaşkanlığı Kararnamesi, <https://www.mevzuat.gov.tr/mevzuatmetin/19.5.4.pdf> (Erişim: 03.12.2023).
- 24.07.2018 tarih ve 14 sayılı İletişim Başkanlığı Teşkilatı Hakkında Cumhurbaşkanlığı Kararnamesi, <https://www.resmigazete.gov.tr/eskiler/2018/07/20180724-10.pdf> (Erişim: 03.12.2023).
- 368 Sıra No’lu Vergi Usul Kanunu Genel Tebliği, <https://www.resmigazete.gov.tr/eskiler/2007/03/20070301-14.htm> (Erişim: 20.02.2024).
- 418 sıra No’lu Vergi Usul Kanunu Genel Tebliği, <https://www.resmigazete.gov.tr/eskiler/2012/09/20120908-28.htm> (Erişim: 23.11.2023).

- 517 Sıra No'lu Vergi Usul Kanunu Genel Tebliği, <https://www.mevzuat.gov.tr/File/GeneratePdf?mevzuatNo=34291&mevzuatTur=Tebli g&mevzuatTertip=5> (Erişim: 08.02.2024).
- 703 sayılı Anayasada Yapılan Değişikliklere Uyum Sağlanması Amacıyla Bazı Kanun ve Kanun Hükmünde Kararnamede Değişiklik Yapılması Hakkında Kanun Hükmünde Kararname, <https://www.resmigazete.gov.tr/eskiler/2018/07/20180709M3-1.pdf> (Erişim: 03.12.2023).
- Anayasa Mahkemesi, E: 2009/42, K: 2011/26, T: 26.01.2011, <https://normkararlarbilgibankasi.anayasa.gov.tr/Dosyalar/Kararlar/KararPDF/2011-26-nrm.pdf> (Erişim: 22.08.2023).
- Anayasa Mahkemesi, E: 2013/48, K: 2014/198, T: 25.12.2014, <https://normkararlarbilgibankasi.anayasa.gov.tr/Dosyalar/Kararlar/KararPDF/2014-198-nrm.pdf> (Erişim: 11.08.2023).
- Anayasa Mahkemesi, E: 2014/171, K: 2015/41, T: 22.04.2015, <https://normkararlarbilgibankasi.anayasa.gov.tr/Dosyalar/Kararlar/KararPDF/2015-41-nrm.pdf> (Erişim: 19.09.2023).
- Anayasa Mahkemesi, E: 2023/36, K: 2023/142, T: 26.07.2023, <https://normkararlarbilgibankasi.anayasa.gov.tr/Dosyalar/Kararlar/KararPDF/2023-142-nrm.pdf> (Erişim: 04.03.2024).
- Anayasa Mahkemesi, E: 2023/81, K: 2023/184, T: 26.10.2023, <https://www.resmigazete.gov.tr/eskiler/2023/12/20231221-8.pdf> (Erişim: 04.03.2024).
- Ankara Bölge İdare Mahkemesi 3. Vergi Dava Dairesi, E: 2017/951, K: 2019/106, T: 01.02.2019, <https://www.lexpera.com.tr/ictihat/bolge-idare-mahkemesi/ankara-bim3-vdd-e-2017-951-k-2019-106-t-1-2-2019> (Erişim: 23.08.2023).
- Batı, Murat, “Vergi Reformları ve Öneriler”, *TBB Yayınları*, Ankara 2023, <https://tbbyayinlari.barobirlik.org.tr/Default.aspx?t=d&i=676> (Erişim: 31.03.2024).
- Candan, Turgut, “Değerli Konut Vergisi Mükerrer Bir Bina Vergisi Midir?”, <https://turgutcandan.com/2020/02/05/degerli-konut-vergisi-mukerrer-bir-bina-vergisi-midir/> (Erişim: 01.04.2024).
- Danıştay 3. Dairesi, E: 2005/2364, K: 2006/942, T: 04.04.2006, <https://www.lexpera.com.tr/ictihat/danistay/3-daire-e-2005-2364-k-2006-942-t-4-4-2006> (Erişim: 28.11.2023).
- Danıştay 3. Dairesi, E: 2005/529, K: 2005/2279, T: 25.10.2005, https://legalbank.net/belge/d-3-dsi-e-2005-529-k-2005-2279-t-25-10-2005-vergi-ve-matrah-hatalarinin-tespiti/354953/2005_2279 (Erişim: 13.08.2023).
- Danıştay 3. Dairesi, E: 2013/8223, K: 2015/2983, T: 07.05.2015, <https://www.lexpera.com.tr/ictihat/danistay/3-d-e-2013-8223-k-2015-2983-t-7-5-2015> (Erişim: 27.03.2024).
- Danıştay 3. Dairesi, E: 2014/4642, K: 2015/2676, T: 29.04.2015, <https://www.lexpera.com.tr/ictihat/danistay/3-d-e-2014-4642-k-2015-2676-t-29-4-2015> (Erişim: 29.11.2023).
- Danıştay 3. Dairesi, E: 2014/4701, K: 2015/1961, T: 09.04.2015, <https://www.lexpera.com.tr/ictihat/danistay/3-d-e-2014-4701-k-2015-1961-t-9-4-2015> (Erişim: 01.12.2023).
- Danıştay 3. Dairesi, E: 2020/1541, K: 2023/1390, T: 13.04.2023, <https://www.lexpera.com.tr/ictihat/danistay/3-d-e-2020-1541-k-2023-1390-t-13-4-2023> (Erişim: 29.11.2023).

- Danıştay 4. Dairesi, E: 1992/1353, K: 1994/1081, T: 24.02.1994, https://legalbank.net/belge/d-4-d-e-1992-1353-k-1994-1081-t-24-02-1994-danistay-4-daire-karari/516507/1994_1081 (Erişim: 07.09.2023).
- Danıştay 4. Dairesi, E: 2009/4880, K: 2010/2712, T: 13.05.2010, <https://www.lexpera.com.tr/ictihat/danistay/e-2009-4880-k-2010-2712-t-13-5-2010> (Erişim: 06.12.2023).
- Danıştay 4. Dairesi, E: 2009/6960, K: 2012/2112, T: 29.05.2012, <https://www.lexpera.com.tr/ictihat/danistay/e-2009-6960-k-2012-2112-t-29-5-2012> (Erişim: 16.08.2023).
- Danıştay 4. Dairesi, E: 2012/5175, K: 2016/74, T: 19.01.2016, <https://www.lexpera.com.tr/ictihat/danistay/4-d-e-2012-5175-k-2016-74-t-19-1-2016> (Erişim: 25.10.2023).
- Danıştay 4. Dairesi, E: 2012/6218, K: 2015/5277, T: 09.11.2015, <https://www.lexpera.com.tr/ictihat/danistay/4-d-e-2012-6218-k-2015-5277-t-9-11-2015> (Erişim: 27.03.2024).
- Danıştay 4. Dairesi, E: 2012/6941, K: 2016/245, T: 02.02.2016, <https://www.lexpera.com.tr/ictihat/danistay/4-d-e-2012-6941-k-2016-245-t-2-2-2016> (Erişim: 26.10.2023).
- Danıştay 4. Dairesi, E: 2013/6954, K: 2016/3709, T: 01.12.2016, <https://www.lexpera.com.tr/ictihat/danistay/4-d-e-2013-6954-k-2016-3709-t-1-12-2016> (Erişim: 16.08.2023).
- Danıştay 4. Dairesi, E: 2015/9181, K: 2017/699, T: 26.01.2017, <https://www.lexpera.com.tr/ictihat/danistay/4-d-e-2015-9181-k-2017-699-t-26-1-2017> (Erişim: 28.11.2023).
- Danıştay 4. Dairesi, E: 2016/11623, K: 2019/4125, T: 28.05.2019, <https://www.lexpera.com.tr/ictihat/danistay/4-d-e-2016-11623-k-2019-4125-t-28-5-2019> (Erişim: 06.12.2023).
- Danıştay 4. Dairesi, E: 2016/15567, K: 2020/5624, T: 14.12.2020, <https://www.lexpera.com.tr/ictihat/danistay/4-d-e-2016-15567-k-2020-5624-t-14-12-2020> (Erişim: 28.11.2023).
- Danıştay 4. Dairesi, E: 2016/21323, K: 2021/2926, T: 02.06.2021, <https://www.lexpera.com.tr/ictihat/danistay/4-d-e-2016-21323-k-2021-2926-t-2-6-2021> (Erişim: 16.08.2023).
- Danıştay 4. Dairesi, E: 2016/490, K: 2016/978, T: 08.03.2016, <https://www.lexpera.com.tr/ictihat/danistay/4-d-e-2016-490-k-2016-978-t-8-3-2016> (Erişim: 07.12.2023).
- Danıştay 4. Dairesi, E: 2018/2250, K: 2022/6102, T: 02.11.2022, <https://www.lexpera.com.tr/ictihat/danistay/4-d-e-2018-2250-k-2022-6102-t-2-11-2022> (Erişim: 13.08.2023).
- Danıştay 4. Dairesi, E: 2018/285, K: 2022/3926, T: 09.06.2022, <https://www.lexpera.com.tr/ictihat/danistay/4-d-e-2018-285-k-2022-3926-t-9-6-2022> (Erişim: 29.11.2023).
- Danıştay 4. Dairesi, E: 2018/3866, K: 2022/1219, T: 01.03.2022, <https://www.lexpera.com.tr/ictihat/danistay/4-d-e-2018-3866-k-2022-1219-t-1-3-2022> (Erişim: 07.12.2023).
- Danıştay 4. Dairesi, E: 2018/5212, K: 2022/2524, T: 14.04.2022, <https://www.lexpera.com.tr/ictihat/danistay/4-d-e-2018-5212-k-2022-2524-t-14-4-2022> (Erişim: 28.11.2023).

- Danıştay 4. Dairesi, E: 2019/3169, K: 2022/851, T: 17.02.2022, <https://www.lexpera.com.tr/ictihat/danistay/4-d-e-2019-3169-k-2022-851-t-17-2-2022> (Erişim: 24.08.2023).
- Danıştay 4. Dairesi, E: 2019/8127, K: 2022/6073, T: 01.11.2022, <https://www.lexpera.com.tr/ictihat/danistay/4-d-e-2019-8127-k-2022-6073-t-1-11-2022> (Erişim: 26.10.2023).
- Danıştay 4. Dairesi, E: 2020/4764, K: 2022/3274, T: 25.05.2022, <https://www.lexpera.com.tr/ictihat/danistay/4-d-e-2020-4764-k-2022-3274-t-25-5-2022> (Erişim: 26.10.2023).
- Danıştay 4. Dairesi, E: 2021/4677, K: 2021/3932, T: 09.09.2021, <https://www.lexpera.com.tr/ictihat/danistay/4-d-e-2021-4677-k-2021-3932-t-9-9-2021> (Erişim: 09.12.2023).
- Danıştay 4. Dairesi, E: 2022/2809, K: 2022/5974, T: 31.10.2022, <https://www.lexpera.com.tr/ictihat/danistay/4-d-e-2022-2809-k-2022-5974-t-31-10-2022> (Erişim: 07.09.2023).
- Danıştay 4. Dairesi, E: 2023/768, K: 2023/1785, T: 30.03.2023, <https://www.lexpera.com.tr/ictihat/danistay/4-d-e-2023-768-k-2023-1785-t-30-3-2023> (Erişim: 26.10.2023).
- Danıştay 7. Dairesi, E: 1992/7719, K: 1995/83, T: 20.01.1995, <https://www.lexpera.com.tr/ictihat/danistay/7-daire-e-1992-7719-k-1995-83-t-20-1-1995> (Erişim: 04.12.2023).
- Danıştay 7. Dairesi, E: 2008/1371, K: 2009/2629, T: 27.05.2009, <https://www.lexpera.com.tr/ictihat/danistay/7-d-e-2008-1371-k-2009-2629-t-27-5-2009> (Erişim: 03.12.2023).
- Danıştay 7. Dairesi, E: 2019/3127, K: 2022/4358, T: 09.11.2022, <https://www.lexpera.com.tr/ictihat/danistay/7-d-e-2019-3127-k-2022-4358-t-9-11-2022> (Erişim: 15.08.2023).
- Danıştay 7. Dairesi, E: 2019/5153, K: 2020/3427, T: 29.09.2020, <https://www.lexpera.com.tr/ictihat/danistay/7-d-e-2019-5153-k-2020-3427-t-29-9-2020> (Erişim: 26.10.2023).
- Danıştay 9. Dairesi, E: 2016/22338, K: 2019/5376, T: 04.11.2019, <https://www.lexpera.com.tr/ictihat/danistay/9-d-e-2016-22338-k-2019-5376-t-4-11-2019> (Erişim: 03.12.2023).
- Danıştay 9. Dairesi, E: 2016/6588, K: 2016/4390, T: 16.05.2016, <https://www.lexpera.com.tr/ictihat/danistay/9-d-e-2016-6588-k-2016-4390-t-16-5-2016> (Erişim: 28.11.2023).
- Danıştay 9. Dairesi, E: 2017/2519, K: 2020/499, T: 05.02.2020, <https://www.lexpera.com.tr/ictihat/danistay/9-d-e-2017-2519-k-2020-499-t-5-2-2020> (Erişim: 10.12.2023).
- Danıştay 9. Dairesi, E: 2017/2642, K: 2020/988, T: 20.02.2020, <https://www.lexpera.com.tr/ictihat/danistay/9-d-e-2017-2642-k-2020-988-t-20-2-2020> (Erişim: 16.08.2023).
- Danıştay 9. Dairesi, E: 2018/2160, K: 2021/3471, T: 01.06.2021, <https://www.lexpera.com.tr/ictihat/danistay/9-d-e-2018-2160-k-2021-3471-t-1-6-2021> (Erişim: 05.12.2023).
- Danıştay 9. Dairesi, E: 2019/3903, K: 2023/831, T: 22.03.2023, <https://www.lexpera.com.tr/ictihat/danistay/9-d-e-2019-3903-k-2023-831-t-22-3-2023> (Erişim: 18.08.2023).

- Danıştay 9. Dairesi, E: 2019/4659, K: 2022/764, T: 09.03.2022, <https://www.lexpera.com.tr/ictihat/danistay/9-d-e-2019-4659-k-2022-764-t-9-3-2022> (Erişim: 14.08.2023).
- Danıştay 9. Dairesi, E: 2020/6295, K: 2022/5930, T: 29.11.2022, <https://www.lexpera.com.tr/ictihat/danistay/9-d-e-2020-6295-k-2022-5930-t-29-11-2022> (Erişim: 18.08.2023).
- Danıştay 9. Dairesi, E: 2022/4615, K: 2023/402, T: 22.02.2023, <https://www.lexpera.com.tr/ictihat/danistay/9-d-e-2022-4615-k-2023-402-t-22-2-2023> (Erişim: 18.08.2023).
- Danıştay İçtihatları Birleştirme Kurulu Kararı, E: 2009/1, K: 2012/2, T: 02.07.2012, <https://www.lexpera.com.tr/ictihat/danistay/e-2009-1-k-2012-2-t-2-7-2012> (Erişim: 26.10.2023).
- Danıştay İçtihatları Birleştirme Kurulu Kararı, E: 2021/2, K: 2022/1, T: 15.03.2022, <https://www.resmigazete.gov.tr/eskiler/2022/06/20220619-7.pdf> (Erişim: 09.12.2023).
- Danıştay Vergi Dava Daireleri Kurulu, E: 2006/75, K: 2006/300, T: 18.10.2006, <https://www.lexpera.com.tr/ictihat/danistay/vergi-dava-daireleri-kurulu-e-2006-75-k-2006-300-t-18-10-2006> (Erişim: 07.12.2023).
- Danıştay Vergi Dava Daireleri Kurulu, E: 2011/215, K: 2013/97, T: 27.02.2013, <https://www.lexpera.com.tr/ictihat/danistay/vddk-e-2011-215-k-2013-97-t-27-2-2013> (Erişim: 30.11.2023).
- Danıştay Vergi Dava Daireleri Kurulu, E: 2011/512, K: 2013/94, T: 27.02.2013, <https://www.lexpera.com.tr/ictihat/danistay/vddk-e-2011-512-k-2013-94-t-27-2-2013> (Erişim: 06.12.2023).
- Danıştay Vergi Dava Daireleri Kurulu, E: 2017/415, K: 2017/536, T: 08.11.2017, <https://www.lexpera.com.tr/ictihat/danistay/vddk-e-2017-415-k-2017-536-t-8-11-2017> (Erişim: 10.12.2023).
- Danıştay Vergi Dava Daireleri Kurulu, E: 2017/516, K: 2017/532, T: 08.11.2017, <https://www.lexpera.com.tr/ictihat/danistay/vddk-e-2017-516-k-2017-532-t-8-11-2017> (Erişim: 13.08.2023).
- Danıştay Vergi Dava Daireleri Kurulu, E: 2021/1, K: 2021/3, T: 10.03.2021, <https://legalbank.net/belge/d-vddk-e-2021-1-k-2021-3-t-10-03-2021-ucuret-uzerinden-kesilen-gelir-vergisinin-yasal-faizi-ile-iades/4142015/> (Erişim: 25.10.2023).
- Danıştay Vergi Dava Daireleri Kurulu, E: 2021/1660, K: 2023/135, T: 15.02.2023, <https://www.lexpera.com.tr/ictihat/danistay/vddk-e-2021-1660-k-2023-135-t-15-2-2023> (Erişim: 18.08.2023).
- Danıştay Vergi Dava Daireleri Kurulu, E: 2021/818, K: 2023/139, T: 15.02.2023, <https://www.lexpera.com.tr/ictihat/danistay/vddk-e-2021-818-k-2023-139-t-15-2-2023> (Erişim: 30.03.2024).
- Danıştay Vergi Dava Daireleri Kurulu, E: 2022/1, K: 2022/4, T: 02.03.2022, <https://www.lexpera.com.tr/ictihat/danistay/e-2022-1-k-2022-4-t-02-3-2022> (Erişim: 25.10.2023).
- Danıştay Vergi Dava Daireleri Kurulu, E: 2022/1076, K: 2023/504, T: 24.05.2023, <https://www.lexpera.com.tr/ictihat/danistay/vddk-e-2022-1076-k-2023-504-t-24-5-2023> (Erişim: 24.08.2023).
- Danıştay Vergi Dava Daireleri Kurulu, E: 2022/389, K: 2023/583, T: 07.06.2023, <https://www.lexpera.com.tr/ictihat/danistay/vddk-e-2022-389-k-2023-583-t-7-6-2023> (Erişim: 21.10.2023).

- Danıştay Vergi Dava Daireleri Kurulu, E: 2022/398, K: 2023/490, T: 24.05.2023, <https://www.lexpera.com.tr/ictihat/danistay/vddk-e-2022-398-k-2023-490-t-24-5-2023> (Erişim: 30.11.2023).
- Danıştay Vergi Dava Daireleri Kurulu, E: 2022/4, K: 2022/8, T: 08.06.2022, <https://www.resmigazete.gov.tr/eskiler/2022/07/20220726-22.pdf> (Erişim: 22.08.2023).
- Danıştay Vergi Dava Daireleri Kurulu, E: 2022/6, K: 2022/10, T: 05.10.2022, <https://legalbank.net/belge/d-vddk-e-2022-6-k-2022-10-t-05-10-2022-bolge-idare-mahkemesi-kararlari-arasindaki-aykirliligin-gideri/4322561/05+10+2022> (Erişim: 15.08.2023).
- Danıştay Vergi Dava Daireleri Kurulu, E: 2022/812, K: 2023/363, 26.04.2023, <https://www.lexpera.com.tr/ictihat/danistay/vddk-e-2022-812-k-2023-363-t-26-4-2023> (Erişim: 24.08.2023).
- Danıştay Vergi Dava Daireleri Kurulu, E: 2023/105, K: 2023/492, T: 24.05.2023, <https://www.lexpera.com.tr/ictihat/danistay/vddk-e-2023-105-k-2023-492-t-24-5-2023> (Erişim: 24.08.2023).
- Danıştay Vergi Dava Daireleri Kurulu, E: 2023/2, K: 2023/4, T: 07.06.2023, <https://www.lexpera.com.tr/ictihat/danistay/e-2023-2-k-2023-4-t-7-6-2023> (Erişim: 30.11.2023).
- Danıştay Vergi Dava Daireleri Kurulu, E: 2023/3, K: 2023/5, T: 11.10.2023, <https://legalbank.net/belge/d-vddk-e-2023-3-k-2023-5-t-11-10-2023-hak-edis-odemesi-uzerinden-kesinti-yoluyla-odenen-damga-vergis/5181135/> (Erişim: 29.03.2024).
- Danıştay Vergi Dava Daireleri Kurulu, E: 2023/4, K: 2023/6, T: 01.11.2023, <https://www.resmigazete.gov.tr/eskiler/2024/03/20240312-24.pdf> (Erişim: 29.03.2024).
- Doğrusöz, Bumin, Ödeme Emrinin Düzeltilmesi İstenebilir Mi?, <https://www.bumindogruso.com/article/odeme-emrnn-duzeltlmes-steneblr-m> (Erişim: 18.09.2023).
- İdari Yargılama Usulü Kanununun Bazı Maddelerinin Değiştirilmesi Hakkında Kanun Tasarısı ve Çorum Milletvekili Cemal Şahin'in İdari Yargılama Usulü Kanununun 2nci Maddesinde Değişiklik Yapılmasına ve Bu Kanuna Bir Ek Geçici Madde Eklenmesine Dair Kanun Teklifi ve Adalet Komisyonu Raporu (1/637, 2/908), <https://www.tbmm.gov.tr/tutanaklar/TUTANAK/TBMM/d19/c062/tbmm19062115ss0409.pdf> (Erişim: 05.12.2023).
- İstanbul Bölge İdare Mahkemesi 2. Vergi Dava Dairesi, E: 2017/13, K: 2017/2909, T: 18.07.2017, <https://www.lexpera.com.tr/ictihat/bolge-idare-mahkemesi/istanbul-bim2-vdd-e-2017-13-k-2017-2909-t-18-7-2017> (Erişim: 15.08.2023).
- İstanbul Bölge İdare Mahkemesi 4. Vergi Dava Dairesi, E: 2018/434, K: 2018/3032, T: 02.10.2018, <https://www.lexpera.com.tr/ictihat/bolge-idare-mahkemesi/istanbul-bim4-vdd-e-2018-434-k-2018-3032-t-2-10-2018> (Erişim: 02.11.2023).
- Katma Değer Vergisi Genel Uygulama Tebliği, <https://www.mevzuat.gov.tr/anasayfa/MevzuatFihristDetayIframe?MevzuatTur=9&MevzuatNo=19631&MevzuatTertip=5> (Erişim: 25.11.2023).
- Kızıltoprak, Özgür, "Türk Vergi Sisteminde Ödeme Emrine İtiraz", https://www.researchgate.net/profile/Oezguer-Kiziltoprak/publication/369754143_Turk_Vergi_Sisteminde_Odeme_Emrine_tiraz/links/642b1cd24e83cd0e2f8a91f4/Tuerk-Vergi-Sisteminde-Oedeme-Emrine-tiraz.pdf (Erişim: 07.05.2024).

Maliye Bakanlığı Gelirler Genel Müdürlüğü, 09.11.2004 tarih ve B.07.0.GEL.0.28/2880-5855/52886 sayılı Özelgesi, <https://www.gib.gov.tr/node/94588> (Erişim: 23.10.2023).

Maliye Bakanlığı Gelirler Genel Müdürlüğü, 09.12.2001 tarih ve B.07.0.GEL.0.44/4417-324/66094 sayılı Özelgesi, <https://www.gib.gov.tr/node/94715> (Erişim: 23.10.2023).

Maliye Bakanlığı Gelirler Genel Müdürlüğü, 20.04.2005 tarih ve B.07.0.GEL.0.40/4001-115/17574 sayılı Özelgesi, <https://www.gib.gov.tr/node/96565> (Erişim: 23.10.2023).

Muhasebat Genel Müdürlüğü Genel Tebliği (Sıra No: 80) (Parasal Sınırlar ve Oranlar)'nde Değişiklik Yapılmasına Dair Tebliğ, Sıra No: 82, <https://www.resmigazete.gov.tr/eskiler/2023/07/20230722-13.htm> (Erişim: 02.02.2024).

Tahsilat Genel Tebliği, Seri: C, Sıra No: 7, <https://www.resmigazete.gov.tr/eskiler/2023/11/20231114-14.htm> (Erişim: 25.01.2024).

Türk Dil Kurumu Güncel Türkçe Sözlük, <https://sozluk.gov.tr/> (Erişim: 24.07.2023).

Vergi Denetim Kurulu Başkanlığı 2023 Faaliyet Raporu, <https://ms.hmb.gov.tr/uploads/sites/17/2024/03/VDK-2023-Yili-Faaliyet-Raporu.pdf> (Erişim: 28.04.2024).

ÖZ GEÇMİŞ

Devrim Doğa DİNÇER, Samsun Atatürk Anadolu Lisesi’ni bitirdikten sonra 2019 yılında onur derecesi ile İstanbul Üniversitesi Hukuk Fakültesi’nden, 2022 yılında İstanbul Üniversitesi AUZEF İşletme bölümünden mezun oldu. Lisansüstü eğitimine OMÜ LEE Kamu Hukuku Ana Bilim Dalı Tezsiz Yüksek Lisans Programında devam eden DİNÇER, Prof. Dr. Murat BATI danışmanlığında “Türk Vergi Hukukunda Peçeleme” adlı projesi ile 2022 yılında mezun oldu. Aynı yıl OMÜ LEE Kamu Hukuku Ana Bilim Dalı Tezli Yüksek Lisans programına başlayan DİNÇER, 2021 yılından bu yana kurmuş olduğu hukuk bürosunda Samsun Barosu’na bağlı olarak serbest avukatlık yapmaktadır. İyi derecede İngilizce bilmektedir.

İletişim Bilgileri

ORCID ID : 0000-0002-6193-1875

Yayınlar:

1. Murat Batı&Devrim Doğa Dinçer; Hayvan Vergileri, Hayvanlar ve Hukuk, ed. Murat Batı&Z. Özen İnci, Yetkin Yayınları, Ankara 2023.
2. Devrim Doğa Dinçer; İdarenin İşlemleriyle Vergilendirmeye Müdahalesi: Fonksiyon Gaspı, 9. Uluslararası Asos Congress Hukuk Sempozyumu Tam Metin Kitabı, ed. Hasan Tahsin Keçeliligil, Asos Yayınevi, 2023.
3. Murat Batı&Devrim Doğa Dinçer; Vergi Hatalarının Düzeltilmesinde Kanunilik Engeli, T.C. Danıştay Dergisi, Sayı: 157, 2024.