

MARMARA ÜNİVERSİTESİ
SOSYAL BİLİMLER ENSTİTÜSÜ
MALİYE ANABİLİM DALI
MALİ HUKUK BİLİM DALI

VERGİ HATALARINDA DÜZELTME ve YARGI YOLUNA
BAŞVURU
(Yüksek Lisans Tezi)

Hazırlayan: Gökhan Kürşat yerlikaya

YÜKSEKÖĞRETİM KURUMLARI
DOKÜMANTASYON MERKEZİ

Danışman: Yrd.Doç.Dr. Veysi Seviğ

İstanbul-1995

KISALTMA TABLOSU

AATUHK.	Amme Alacakları Tahsili Usulü Hakkında Kanun
a.g.e.	Adı Geçen Eser
a.g.m.	Adı Geçen Makale
a.g.t.	Adı Geçen Tez
AÜHF.	Ankara Üniversitesi Hukuk Fakültesi
AÜSBF.	Ankara Üniversitesi Siyasal Bilimler Fakültesi
c.	Cilt
çev.	Çeviren
D.	
DD.	Danıştay Dergisi
Dn.	Danıştay
DVDDGK.	Danıştay Vergi Dava Daireleri Genel Kurulu
E.	Esas
GVK.	Gelir Vergisi Kanunu
İİİD.	İdare ve Hukuk İlimleri Dergisi
İÜSBF.	İstanbul Üniversitesi Siyasal Bilgiler Fakültesi
İYUK.	İdari Yargılama Usulü Kanunu
K.	Karar
KDV.	Katma Değer Vergisi
KHK.	Kanun Hükmünde Kararname
KVK.	Kurumlar Vergisi Kanunu
m.	Madde
MGB.	Maliye ve Gümrük Bakanlığı
R.G.	Resmi Gazete
S.	Sayı
s.	Sayfa
s.k.	Sayıli Kararı
T.	Tarih
TL.	Türk Lirası
VUK.	Vergi Usul Kanunu

İÇİNDEKİLER

GİRİŞ

BİRİNCİ BÖLÜM

1

VERGİLENDİRME HATASI

1

I. GENEL BAKIŞ

1

II. VERGİ HATALARININ MAHİYETİ

2

1. Kavram:

2

2. Kapsam:

3

a. Haksız ve Yürütülmesi Zorunlu Bir İşlemin Olması:

4

b. Haksız İşlem Sonucunda Fazla veya Eksik Vergi İstermesi veya Alınması:

5

c. Haksız İşlemin, Kanunda Sayılan Hata Türünden Olması:

5

d. Hatanın, Hem Vergi Dairesi ve Hem de Mükellef Tarafından Yapılabileceğinin Kanun Hükmünden Anlaşılması Gereği:

5

III. VERGİ HATALARININ ÇEŞİTLERİ

6

1. Hesap Hataları:

6

a. Matrah hataları:

6

aa. Mükellefin Defter ve Kayıtlarındaki Hatalar:

7

bb. Vergi İnceleme Raporunun Dayanağı Olan Belgelerdeki Hatalar:

8

b. Vergi Miktarında Yapılan Hatalar:

8

c. Verginin Mükerrer Olması:

9

1. Vergilendirme Hataları:

10

a. Mükellefin Şahında Yapılan Hatalar:

10

b. Mükellefiyetle Yapılan Hatalar:

11

c. Verginin Konaşında Yapılan Hatalar:

12

d. Vergilendirme ve Muafiyet Döneminde Yapılan Hatalar:

13

3. Vergi Hatalarına İlişkin Bazı Özel Durumlar:

14

a. Beyanı İhtiyari Olan Gelir Unsurları:

14

b. Aile Reisi Beyanına Dahil Edilecek Gelir Unsurları:

15

c. Danga Vergisinde:

15

d. Katma Değer Vergisinde:

16

e. V.U.K.'nın 376. Maddesinden Yararlanmak Suretiyle Ödeme:

16

f. Vergi Cezalarında Yapılan Hatalar:

16

IV. VERGİ HATALARININ ORTAYA ÇIKARILMA HALLERİ

17

1. İlgili Memurun Hatayı Bulması ve Görmesi:

17

2. Üst Memurların Yaptıkları İncelemeler Sonucunda Hatanın Görülmesi:

17

3. Hatanın Teftiş Sırasında Meydana Çıkarılması:

17

4. Hatanın Vergi İncelemesi Sırasında Ortaya Çıkarılması:

18

5. Mükellefin Başvurusu Halinde Ortaya Çıkarılması:

18

V. VERGİ UYUŞMAZLIKLARININ ve VERGİLEMEDE YAPILAN HATALARIN GİDERİLMESİNDE MÜKELLEFLERCE KULLANILABİLECEK İDARİ ARAÇLAR

18

1. Düzeltme:

18

2. Pismanlık ve İlah:

18

3. Cezalarda İndirim:

19

4. Tahiyyat Öncesi Uzlaşma:

21

5. Tahiyyat Sonrası Uzlaşma:

22

İKİNCİ BÖLÜM

24

HATALARIN DÜZELTİLMESİ

24

I. DÜZELTME TALEBİNİN HUKUKİ MAHİYETİ	24
1. Kavram:	24
2. Anayasal Açıdan Hukukî Boyutunun İncelenmesi:	25
a. İdari İşlem ve Eylemlere Karşı Yargı Yolumun Açık Olmasının Anayasal Güvencesi:	26
aa. Sosyal, Hukuk ve Demokratik Devlet Olma İlkesi:	27
aaa. Sosyal Devlet Olma İlkesi:	27
bbb. Hukuk Devleti Olma İlkesi:	29
ccc. Demokratik Devlet Olma İlkesi:	33
bb. Anayasa'nın 73. Maddesinin Vergilemeye Dair İlkeleri:	34
b. Düzeltme Talebinin Bulunulmasında Hiyerarşik İdari Mercî Yollarının Tüketilmesi:	36
II. VERGİ YARGILAMASI İÇERİSİNDE SAYILABİLECEK DAVA TÜRLERİ	37
1. Dava Türleri:	37
a. İptal Davası:	38
b. Tam Yargı Davası:	40
c. İptal Davası ve Tam Yargı Davasının Mukayyesesi:	40
2. Düzeltme Talebinin Hangi Dava Türüne Ait Olduğu Tartışmaları:	41
III. VERGİ HATALARINI DÜZELTMEDE MÜKELLEFÇE BAŞVURULABİLECEK İDARİ ORGANLAR	47
1. Genel Bakış:	47
2. İdari Organlar:	48
a. Vergi Dairesi:	48
b. Üst Makamlar:	48
c. Maliye ve Gümrük Bakanlığı:	49
IV. VERGİ HATALARINI DÜZELTME ÇEŞİTLERİ	50
1. Re'sen Düzeltme:	50
2. Mükellefin Talebi Üzerine Düzeltme:	51
V. VERGİ HATALARINI DÜZELTME ESASLARI ve DÜZELTMEDE USUL	52
1. Düzeltme Esas ve Usulleri:	52
2. Düzeltme Kapsamı Dışında Kalan Haller:	54
a. Vergi Hatası Sayılmayan Hukukî Uyumsuzluklar:	54
b. Yargı Kararına Konu Olan Uyumsuzluklar:	56
c. Ödeme Emri Aşamasındaki Uyumsuzluklar:	57

ÜÇÜNCÜ BÖLÜM 59

DÜZELTME VE YARGI YOLUNA BAŞVURU 59

I. DÜZELTME TALEBİNİN YAPILMASIYLA İLGİLİ UYGULAMADA ve YARGI YOLUNA BAŞVURUDA ORTAYA ÇIKAN SORUNLAR	59
1. Genel Bakış:	59
a. İYUK. 10 ve 11. Maddelerinin Uygulanma Sorunu ve Uygulanma Aşamaları:	59
b. İYUK 10 ve 11. Maddeleri Gereği Uyarınca Vergi Dairesine Düzeltme Başvurusunun Dava Açma Süresini Durdurup Durdurmayacağı Sorunu:	62
2. Kimler Düzeltme Talebinde Bulunabilir:	64
II. DÜZELTME TALEBİNİN REDDİ ve DAVA AÇMA	67
1. Düzeltme Talebinin Dava Açma Süresi İçinde Yapılması:	67
a. Mükellefe Yapılan Tebligatlarda Vergi Hatasının Bulunması:	68
b. Beyanen Tarhedilen Vergide Vergi Hatasının Bulunması:	69
2. Düzeltme Talebinin Dava Açma Süresinden Sonra Yapılması:	69
a. Genel Düzenleme:	69
b. Vergi Dairesine Yapılan Düzeltme Başvurusu:	70
c. Şikâyet Yolu:	70
d. Şikâyet Yolundan Dönen Düzeltme Talebine İlişkin Gidilecek Dava Yolu ve İlgili Yargı Mercii:	71
III. YARGI KARARLARINA KARŞI BAŞVURU YOLLARI:	74
1. Tek Hakimle Verilen Yargı Kararlarına Karşı İtiraz Yolu:	74

2. Birden Fazla Hakimle Verilen Yargı Kararlarına Karşı Temyiz Yolu:	75
3. İsrar Kararlarında Temyiz:	75
4. Şikâyet Yolundan Dönen Düzeltme Taleplerine İlişkin İlgili Yargı Merciiince Verilen Kararların Temyizi:	75
IV. DÜZELTMEDE ZAMANAŞIMI	76
2. Zamanaşımı Süreleri:	77
a. Beş Yıllık Süre:	77
b. Sürelerin Hesaplanması:	78
c. Ek Süre:	78
2. Zamanaşımının Durması:	79
a. Sürenin Mükellef Lehine Durması:	79
b. Sürenin Durmasından İdarenin Yararlanmaması:	80
3. Düzeltme Zamanaşımına Tabi Olmayan Hatalar:	80
V. DAVANIN SONUÇLANMASI ve ETKİLERİ	81
1. İdari İşlemin Geri Alınması ve İdarenin Geri Alınan İşlemin Yerine Yeni Bir İşlem Tesis Etmesi:	82
2. Yargının Yerindelik Denetimi Yapmaması:	82
3. Davayı Kazanan Mükellefin Hak ya da Menfaatinin Tazmin Edilmesi:	84
4. Davanın Kazanılmaması Halinde Vergi Mükellefine Mütteyyide Durumu:	85
SONUÇ:	88
KAYNAKÇA	90

GİRİŞ

Vergiler, çağımızdaki modern devlet gelirlerinin önemli bir kısmını teşkil etmektedir. Ekonomik olarak kalkınmış devletlerin gelirlerinde dolaylı ve dolaysız olarak alınan vergilerin payı büyüktür. Bu payın büyüklüğü bize iktisaden kalkınmışlıkla vergi gelirlerinin yüksekliği arasında anlaşılır bir bağın ipuçlarını vermektedir. Örneğin "Amerika Birleşik Devletlerinde federal devlet gelirlerinin % 75'inden fazlası, İngiltere'de merkezi devlet gelirlerinin % 60'ına yakını, Fransa ve Batı Almanya'da merkezi ve federal devlet gelirlerinin %50-60'ı dolaysız vergilerden gelirken"¹ bu oranın Türkiye'de, çok daha düşük seviyelerde yani % 35 ile % 41,5' larda (1992 tahmini) seyrettiği tahmin ediliyor². Bütçenin Vergi Gelirleri giderlerin çok gerisinde kalmaktadır. 1992 bütçesinde bütçe vergi gelirlerinin giderleri karşılama oranının % 67 olduğunu, ve daha önce yapılan araştırmalara göre de bu oranın % 85'lerin altına düşmesinin riskli olduğu vurgulanmıştır³. Türkiye'de durumun böyle olması yani toplam kamu gelirleri içerisinde vergi gelirlerinin payının küçük olmasının ekonomik yapıdan kaynaklanan bir çok sebepleri olması yanı sıra, Türkiye'de yürütülen vergi sisteminin etkinsizliği, kayıt dışı ekonominin büyüklüğü⁴, vergi kaçırma ve vergiden kaçınma güdüsünün fazlalığı ve konumuzu yakından ilgilendiren; vergi yargısına intikal eden ve bir türlü kısa zamanda çözüm bulamayan çeşitli vergi davaları sayılabilir⁵. Bunlardan bir kısmını teşkil eden vergi hataları ile ilgili davalar da, vergi hataları mükellefin aleyhine olduğu gibi vergi idaresi aleyhine de olabilmektedir. Ancak inceleme konumuzu; vergi mükelleflerinin aleyhine olan vergi hataları ve bu hataların düzeltim süreçleri ilgilendirmektedir. Ancak 213 Sayılı VUK, 6183 Sayılı AATUHK, 193 Sayılı GVK, 5422 Sayılı KVK ve 3065 Sayılı KDVK'larında değişiklik yapılmasını öngören 25.05.1995 tarihli ve 4108 Sayılı Kanun Hükmüleri vergi ile yapılan düzenlemelerde geçmişe etkili ve bir defaya mahsus bir uygulama getirdiği için konumuzu ilgilendiren kısımları incelememizin dışında bırakılması tercih edilmiştir.

Ayrıca konu incelenirken vergi hataları ile ilgili düzeltme taleplerinin anayasal kökleri ve çağdaş devlet ilkeleri ile ilişkileri de mümkün mertebe aydınlatılmaya çalışılmıştır.

¹ Türk, İsmail; Maliye Politikası, 8 Yayınları, 8. Bası, Ankara, 1989; Turhan, Salih, Vergi Teorisi ve Politikası, Filiz Kitabevi, s.38, İstanbul, 1993

² Turhan, Salih; Vergi Teorisi ve Politikası, Filiz Kitabevi, 5.Baskı, İstanbul, 1993, s.385.

³ Bilici, Nurettin; VIII. Maliye Sempozyumunun Ardından, Hacettepe Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi Dergisi, C:10, 1992, s.118.

⁴ Gürsel, Seyfettin; 1994 Yılı Sonbaharında Türk Ekonomisinin Görünümü ve Ekonomik Bunalımdan Çıkış Yolları, Banka ve Ekonomik Yorumlar Dergisi, Aralık 1994, s.11

"...Vergiden kaçınmayan, ortalama verimliliğinin üstünde verimliliğe sahip sektörlerden vergi alıp kayıt dışında kalmayı beceren sektörleri veriyoruz. Bunun ekonominin genel verimlilik düzeyini düşürdüğünü biliyoruz" demektedir.

⁵ Ervardar, Fehmettin; Vergi Olaylarımız, Maliye Enstitüsü Konferansları, Yirmibirinci Seri, Fakülteler Matbaası, İstanbul, 1972, s.44.

BİRİNCİ BÖLÜM

VERGİLENDİRME HATASI

I. GENEL BAKIŞ

5422 sayılı Vergi Usul Kanunu'ndan önce, "vergi hataları" kavramı, mevzuatımızda "maddi hata" olarak yer almıştır. 3692 sayılı vergilerde, ihbarnamelerin tebliğine ve İtiraz ve Temyiz Usullerine ve İtiraz ve Temyiz Komisyonları Teşkiline dair Kanunun 23. maddesinde "maddi hata" olarak nitelendirilen ve altı grupta toplanan hata türlerine raslanmaktadır¹. Ayrıca Kanun'un 23 ve 24. maddelerinde, "itiraz hakkı olan" ve "itiraz hakkı olmayan" vergilerdeki maddi hataların ne şekilde düzeltilebileceği beyan edilmiştir².

Yürürlükten kalkan 3692 Sayılı Kanunun yerine gelen 5422 sayılı Vergi Usul Kanunu ile, ilk kez "Vergi Hatası" deyimine yer verilmiştir³.

Daha sonra 213 sayılı Kanunda, 2886 sayılı Kanunla bazı değişiklikler getirilmiştir. Bu kanunla yapılan değişiklikler, vergi yargısında yapılan düzenlemelere ilişkin uyarlamalar şeklindedir⁴.

Bilindiği gibi düzeltme müessesesi Vergi Usul Kanunu'nun 116. ve 126. maddeleri arasında yer almaktadır. Düzeltme müessesesinin düzenleniş amacı, hem idarece yanlış ya da hatalı yapılan idari işlem ve eylemlere karşı vergi mükellefinin ya da sorumlusunun ihlal edilen hak ve menfaatlerinin aranmasının kanunlarla güvenceye alınmasına ve hem de vergi gelirlerinin düzenli, zamanında ve kesintisiz olarak toplanmasına yöneliktir.

Düzeltme Müessesesi, iki aşamalı bir süreç izlemektedir. Bunlardan ilki idari aşama, diğeri ise idari aşamanın olumlu cevap vermediği durumlarda devreye giren yargı aşamasıdır. Her iki aşamada da takip edilecek belirli prosedürler ve merciler

¹ Kızılot, Şükrü; Vergi Usul Kanunu ve Uygulanması, Yaklaşım Yayınları, C.5, Ankara, 1994, s.1048.

Buna göre hata türleri; 1.Verginin veya matrahının veyahut misil ve yüzde zamlarının yanlış hesap edilmesi, 2.Verginin mükerrer olması, 3.Verginin hakiki mükelleften gayri bir şahıs namına tarh edilmesi, 4.Kanuni tehzilatın eksik yapılması veya hiç yapılmaması, 5.Bir kimseye mükellefiyet devresinden az veya çok bir devre için vergi tarh olunması, 6.Tarhiyata yanlış nisbet tefbik edilmesi.

² Kızılot; VUK ve Uygulanması, s.1048.

³ Kızılot; VUK ve Uygulanması, s.1048.

⁴ Kızılot; VUK ve Uygulanması, s.1048.

bulunmaktadır. Her iki yolunda tesis edilmesinin amacı, yine idareye karşı vergi mükellefinin ya da sorumlusunun korunmasıdır.

Mükellef açısından öncelikle idari çözüm yollarının aranmasında her zaman fayda bulunmaktadır. Sebebine gelinirse, yargıya intikal ettirilen düzeltme davalarında davayı kazanamaması halinde mükellefe çok ağır müeyyideler uygulanabilmektedir. Bu durumun önlenmesi açısından önce idari yolların tüketilmesinin, hem mükellefe hem idareye ve hem de yargının yükünün hafifletilmesi açısından yargı mercilerine faydası olmaktadır.

II. VERGİ HATALARININ MAHİYETİ

1. Kavram:

Vergi Hatasına ilişkin bir tanımda: "Vergi ile ilgili hesaplarda veya vergilendirmede yapılan hatalar nedeniyle, haksız yere fazla veya eksik vergi istenmesi veya alınmasıdır" şeklinde ifade edilmiştir⁵. Bir hatanın vergi hatası olup olmadığı hususu her zaman tartışma konusu olabilir. Bunun bilinmesi ve kesin olarak bir hatanın vergi hatası olup olmadığının tesbiti bir yetkinin kullanılmasında olduğu kadar, doğan ihtilafların çözümünde de önem arzeder. Başka bir tanıma göre, vergi hatası vergi alacağının doğmasından tarh, tahakkuk ve tahsil aşamalarına kadar her safhada söz konusu olabilen ve sonuçta bu alacağın haksız yere fazla veya eksik olarak alınmasına sebep olan usülsüz işlemler⁶ olarak tanımlanmaktadır.

Vergi Usul Kanunu'nun 116. maddesinde ise vergi hatası: "Vergiye müteallik hesaplarda veya vergilendirmede yapılan hatalar yüzünden haksız yere fazla veya eksik vergi istenmesi veya alınmasıdır" şeklinde tanımlanmıştır. Daha sonra VUK'un 117. ve 118. maddeleri de, vergi hatalarının nelerden ibaret olduğunu sıralamaktadır. Kanundan da anlaşıldığı gibi bunlar hesap hataları ve vergilendirme hatalarından ibarettir.

Genel olarak vergi hataları, doğrudan vergi miktarını etkileyerek, fazla veya eksik vergi tarh, tahakkuk ve tahsiline yol açan maddi yanlışlıklar ya da vergi mükellefiyetliğinin tesbitine ilişkin değerlendirme yanlışlarından kaynaklanmaktadır⁷. Vergi ile ilgili işlemlerde, mükellef ya da idare tarafından herhangi bir hata yapılmış olabilir. Bu hata ile birlikte ortaya çıkan uyumsuzluğun, taraflarca dava konusu yapılması, çeşitli

⁵ Akdoğan, a./Kırbaş, S./Eyüpçiller, S.; Açıklamalı Maliye ve Vergi Sözlüğü, 1. Baskı, Birlik Yayıncılık, Ankara, 1986, s.179.

⁶ Karaca, Yüksel, Düzeltme ve Düzeltme Talebinin Reddi, Maliye Dergisi, S:113, 1993, s.26.

⁷ Seviğ, Veyis; Vergi Hatasının Niteliği, Dünya Gazetesi, 30 Mayıs 1991, s.5.

sorunları da beraberinde getirmektedir⁸. Vergi hatalarının düzeltilmesi, bir yandan vergi borcunu diğer yandan vergi cezasını kısmen ya da tamamen gideren, gerektiğinde yargıya da uzantılı idari bir yoldur. Vergi hataları maddi ve kanunda sayılan ölçütleri açısından objektif niteliktedir⁹. Maddi hatanın dışında vergi alacaklısı ile vergi borçlusu arasındaki anlayış ve görüş farkından kaynaklanan uyumsuzluklar vergi hatasının kapsamında sayılmamaktadır¹⁰. Vergi hatası, hukuka aykırı vergilendirilme işlemlerinin tarafların mamelekinde kanuna ve hukuka aykırı bir azaltma yaptığından düzeltme yoluyla giderilmesi gerekmektedir.

Vergi Hatalarının düzeltilmesine VUK 120. maddesinin birinci fıkrası hükmüne göre; ilgili vergi dairesi müdürü karar vereceği için bu yetki saptırılabilir ve vergi hatası olmayan bir husus vergi hatasıymış gibi gösterilerek düzeltilebilir¹¹. Bir hatanın vergi hatası olup olmadığı VUK'un 116. maddesi ile aydınlığa kavuşturulmaktadır.

Ancak bir vergi hatasından bahsedebilmemiz için öncelikle bir vergi alacağının tahsil edilebilir hale gelebilmesi yani Vergi Usul Kanunu'nun 20, 21 ve 22. maddelerinde de belirtildiği gibi öncelikle tarh, tebliğ ve tahakkuk aşamalarını tamamlamış olması gerekmektedir. Bu aşamaların herhangi birinde yanlışlık veya hata yapılması söz konusu olduğunda bu hatalara genel olarak vergi hatası denilmektedir¹².

Ortaya çıkan çeşitli vergi hatalarında düzeltme müessesesinin uygulamaya konulmasıyla dava konusunu oluşturan vergi hatasının yargı organlarında çözülmesine gerek kalmadan önce idare aşamasında çözülmesini sağlamaktadır¹³. Vergi hatasının düzeltilmesi, hatalı vergilendirme işlemini ortadan kaldırdığından vergi borcunu sona erdiren sebeplerden birini oluşturmaktadır¹⁴. Böylece vergi hatasının düzeltilmesiyle mükellef lehine verginin terkinin sağlanmaktadır.

2. Kapsam:

Yukarıda da belirtildiği gibi vergi hatası ve buna dair kapsamı Vergi Usul Kanunu'nun 116. maddesiyle 126. maddeleri arasında açıklığa kavuşturulmaktadır. Yine bir hatanın vergi hatası sayılabilmesi için, Vergi Usul Kanunu'nun 117. ve 118. maddelerinden de anlaşılmak üzere aşağıdaki hususların gerçekleşmesi gerekmektedir¹⁵.

⁸ Kızilot; VUK ve Uygulaması, s.1049.

⁹ Seviğ; a.g.m., s.5.

¹⁰ Seviğ; a.g.m., s.5.

¹¹ Karagözoğlu, H. Fevzi; Vergi Uyumsuzlukları ve Çözüm Yolları, Vergi Hukuku Yayınları1, Ünal Matbaası, Ankara, s.287.

¹² Karaca; Düzeltme ve Düzeltme Talebinin Reddi, s.26.

¹³ Kırbaş, Sadık; Vergi Hukuku, Adım Yayıncılık, Ankara, 1992, s.167.

¹⁴ Öncel, Mualla/Kumru, Ahmet/Çağan, Nami; Vergi Hukuku, Savaş Yayınları, 3.Baskı, Ankara, 1995, s.179.

¹⁵ Doğan, Ali Abdullah/Alver, Cemil; Vergi Usul Kanunu, Ankara, 1989, s.82.

a. Haksız ve Yürütülmesi Zorunlu Bir İşlemin Olması:

Bir vergilendirme işleminin vergi hatası türünden bir sakatlık taşıması için öncelikle kesin ve yürütülmesi mecburi bireysel işlem niteliğinde olması gerekmektedir¹⁶. Vergilendirme işleminin haksız olması demek, bu işlemin hukuka ve kanuna aykırı olması demektir. Aynı zamanda böyle bir işlem sonucu, vergilendirme işlemi sebep ve konu unsurları bakımından sakatlanmakta ve eksik veya fazla vergi istenmesine veya alınmasına neden olunmaktadır. Haksız işlem, vergi dairesi lehine mükellef aleyhine olabileceği gibi, tam tersi yani mükellef lehine ve vergi dairesi aleyhine de olabilmektedir¹⁷.

Vergi idaresince 116 ve 126. maddeleri kapsamında yapılan haksız işlemin aynı zamanda mükellef aleyhine olmak üzere icrai de olması gerekmektedir. Eğer yapılan işlemin yürütülmesi zorunlu değilse, açıkcası mükellefin mamelekinde azaltma yaratmayacaksa bu durum sözkonusu olabilecek davayı da konusuz bırakacaktır. Bir Danıştay kararında; "213 sayılı Kanunun 116 ila 126. maddeleri çerçevesi içinde alınmış yürütülmesi zorunlu bir idari karar veya işlemin varlığından bahsedebilmek için yükümlüler tarafından önce düzeltme (iade) yapmaya yetkili vergi dairesi müdürlüğüne başvurulmasının gerekli olduğu, bu başvuru olmadan, dolayısıyla icrai nitelikte bir idari işlem tesis edilmeden, fuzulen ödendiği iddia olunan verginin iadesi isteği ile doğrudan vergi mahkemesinde açılan davanın vergi mahkemesince incelenme yeteneği yoktur" şeklinde verdiği bu hükümle durumu aydınlatmıştır¹⁸.

D. 3.D., 07.01.1987T., E.1986/1975, K.1987/53 sayılı bir kararda;

"Olayda, mükellef adına 1983 yılında eşine ödediği ticaretin hasılatları indirilemeyeceği nedeniyle saptanan matrah farkı salınan vergi ve cezadan stopaj suretiyle fuzulen ödenen verginin mahsubu istenildiğine ve mükellefin bu istemi vergi hatası kapsamında bulunduğuna göre; yukarıda açıklandığı şekilde bir inceleme yapılarak sonucuna göre karar verilmesi gerekirken; Vergi Mahkemesince davanın incelenmeden reddi yolunda verilen kararda hukuka uyarak görülmemiştir" hükmü verilmiştir.

Dn. 7.D., 26.05.1987T., E.1986/2218, K.1987/1455 sayılı bir Danıştay Kararında ise;

"Perakende satış fiyatına Katma Değer Vergisi Dahil olan bir malların satış sırasında tekrar KDV tahsil edilmesi, bunun beyan edilerek vergi dairesine yatırılması halinde, iadesi gerekli bir vergi sözkonusudur" şeklinde hüküm vermiştir.

¹⁶ Öncel/Kumrulu/Çağrı, a.g.e., s.180'den naklen alınma.

Bu konuda bir Bakanlık yazısında "bir müktezadan çok davalının menfaatini doğrudan ilgilendiren icrai bir işlem niteliği" taşıdığına işaret eden Danıştayın eski bir kararı bulunmaktadır: Dn. 4.D., E.88/1962, K.88/5020, (D.D., S:7475, s.19699).

¹⁷ Aksoy, Şerafettin; Vergi Yargısı ve Türk Vergi Yargısı Sistemi, Filiz Kitabevi, İstanbul, 1990, s.76.

¹⁸ Dn. 7.D., 23.12.1985T., E.1984/141, K.1985/3333, (Doğan/Alver, İdari Yargılama Usulü Kanunu, s.38).

b.Haksız İşlem Sonucunda Fazla veya Eksik Vergi İstenmesi veya Alınması:

Yapılan yanlış işlem verginin fazla veya eksik istenmesine veya alınmasına neden olmuyorsa yani vergi miktarına etki etmiyorsa, bu tür işlemleri vergi hatası saymak mümkün değildir. Çünkü bir işlemin vergi hatası sayılabilmesi için muhakkak vergi miktarının haksız bir işlem sonucunda artması veya eksilmesi, idarece yapılan hatalı işlemin sonuca etkili olması ve mükellefin mamelekinde azaltma yapması gerekmektedir¹⁹.

c. Haksız İşlemin, Kanunda Sayılan Hata Türünden Olması:

Herhangi bir vergi işlemindeki sakatlığın, vergi hatası olarak sayılabilmesi için Vergi Usul Kanunu'nun 117. ve 118. maddelerinde belirtilmiş bulunan hata türünden olması gerekmektedir. Aksi halde vergi işlemindeki sakatlığı vergi hatası olarak kabul etmek mümkün değildir²⁰. Vergi Usul Kanunu'nun 117. ve 118. maddelerine girmeyen yanlış vergi işlemleri ise, vergi hatasına has düzeltme usulüne tabi bulunmamaktadır²¹.

d. Hatanın, Hem Vergi Dalresi ve Hem de Mükellef Tarafından Yapılabileceğinin Kanun Hükmünden Anlaşılması Gereği:

Bir vergilendirme işleminde, vergi hatası türünde bir sakatlıktan bahsedebilmek için işlemin kesin ve yürütülmesi zorunlu bireysel bir işlem niteliğinde olması gerekmektedir. O halde, kesinlik arzetmeyen ve vergi tarh işlemine hazırlık mahiyetinde olan ön işlemlerde yapılan yanlışlıkları vergi hatası saymak mümkün bulunmamaktadır. Bir Danıştay kararında; Tahakkuk işleminden önce düzeltme isteminde bulunulamaz ise de, düzeltme istemi hakkında idarece henüz karar verilmeden tarh ve tahakkuk yapılmışsa, düzeltme isteminde bulunabilmek için kanunun öngördüğü şartın gerçekleştiğinin kabulü gerektiğine hükmetmiştir²². Aynı şekilde, idarenin düzeltme yetkisini kullandığı genel idari işlemlerdeki sakatlıkların da düzeltme kapsamına girmesi söz konusu değildir.

Bir yönetmeliğin kanuna aykırı olması halinde, yönetmelik bireysel bir işlem olmadığı için düzeltme konusu yapılamamaktadır. Genel tebliğler içinde aynı şey söylenebilir.

¹⁹ Aksoy, a.g.e., s.77.

²⁰ Aksoy, a.g.e., s.77.

²¹ İspir, Ekrem / Yağmurlu, Tahsin / Özbalcı, Yılmaz; Vergi Usul Kanunu'nun Uygulanmasına İlişkin Danıştay Kararları, Ankara, 1985, s.194/154, 198/156, 202/159.

²² Dn.7.D., E.1985/136, K.1986/1625, (D.Dergisi, Yıl:17, S:6465, 1987).

Diğer bir önemli nokta da, vergi işleminin kanuna aykırı olması gerekmektedir. Kanuna aykırılıktan anlaşılması gereken şey ise, vergiyi doğuran olayın meydana geldiği anda yürürlükte olan kanun hükümlerine aykırı olması demektir. Yoksa, sonradan yapılan kanuni değişikliklerle bir vergi işlemi sakatlanamaz. Yani, vergiyi doğuran olayın meydana geldiği anda yürürlükte olan kanunlara göre doğru yapılmış bir işlemi sonradan yapılacak kanun değişiklikleri sakat hale getiremez ki bu kanunların geriye yürürmezliği ilkesiyle bağdaşmaktadır. Buna benzer durumlarda düzeltme usulü uygulanmamaktadır.

Ancak bazı hallerde, yeni kanun hükümleri eski kanun hükümlerininin düzeltilmesini öngörebilir. Bu gibi düzeltmeler, özel yasa hükmünden doğdukları için, Vergi Usul Kanunu'nda yer alan düzeltme ile ilgili genel hükümlerin kapsamına girmemektedirler. Hukuki sınırlar, genel hatları itibarıyla böylece ifade edilen vergi hataları genellikle kolay tesbit edilebilen, üzerinde tartışmaya gerek olmayan açık ve oldukça basit yanlışlıklardan oluşmaktadırlar. Kanun koyucu, bunun için vergi hatalarına özgü olmak üzere ayrı bir çözüm yolu kabul etmiş bulunmaktadır²³. Bu anlamda düzeltmeyi kapsayan kanunlar objektif niteliktedirler.

III. VERGİ HATALARININ ÇEŞİTLERİ

Vergi hataları kanun gereği, hesap hataları ve vergilendirme hataları olarak iki ana başlık altına alınmıştır. Bir hatanın vergi hatası sayılabilmesi için kanunen sayılan hataların içinde olması gerekmektedir. Bunun dışındaki hataların düzeltilmesi mümkün olamamaktadır. Bir Danıştay kararında; "Hesap ve vergilendirme hatalarına ilişkin bir idari işlem niteliğinde olmayan işlemin Danıştayda incelenme olanağı yoktur" denilmek suretiyle bu durum pekiştirilmiştir²⁴.

1. Hesap Hataları:

Hesap hataları, Vergi Usul Kanunu'nun 117. maddesinde matrah hataları, vergi miktarında hatalar ve verginin mükerrer olması olarak üçe ayrılmıştır.

a. Matrah hataları:

Vergi Usul Kanunu'nun 117. maddesinin 1. bendine göre matrah hataları; vergilendirme ile ilgili beyanname, tahakkuk fişi, ihbarname, tekalif cetveli ve kararlarda

²³ Öncel/Kumrulu/Çağan; a.g.e., s.204207.

²⁴ Dn. 4.D., 27.03.1973T., E.1973/1007, K.1973/1489, (H.F. Karagözoğlu, a.g.e., s.294).

matraha ait rakamların veya indirimlerin noksan veya fazla gösterilmiş veya hesaplanmış olmasıdır. Bugünkü vergi sistemimizde, tekalif cetveli ile vergilendirme bulunmamaktadır²⁵. Bu hataların vergi dairesi veya mükellefçe yapılmış olması esası değiştirmez.

Beyan esasına dayanan sistemlerde vergi, mükellefin beyanı üzerine tahakkuk fişi ile tarh ve tahakkuk ettirilir. Daha sonra ilave bir verginin tarh ve tahakkuk ettirilmesini gerektiren bir durumun ortaya çıkması halinde ise, vergi ihbarname esasına göre tarh edilir. Yani vergiler ya tahakkuk fişi ile ya da ihbarname ile tarh ve tahakkuk ettirilir.

Tahakkuk fişinin dayanağı, mükellef tarafından verilen beyannamedir. İhbarnamenin dayanağı ise vergi inceleme raporu, takdir komisyonu kararı, yoklama fişi ve tutanaktır. İşte verginin tarh ve tahakkuk ettirilmesine dayanak olan bu belgelerde, matraha ait bilgilerin noksan veya fazla gösterilmiş olması veya yanlış hesaplanmış olması nedeniyle meydana gelen hatalar matrah hatası sayılır²⁶.

Üzerinde durulması gereken bir başka hususda; düzeltme konusu olacak matrah hatalarının sadece tahakkuk fişi, ihbarname veya bu belgelerin dayanağı olan beyanname, vergi inceleme raporu, takdir komisyonu kararı, yoklama fişi ve tarhiyata konu olan tutanakta yapılmış hatalar olduğu konusudur. Bu belgelerin (beyanname, vergi inceleme raporu, takdir komisyonu kararı, yoklama fişi ve tutanak) dayanağı olan defter ve belgelerde yapılmış hatalar ise, matrah hatası sayılmaz ve düzeltme konusuna girmez²⁷.

Bu konuyla ilgili eski sayılabilecek bir Danıştay kararında; "Verginin matrahını teşkil eden meblağın sonradan kayıtlardan silinmesi halinde, ödenmiş olan verginin vergilendirme hatası yoluyla iadesi gerekeceği hk." şeklinde karar verilmiştir²⁸.

Bu konuya ilişkin bir Bakanlık muktezasında; mükellefin, gayrimenkul sermaye iradını yanlışlıkla fazla gösterdiğinin saptanması durumunda, fazla beyan edilen kısma isabet eden vergilerin, düzeltme yoluyla iade edilmesi gerekeceği yönünde talimat gönderilmiştir²⁹.

aa. Mükellefin Defter ve Kayıtlarındaki Hatalar:

²⁵ Özbalcı, Yılmaz; Vergi Usul Kanunu Yorum ve Açıklamaları, İstanbul, 1988, s.352.

²⁶ Eroğlu, Nurettin; Açıklamalı ve içtihatlı Vergi Usul Kanunu, Sevinç Matbaası, Ankara, 1989, s.196 ve devamı.

²⁷ Eroğlu; a.g.e., s.198.

²⁸ Dn. 7.D., 28.02.1970T., E.1968/2347, K.1970/346, (Danıştay 7.Daire Kararları, 1.Kitap, s.525).

²⁹ Kızılot; VUK ve Uygulanması, s.1055.

MGB, 12.01.1978 Tarih ve 321313944/3042 Sayılı Muktezası (Kızılot/Avcı, a.g.e., s.969).

aa. Mükellefin Defter ve Kayıtlarındaki Hatalar:

Mükellef defter ve belgelerinde yapılmış olan maddi hatalar sebebiyle fazla beyanda bulunup fazla vergi ödediğini iddia edebilir³⁰. Böyle bir durumda mükellefin defter ve belgeleri incelenerek, vergi inceleme raporu düzenlenir.

Tanzim edilen vergi inceleme raporuna göre, gerçekten maddi hata sonucu fazla vergi ödendiği tesbit edilirse, bu rapora dayanılarak fazla tahakkuk ettirilen vergi, düzeltme hükümlerine göre ıslah edilir. Ancak bu şekilde düzeltme yapılabilmesi için, vergi incelemesi sırasında başka bir matrah farkının bulunmamış olması gerekir³¹.

Nitekim bir Danıştay kararında; "Beyannamede gösterilen matrahın doğru olup olmadığının 213 sayılı Kanunun 384. maddesi uyarınca bilirkişi incelemesine göre belirlenebileceği" üzerine hüküm vermiştir³².

bb. Vergi İnceleme Raporunun Dayanağı Olan Belgelerdeki Hatalar:

Vergi inceleme raporunun ekleri, rapor, tutanak ve diğer belgelerden ibarettir. Rapor, tutanak ve diğer belgeler bir bütün teşkil eder. Bu nedenle raporun metni, tutanak rapor eki ve diğer belgelerdeki maddi hatalar, düzeltme yolu ile ıslah edilebilir³³.

Ancak, vergi inceleme raporunun eklerinin dayanağı olan defter ve belgelerdeki hatalar ise, matrah hatası olarak kabul edilemez ve bu belgelerdeki hataların düzeltme yolu ile ıslah edilmesi sözkonusu değildir³⁴.

b. Vergi Miktarında Yapılan Hatalar:

Vergi miktarındaki hatalar; vergi oranı veya tarifelerin yanlış uygulanması, vergi mahsuplarının yapılmamış veya yanlış yapılmış olması, vergilendirme ile ilgili vesikalarda verginin noksan veya gösterilmiş olmasından ibarettir (VUK m. 117/2).

Danıştay bir kararında; "Fazla tahsil edilen meblağın iadesi için doğrudan doğruya Danıştaya başvurulamaz" demiş ve verilen bu hükümle tahsil edilen fazlanın

³⁰ Özbalcı; VUK Yorum ve Açıklamaları, s.354.

³¹ Eroğlu; a.g.e., s.198.

³² Dn. 9.D., E.1979/703, K.1980/1449, (D.Dergisi, Yıl:11, S:4041, 1981).

³³ Özbalcı; VUK Yorumu ve Uygulanması, s.356.

³⁴ Eroğlu; a.g.e., s.198.

geri alınabilmesi için önce idari ve ilk derece yargı mercilerine başvuruların yapılması gerektiğini ifade etmiştir³⁵.

c. Verginin Mükerrer Olması:

Çifte vergilemenin kavram olarak genel ifadesi aşağıdaki gibidir.

Çifte vergileme (double taxation): Tek bir vergi konusu üzerinden birden fazla verginin alınması durumudur. Vergilemede kural, vergi konusu olan şeyin birkez vergilendirilmesidir. Bununla birlikte bazen aynı vergi konusunun bir kaç kez vergilendirilmesi durumuyla da karşılaşmaktadır. Çifte vergileme, aynı vergi otoritesi tarafından olduğu kadar farklı otoriteler tarafından da yapılmış olabilir³⁶.

Vergi Usul Kanunu'nun m. 117/3' te ise şöyle tarif edilmektedir, "verginin mükerrer olması; aynı vergi kanunu uygulamasında belli bir vergilendirme dönemi için, aynı matrah üzerinden bir defadan fazla vergi istenmesi veya alınmasıdır".

Vergi mükerrerliğinden bahsedebilmek için, vergilendirme döneminin, matrahının ve vergi miktarının aynı olması gerekmektedir. Eğer bunlardan sadece birisi farklı olursa, vergi mükerrerliğinden bahsedilemez. Ayrıca verginin mükerrer olduğundan bahsedebilmek için, aynı vergi kanununun uygulanmış olması gerekir. Uygulanan vergi kanunu değişik ise yukarıda belirtilen unsurlar mevcut olsa bile (vergilendirme dönemi aynı, matrah aynı ve vergi miktarı aynı olsa bile), vergi mükerrerliğinden bahsedilmez.

Uygulamada sık rastlanan vergi mükerrerliğine ait tipik örneklerden biri de, bağlı oldukları vergi dairesi dışında faaliyette bulunan mükellefler için yapılan re'sen tarhiyatlar oluşturmaktır. Çünkü, bu mükellefler faaliyet gösterdikleri bölgedeki vergi dairesine (bağlı oldukları vergi dairesinin yetki alanı dışında bulunan diğer vergi dairesine) gerekli bilgiyi vermedikleri durumlarda, faaliyette bulunan yerdeki vergi dairesi, kendi yaptığı tesbitlere göre, re'sen vergi tarh eder. Halbuki bu mükellefler bağlı oldukları vergi dairesine gerekli beyanı yaparak, vergilerini tarh ve tahakkuk ettirmiş durumdadırlar.

Bu durumun anlaşılması üzerine; faaliyette bulunan yerdeki, vergi dairesi tarafından yapılan re'sen tarhiyatın düzeltilmesi gerekir. Yani re'sen tarh edilen verginin, vergi mükerrerliği nedeniyle düzeltme hükümlerine göre düzeltilmesi³⁷ ve tahsil edilen kısmın iadesi gerekir³⁸.

³⁵ Dn. 9.D., 03.03.1966T., E.1965/1566, K.1966/720, (H.F. Karagözoğlu, a.g.e., s.316).

³⁶ Seyidoğlu; a.g.e., s.126.

³⁷ Eroğlu; a.g.e., s.199.

³⁸ Kızılot; VUK ve Uygulaması, s.1057'den alınma bu konuyla ilgili bir Danıştay kararı;

Eski bir Danıştay kararında; "Mükerrer salınan verginin, vergi hatalarının düzeltilmesi yoluyla geri alınabileceği hk." mükerrer olarak tahsil edilen verginin iadesini öngörmektedir³⁹.

Mükerrer vergilendirmenin iadesi konulu bir davayı çözüme bağlayan bir Danıştay Kararında; "Banka tarafından bir şirkete açılan akredetif kredisi dolayısıyla alınan komisyonda mükerrer ödenen gider vergisinin düzeltme yoluyla red ve iadesi gerekir" denilerek düzeltme yapılması ve iade edilmesi yönünde hüküm vermiştir⁴⁰.

1. Vergilendirme Hataları:

Vergi Usul Kanunu'nun 118. maddesinde belirtilen vergilendirme hataları şunlardır:

a. Mükellefin Şahsında Yapılan Hatalar:

Mükellefin şahsında hata; bir verginin asıl borçlusu yerine başka bir kişiden vergi istenmesi veya alınmasıdır. Böyle bir durumda yapılan hata düzeltme hükümlerine göre düzeltilir. Vergi tahsil edilmişse, alınmış olan vergi red ve iade edilir (VUK m.118/1, m.120).

Mükellefin adının veya soyadının tahakkukla ilgili; fiş, cetvel, kart ve defterlere yanlış yazılmış olması durumu, mükelleften noksan veya fazla vergi alınmasına sebep olmayacağından vergilendirme hatası yani mükellefin şahsında hata sayılmaz. Üzerinde durulması gereken bir konu da, tarhiyatın muhatabı olacak şahsın tayinindeki yanlışlığın, mükellefin şahsındaki hata ile karıştırılmaması gerektiğidir⁴¹.

Bir Danıştay kararında; "Mükellefin şahsında hata yapıldığı, olayda vergilendirme hatası bulunduğuna ilişkin iddiası üzerinde, yeterince araştırma yapılmadan verilen karar isabetsizdir" şeklinde hüküm verilerek⁴² vergi idarelerinin şahısta yapılan hatalarda daha araştırmacı olmaları gerektiği vurgulanmıştır.

Bir başka Danıştay kararında; "Anonim şirketin ödenmeyen vergi borçları nedeniyle 213 sayılı Kanunun 10. maddesi uyarınca yönetim kurulu üyesi hakkında

Dn. 4.D., 07.02.1978T., E.1977/2244, K.1978/322, (Kızılot/Avcı, a.g.e., s.1005).

³⁹ Dn. 7.D., 25.02.1967T., E.1966/2620, K.1967/571,

Dn. 7.D., 21.01.1970T., E.1969/953, K.1970/52,

(Danıştay 7.Daire Kararları, 1.Kitap, 1965-1976, s.523524).

⁴⁰ Dn. 7.D., 20.06.1984T., E.1983/284, K.1984/1292, (Doğan/Alver, a.g.e., s.83).

⁴¹ Eroğlu; a.g.e., s.201.

⁴² Dn. 4.D., 17.03.1971T., E.1968/423, K.1971/2131, (Danıştay 4.Daire Kararları, s.223).

yapılan işlemin VUK'un 118. maddesinin bir nolu bendinde tarif edilen mükellefin şahsında hata teşkil edeceği hk." şeklinde hüküm verilmiştir⁴³.

b. Mükellefiyette Yapılan Hatalar:

Mükellefiyette hata; açık olarak vergiye tabi olmayan veya vergiden muaf bulunan şahıslardan vergi istenmesi veya alınmasıdır (VUK m. 118/2).

Bilindiği üzere her vergi kanununda; verginin konusu, mükellefi ve uygulama alanı belirtilir. Ayrıca verginin konusuna giren bir kısım mevzular ve mükellefler, yine aynı vergi kanununa şahıs veya konu itibarıyla konulan hükümlerle, vergiden muaf veya istisna tutulabilir.

Vergi kanunlarına konulmuş olan muafiyet ve istisna hükümleri uyarınca, verginin uygulama alanı dışında bırakılan kişilerden veya şahsa bağlı bir istisnadan yararlananlardan vergi istenilemez.

Bu nedenle, mükellefiyette hata bulunduğundan bahsedilebilmesi için, mükellefin vergiye tabi olmadığı veya vergiden muaf olduğunun açık bir şekilde belli olması gerekir. Aksi halde, vergiye tabi olma veya muafiyet durumunun tartışmaya müsait olduğu hallerde, mükellefiyette hata olduğundan bahsedilemez ve bu nevi hatalar düzeltme yolu ile düzeltilir⁴⁴. Mükellefiyetin ihtilafı olması halinde ise Danıştay kararınca da düzeltme hükümleri uygulanmaz⁴⁵.

Bir Danıştay kararında; "Vergiden muaf küçük çiftçi adına salınan gelir vergisi mükellefiyette hata sayılacağı cihetle düzeltme yoluyla iade edilmesi gerekir⁴⁶" denilerek mükellefiyette yapılan yanlışlığı bu şekilde karara bağlamıştır⁴⁷.

Bir başka Danıştay kararında; doktora öğrencisi ihtilafsız olan şahsa yapılan ödemelerin, vergiye tabi tutulması açık vergilendirme hatası olduğu halde, düzeltme isteğine müşet cevap verilmemiş olmasıyla iptal sebebini oluşturacağına hükmedilmiştir⁴⁸.

⁴³ Dn. 4.D., E.1991/128, K.1992/4719, (D. Dergisi, Yıl:23, S:87, 1993).

⁴⁴ Eroğlu; a.g.e., s.202.

⁴⁵ Dn. 9.D., 23.03.1972T., E.1971/1019, K.1972/645, (H.F. Karagözoğlu, a.g.e., s.296).

⁴⁶ Dn. 4.D., 16.03.1984T., E.1982/17962, K.1984/1112, (Doğan/Alver, a.g.e., s.83).

⁴⁷ Dn. 9.D., E.1989/4880, K.1991/717, (D.Dergisi, Yıl:22, S:83, 1992, s.855).

⁴⁸ Dn. 4.D., 23.12.1972T., E.1972/3447, K.1972/7988, (Gelegen/Karabağ/Tamer, a.g.e., s.421).

c. Verginin Konusunda Yapılan Hatalar:

Konuda hata; açık olarak verginin konusuna girmeyen veya vergiden müstesna bulunan gelir, servet, madde, kıymet, evrak ve işlemler üzerinden vergi istenmesi veya alınmasıdır (VUK. m. 118/3).

Burada sözkonusu olan vergi hataları kişiliğe değil, madde ve kıymetler ile ilgilidir. Yani kişide hata yapılmamış olmakla beraber, vergiye tabi bulunmayan veya vergiden istisna edilmiş olan madde veya kıymetlerin vergilendirilmesi olayı, verginin konusunda hata sayılır⁴⁹. Bu konuda bazı Danıştay kararları aşağıdaki gibidir.

Bu konuya örnek bir Danıştay Kararında; "1.Tarım Satış Kredi Kooperatiflerinin yaptıkları destekleme alımları nedeniyle elde ettikleri hizmet komisyonundan oluşan karın ancak Bakanlık izni ile anasözleşme ve yönetmelikte sayılan alanlarda kullanılabileceği, bu alanların kamu yararları ile ilgili bulunması karşısında, birlik geliri sayılarak vergilendirilemeyeceği, 2. Bu karın vergilendirilmesinin vergi hatası teşkil edeceği⁵⁰" şeklinde hüküm vermiştir.

Yine bir Danıştay kararında; "Yapıldığı tarihte yürürlükte olan mevzuata uygun bulunan vergileme işleminin dayanağı olan kanun hükmünün sonradan iptali, açık olarak vergi mevzuuna girmeyen gelir üzerinden vergi istenmesi veya alınması anlamına gelmeyeceğinden mevzuda hata olarak nitelendirilemeyeceği⁵¹" şeklinde hüküm vererek olaya değişik bir açıdan yaklaşmıştır.

Bir başka Danıştay Kararında; "Bir işyerinin vergi mevzuuna girip girmediği, işletmecilerin bu işyerinden dolayı yükümlü olup olmayacağı hususlarının VUK'un 118. maddesine giren açık bir vergilendirme hatası niteliğinde olmayıp, bir hukuki uyumsuzluk niteliğindedir" denilmiş ve böylesi bir davayı hükme bağlayarak vergi hatası olmayıp hukuki uyumsuzluk konusu olduğunu ifade etmiştir⁵².

Yine bir başka Danıştay kararı; "Kamulaştırmada tezyid bedeli üzerinden tahsil edilen tapu harcı nedeniyle mevzuda hata kapsamında düzeltme yolunun izlenebileceği" farklı bir konunun örneğini teşkil etmektedir⁵³.

⁴⁹ Eroğlu; a.g.e., s.202.

⁵⁰ Dn.4.D., E.1988/4342, K.1991/1533, (D. D., S:8283, 1992).

⁵¹ Dn.4.D., E.1990/2917, K.1991/1745, (D. D., S:8283, 1992).

⁵² Dn. 7.D.,12.11.1980T., E.1979/1987, K.1980/1372, (Doğan/Alver, a.g.e., s.84).

⁵³ DvDDGK., E.1991/553, K.1992/179, (D. D., Yıl:23, S.87, 1993).

d. Vergilendirme ve Muafiyet Döneminde Yapılan Hatalar:

Vergilendirme veya muafiyet döneminde hata; istenen verginin ilgili olduğu vergilendirme döneminin yanlış gösterilmiş olması veya süre itibariyle noksan veya fazla hesaplanmış olmasıdır.

Genel olarak vergiler, belli bir dönem esas alınarak tarh ve tahakkuk ettirilerek tahsil edilir. Bu vergilendirme dönemi ise her verginin nitelik ve özelliğine göre değişir ve kendi özel kanununda düzenlenir. Yani her vergi kanununda, o vergi için belirlenen bir vergilendirme dönemi vardır. Gelir vergisinde vergilendirme dönemi takvim yılıdır. Örneğin, 1995 takvim yılına ait bir gelirin 1994 takvim yılına ait bir gelir gibi vergiye tabi tutulması veya 1995 takvim yılında gelir vergisi mükellefi olan bir şahıstan, 1994 takvim yılı için vergi istenmesi halleri vergilendirme döneminde hatadır.

Vergilendirme dönemi bazı hallerde bir yıldan az olabilir. Özellikle işin bırakılması veya yeni işe başlanması halinde, bu duruma sıkça rastlanır. Bu gibi durumlarda vergilendirme döneminin olduğundan fazla veya noksan hesaplanmış olması, vergilendirme döneminde hata sayılır.

Vergi hataları mükellef veya vergi sorumlusundan fazla veya noksan vergi alınmasını gerektiren hatalar olup, bazan doğrudan doğruya mükellef veya vergi sorumlusu tarafından yapılan yanlış işlem veya fiilden de doğabilir. Mükellef veya vergi sorumlusunun yanlış işlem veya fiilinden doğan vergi hataları ise, beyana dayanan vergilerde; vergilendirme hatalarından çok, hesap hatası niteliğinde olmakta ve mükellef veya sorumlu aleyhine matrah veya verginin fazla gösterilmesi şeklinde meydana gelmektedir.

Mükellef, beyan etmiş bulunduğu vergi matrahunda vergi hatası yapmışsa, bu hata düzeltme hükümlerine göre düzeltilir. Çünkü VUK'nun 378. maddesinde; mükelleflerin beyan ettikleri vergi matrahlarına ve bu matrahlar üzerinden hesaplanan vergilere karşı dava açamayacakları ilkesi getirilmişse de, aynı madde ile vergi hatalarına ilişkin hükümlerin mahfuz olduğu belirtilmek suretiyle vergi hatalarının düzeltilmesine imkan verilmiştir. Bu nedenle; mükellef tarafından yapılmış olan beyanda, vergi hatası varsa, bu hata düzeltme hükümlerine göre düzeltilebilir⁵⁴.

Vergilendirme ve muafiyet dönemi ile ilgili yapılan hataların düzeltilmeleri gereğine ilişkin Bakanlığın mükteza ve Danıştay kararları da bulunmaktadır.

⁵⁴ Eroğlu; a.g.e., s.203204.

Bakanlığın bir muktezasında; "Belli bir vergilendirme döneminde indirilmesi gereken vergi tutarının, beyanname üzerinde yanlış sütunda gösterilmiş olması, vergi hataları kapsamında değerlendirilir" denilmektedir⁵⁵.

Vergilendirme ile ilgili bir Danıştay kararında; "Vadeli mevduatta, faizin vade sonunda ödeneceği kararlaştırılmışsa, elde etme vadenin dolması ile meydana gelir. Bunun aksine yapılan bir uygulama nedeniyle vergi kesilmesi olayı, bir vergilendirme hatası olarak nitelendirilir" şeklinde hüküm vermiştir.

Başka bir Danıştay kararında; "Muaflık koşullarını yitiren çiftçi, ancak ertesi yıldan itibaren vergiye tabi tutulabileceğinden, aksine yapılan işlemlerde bir vergilendirme hatası vardır" şeklinde hüküm verilmiştir⁵⁶.

Muafiyetin kaldırılması durumlarında Danıştay kararına göre kaldırılan muafiyetin iadesi için düzeltme yoluna gidilmeyip mali yargı yerlerine gidilmesi gerektiğine hükmedilmiştir⁵⁷.

3. Vergi Hatalarına İlişkin Bazı Özel Durumlar:

Yapılmış olan bir tarhiyatta vergi hatası bulunup bulunmadığı ve bu hatanın düzeltme yolu ile giderilip giderilemeyeceği bazı durumlarda tereddüt konusu olmaktadır. Uygulamada en çok rastlanan ve tereddüt konusu olan hususlardan bazıları aşağıdaki gibidir.

a. Beyanı İhtiyari Olan Gelir Unsurları:

GVK'nın 87. maddesi hükmüne göre; mükellef tarafından beyanı ihtiyari olan bir gelir unsurunun, mükellefçe tercih hakkı kullanılarak yıllık beyannameye dahil edilmiş olması halinde, sonradan bu tercihten vazgeçildiği veya yanlışlıkla beyan edilmiş olduğu iddia edilerek fazla ödenmiş olan verginin düzeltme yapılarak iadesi istenilemez.

Ancak, yıllık gelir vergisi beyannamesine dahil edilmesi gerekmeyen, yani dahil edilmeyecek olan bir gelir unsurunun hataen yıllık beyannameye dahil edilmiş olması halinde, fazla ödenen verginin düzeltme yolu ile giderilmesi mümkündür. Çünkü böyle bir durumda verginin matrahında hata yapılmış sayılır⁵⁸.

⁵⁵ MGR., 27.06.1986 Tarih ve 24424117 Sayılı Muktezası.

MGR., 19.03.1986 Tarih ve 250103829 Sayılı Muktezası, (Kızılot, Danıştay Kararları ve Muktezalar, s.756).

⁵⁶ Dn.4.D., 16.03.1984T., E.1982/17962, K.1984/1112, (Ş.Kızılot, Danıştay Kararları ve Muktezalar, s.772).

⁵⁷ Dn. 9.D., 14.03.1972T., E.1971/2383, K.1972/577, (H.F. Karagözoğlu, a.g.e., s.297).

⁵⁸ Eroğlu; a.g.e., s.204.

b. Aile Reisi Beyanına Dahil Edilecek Gelir Unsurları:

GVK'nun 93. maddesi hükmüne göre, aile reisi beyanına dahil edilmesi mümkün olmayan veya aile fertleri tarafından ayrıca beyanı gereken gelir unsurlarının, yıllık beyannameye dahil edilerek vergilendirilmiş olması durumunda, verginin matrahında hata yapılmış olur ve bu hatanın düzeltme hükümleri çerçevesinde düzeltilmesi gerekir⁵⁹.

c. Damga Vergisinde:

Damga Vergisi Kanununa göre vergiyi doğuran olay, verginin konusuna giren kağıtların düzenlenerek imza edilmesidir. Vergi ise bu kağıtlara pul yapıştırılması gibi vesair şekillerde ödenebilir.

Vergi, düzenlenen bu kağıtlara pul yapıştırılması gibi vesair şekilde ödenmiş olmakla beraber, eğer bu kağıtlar imza edilmeden önce, kağıdın düzenlenmesini gerektiren muameleden vazgeçilmiş ise, yani damga vergisine tabi olan kağıdın düzenlenmesini gerektiren neden ortadan kalkmışsa, vergiyi doğuran olay meydana gelmemiş olacaktır. Bu nedenle, tahsil edilmiş olan verginin düzeltme yapılarak red ve iade edilmesi gerekir.

Ayrıca, damga vergisine maktu olarak tabi bulunan bir kağıda hataen nisbi usûle göre fazla pul yapıştırılarak vergi ödenmişse, böyle bir durumda düzeltme yapılarak giderilir ve fazla tahsil edilen vergide red ve iade edilir.

Eğer, vergiye tabi olan kağıtlar imza edildikten sonra, herhangi bir nedenle yapılmış olan muameleden vazgeçilirse, bu durumda vergiyi doğuran olay meydana gelmiş olduğundan, düzeltme yapılması sözkonusu olmayacaktır. Yani böyle bir durumda düzeltme yapılamaz⁶⁰.

Konuya uygun bir Danıştay Kararında; "Yanlışlıkla ödenen Damga Vergisinin iadesi için İtiraz ve Temyiz Komisyonuna gidildikten sonra Danıştaya başvurulması gerekir" şeklinde verdiği hükümle Damga Vergisiyle ilgili yargı yolunun açık olduğunu pekiştirmiştir⁶¹.

⁵⁹ Eroğlu, a.g.e., s.204.

⁶⁰ Eroğlu, a.g.e., s.205.

⁶¹ Dn. 11.D., 12.12.1972T., E.19/2/1248, K.19/2/3436, (H.F. Karagözoğlu, a.g.e., s.295).

d. Katma Değer Vergisinde:

Katma değer vergisinde; belli bir dönem (genellikle bir ay) içinde satılan mal veya yapılan hizmet üzerinden hesaplanan ve tahsil edilmiş olan vergi, aynı dönem içinde mal veya hizmet alışları nedeniyle ödenmiş olan vergi miktardan ile bir önceki dönemde indirilmeyerek bu döneme devrolunan aynı nitelikteki vergi indirilir. Eğer, kalan vergi kısmı varsa bu vergi ilgili vergi dairesine ödenir. İndirilecek olan vergi fazla gelirse, bu fazlalık bir sonraki dönemde indirilmek üzere devredilir.

İşte, belli bir dönemde tahsil edilen vergi miktarının veya indirilecek vergi miktarının beyanname üzerinde yanlış gösterilmiş veya hesaplanmış olması halinde, vergi hatası meydana gelmiş olur ve bu hata düzeltme yolu ile giderilir⁶². Buna benzer bir konuda Danıştayca verilen kararda; "Perakende satış fiyatına Katma Değer Vergisi Dahil olan bir mamulün satışı sırasında tekrar KDV tahsil edilmesi, bunun beyan edilerek vergi dairesine yatırılması halinde, iadesi gerekli bir vergi söz konusudur" şeklinde hükümünü vermiştir⁶³.

e. V.U.K.' nun 376. Maddesinden Yararlanmak Suretiyle Ödeme:

VUK'nun 376. maddesi hükmüne göre, ceza indiriminden yararlanılarak ödenen vergi ve ceza tutarında vergi hatası varsa, bu hatanın düzeltme hükümlerine göre giderilmesi gerekir. Çünkü ceza indiriminden yararlanılarak yapılan ödeme, şartları kanunen tesbit edilmiş olan ve mükellefin rızasını beyan ederek yaptığı bir ödeme ise de, eğer hata yapılmamış olsaydı mükellefin bu hükümden yararlanmak istemesi durumunda ödeyeceği miktar, düzeltme yapılmaması halindeki miktar olacağından ve bu durumu engelleyen bir hüküm de mevcut olmadığından, böyle bir durumda ceza indirimi talep edilen ve ödenecek ceza miktarında yapılmış olan hatalar, düzeltme yapılarak giderilir⁶⁴.

f. Vergi Cezalarında Yapılan Hatalar:

VUK'nun 375. maddesi hükmü uyarınca, vergi cezalarında yapılmış olan hatalarda, vergi hatalarıyla ilgili usul ve esaslara göre düzeltilir⁶⁵. Vergi cezalarında hata, vergi aslına bağlı olarak ortaya çıkabileceği gibi vergi aslına bağlı olmaksızın ondan bağımsız olarak da yapılması mümkündür. Vergi cezalarındaki hata mükellef lehine düzeltilirse ceza kısmen ya da tamamen kalkabilir⁶⁶.

⁶² Eroğlu; a.g.e., s.205.

⁶³ Doğan/Alver; a.g.e., s.82.

Dn. 7.D., 26.05.1987T., E.1986/2218, K.1987/1455.

⁶⁴ Eroğlu; a.g.e., s.205206.

⁶⁵ Özbala, Yılmaz; Vergi Davaları, Feryal Matbaacılık, Ankara, 1983, s.199.

⁶⁶ Öncel/Kurumlu/Çağrı; a.g.e., s.227.

IV. VERGİ HATALARININ ORTAYA ÇIKARILMA HALLERİ

Vergi hatalarının düzeltilme işlemine tabi tutulabilmesi için herşeyden önce vergi hatasının ortaya çıkarılması gerekmektedir⁶⁷.

Vergi hatalarının hangi hallerde ortaya çıkabileceği Vergi Usul Kanunu' nun 119. maddesinde açıklanmıştır. Buna göre vergi hataları aşağıdaki gibi ortaya çıkmaktadır.

1. İlgili Memurun Hatayı Bulması ve Görmesi:

Vergi dairelerinde tarh, tebliğ, tahakkuk ve tahsilat işleriyle uğraşan memurlar, bu işlemleri yaparlarken, vergi hatalarına rastlayabilirler ya da daha sonra dosya üzerinde işlem yaparken bu hatayı bulabilirler⁶⁸.

2. Üst Memurların Yaptıkları İncelemeler Sonucunda Hatanın Görülmesi:

Burada kastedilen üst memurlardan amaç; servis şefi, müdür yardımcısı ya da vergi dairesi müdürü (vergi dairesi bulunmayan yerlerde mal müdürü), gelir müdürü ve defterdardır. Bunlar mükellef ya da sorumlu ile ilgili herhangi bir yazıyı paraf veya imza ederken ya da mükellef dosyasını incelerken hatayı görebilirler⁶⁹.

3. Hatanın Teftiş Sırasında Meydana Çıkarılması:

Bazan vergi dairelerinde, belirli aralıklarla bazı inceleme elemanlarınca, daire genel bir biçimde teftişe tabi tutulmakta, bu arada yapılan işlemlerin doğru olup olmadığı, mükellef dosyaları ve diğer kayıtlar taranmak suretiyle araştırılmaktadır⁷⁰. Bu araştırmalar sonucunda var olan hatalar ortaya çıkabilmektedir.

4. Hatanın Vergi İncelemesi Sırasında Ortaya Çıkarılması:

Vergi İncelemesi; yapılmış olan işlemlerin sonradan değerlendirilmesidir⁷¹. Bu işleme revizyon da denilmektedir. Vergi incelemesi, işlem üzerinden belli bir süre geçtikten sonra, önceden yapılmış işlemler hakkında yapılmaktadır. Vergi incelemesi

⁶⁷ Aksoy, a.g.e., s.82.

⁶⁸ Kızılot; VUK ve Uygulanması, s.1065.

⁶⁹ Kızılot; VUK ve Uygulanması, s.1066.

⁷⁰ Kızılot; VUK ve Uygulanması, s.1066.

⁷¹ Şeker, Nezih; Hukuksal Yapısıyla Vergi İncelemesi, Beta Yayınları, İstanbul, 1994, s.34.

vergi hukuku hükümlerine göre yapılmakta olan zorunlu bir işlemdir⁷². Başka bir tanımlamayla vergi incelemesi, mükelleflerin ödeyecekleri vergilerin doğruluk derecelerini araştırma faaliyetidir.

Kapsamlı bir tanımlamayla; "vergi incelemesi, vergi yükümlüleri ve sorumluları, defter, kayıt ve belgelerin doğruluğu karinesine dayandıkları sürece, bunlar çerçevesinde, vergi mevzuatına uygunluk denetimi faaliyeti ile çeşitli teknik ve yöntemlerle yapılan muhasebe denetimi faaliyeti, eğer vergi yönetimi tarafından belirtilen karine yürütülürse, artık defter, kayıt ve belgelerle bağlı kalmaksızın, işletme içinde veya dışında toplanan bilgiler ve ekonomik yaklaşımla delil serbestliği ilkesine göre her türlü delilden ve bazı karinelerden yararlanılarak yapılan araştırma faaliyetleridir⁷³".

İşte vergi inceleme elamanları tarafından yapılan defter ve kayıtların incelemeleri sonucunda var olan vergilendirme hataları ortaya çıkartılabilmektedir.

5. Mükellefin Başvurusu Halinde Ortaya Çıkarılması:

Vergi mükellefi veya sorumlusu verdiği belge ve beyannamelerde hata olması üzerine bağlı bulunduğu vergi idaresine başvurarak hatayı bildirebilir.

V. VERGİ UYUŞMAZLIKLARININ ve VERGİLEMEDE YAPILAN HATALARIN GİDERİLMESİNDE MÜKELLEFLERCE KULLANILABİLECEK İDARİ ARAÇLAR

1. Düzeltme:

Asıl inceleme konumuz olan Düzeltme Müessesesi VUK 116. ve 126. maddeleri arasında yer alan, vergilendirme hatalarının düzeltilmesine yarayan, idari veya yargı yoluyla çözülebilen bir müessesedir.

2. Pişmanlık ve İslah:

Ortaya çıkan vergi uyumsuzluklarını idari aşamada çözmek için varolan müesseselerden birisi de "pişmanlık ve ıslah" müessesesidir. Pişmanlık ve ıslah müessesesi 1950 yılında 5432 sayılı Vergi Usul Kanunu ile girmiştir⁷⁴. Pişmanlık ve ıslah müessesesi; vergi idaresinin yaptığı vergi denetimleri ve sistemde yer almış vergi

⁷² Şeker, a.g.e., s.34.

⁷³ Şeker, a.g.e., s.35.

⁷⁴ Aksoy, a.g.e., s.93.

güvenlik önlemleri ile ortaya çıkartılan beyan dışı bırakılmış olan matrah ve matrah farkının bulunması durumunda, mükellef veya vergi sorumlusundan cezalı vergi alınmakta, mükellef de bunu ödememek istemekte ya da çok uzun bir döneme yayılı olarak ödemek istemesi durumunda devreye girmektedir.

Vergi Usul Kanun'un 371. maddesinin gerekçesinde; "...işlerlikleri fiilin mahiyetini müdrik olmaksızın ve kötü niyetle hareket etniyerek vergi ziyanına sebebiyet vermiş olan mükellefler bulunabilir"⁷⁵ ifadesiyle iyi niyetin koruma altına alındığı görülmektedir.

Vergi Usul Kanunu'nun 371. maddesinden anlaşılan; pişmanlık ve ıslah müessesesi, beyana dayanan vergilerde, mükellef veya vergi sorumlusu tarafından işlenen kaçakçılık, ağır kusur, ve kusur suçlarının, yine mükellef tarafından kanunun aradığı şartlar uyulmak şartıyla vergi idaresine bildirilmesi oluyordur⁷⁶. VUK. 371. madde hükmüne göre pişmanlık ve ıslah kapsamına giren vergiler, pişmanlık ve ıslah, beyan esası üzerinden tarh ve tahakkuk ettirilen vergilere uygulanmaktadır. Ancak beyan usulüne tabi olmasına rağmen, emlak vergileri pişmanlık ve ıslah kapsamının dışında tutulmuşlardır. Bunun sebebini VUK. 371. maddesine eklenen (eklenen: 236531.12.1980) son madde ile bu maddenin gerekçesinde bulabiliriz. Özet olarak: "Emlak vergisinin yaygın mükellef tabanına sahip olduğu, beyanname sayısının fazla olduğu ve pişmanlık ve ıslah müessesesine başvuru durumunda sistemde tıkanıklık doğuracağı söylenilebilir"⁷⁷.

Pişmanlık ve ıslah müessesesinin; pişmanlık ve ıslah hallerinde ceza kesilmemesi ancak vergiyi doğuran olayın meydana geldiği tarihten itibaren pişmanlık zammının uygulanmasının külfetli olacağı düşünüldüğünden pişmanlık ve ıslah müessesesinin fazla işlerlik kazanamayacağı düşünülmektedir⁷⁸.

3. Cezalarda İndirim:

Vergi uygulamasında, vergi mükellef veya sorumluları bazen yanlışlıkla bazen de bilmeden vergi kaybına neden olabilmektedirler. Bu gibi durumlarda, kasten vergi kaybına sebep olan vergi mükellefi veya sorumlularına nazaran iyiniyetli vergi mükellefi veya sorumlularına daha hafif vergi cezasının kesilmesini sağlamak için tesis edilmiş bir müessesedir.

⁷⁵ Kocahanoğlu, Osman Selim; Gerekçeli Türk Vergi Kanunları, Temel Yayınları, 8. Baskı, İstanbul, 1993, s.598.

⁷⁶ Aksoy, a.g.e., s.94.

⁷⁷ Kocahanoğlu; Gerekçeli Türk Vergi Kanunları, s.600.

⁷⁸ Aksoy, a.g.e., s.172.

Mükellefler adına, re'sen, ikmalen ve idarece tarh edilen vergiler ile bu vergilere ilişkin kesilmiş olan, kaçakçılık, ağır kusur, kusur, usulsüzlük ve özel usulsüzlük cezalarında dava açmaksızın ödemeyi kabul etmek koşuluyla cezaların bir kısmı indirimine tabi tutulur⁷⁹.

Vergi cezaları ile ilgili uzlaşmaya gidilmesi Ceza Hukuku'ndaki önödeme müessesesine benzermektedir. Önödeme, devletle fail arasında bir uzlaşma niteliğindedir. Buna göre suçlu belli bir para cezasını ödemekte, devletde ceza davası açmamakta, dolayısıyla o kişi mahkum olmamış sayılmaktadır. Ancak burada bir fark; Fail, kendisine ceza kovuşturmasından kurtaracak paranın miktarını belirlerken idare ile pazarlık edememekten dolayı peşinen ve tek taraflı olarak tesbit edilmiş bulunan bir miktar ödemeyi kabul veya reddeder. Uzlaşmada ise hakkında vergi cezası kesilen yükümlünün uzlaşma komisyonu ile pazarlık yapması söz konusudur⁸⁰.

Cezalarda indirim müessesesi, Vergi Usul Kanunu'nun kapsamına giren tüm vergi, resim ve harçlara uygulanabilmektedir⁸¹.

Vergi Usul Kanunu'nun 376. maddesine göre, "Re'sen veya ikmalen tarh edilen vergi veya vergi farkını ve aşağıda gösterilen indirimlerden artakalan kaçakçılık, ağır kusur, kusur, usulsüzlük ve özel usulsüzlük cezalarını mükellef veya vergi sorumlusu ihbarnamelerin tebliği tarihinden itibaren otuz gün içinde ilgili vergi dairesine müracaatla vadesinde veya 6183 sayılı kanunda zikredilen neviden teminat göstererek vadenin bitmesinden itibaren üç ay içinde ödenebileceğini bildirirse:

- i. Kaçakçılık, ağır kusur veya kusur dolayısıyla kesilen cezanın birinci defada yarısı;
- ii. Müteakiben kesilen cezaların üçte biri;
- iii. Usulsüzlük veya özel usulsüzlük cezasının üçte biri: indirilir.

Mükellef veya sorumlu ödeyeceğini bildirdiği vergi ve vergi cezası farkını süresi içinde ödemez veya dava konusu yaparsa bu madde hükmünden faydalandırılmaz. Bu hükümler vergi aslına tabi olmaksızın kesilen usulsüzlük cezaları hakkında da uygulanır⁸².

⁷⁹ Aksoy, a.g.e., s.114.

⁸⁰ Hızlı, Yılmaz, Türk Vergi Hukuku'nda Kaçakçılık Suçu, Kazancı Hukuk Yayınları, Ankara, 1984, s.116117.

⁸¹ Kırbaç, Sadık, Vergi Hukuku, Adam Yayıncılık, Ankara, 1992, s.164.

⁸² Erman, Sahir, Vergi Suçları Ticari Ceza Hukuku VI, İstanbul, 1988, s.47.

4. Tarhiyat Öncesi Uzlaşma:

Genel olarak uzlaşmanın tanımı yapılırsa; "Uzlaşma, tarh edilen vergilerle bunlara bağlı vergi cezalarına ilişkin uyuşmazlıkların yargı mercilerine götürülmeden idare ile mükellef arasında anlaşma yolu ile çözümlenmesidir"⁸³. Ya da başka bir deyimle vergileme dolayısıyla Maliye ile mükellef arasında ortaya çıkan bir anlaşmazlığın (vergi ihtilafının) taraflar arasında uyuşularak daha başlangıçta kaldırılmasını ifade eder⁸⁴.

Uzlaşma, vergi uyuşmazlıklarının idari yolla düzeltilmesine hizmet eden önemli müesseselerinden birisidir. Aliefendioğlu uzlaşmanın kapsamını; "tarafların uzlaşma yönteminde belirttikleri serbest iradelerine dayanılarak vergi miktarının veya buna bağlı vergi cezalarının anlaşıldıkları miktar üzerinden ödenmesini kabul etmeleridir"⁸⁵ şeklinde vermektedir.

Vergi inceleme aşamasında yapılan bir uzlaşma olan tarhiyat öncesi uzlaşma müessesesi, 1963 yılında 205 sayılı kanun ile kabul edilmiş olan tarhiyat sonrası uzlaşma müessesesinden sonra getirilmiş önemli bir müessesesidir⁸⁶.

213 sayılı Vergi Usul Kanunu'nun 3239 sayılı ve 04.12.1985 tarihli Kanun'un 33. maddesiyle eklenen Ek madde 11 ile mükelleflere "tarhiyat öncesi uzlaşma" imkanı sağlanmıştır. Buna göre Maliye ve Gümrük Bakanlığı, vergi incelemesine dayanılarak salınacak vergilerle kesilecek cezalarda tarhiyat öncesi uzlaşma yapılmasına izin verebilir.

Uzlaşmanın Konusu ile Ek 11. maddenin getirdiği sınırlamalar: Tarhiyatta vergi hataları ve maddi hatalar bulunması, yamılma halinin mevcut olması, kanun hükümlerine gereği kadar nüfuz edilememesi, müphem ve yoruma mütehammil hususların bulunması, tarhiyata esas alınan hükümlerin maliye ile yargı mercileri tarafından farklı yorumlanması, ortalama kar haddi ve gider esasına göre tarhiyat yapılmış olması şeklinde sıralanabilir⁸⁷.

Tarhiyat öncesi uzlaşmaya varılması halinde tutanakla tesbit edilen bu husus hakkında dava açılmaz ve hiçbir mercie şikayette bulunulamaz. Uzlaşılan vergi miktarı üzerinden, bu Kanun'un 112. maddesine göre gecikme faizi hesaplanır. Tarhiyat öncesi uzlaşmanın temin edilmemiş veya uzlaşma müzakeresinde uzlaşmaya varılmamış olması

⁸³ Aliefendioğlu, Yılmaz; Türk Vergi Hukukunda Uzlaşma Müessesesi, Düşünceler Dergisi, Yıl:1, S.1, 1971, s.46.

⁸⁴ Zahra, Ömer Erol; Vergi Hukukunda Uzlaşma (Yayınlanmamış Yüksek Lisans Tezi), İstanbul Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Mali Hukuk Ana Bilim Dalı, İstanbul, 1991, s.7.

⁸⁵ Aliefendioğlu; Türk Vergi Hukukunda Uzlaşma Müessesesi, s.47.

⁸⁶ Aksoy, a.g.e., s.134.

⁸⁷ Aksoy, a.g.e., s.134135.

halinde mükellefler veya ceza muhatabı olanlar verginin tarihinden ve cezanın kesilmesinden sonra uzlaşma talep edemezler⁸⁸. Tarhiyat öncesi uzlaşmaya ilişkin esas ve usuller yönetmelikle belirtilir. Hakkında vergi incelemesi yapılan kişiler, incelemenin başlangıcından itibaren inceleme ile ilgili son tutanağın düzenlendiği tarihe kadar uzlaşma talebinde bulunabilirler. Aynı şekilde mükellefler, vergi incelemesi yapanlar tarafından da davet edilebilir. Sonuçta bir uzlaşmaya varıldıysa ve bu hususta tutanakla tesbit edildiyse Ek Madde 11'in ikinci fıkrası uyarınca mükellef hakkında ceza davası açılmaz.

Tarhiyat öncesi uzlaşmaya varılamaması, ya da her hangi bir şekilde uzlaşmanın temin edilememesi halinde mükellefler, verginin tarihinden sonra bir daha uzlaşma talep edemezler. Başka bir ifade ile tarhiyat sonrasında varılabilecek bir uzlaşma yargılamaya engel teşkil edemiyecektir⁸⁹.

5. Tarhiyat Sonrası Uzlaşma:

Tarhiyat Sonrası Uzlaşma Müessesesi de yine önce idari ve sonra gerekirse yargı aşamalı bir çözümdür. Konusu Ek madde 1'in içeriğinde bulunmaktadır. Buna göre: "Re'sen veya ikmalen tarh edilen vergilerle bunlara ilişkin vergi cezalarının tahakkuk edecekleri vergi miktarları mevzuunda, idare aşağıda yazılı hususlarda, bu bölümde yer alan hükümler dairesinde mükellefler veya cezaya muhatap olanlarla uzlaşabilir" denilmek suretiyle çerçeve ve usulü çizilmektedir. Kanundaki sırasıyla uzlaşmaya gidilebilecek haller⁹⁰:

- i. Vergi hataları (VUK. m.116, 117, 118),
- ii. Yanılma halinin mevcut olduğunun mükellef veya ceza muhatabı tarafından idda edilmesi (VUK. m.369),
- iii. Mükellef tarafından kanun metninin anlaşılmasız olduğu iddiası
- iv. Müphem, yoruma mütehammil bulunan hususlarda mükelleflerin ve cezaya muhatap olanların yanılmış bulunmaları,
- v. İdare ve yargı birimlerinin görüş farklılığı,
- vi. Gelir Vergisi Kanunu'nda yer alan ortalama kar haddi ve gider esası hükümlerine göre vergi tarh olunmuşsa uzlaşmaya gidilebilir.

Uzlaşmanın Kapsamı Ek madde 2 ile açıklanmaktadır. Bu kanuna göre; bu kanunun 1. maddesine dahil vergi, resim ve harçlardan hangilerinde uzlaşma yoluna gidilebileceği Maliye Bakanlığınca tayin olunur denilmektedir. Bu yetki, il özel idareleri ile belediyelere ait vergi, resim ve harçlar için İçişleri Bakanlığınca Kullanılır.

⁸⁸ Gündel, Ahmet; Vergi Suçları ve Cezaları, Feryal Matbaacılık, Ankara, 1990, s. 93.

⁸⁹ Gündel; a.g.e., s.93.

⁹⁰ Ergin, Metin; Vergide Uzlaşmanın Geliştirilmesi, Damıtay Dergisi, Yıl:14, S:5455, 1984, s.42.

Ek 1. maddenin birinci fıkrasında geçen 'vergi hataları ve her türlü hata' ibaresinin işaret ettiği düzeltme müessesesinin uzlaşma müessesesiyle paralellik arzemesi durumunu biraz açmak gerekmektedir.

"Vergi Usul Kanunu'nda vergi hataları, hesap hataları ve vergilendirme hataları olmak üzere iki gruba ayrılmış bulunmaktadır. Bu gruptan, vergilendirme hatalarının uzlaşmanın mahiyetine uygun olup olmadığı tartışılmaktadır. Uzlaşma: Belli bir miktar olarak hesaplanan vergi ve ceza hususunda, kesin olarak ödenecek miktarın tesbit edilmesi bakımından yapılmaktadır. Vergilendirme hatalarında ki bunlar, mükellefin şahsında hata, mükellefiyette hata, mevzuda hata, vergilendirme ve muafiyet döneminde hata ise ön planda olan tarafların üzerinde anlaşacakları vergi ve ceza değil, hatalı tarhiyata temel olan ihtilafı husustur. Bu ihtilafı hususun düzeltme yolu ile çözüme kavuşturulması daha uygundur⁹¹". "Çünkü böyle bir durumda, düzeltme talebinin dayanağı fazla alınan vergi olmakla birlikte talebin incelenmesi sırasında asıl üzerinde durulacak konu, mükellefin şahsında hata, mükellefiyette, mevzuda ve dönemde hata olup olmadığıdır. Bu konuların uzlaşma yolu ile bir çözüme bağlanması daha pratik bir usul olacaktır⁹²".

"Ayrıca vergilemede biraz önce açıklanan hatalar dışında başka maddi hatalar yapılırsa, yani vergileme işleminde maddi hataların bulunması halinde de idarenin uzlaşma yapmaya yetkisi bulunmaktadır⁹³".

⁹¹ Aksoy, a.g.e., s.148.

⁹² Aksoy, a.g.e., s.148.

Şahinok, Aydın; "Her yönüyle ve Mükayeseli Olarak Vergi Hukuku'nda Uzlaşma Müessesesi", İdare Hukuku ve İdari Yargı ile ilgili İncelemeler, 11. Danıştay Tammif ve Yayın Bürosu Yayınları, No: 26, Ankara, 1978, s.231.

⁹³ Aksoy, a.g.e., s.149.

İKİNCİ BÖLÜM

HATALARIN DÜZELTİLMESİ

I. DÜZELTME TALEBİNİN HUKUKİ MAHİYETİ

1. Kavram:

Düzeltilme talebinin hukuki mahiyetine geçmeden önce düzeltme işleminin ne olduğu üzerinde durmak faydalı olacaktır. Bilindiği gibi idare kendi işlemleri üzerinde; kaldırma, geri alma ve değiştirmeden mürekkep üç tasarrufla bulunabilir⁹⁴. Düzeltmenin konusunu teşkil eden ve mükellefin malvarlığında azalmaya sebep olan ve vergi dairesince tesis edilen işlemin aynı zamanda idari bir işlem olduğunu belirtmek gerekmektedir. Her türlü idari işlem ve eylemlere karşı yargı yolu açıktır ilkesi gereğince vergi idarelerinin yaptığı işlemleri de bunun içinde düşünmek zorundayız. Düzeltme işlemi de idarenin tasarrufla bulunabileceği "geri alma" tasarrufu ile paralellik arz ediyor gibi görünmektedir. Ancak bu konuda bir görüş birliği de bulunmamakta ve geri alma işleminin vergi hatalarının düzeltilmesi işlemi ile çakıştığı ileri sürülmektedir⁹⁵.

Düzeltilme talebi ise, türlü şekillerde ortaya çıkan vergi ve vergilendirme hatalarının Vergi Usul Kanunu'nda belirtilmiş usuller doğrultusunda düzeltilmesinin talebi eylemidir. Düzeltme, idarenin mükellef aleyhine yapmış olduğu bir idari işlemin giderilmesine yönelik yeni bir idari işlemidir. Düzeltme, idarenin hatayı görerek re'sen de yapabileceği gibi mükellefin başvurusuyla da yapılabilir.

Düzeltilme talebi, hatalı vergilendirme işlemini yapan vergi idaresinden bu hatanın giderilmesine ilişkin idari bir başvurudur. Esen düzeltme talebini VUK. 120121 hükümlerine göre değerlendirerek "haksız alınan veya istenen verginin iade edilmesi işleminin bir vergi iade işlemi olmamasına rağmen sonuçta bir vergi iadesi durumu" gösterdiğini söylemektedir⁹⁶.

Düzeltilme Talebi Vergi Usul Kanunu'nun 122. maddesinde "Mükellefler, vergi muamelelerindeki hataların düzeltilmesini vergi dairesinden yazı ile isteyebilirler şeklinde ifade edilmektedir. Düzeltme başvurularının posta ile tahhütlü olarak gönderilmesi de kanun gereği caiz olmaktadır. Posta yolu ile düzeltme talebinde

⁹⁴ Tan, a.g.e., s.713.

⁹⁵ Kınırulu; Hata ve Düzeltme, s.16 (M. Aktaya, a.g.m., s.160'dan naklen alınma).

⁹⁶ Esen, Ahmet; Vergi İnceleme Raporları ve Vergi Düzeltme İşlemi, Maliye Postası, S:304, s.8.

bulunulması yolunun açık bulunması, hem mükellefler açısından ve hem de idare açısından kolaylık sağlayabilmektedir. Düzeltme talebi, gücünü Anayasadan alan ve mükellefin hak ve menfaatinin vergi idaresi karşısında yargı yolunun açık bırakılmasıyla korunulması sağlanan kanuni bir başvuru müessesesidir. Mükelleflerin vergi hatalarının düzeltilmesini isteyebilmeleri ancak mükellefler aleyhine ilişkin yapılan vergi hatalarıyla sınırlı olması gerekmektedir.

2. Anayasal Açıdan Hukuki Boyutunun İncelenmesi:

Kamu hukuku geneli içinde vergi hukukunun, anayasa hukuku ve idare hukuku ile temel bağlantıları vardır⁹⁷. Anayasal gelişmelere paralel olarak mali hükümler ve idari hükümler ara bağlantılı olarak genel çerçevesinde de bir vizyon değişikliği görülmüştür. Devletlerin sosyal, hukuk ve demokratik devlet olma yolundaki özenleri anayasa hukuku, vergi hukuku ve idare hukuku arasında bireyin lehine olumlu bir ittifak oluşturmıştır. Örneğin anayasal tarihimizin ilk anayasası olarak kabul edilen 1876 Kanuni Esasiye bakıldığında vergilendirme ve bütçe ile ilgili otoriteyi sınırlayıcı ya da uygulamayı belirleyici maddeler konulmuştur⁹⁸. Yine 1961 Anayasa'sının tüm maddeleri gözden geçirildiğinde, ortalama üçtebirinin doğrudan ya da dolaylı olarak vergi kavramlarıyla ilişkilendirilebileceği görülmür. Örnek olarak da; sosyal devlet, hukuk devleti, verginin kanuniliği, ödeme gücü gibi ilkeler ile temel hak ve özgürlükler, bütçe ve planlı ekonomi ile ilgili benzeri hükümler⁹⁹ gösterilebilir.

1982 Anayasası'nda ise 1961 Anayasası'ndan pek farklı olmayarak ve onun bu konuyla ilgili bir kısım hükümlerini muhafaza ederekten daha derli toplu hale geldiği söylenebilir¹⁰⁰. Ancak yürütme organına biraz daha fazla yetki verilmiştir. Daha sonra da değinileceği gibi Bakanlar Kurulu'na Kanun Hükmünde Kararname Yapma yetkisinin verilmesi durumun istisnasını ve yürütme organına daha fazla yetki verildiğinin bir örneğini oluşturmaktadır.

Çeşitli vergi hatalarına ilişkin vergi idarelerine intikal eden düzeltme başvurularının yapılmasında bir kısım anayasal öğelerin etkisi bulunmaktadır. Bu öğeler, bireye idare karşısında yargı yolunun açık olması güvencesiyle hak ve menfaatlerini koruma ve savunma hakkı tanımaktadır. Bu anayasal öğeler şunlardır:

⁹⁷ Kumru, Ahmet; Vergi Hukuku'nun Birkısım Anayasal Temelleri, Ankara Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi, C.36, S:14, 1979, s.147.

⁹⁸ Gürsoy, Bedri; 1876 Anayasası'nın Mali Hükümleri, Prof.Dr. Fadıl H. Sur'un Anısına Armağan, Ankara Üniversitesi Siyasal Bilgiler Fakültesi Yayınları No:522, Ankara, 1983, s.178, 180, ve devamı.; Kumru, A.; Vergi Hukuku'nun Birkısım Anayasal Temelleri, s.149 ve devamı.

⁹⁹ Kumru; Vergi Hukukunun Birkısım Anayasal Temelleri, s.146.

¹⁰⁰ Erginay, Akif; Yeni Anayasamızın Mali Hükümleri, Sur'un Anısına Armağan, s.62.

**a. İdari İşlem ve Eylemlere Karşı Yargı Yolunun Açık Olmasının
Anayasal Güvencesi:**

10 Aralık 1948 tarihinde Birleşmiş Milletler İnsan Hakları Evrensel Beyannamesinin 8. maddesine göre: " Her kişinin, kendisine Anayasa ya da kanun ile tanınan ana haklara aykırı işlemlere karşı, doğrudan doğruya sonuç verecek biçimde, ulusal mahkemelere başvurma hakkı vardır." denilmektedir¹⁰¹. Bu evrensel anlamda birey hakkının kamu otoritesi karşısında korunulması anlamına gelmektedir.

Yine, 10 Mart 1954 gün, 6366 sayılı Kanun ile kabul edilen İnsan Haklarını ve Ana Hürriyetleri korumaya dair Avrupa Sözleşmesinin 6. maddesi ile de herkese: "..kanuni müstakil ve tarafsız bir mahkeme tarafından davasının makul bir süre içinde hakkaniyete uygun ve aleni surette dinlenmesini istemek hakkı" tanımaktadır¹⁰². Bunların uzantısı olarak gerek 1961 Anayasası'nda (31. ve 114. maddesi) ve gerekse 1982 Anayasası'nda (125. maddesi) hak arama özgürlüğü ile ilgili düzenlemelere dair kayıt düşülmüştür. Ayrıca yukarıda adı anılan uluslararası bildiri ve sözleşmeye 1924 Anayasası'nın 59. ve 60. maddeleri itibarıyla uygunluk arzemesine çalışılmıştır¹⁰³.

İdari işlem ve eylemlere karşı bireyin korunabilmesi, iki aşamalı bir seyir izlemektedir. Bunlardan ilki, bireyi, koruyucu hükümlerin anayasada düzenli olarak yerini alması ikincisi ise, uygulamada anayasa ve kanunlara riayet edilmesidir. Bunun anlamı bireyin iki taraflı güvenceye alınmasıdır. Yoksa burada önemli olan idarenin işlemlerinin yargı denetimine bağlı tutulmasını sağlayan hukuk kuramını kabul etmek değil, yürütmenin idarenin idari yargıyı benimsemesi ve idari yargı organlarının verdiği kararlar neticesinde kendini bağlı görmesidir¹⁰⁴. Bu aynı zamanda eşitlik ve insan haklarına ve çağdaş devlet özellikleri dediğimiz sosyal, hukuk ve demokratik devlet ideisiyle de temelden bağdaşmaktadır.

Buna göre düşünüldüğünde; Türkiye Cumhuriyeti 1982 Anayasası'nın 125. maddesinde; "idarenin her türlü eylem ve işlemlerine karşı yargı yolu açıktır" denilmektedir. Bu bize idarenin kanuna ve hukuka aykırı bilerek veya bilmeyerek yaptığı eylem ve işlemlerinin yargısal denetiminin güvencesini getirmektedir. 125. maddenin son paragrafında geçen ibare bize, idarenin sebep olduğu 'eylem ve işlemlerinden doğan zararı ödemekle yükümlüdür' demesiyle verdiği zarar karşılığında belli bir edimle anayasal olarak kayıtlanmıştır. Yine 125. maddenin 4. fıkrasında yargının idarenin yerine

¹⁰¹ Yenice, Kazım; Hak Arama Özgürlüğü ve Danıştay, Danıştay Dergisi, Yıl:10, S:3839, s.5.

¹⁰² Türk, Hikmet Sami; Ana Çizgileriyle 1982 Anayasa Tasarısı, Ankara Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi, C.XI, S:14, 1983, s.73.

¹⁰³ Yenice, a.g.m., s.6.

¹⁰⁴ Diplock, Lord Justice; Devlet Yönetiminde Yargıya Düşen Görev (çev. Tuncer Karamustafaoğlu), Ankara Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi, C.36, S:14, 1979, s.36.

geçip karar vermemesini öngörmektedir. Bu sadece yapılan eylemin veya işlemin haklı ya da haksız olduğuna karar verilebilmesi demektir. Bu fıkra ile da aynı zamanda idarenin takdir hakkına tolerans tanınmıştır.

Konumuz uyarınca idare nezdinde bulunan vergi idaresi ve muhatabı olan vergi mükellefleri açısından konuyu uyarlamamız gerekmektedir. Buna göre vergi idarelerinin bilerek ya da bilmeyere yaptığı hukuka ve kanuna aykırı işlemlerin düzeltilmesi gerekmektedir. Vergi ile ilgili hataların ilgili vergi dairesinden ya da idari biriminden düzeltilmesi istenilirken bu talebin arkasında bulunan ve anayasa ile de kayıt altına alınmış bazı ilkeler bunumaktadır. Bunlar;

aa. Sosyal, Hukuk ve Demokratik Devlet Olma İlkesi:

SosyalHukukDemokratik Devlet anlayışına önce kuramsal bir çerçevede kısaca değinildikten sonra Vergi Hukuku ve yargılamasıyla ilgili kısmına geçilecektir.

aaa. Sosyal Devlet Olma İlkesi:

"Sosyal Devlet, genellikle, "vatandaşların sosyal durumlarıyla, refahlarıyla ilgilenen, onlara asgari bir yaşama düzeyi sağlamayı ödev bilen devlet" diye tanımlanır¹⁰⁵. Böyle bir tanımlama, refah devleti tanımlamasıyla da uyusmaktadır. Refah devleti anlayışı hukuk devletinin çalışma alanını genişleterek sosyal politika önlemlerinin artırılması düşüncesini geliştirmiştir¹⁰⁶. Bu arada Sosyal devletin sosyalist bir devlet olma anlamına gelmediğini de vurgulamak gerekmektedir¹⁰⁷.

Balta, sosyal devletin amaçlarını şöyle sıralamaktadır: Bunlar "Sosyal adalet ilkesi, sosyal refah ülkesi, sosyal güvenlik ülkesi"dir¹⁰⁸. Macquday'a göre; "Devletin işi insanları zengin yapmak değil, zengin olabilmeleri için güvenlik sağlayacak bir ortam hazırlamaktır" demektir¹⁰⁹. G. Kessler'e göre sosyal devletin amacı, sosyal sınıfların hareketleri, gelişme ve çekişmeleri ve mücadeleleri karşısında devleti ve hukuk düzenini ayakta tutmaya ve sürdürmeye yönelik bir politikadır¹¹⁰ demektir.

¹⁰⁵ Soysal, Mümtaz; 100 Soruda Anayasamın Anlamı, Gerçek Yayınevi, 7. Baskı, 1987, s.231.

¹⁰⁶ Tikveş, Özkan; KamuYönetimi ve Anayasa Düzeni, Prof.Dr. Akif Erginay'a 65. Yaş Armağan'ı, Ankara, 1981, s.129.

¹⁰⁷ Özyay, İl Han; Devlet İdari Rejim ve Yargısal Korunma, Filiz Kitabevi, İstanbul, 1990, s.21., Soysal, Mümtaz; 100 Soruda Anayasamın Anlamı, Gerçek Yayınevi, 7. Baskı, 1987, s.234., Tanör, Bülent; İki Anayasa (19611982), Beta Yayınları, 3.(Tıpkı) Baskı, İstanbul, 1994, s.82.

¹⁰⁸ Balta, Tahsin Bekir; İdare Hukuku, A.Ü. Siyasal Bilgiler Fakültesi Yayınları No:326, Ankara, 1970, s.113.

¹⁰⁹ Macquday, Thomas Bahington; Teşvik Kollamacılık makalesinden naklen alınma (çev. Coşkun Can Aktan), Banka ve Ekonomik Yorumlar Dergisi, Aralık 1994, s.41.

¹¹⁰ Koray, Meryem/İoçuoğlu, Alper; Sosyal Politika, Karınca Matbaacılık, İzmir, 10987, s.3.

Sosyal devletin somut olarak gerçekleşmesi demek, bir toplumda zayıfların ezilmesine, toplumda dengesizliklerin ortaya çıkmasına mani olmak, ulusal gelirin adalete uygun bir biçimde dağıtılmasını sağlamak gibi benzeri amaçlar gütmesiyle orantılıdır¹¹¹. Hatta sosyal devlet kavramını bir refah devleti anlayışından daha da öteye götürülüp "hizmet devleti" olarak ta görülmesi mümkündür¹¹².

1961 Anayasa'sında olduğu gibi 1982 Anayasa'sının 2. maddesi de Türkiye Cumhuriyeti'ni "sosyal bir hukuk devleti" olarak nitelendirmektedir. Anayasa Mahkemesi Kararlarına göre de¹¹³; "sosyal hukuk devletinin, güçsüzleri güçlüler karşısında koruyarak gerçek eşitliği, yani sosyal adaleti ve böylece toplumsal dengeyi sağlamakla yükümlü devlet" olduğunu izah etmiştir¹¹⁴.

Vergileme yetkisinin kullanılmasında, onun hukuka ve ekonomik uygunluğa dayandırılması sosyal anlamda olumlu bir tutum olacaktır. Nitekim hükümetler, vergileme yetkilerini kullanırlarken kanuni ve ekonomik sınırlara bağlı kalmak zorundadırlar. Vergilemenin hukuki olması, onun, anayasal ve yasal ilkelere uygun olmasıyla ve vergilemenin ekonomik olması yine onun bir ülkeye ilişkin vergi potansiyelinin ekonomiye zarar vermeden en yüksek verimlilikte kullanılmasıyla ilintilidir¹¹⁵.

Sosyal devlet ilkesinin vergilendirme alanındaki yansıması, mali güce göre vergilendirme olarak düzenlenmiştir. Bu aynı zamanda Anayasa'nın vergi adaletine ilişkin kuralıdır¹¹⁶. Yasama organı, vergi sisteminin düzenlerken bu direktife uyarak (olumlu ödev) kişilere mali güçlerini aşan ölçüde vergi yükü yüklememesi gerekmektedir. Mali güce göre vergilendirme ilkesi (vergilemede iktidar da denilmektedir)¹¹⁷ sosyal hukuk devleti ilkesiyle sıkı bir ilişki içerisinde. Vergilendirmenin şartları yönünden

¹¹¹ Soyval, M.; a.g.e., s.234.

¹¹² Tuncay, Aydın H.; İdare Hukuku ve İdari Yargının Bazı Sorunları, Damlay Tasnif ve Yayın Bürosu Yayınları No:14, Başbakanlık Basımevi, Ankara, 1972, s.49.

¹¹³ Anayasa Mahkemesi, 18.02.1985T., 9/4 Sayılı Kararında (R.G., 26.06.1985); Sosyal Hukuk devletini, insan hak ve hürriyetlerine saygı gösteren, ferdin huzur ve refahını gerçekleştiren ve teminat altına alan, kişiyle toplum arasında denge kuran, emek ve sermaye ilişkilerini dengeli olarak düzenleyen, özel teşebbüsün güvenlilik ve kararlılık içinde çalışmasını sağlayan, çalışanların insanca yaşamaları ve çalışma hayatının kararlılık içinde gelişmesi için sosyal iktisadi ve mali tedbirler alarak çalışanları koruyan, işsizliği önleyici ve milli gelirin adalete uygun biçimde dağıtılmasını sağlayıcı tedbirler alan, adaletli bir hukuk düzeni kuran ve buna devam ettirmeye kendini yükümlü sayan, hukuka bağlı, kararlılık içinde ve gerçekçi bir özgürlük rejimini uygulayan devlet olarak tanımlanmıştır.

Anayasa Mahkemesi Kararları Dergisi, S:10, s.539, (S.Kaneti, a.g.e., s.3.).

¹¹⁴ Kaneti, Selim; Vergi Hukuku, Filiz Kitabevi, 2. Baskı, İstanbul, 1989, s.3

¹¹⁵ Aliefendioglu, Yılmaz; Vergilemenin Ekonomik Sınırları, Prof. Dr. Akif Erginay'a 65. Yaş Armağanı, Ankara, 1981, s.596.

¹¹⁶ Çağın, Nami; 1982 T.C. Anayasası'nda Vergilendirme, Prof. Dr. Fadı H. Sur'un Anısına Armağan, A.Ü. S.B.F. Yayınları No:522, Ankara, 1983, s.79., Erginay, A.; Yeni Anayasamızın Mali Hükümleri, Prof. Dr. Fadı H. Sur'un Anısına Armağan, s.69.

¹¹⁷ Nadaroğlu, Halil; Vergilemede Adalet, Hukuk Araştırmaları, Marmara Üniversitesi Hukuk Fakültesi Yayını, C.5, S:13, Ocak-Aralık 1990, s.8.

benzer veya eşit durumda olan fertlerin aynı işleme tabi tutulması gerektiği (yatay adalet) ve yine vergilendirme şartları açısından düşünüldüğünde farklı kişilerin vergi yüklerinin ne ölçüde değişeceği (dikey adalet) sorununa Sosyal Hukuk Devleti içerisinde çözüm aranmaktadır¹¹⁸. Zaten her ne kadar verginin tanımında verginin karşılıksız alınacağı ifade edilmekte ise de¹¹⁹; vergi ödeyen her mükellef, karşılığında devletten bir şeyler beklemektedir ki bu da sosyal devlet anlayışıyla mütenasip düşmektedir¹²⁰. Konu, sosyal politika açısından düşünüldüğünde gider politikası önlemleriyle tabana yayılamayan gelir ve servetin iktisaden zayıf olanın lehine politik açıdan arzu edilen ölçüde dağıtılmasıdır¹²¹. Yine sosyal devlet içerisinde planlı kalkınma ile vergilendirme arasında zayıfın lehine yönelik bir dengenin kurulması da gerekmektedir ki bu oldukça zor ve çelişik bir dengedir¹²². Sosyal amacın yerine getirilmesinde sanırım en önemli ilkeler mali güce göre vergilendirme ve bunun yanı sıra vergilendirme yetkisinin gelir ve servetin yeniden dağılımında kullanılmasıdır. Ancak günümüzde sosyal devlet ya da refah devleti ilkesi ekonomik gerekçeler bakımından yoğun eleştiriler almaktadır.

bbb. Hukuk Devleti Olma İlkesi:

Hukuk devletine girmeden önce "hukuk"un tanımını yapmamız faydalı olacaktır. Hukuk: Belirli bir toplumda kişiler arasındaki ilişkileri düzenleyen ve devletin yaptırım gücüyle uyulması zorunlu kılınan davranış kurallarının oluşturduğu düzen¹²³." N. Bilge'nin de dediği gibi bu tanım sadece hukukun emredici niteliğini belirlemektedir¹²⁴. Hukuk Devleti ise: "Tüm etkinliklerinde hukukun üstünlüğü ilkesine ve yargı denetimine bağlı kalan devlet, "şeklinde tanımlanmaktadır¹²⁵. Bir başka deyimle hukuka bağlı devletin temel ilkesi, devlet ve hükümet (idare dahil) işlemleri üzerindeki yargı denetimi kurmasında yatmaktadır¹²⁶.

Avrupa Toplulukları'nda da Hukuk Devleti İlkesinin geçerliğini sağlayan en önemli unsur yargı güvencesi olmaktadır¹²⁷. Bunun yanı sıra Avrupa Toplulukları'nda idari yargının kuramsal temelleri kuvvetler ayrılığı, idarenin kanuniliği, idarenin sorumluluğu ve yargı güvencesidir. Avrupa Toplulukları'nda idarenin hukuka bağlılığının

¹¹⁸ Çağan, Nami; Vergilendirme Yetkisi, Kazancı Hukuk Yayınları, İstanbul, 1982, s.192.

¹¹⁹ Nadaroğlu, Halil; Kamu Maliyesi Teorisi, Okan Yayınları, 5. Baskı, İstanbul, 1983, s.276.

¹²⁰ Yerceli, A.B./Meriç, M.; Vergilendirme Yetkisi ve Kamu Kaynakları Kullanım, Vergi Sorunları Dergisi, S:66, Mayıs/Haziran 1993, s.41.

¹²¹ Neumark, Fritz; (çev. İclal Feyzoğlu Cankorel), Vergi Politikası, Filiz Kitabevi, 1975, s.21.

¹²² Öncel/Kumrulu/Çağan; a.g.e., s.55.

¹²³ AnaBritannica Ansiklopedisi, Cilt:11, 1988, s.262.

¹²⁴ Bilge, Necip; Hukuk Başlangıcı, Tırhan Kitabevi, 6. Baskı, Ankara, 1987, s.177.

¹²⁵ AnaBritannica, Cilt:11, s.262.

¹²⁶ Tikveç; a.g.m., s.124.

¹²⁷ Azrak, Ali Ülkü; Avrupa Topluluklarında İdari Yargının Genel Esasları, İÜ. Siyasal Bilimler Fakültesi Yayınları No:3, İstanbul, 1982, s.5673.

en etkili güvencesi olan ve onun işlem ve eylemlerinin denetimini Avrupa Toplulukları Adalet Divanı adı altında bağımsız bir yargı organı yapmaktadır¹²⁸.

Çağımızda kabul edilen ve devletin niteliklerini açıklayan temel kriterler; devletin hukuki kişiliği ve devletin egemenliği ile ilgilidir¹²⁹. Devletin hukuk devleti olabilmesi klasik anlamda birey hak ve özgürlüklerinin yürütme gücü karşısında güvence altına alınmasıyla orantılıdır¹³⁰. Nitekim Anayasamızın 13, 14 ve 15. maddesinde bununla ilgili düzenlemeler yapılmıştır¹³¹. Devlet tüzel kişiliği ile onu yönetenlerden ve var olan diğer tüzel kişiliklerden farklı ve üstün olması ve her konuda egemen olması ve süreksiz olması devletin tabiyetindendir. Devletin bu sınırsız gücü karşısında bireyin hak ve menfaatlerinin korunulması yine devletin sahip olduğu güçlerin hukuki bir denge içerisinde koordine edilmesine bağlıdır ve bu da Locke ve Montesquieu'nun ortaya attığı kuvvetler ayrılığı prensibi ile kuramsal temelini bulmaktadır¹³². Duguit ise, bireyle devlet arasındaki ilişkinin özel hukuk içerisinde düşünülmesi gerektiğini söylemekte, ve devletin de bireyle olan ilişkilerinde özel kişi gibi muamele görmesi gerektiğini savunmaktadır¹³³.

Soysal, anayasal açıdan Hukuk Devleti'ni kısaca şöyle tanımlıyor: "Hukuk Devleti, vatandaşlarına hukuk güvenliği sağlayan devlet demektir deyip şartlarını da şöyle sıralıyor; temel hakların güvence altına alınması, kanunlarda anayasaya uygunluğunun sağlanması, yönetimde hukuka bağlılığın sağlanması, yargı kuruluşlarının bağımsızlığını ve güvenilirliğini sağlayacak şartların yerleştirilmesi"¹³⁴ idari eylem ve işlemlerin yargısal denetimi ve devletin mali sorumluluğudur¹³⁵.

Rudolf von Gneist çağımızda geçerli olan hukuk devleti anlayışını açıklarken; hukuk devletinin güvence altına alınması için anayasada kamu hak ve özgürlüklerinin düzenlenmiş olması yeterli değildir bunun yanı sıra bunların uygulamada değer kazanabilmesi için her şeyden önce devletin en etkin organı olan idarenin, özel bir yargı sistemince ki bu idari yargıdır sıkı bir şekilde denetlenmesinin gerekliliğini de ifade etmektedir¹³⁶. Nitekim Sıddık Sami Onar da idari işlem ve eylemlerin yargısal denetiminde ki görüşünü şöyle beyan etmektedir: "... Hukuk devleti prensibini hakikatleştirecek gerçek ve müessir vasıta, kuvvetli bir teşkilata sahip ve müstakil

¹²⁸ Azrak; a.g.e., s.73.

¹²⁹ Teziç, Erdoğan; *Anayasa Hukuku*, Beta Yayınları, İkinci Bası, İstanbul, 1991, s.115 vedevamı.

¹³⁰ Bilge; a.g.e., s.164.

¹³¹ Türkiye Cumhuriyeti Anayasası, Atatürk Üniversitesi Erzurum Hukuk Fakültesi Yayınları No:762, Erzurum, 1994, s.3.

¹³² Akın, İlhan F.; *Kamu Hukuku*, Beta Yayınları, 5. Bası, İstanbul, 1987, s.420.

¹³³ Laski, Harold J.; *Duguit'in Devlet Nazariyesi* (çev. Hasan Şükrü), İstanbul Üniversitesi Siyasi Bilgiler Fakültesi, Mülkiye İktisadi İlimler Dergisi, 2. Teşrin, S.44, 1934, s.39.

¹³⁴ Soysal; a.g.e., s.245246.

¹³⁵ Öncel/Kırmızı/Çağan; a.g.e., s.39.

¹³⁶ Gneist, Rudolf von; *AnaBritannica'dan naklen alınma*, Cilt.11, s.262.

doktrin ve ve içtihatla tesirli müeyyidelerdir. İdare Hukuku'nun en kuvvetli müeyyideleri, idari davalar ve bunları halledecek kazai teşkilattır. Bir memlekette İdare Hukuku'nun ve bunun esasını teşkil eden hukuk devleti prensibinin mevcudiyeti ve gelişme nisbeti, o memleketteki kazai teşkilat ve müeyyidelerin gelişme derece ve kuvvetile mütanasiptir¹³⁷ demekle idari işlem ve eylemlerin yargısal denetimine değinmektedir. Bir yerde idare hukukunun varlığı idarenin hukuka bağılılığının bir verisidir de denilebilir¹³⁸.

Yani hukuk devleti anlayışı, bir ülkede yerleşmiş hukuk düzenine yalnız bireylerin değil yönetimin de uymasını gerektiren bir ilkedir. Bu ilkenin anlam kazanabilmesi için de ülkede egemen olan hukukun, devlete ve yönetilenlere karşı hukuk güvenliği sağlaması gerekir¹³⁹. Yine Duguit, idarecilerin yetkilerinin kanunlardan doğan teknik bir işlem olduğunu ve toplumun onlara attığı görevler dizini olduğunu vurgulamaktadır¹⁴⁰. Duran'ın deyimiyle; "idarenin varlık nedeni ve başlıca görevi, halka hizmet etmektir¹⁴¹". Ancak, Duran, idarenin bu görevinin yerine getirebilmesi için yerine ve görev türüne göre kamu yararının özel çıkarlara üstün tutulmasının yeğlenmesini önermektedir¹⁴². Ve idarenin bu amacından sapması halinde, yetkisinin meşru gerekçesi ortadan kalmış olacağı düşünülmektedir¹⁴³. Tabi bu günümüzde çok tartışılan kişi egemenliği ile devlet egemenliği arasındaki dengenin ne olması gerektiğini de akla getirmektedir¹⁴⁴.

Bireyin bütün hak ve menfaatlerinin güvence altına alınması için hukuk devleti yapısının mutlak anlamda tesis edilmesi gerekmektedir. Hukuk devleti kavramı vergi hukuku açısından da bir sınır özelliği taşımaktadır. Bunun sebebi devletin vergilendirme yetkisi ile bireylerin hak ve özgürlük alanlarına müdahale etmesinde yatmaktadır. Hukuk devleti ortamında yasama ve yürütme organlarının keyfi olarak davranmasında yargı organlarına çok önemli bir görev düşmektedir ki bu da İdarenin yargıyla denetlenmesidir¹⁴⁵.

Nitekim 1982 T.C. Anayasa'sının 125. maddesinde "idarenin her türlü eylem ve işlemlerine karşı yargı yolu açıktır" ve bu maddenin son paragrafında "idare, kendi eylem

¹³⁷ Giritli, İsmet; Türk Devlet Şurası İçtihatlarına Göre İdarenin Yetkisini Saptırması adlı Kitabın Önsözünden alınmış, İsmail Akgün Matbaası, İstanbul, 1957, s.V.

¹³⁸ Balta; a.g.e., s.104.

¹³⁹ Gözübüyük, Şeref; Yönetim Hukuku, Turhan Kitabevi, 7. Bası, Ankara, 1994, s.22.; Gözübüyük, Ş., Türkiye'nin İdari Yapısı, S Yayını, Ankara, 1976, s.16.

¹⁴⁰ Laski, H. J.; a.g.m., s.30.

¹⁴¹ Duran, Lütfü; İdare Hukuku, Fakülteler Matbaası, İstanbul, 1982, s.11.

¹⁴² Duran; a.g.e., s.11.

¹⁴³ Yayla, Yıldızhan; İdare HukukuI, Filiz Kitabevi, 2. Bası, İstanbul, 1990, s.72.

¹⁴⁴ Sezer, Birkan Uysal; Büyük Devlet Küçük Devlet, Ortadoğu Anme İdaresi Enstitüsü Dergisi, C.25, S:4, Aralık 1992, s.5.

¹⁴⁵ Öncel/Kurnulu/Çağan; a.g.e., s.40.

ve işlemlerinden doğan zararları ödemekle yükümlüdür" denilmektedir. Bu bize idarenin yaptığı eylem ve işlemlerinden doğan zararları idarenin tazmini için yargıya götürebilme hak ve yetkisini vermektedir. Burada idarenin sorumluluğundan bahsedilmektedir. Ferdin idare karşısında haklarının zayi olmaması için zayıf olan bireyin kanuni yollarla güçlü kılınması gerekmektedir. Bu hukuk devleti anlayışının bir uzantısıdır.

Günümüzde çağdaş devlet olarak tanımladığımız devlet modellerinde, devlet gelirlerinin ve kamusal finansmanın büyük bir kısmını vergiler teşkil etmektedir ve Schumpeter bunu vergi devleti olarak tanımlamaktadır¹⁴⁶. Böylesi bir durumda vergi idarelerinin yürütme ve takdir yetkisinde bir genişletilme olabilir. Bu gibi yürütme, takdir ve re'sen işlem yapma yetkisi¹⁴⁷ birey yada mükellefin aleyhine bozulmamasının ana teminatı hukuk devleti ve yargı güvencesi olmalıdır.

Vergi Hukuku açısından incelendiğinde, yasal idare ilkesi, idarenin vergilendirme işlemlerini yasalar ve Bakanlar Kurulunun anayasal şartları gerçekleşmiş yetkisine dayanarak öne sürdüğü düzenleyici işlemlere uygun olarak davranması anlamına gelmektedir¹⁴⁸. Bireyin idare karşısında korunması vergi idareleri içinde geçerli bir ilkedir. Vergilendirme bakımından kişilerin yasaların önünde eşit olması ilkesi dayanağını anayasanın 10. maddesinde bulmaktadır. Buna göre vergi yasalarının genel, objektif ve kişisel olmayan düzenlemeler içermesi yani maddi anlamda kanun olması ve buna ilaveten ödeme gücü ve aile durumu yönünden aynı kesimde olan kişilerin belirli bir vergi ile mesul tutulması eşitlik bakımından anlam kazanmaktadır. Anayasanın 15. maddesinin içerdiği hüküm hariç vergi yasalarına karşı temel hak ve özgürlüklerin de güvence altına alındığını görüyoruz¹⁴⁹. Bir önemli diğer husus olan vergi yasalarının geriye yürümezliği ilkesi hukuk devletinin hukuki güvenlik ilkesinin mecburi bir gereğidir. Bireyler gelecekte karşılaşacakları vergi yüklerini yürürlükteki vergi kanunlarına göre düşünüp iktisadi ve ticari akışlarını ona göre yapmaları doğaldır. Ancak sonradan çıkartılan yasalarla vergi borcunun geçmiş dönemler için artırılması veya geriye yürütülmek istenmesi hukuki güvenliklerini sarsıcı olacağı düşünülmektedir. Yine Vergi Kanunlarının yargısal denetimini anayasa mahkemesi tarafından, idarenin vergilendirme işlemlerinin yargısal denetiminde vergi mahkemeleri, bölge idare mahkemeleri ve Danıştay tarafından yapılabilir olması hukuk devletiyle uyuşur bir durum arz etmektedir¹⁵⁰.

¹⁴⁶ Schumpeter, J. A.; Açıklamalı Maliye ve Vergi Sözlüğü, s.178.

¹⁴⁷ Uykun, M.; İdare Hukukunun Umumi Esasları, s.1040.

¹⁴⁸ Çağan; a.g.e., s.73.

¹⁴⁹ Aksoy, Şerafettin; Vergi Hukuku ve Türk Vergi Sistemi, Filiz Kitabevi, 3. Baskı, İstanbul, 1991, s.7.

¹⁵⁰ Çağan; a.g.m., s.78.

Yukarıda sayılan teorik ve pratik uyarlamalar ışığında bireyin ya da vergi mükellefinin idareyle ortaya çıkan uyumsuzluklarında haklarını koruyabilme imkanı sağlanmıştır.

ccc. Demokratik Devlet Olma İlkesi:

Genel anlamde demokratik devletin öngörülen biçimsel belli başlı özellikleri kısaca seçim ve temsil, genel ve eşit oy, çoğunluğun yönetim hakkı, azınlığın korunması ve çoğunluğun sınırlanması, devlete karşı bireysel temel haklar ve yasalar önünde eşitlik ilkesinden ibarettir¹⁵¹.

Anayasa'nın 2. maddesine göre Türkiye Cumhuriyeti'nin niteliklerinden biri de "demokratik" bir devlet olmasıdır.

Genel değerlendirme içerisinde demokratik bir devleti, yukarıda açıklamaya çalıştığımız sosyal ve hukuk devleti ilkesinden ayırdetmek mümkün değildir. Çünkü bir devletin demokratik olabilmesi, her anlamda insani değerleri barındırabilmesine bağlıdır. Örneğin klasik demokratik devlet anlayışında devletin kişi hayatına müdahalesinin en aza indirilmesi, kişi hak ve özgürlüklerinin anayasada açıkça belirtilmesi ve idare birimleri küçültülerek, mümkün olduğu kadar çok sayıda insanın yönetime katılması ya da ilgilenmesi¹⁵² gerektiğini öngörmektedir. Demokratik bir toplum aynı zamanda hukuka ve hukukun üstünlüğüne inanan bir toplum anlayışıyla özdeştir. Bu açıdan bakıldığında demokratik toplum düzeninin gerekleri özgürlük ve eşitlik olduğuna göre¹⁵³ halk idaresinde bu tutumun gösterilmesi gerekmektedir. Zaten sorunda, idari tasarruflar karşısında bireyin anayasa ve kanunlarda gösterilen haklarını kullanıp kullanamama veya ne kadar kullandırabileceği aşamasında kendini ortaya çıkarmaktadır. İdarede demokrasi, halkın devlet idaresinde etkili olmasıdır denilebilir¹⁵⁴.

Vergi ve vergi idaresi açısından bakıldığında durum biraz daha hassasiyet kazanmaktadır. Çünkü burada devleti temsil eden idarelerle birey arasında bir edim sözkonusudur. Vergi idaresinde demokrasi, vergi İdarelerinin yaptığı haksız ya da hatalı vergilendirmelerde kişinin hak ve menfaatlerini arayabilme özgürlüğüdür. Vergilendirme olayı halk ile devlet arasında olduğu için, idarenin idari etkinliklerinde açık ve hesap verir konumda olması gerekmektedir. Bu idarenin keyfilikten arındırılması demektir.

¹⁵¹ Soysal; a.g.e., s. 267272.

¹⁵² Demir, Fevzi/Karatepe, Şükrü; Anayasa Hukukuna Giriş, Bilgehan Basımevi, İzmir, 1986, s.42.

¹⁵³ Turhan, Mehmet; Anayasamız ve Demokratik Toplum Düzeninin Gerekleri, BültenTürk Demokrasi Vakfı Yayın Organı, 8:10, Aralık 1991, s.28.

¹⁵⁴ Öncel/Kumru/Çağan; a.g.e., s.37.

bb. Anayasa'nın 73. Maddesinin Vergilemeye Dair İlkeleri:

Anayasamızın 73. maddesinin, günümüzün kabul edilir vergileme ilkelerini içerir bir şekilde düzenlendiğini görmekteyiz. Bu daha önceki anayasalarda da çağın anlayışına göre yerini almıştır. Ancak vergi ile ilk ayrıntılı düzenleme 1961 Anayasası'nın 61. maddesinde yerini bulabilmiştir. Ve daha sonra bu maddede yer alan hususlar 1982 Anayasası'nın 73. maddesinde de önemli olmayan bazı ilavelerle yer almıştır. Hatta Nadaroğlu, anılan bu maddelerin, İtalyan Anayasası'nın 53. maddesinin örnek alınarak düzenlendiğini belirtmektedir¹⁵⁵.

Vergilendirme, devletin, kişilerin hak ve özgürlük alanlarına yönelttiği en etkili müdahalelerden biri olduğundan anayasalarda güvence altına alınması zaruri olmaktadır¹⁵⁶. Bu konuda Anayasal İktisatçılar adı altındaki bir ekol vergilendirme yetkisinin hiçbir şekilde yürütmeye devredilmemesinde, iktisadi ve mali konularda, ayrıntılı bir anayasayla iktidarın ya da yürütmenin sınırlandırılmasında ısrarlı bir tutum izlemektedirler¹⁵⁷.

Hukuken, vergilendirme olayı kanun şeklinde belirlenmiş genel kuralların varlığına bağlıdır¹⁵⁸. Nitekim Anayasa'nın 'Vergi Ödevi' başlığını taşıyan 73. maddesine göre; "Herkes kamu giderlerini karşılamak üzere, mali gücüne göre vergi ödemekle yükümlüdür". Bu madde aynı zamanda verginin kamu giderlerini karşılamaya özgüllenenmesi ilkesini de kapsamaktadır¹⁵⁹. Ancak burada mali gücün ne olduğu konusunda bir ayırım getirilmemiştir. Yine Nadaroğlu, kanundaki 'herkes' kelimesinin yeterince açık olmadığı ve tartışma götürür olduğunu söylemektedir¹⁶⁰. Burada herkes kelimesinin işaret etmek istediği anlam vergi verme kabiliyetine haiz olan kişiler olarak kabul edilebilir. Diğer bir husus da herkes kelimesi genellik ve eşitlik kavramlarında beraberinde getirmesidir.

"Vergi yükünün adaletli ve dengeli dağılımı, maliye politikasının sosyal amacıdır". Verginin bir takım amaçları vardır bunlar mali, iktisadi, sosyal ve ahlaki amaçlardır¹⁶¹. Vergi, maliye politikasının en önemli aracıdır denilebilir. Toplumdaki farklı gelir gruplarına salınacak vergiler eğer sabit oranlı olursa yüksek gelir sahiplerine

¹⁵⁵ Nadaroğlu, H.; a.g.m., s.9.

¹⁵⁶ Çağan; a.g.e., s.69.

¹⁵⁷ Savaş, Vural F.; Anayasal İktisat, Beta Yayınları, 1. Bası, İstanbul, 1989, s.31.

¹⁵⁸ Neumark, Firitz; Maliye Dair Tetkikler, İsmail Akgün Matbaası, İstanbul, 1948, s.43.

¹⁵⁹ Saban, Nihal; Türk Vergi Hukuku'nda Sorumluluğun Dayanağı, Hukuk Araştırmaları, Marmara Üniversitesi Hukuk Fakültesi Yayını, C.6, S:13, Ocak-Aralık 1991, s.61.

¹⁶⁰ Nadaroğlu; a.g.m., s.9.

¹⁶¹ Edizdoğan, Nihat; Kamu Maliyesi, Ders Notları, Uludağ Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi Yayınları, 1988, s.104.

bir transferin olacağı düştürülerek¹⁶² artan oranlı vergi tarifeleri formülü geliştirilmiştir. Bu fıkra sosyal korunumlu amaçları öngörmektedir.

"Vergi, resim, harç ve benzeri mali yükümlülükler kanunla konulur, değiştirilir veya kaldırılır". Verginin meşru, hukuki ve kabul edilebilir olması onun kanunla mevcudiyet bulmasına bağlıdır. Bu aynı zamanda vergi konusunda da kanun yapmanın yalnız yasama organına ait olabileceği hükmünü getirmektedir. Bunun dışındaki organların bu tür girişimleri anayasaya aykırı olduğundan meşru sayılamayacaktır. Ancak bu konunun iki istisnası vardır, konuda Anayasa'nın 73. ve 167. maddelerine göre verilen yetki ile Bakanlar Kurulu'na Kanun Hükmünde Kararname çıkarma yetkisi verilerek, vergi yasalarıyla vergi oranlarında indirim ve yükseltme konularında düzeltme veya değişiklik yapabilmesi örnek olarak gösterilebilir¹⁶³.

"Vergi, resim, harç ve benzeri mali yükümlülüklerin muafık, istisnalar ve indirimleriyle oranlarına ilişkin hükümlerinde kanunun belirttiği alt ve üst sınırlar içinde değişiklik yapma yetkisi Bakanlar Kuruluna verilebilir."

Anayasa'nın 73. ve 167. maddesinde geçen kayıtlar hariç vergi ve benzeri mali yükümlülükler, yalnızca Türkiye Büyük Millet Meclisi tarafından konulur, değiştirilir veya kaldırılır. Yasama organı, sayılan bu üç yetkisinden hiç birini yürütme ve yargı organına devredemez¹⁶⁴. Burada Yasama gücünün mali egemenlikle özdeşleşmesinin bir dışavurumudur. Bu yetkinin yalnız yasama gücüne tanınmış olması ve bu gücünde dayanağını Anayasa'dan alan Anayasa Mahkemesiyle yargı denetimine tutulması demokratik hukuk devletinin bir işlevidir. Ortaya çıkan gerçek şu ki kanun koyucunun her tür mali ödevlerin kanunla konulmasını emrederken keyfi ve takdiri uygulamaları önleyecek ilkelerin kanunda yer almasını emrettiğidir. Kanun koyucunun sadece konusunu belli ederek bir mali yükümlünün alınmasına izin vermesi ve bunun kanunla konulmuş sayılmasına yeterli neden teşkil edebilmesi için mali ödevlerin mükellefleri, matrah ve oranları, tarih ve tahakkuku, tahsil usulleri, mücyyideleri, zamanaşımı gibi ayrıntıları da düzenlemiş olması gerekir¹⁶⁵. Bu ilkeler ayrıntı babından olsa da kanunla tek tek gösterilmesi idarenin keyfi tutum izlemesini ve mükelleflerinde sorumluluktan kaçınmasını engelleyecektir.

Yasama organında vergilendirmenin genel ilkelerine ya da olması gereken şekline aykırı bir kanun yapılması durumunda kanun koyucu, verginin teknik

¹⁶² Özbudun, Ergun; Türk Anayasa Hukuku, Yetkin Yayınları, 3.Baskı, Ankara, 1993, s.106.

¹⁶³ Oyan, Oğuz/Aydın Ali Rıza; Türkiye'de Maliye ve Fon Politikaları, Adım Yayıncılık, Ankara, 1991, s.95.

¹⁶⁴ Doğrusöz, Bunin; Vergilendirme Yetkisinin Yasama ve Yürütme Organları Arasında Bölüşümü, İdare Hukuku ve İlimleri Dergisi, Yıl:6, 8:13, Aralık 1985, s.67.

¹⁶⁵ Doğrusöz; Vergilendirme Yetkisinin Yasama ve Yürütme Organları Arasında Bölüşümü, s.69.

ayrıntlarıyla ilgili işin uzmanı yürütme organına gerekli bazı düzenlemeleri yapma yetkisi verebilir ve bu yetki vergilendirmeye ilişkin temel konularda olmadığı için anılan 73. maddenin mevzusu içinde sayılmamaktadır.

Ancak gerek 73. maddenin son fıkrası olsun ve gerek 167. maddenin 2. fıkrası olsun burada Bakanlar Kurulu'na verilen yetkilerin iyi kontrol edilmesi gerekmektedir. 167. maddenin 2. fıkrasında geçen "dış ticaretin ülke ekonomisinin yararına olmak üzere düzenlenmesi amacıyla ithalat, ihracat ve diğer dış ticaret işlemleri üzerine vergi ve benzeri yükümlülükler dışında ek mali yükümlülükler koymaya ve bunları kaldırmaya kanunla Bakanlar Kuruluna yetki verilebilir" kaydı yürütmenin yasa yapması anlamını akla getirmekte ve anayasanın bütünlüğü bozucu ve anayasal hükümlerin birbirine üstünlüğü yada önceliği gibi olmaması gereken çelişkileri hissettirmemektedir¹⁶⁶. Gerek 73. maddenin son fıkrası ve gerekse 167. maddenin 2. fıkrasını içeren durumların anayasal açıdan güvenceye alınması yürütme karşısında bireylerin ya da vergi mükelleflerinin hak ve menfaatlerinin sağlama alınması açısından kanımca çok önemlidir.

Kanun koyucunun vergi ile ilgili hatalı kanun yapılması durumunda, gücünü anayasadan alan Anayasa Mahkemesi müdahale ederek kanunun yukarıdan bahsedilen ilkelere uygun yapılmasını sağlar. Anayasa Mahkemesi , yürütmeye tanınan hak ve yetkilerin yürütmece kullanılmasında anayasaya uygunluğunu denetleyen mercii durumundadır. Yürütme organının yasama organının yetkisine benzer yetkilerle donatılması demokratik, sosyal ve hukuk devleti anlayışıyla bağdaşırılığı sorunu bu yüzden Anayasa Mahkemesine düşmektedir. Çözüm yürütme organına tanınan uygulama yetkilerinin kanunlarla çok iyi kontrol edilmesi ve keyfiliğe kaçırılmamasıdır. Bakanlar kurulu dışında ve idari olarak nitelendirilebilen diğer organlar yalnızca uygulayıcı ve uygulamaya yönelik düzenleyici işlemler yapabilirler¹⁶⁷. Sonuç olarak yürütme organlarının yasama yoluyla kontrol edilmesi kişi hak ve hürriyetleri için bir güvencedir.

b. Düzeltme Talebinin Bulunulmasında Hiyerarşik İdari

Merci Yollarının Tüketilmesi:

Vergi hatasının farkına varan ya da düşüncesinde bulunan mükellef, bu hatanın giderilmesini, itiraz dilekçesi şeklinde hazırlayacağı bir yazı ile vergi dairesinden isteyerek ilk idari merci yolunu denemiş ve tüketmiş olur¹⁶⁸ (VUK. m.122).

¹⁶⁶ Doğrusöz; Vergilendirme Yetkisinin Yasama ve Yürütme Organları Arasında Bölünümü, s.75.

¹⁶⁷ Doğrusöz; Vergilendirme Yetkisinin Yasama ve Yürütme Organları Arasında Bölünümü, s.76.

¹⁶⁸ Mutluer, Kamil; Türkiye'de Vergi Yargı Sistemi, Eskişehir İktisadi ve Ticari İlimler Akademisi Yayınları No:141/87, 1975, s.60.

Daha sonra vergi dairesinin ilgili servisi, yapılan bu talebi vergi hatalarını düzeltmeye yetkili olan ilgili vergi dairesi müdürü karar verir¹⁶⁹ (VUK. m.120). Vergi dairesi olmayan yerlerde malmüdürleri düzeltmeye karar verir¹⁷⁰. Yine saymanlık işlemleri sırasında meydana gelen vergi hatalarındaki düzeltme yetkisi ise, o mahallin vergi dairesine aittir ancak bu durumda gerekli red ve iadeler, saymanlıklar tarafından yapılacaktır, saymanlıkların, tevkif ettikleri vergileri vergi dairesine yatırmış bulunmaları durumunda, reddiyatda, bu vergi dairesi tarafından yapılacaktır¹⁷¹.

Vergi mahkemesinde dava açma süresinin geçirilmesi üzerine vergi dairesinde düzeltme talebi olumsuz dönen mükellefler VUK'un 124. maddesi uyarınca, şikayet yoluyla Maliye ve Gümrük Bakanlığına başvurabilmektedir. Ancak burada Maliye ve Gümrük Bakanlığına şikayet yoluyla başvurabilmesi için öncelikle ilgili vergi dairesine başvurmuş olması gerekmektedir. Maliye Ve Gümrük Bakanlığı şikayeti kabul edip talebi haklı ve yerinde bulursa düzeltilmesine karar verilir. Bu durumda düzeltmeye yetkili merci Maliye ve Gümrük Bakanlığı olmakla birlikte düzeltmeyi yine vergi dairesi yapmaktadır¹⁷². Düzeltmelerin toplu olarak yapılması durumunda Maliye ve Gümrük Bakanlığı'nın izni gerekmektedir¹⁷³.

II. VERGİ YARGILAMASI İÇERİSİNDE SAYILABİLECEK DAVA TÜRLERİ

1. Dava Türleri:

Bilindiği gibi idari yargıdava türleri açısından iptal davaları, tamyargı davaları, yorum (tefsir) davaları ve temyiz davalarından mürekkeptir¹⁷⁴¹⁷⁵. Yorum ve temyiz davaları idari bir dava olmasına rağmen vergi uyuşmazlıklarına uygun olmayan davalardır. Vergi uyuşmazlıklarının çözümüyle ilgilenen veya ilgilenmesi ve kapsamına girmesi gereken dava türü hangisi olmasının gerektiği hususunda doktrinde farklı görüşler vardır.

¹⁶⁹ Bulutoğlu, Kenan; Türk Vergi Sistemi Dersleri, Araştırma, Eğitim ve Ekin Yayınları, 1. Baskı, İstanbul, 1982, s.339.; Kızılot, Ş., VUK ve Uygulaması, 1067.; Mutluer, K.; a.g.e., s.60.

¹⁷⁰ Kızılot; VUK ve Uygulaması, s.1067.

¹⁷¹ Kızılot; VUK ve Uygulaması, s.1068.

¹⁷² Kızılot; VUK ve Uygulaması, s.1068.; Karaca, Y., Düzeltme ve Düzeltme Talebinin Reddi, s.31.

¹⁷³ Kızılot; VUK ve Uygulaması, s.1079.

¹⁷⁴ Gözübüyük; Türkiye'nin İdari Yapısı, s.256257.

¹⁷⁵ Uykun; a.g.e., s.1223' den naklen alınma

Appleton, idari yargı davalarına ait dava türlerini ; tam kaza davaları, iptal davaları, tefsir davaları ve ceza davaları olarak sıralamaktadır.

Gerek genel anlamda vergi uyumsuzluklarının ve gerekse inceleme konumuz olan vergi hatalarını düzeltme konusunu kapsam edinen dava türünün, iptal davasının mı yoksa tam yargı davasının mı kapsamı olduğu tartışmalarının yanı sıra bunların "vergi davası" adı altında yeni bir dava türü içinde ele alınması gerektiğini de söyleyen görüşler bulunmaktadır.

Yukarıda anılan tartışmaları vermeye geçmeden önce iptal ve tam yargı davaları hakkında bazı temel bilgiler verilecektir:

a. İptal Davası:

İptal Davasının amacı ele alındığında genelde birbirine yakın tanımlar ve yaklaşımlar görülmektedir.

İptal davasının amacını Hauriou şöyle vermektedir "iptal davalarının esası icrai kararın kendisi, bu kararın sihhati, muteber olup olmadığıdır¹⁷⁶". İptal davası, idarenin hukuka uygunluğunu sağlayan idari yargıya özgü bir dava çeşididir¹⁷⁷. İdare Hukukuna özgü olan bu dava türünün bir benzeri özel hukuk alanında bulunmamaktadır¹⁷⁸. İptal davasının amacı idarenin tek yanlı hukuksal işlemlerinin hukuka uygun olup olmadıklarını denetlemek ve hukuka aykırı olanları iptal etmek, yapıldığı tarihten itibaren geçerli olmak üzere ortadan kaldırmaktır¹⁷⁹. İptal davalarında, idari yargı yeri yalnızca dava konusu işlemi inceleyerek, bu işlemde bir sakatlık olup olmadığına bakar ve bu inceleme yapılırken de öncelikle menfaatin ihlal edilip edilmediğini araştırır. Bu bakımdan iptal davasının açılabilmesi ve dinlenebilmesi için, davacının Hukuk Usulü Muhakemeleri Kanunu'nca objektif dava ehliyeti yanı sıra 2577 Sayılı İYUK'un öngördüğü subjektif ehliyet denilen bir menfaatin ihlal edilmesi şartının gerçekleşmiş olması gerekir anlamına da gelmektedir¹⁸⁰. Bu da davanın açılabilmesinde gerekli olan kişisellik unsurunu vermektedir.

İptal davasının konusunu oluşturan idari işlemin idarece geri alınması iptal davasıyla elde edilecek sonucun aynısını yerine getirmesi durumunda iptal davasının gereğinin kalmıyacağı ortaya çıkmaktadır¹⁸¹. İptal davasına konu olan işlemin idarece geri alınması ile yargısal organın verdiği iptal kararı arasında var olan bu benzerlik

¹⁷⁶ Uykun; a.g.e., s.12241225.

¹⁷⁷ Gözlibıyık; Yönetim Hukuku, s.324.

¹⁷⁸ Erdoğan, Ahmet; Yönetim Yargı Kararlarının Yerine Getirilmesi, *Danıştay Dergisi*, Yıl:1, S:1, 1971, s.12.

¹⁷⁹ Gözlibıyık; Yönetim Hukuku, s.324.

¹⁸⁰ Akyürek, Akman; *Danıştay Kararlarında İptal Davalarının Menfaat İhlali Koşulunun Kişisellik Unsuru*, *Danıştay Dergisi*, Yıl:21, S:81, 1991, s.29.

¹⁸¹ Oytan, Muhammer; *İdari İşlemlerin Geri Alınması*, *Danıştay Dergisi*, Yıl:2, S:67, 1972, s.107 ve devamı.

bazen geri almanın iptal davasıyla olan sonuç paralelliğini taşıdığını göstermektedir¹⁸². Geri alma işlemi iptal davasını konusuz bırakır¹⁸³.

İptal davasının açılabilmesi için ortada yönetsel bir kararın bulunması ve bu kararın etkili olması gerekmektedir. İptal davaları ancak hukuka aykırılık durumunda açılabilir, idarece alınan kararların, yapılan işlemlerinin yerindeliği iptal davasına konu olamaz. İptal davasıyla, bir idari kararın tümünün ya da bir kısmının iptal edilmesine çalışılır. İdari yargı mercii iptal davasıyla iptal edilen idari kararın yerine hukuka uygun olan kararı alamaz ve idari işlem özelliğinde yargı kararı veremez. Yargı organınca verilen iptal kararından müşteki faydalandığı gibi dava durumu benzerlik gösterenler de faydalanabilir. Yargı organınca verilen iptal kararı üzerine idare işlemi geri alıp yerine hukuka uygun ve takdir yetkisini daraltmayıcı bir şekilde yeni bir işlem ve eylem tesis eder dahası etmek zorundadır. Yargı kararları, kamu görevlilerince kasıtlı olarak, otuz gün içinde yerine getirilmezse, kararı yerine getirmeyen kamu görevlisine karşı adliye mahkemesinde tazminat davası da açılabilir¹⁸⁴. Tazminat ve vergi davalarında, kararın yerine getirilmesinin gecikmesi durumunda, kararın yönetime tebliği tarihinden itibaren idare, yasal gecikme faizi öder¹⁸⁵.

İptal Davasıyla ilgili 10.06.1994 tarihinde 4001 sayılı yasayla özüne ilişkin bazı değişiklikler getirilmiştir. Yeni yasada iptal davası İdari Yargılama Usulü Kanunu 2/1. maddenin a fıkrası tarafından, "idari işlemler hakkında yetki, şekil, sebep, konu ve maksat yönlerinden biri ile, hukuka aykırı olduklarından dolayı iptalleri için, kişisel hakları ihlal edilenler tarafından açılan" davalar olarak ifade edilmiştir¹⁸⁶. Bilindiği gibi 4001 sayılı yasayla yapılan değişiklikten önceki madde de "menfaatleri ihlal edilenler" ibaresi bulunmaktaydı. Ancak 10.06.1994 tarihli ve 4001 sayılı yasayla bu hususta bir kısıtlama getirilerek klasik anlamda iptal davasının ruhuna ters düşülmüştür¹⁸⁷. "Menfaati ihlal edilenler" koşulu ancak yine yasada geçtiği gibi "çevre, tarihi ve kültürel değerlerin korunması, imar uygulamaları gibi kamu yararını yakından ilgilendiren" idari işlemler hakkında geçerli olabilecektir.

¹⁸² Tan, Turgut; İdari İşlemin Geri Alınması, Ankara Üniversitesi Hukuk Fakültesi Yayınları No:298, Ankara, 1970, s.130.

* Bu konuda Fransız Danıştay ve Türk Danıştay önüne getirilen davalarda, dava konusu işlem idarece geri alındığı takdirde, iptal hükmü verinceye gerek kalmadığına karar vermektedir, s.131132.

¹⁸³ Tan; a.g.e., s.130.

¹⁸⁴ Gözübüyük; Yönetim Hukuku, s.340.

¹⁸⁵ Gözübüyük; Yönetim Hukuku, s.340.

¹⁸⁶ Gözübüyük, Yönetsel Yargı, Turhan Kitabevi, 9. Bası, Ankara, 1993, s.101.

¹⁸⁷ Gözübüyük; Yönetim Hukuku, s.324.

b. Tam Yargı Davası:

İdari dava türlerinden biri olan tam yargı davası edim davası niteliğini de taşıyan bir dava türüdür. Görelî Tam Yargı davasını; "...bir amme hizmetinin ifası dolayısıyla ittihaz edilen bir karar veya muameleden veya yapılan bir fiilden hakları muhtel olan vatandaşların, hizmeti ifa eden amme müessesesi aleyhine açtıkları davalardır" şeklinde izah etmektedir¹⁸⁸. Tam Yargı davası ile idare hukuku alanında ihlal edilmiş bir hakkın yerine getirilmesi veya uğranılan zararın giderilmesi sağlanır¹⁸⁹. Hak ihlalinin sınırını Onar şöyle tayin etmektedir; "Hak ihlalinde makul ve normal bir süre bulunmalıdır. Objektif esasa dayanan hallerde bu zararın hususi ve anormal bir zarar olması, muayyen bir ferden veya fertlerin diğerlerinden ayrı ve farklı olarak bir hakkı ihlal etmiş olması" diyerek subjektif durumundan bahsetmektedir¹⁹⁰. Tam Yargı davaları hukuk davalarına benzerlik arz etmektedir¹⁹¹. Dava konusunu idari işlem, eylem ve sözleşmelerden doğan hak ihlalleri oluşturmaktadır. Yine Görelî Tam Yargı Davasının şartlarını; "...karar ve muameleleri ittihaz ve tatbik etmiş olan makamların idare teşkilatına dahil bulunması, alınan kararın idari olması, alınan kararın kati ve lazımlıca olması, alınan kararın davacının fiilî hakkını ihlal etmiş bulunması yani ileride hak tesir etmesi ihtimali olduğu yolunda istikbale muzaf olmaması lazımdır..." şeklinde sıralamaktadır¹⁹².

İptal ve Tam Yargı davalarının ayrımlarını birlikte verdiğimizde konular anahatlarıyla daha iyi tebarüz edecektir.

c. İptal Davası ve Tam Yargı Davasının Mukayesesi:

Bu karşılaştırma bize vergi davalarının ve onun içinde düzeltme taleplerinin mensup olması gereken dava türünün hangisine gireceği hususunda faydalı olacağından ele alınması yerinde olacaktır. Buna göre;

İptal davasına yalnız idari işlemler konu olurken tam yargı davalarına da idari işlemler, idari eylemler ve idari sözleşmeler konu olmaktadır¹⁹³.

Davacı iptal davası ile yalnız idari işlemin iptalini isteyebilir. Tam Yargı Davasında ise, davacı, bir hakkın yerine getirilmesini, bir hakka yapılan saldırının durdurulmasını, ya da uğranılan zararın giderilmesini isteyebilir¹⁹⁴.

¹⁸⁸ Görelî, İsmail Hakkı; Devlet Şurası, Ankara Üniversitesi Siyasal Bilgiler Fakültesi Yayınları No:3618, Ankara, 1953, s.180.

¹⁸⁹ Gözübüyük; Yönetim Hukuku, s.341.

¹⁹⁰ Onar, Sıddık Sami; İdare Hukukunun Umumi EsaslarıIII, İsmail Akgün Matbaası, İstanbul, 1966, s.1776.

¹⁹¹ Erdoğan; a.g.m., s.16.

¹⁹² Görelî; a.g.e., s.181.

¹⁹³ Gözübüyük; Yönetim Hukuku, s.341342.

İptal davasını açabilmek için, iptali istenen işlem ile davacı arasında bir ilişkinin bulunması genel olarak yeterli sayılırken, İdari Yargılama Usulü Kanununda 1994 yılında yapılan değişiklik ile bir kısım iptal davalarında da tam yargı davalarında olduğu gibi, kişisel hakkın ihlal edilmesi koşulu aranmaktadır. Buna karşılık, tam yargı davasında, dava açabilmek için hakkın ihlal edilmiş olması gerekir¹⁹⁵.

İptal davası objektif bir davadır. İptal davasında, idari işlemin hukuka aykırı olup olmadığı karara bağlanır. Tam yargı davasında ise, bir hak ihlalinin dolayı yönetimin bir edimde bulunması gerekip gerekmediğine karar verilir¹⁹⁶.

İptal davasının doğurduğu sonuçtan, iptal edilen karar ile ilgili olan veya kişisel hakkı ihlal edilmiş bulunan herkes yargılanabilir; tam yargı davasının doğurduğu sonuçtan ise, davanın tarafları yararlanır¹⁹⁷.

İptal davası ve tam yargı davasının önemli noktalarını içeren bir karşılaştırma yapıldıktan sonra vergi davalarının hangi dava içine girmesi gerektiğine dair farklı görüşleri vermeye çalışalım.

2. Düzeltme Talebinin Hangi Dava Türüne Ait Olduğu Tartışmaları:

Düzeltme talebini de genel olarak vergi davaları içerisinde ayrı bir bölüm olmak üzere değerlendirildiğinden konuya öncelikle vergi davalarının hangi dava türüne mensup olduğu tartışmalarına girilecektir ve daha sonra düzeltme talebinin münferid incelenmesine geçilecektir.

Teorik olarak, "Vergi Yargısının" durumuna açıklık getirmeye çalışan L. Duguit objektif hukuksubjektif hukuk ayrımını ortaya koyarak vergi davasıyla ilgili değerlendirmesinde "burada bir borç sorunu söz konusu olup, salt bir subjektif hukuk sorunu vardır" demekle vergi davalarının mahiyetine bir teşhis getirmektedir¹⁹⁸. Ancak bu görüşe karşı çıkmıştır. Örneğin Auby ve Drago vergi yargısının objektif olduğunu, hakim rolünün, kendine sunulan olayda, vergi kanununun doğru olarak uygulanıp uygulanmadığını araştırması durumunu gerekçe göstermektedirler¹⁹⁹.

¹⁹⁴ Uykun; a.g.e., s.1225.

¹⁹⁵ Gözübüyük; Yönetim Hukuku, s.341342.

¹⁹⁶ Gözübüyük; Yönetim Hukuku, s.341342.

¹⁹⁷ Gözübüyük; Yönetim Hukuku, s.341342.

¹⁹⁸ Duguit, L.; *Traité de droit constitutionnel*, 3e ed., 1928, t.II, s.458 (Civan Turmangil'den naklen, Vergi davasının hukuki niteliği, Ankara Üniversite Hukuk Fakültesi, C.39, S:14, 19821987, s.141.).

¹⁹⁹ Auby, J.M. / Drago, R.; *Traité de contentieux administratif*, LIII, 1962, pp.1233, s.120 (Civan Turmangil'den naklen alınma, s.144.)

Vergi davalarının iptal davası ya da tam yargı davasının ayrımı olduğu hususunda "vergi hakiminin yetkileri" açısından ölçütler de getirilmektedir. Vergi hakimi dava konusunu oluşturan idari işlemin kanuna uygun olup olmadığına bakıp uygun olmadığında iptal ediyorsa bu davanın iptal davası içinde sayılacağı varsayılmakta, yok eğer işlemi iptal etmekle birlikte yerine bir had veriyorsa, idarenin koyduğu miktarı artırıp, azaltıp ya da bir değişiklik yapıyorsa ki bu idarenin yerindelik denetimi yapamaması ilkesi ile bağdaşmamaktadır, davacının mamelekinde olan azalmayı telafi edici şekilde karar verebiliyorsa o zaman bu dava tam yargı davasının içine girmesi gerektiği varsayılmaktadır²⁰⁰.

Burada ileri sürülen, vergi hakiminin iptal ve tam yargı davalarındaki yetkilerinin çatışma ve karışma durumudur. Aslında vergi yargısının objektif yanının var olmasının yanı sıra subjektif yanınında bulunduğunu söylemekte yarar var çünkü vergi yasa ve yönetmelikleri objektif olan gencl bir edim olayını gündeme getirmekle birlikte bu edim ilişkisini fert ölçeğine indirgediğinde subjektif bir ilişkiye de sebebiyet vermektedir²⁰¹. Duran, Turmangil'in yaptığı bu betimlemenin çözüme ve yarara yönelik olmadığını söyleyerek tasvip etmemekte ve vergi mahkemelerinin adliye mahkemeleri gibi aynı bir yargı organı haline gelmesinden dolayı vergi makamlarının yapabileceği ve yapması gereken işlemleri artık tesis edemeyeceklerini de söylemektedir²⁰². Yine Duran vergi davası adlı bir dava türünün yaratılmasını eleştirerek gereksiz bir dava türü olduğunu ileri sürmekte ve kendi deyimiyle "klasik idari yargıda bu çeşit vergi uyuşmazlıkları, hakim veya mahkemenin tadil, terkin, te'hir ve v.b. yetkilerini içerdiğinden; tam yargı davalarının tipik örneğidir" diyerek bu tür davaların zaten tam yargı davaları içerisinde bulunduğunu savunmaktadır²⁰³. Duran, Türk Hukuku'nda iptal ve tam yargı davalarının yasal düzenlemelerde ve yargısal uygulamalarda özde farklılığını yansıtan ve kanıtlayan ölçclere yer verilmediğini de ilave etmektedir²⁰⁴. Yine bu anlamda konuya genel bir bakışla yaklaşıldığında vergi davalarının iptal davasının içinde olduğunu, ancak gerek usul yasalarında gerekse harçlar yasasındaki bazı düzenlemelere bakıldığında vergi davalarının tam yargı davası içinde yer alması gerektiğini ileri sürenlerde bulunmaktadır²⁰⁵.

Vergi yargılaması hukukunun diğer hukuk dallarında olmayan bir diğer özelliğide re'sen araştırma ilkesinin geçerli olmasıdır²⁰⁶. Vergi yargısının ortaya çıkış

²⁰⁰ Turmangil; a.g.m., s.146 vedevanı.

²⁰¹ Turmangil; a.g.m., s.144145.

²⁰² Duran; İdari İşlem Niteliğinde Yargı Kararıyla Vergi Davalarının Çözümü, Anadolı İdare Dergisi, C.21, S:1, Mart 1988, s.7273.

²⁰³ Duran; İdari Yargı Adileştirmeli, İstanbul Barosu Dergisi, C.56, 3. Bölüm, s.317.

²⁰⁴ Duran; İdari İşlem Niteliğinde Yargı Kararıyla Vergi Davalarının Çözümü, Anadolı İdare Dergisi, C.20, S:4, Aralık 1987, s.9.

²⁰⁵ Tekgündüz, Metin; İdari Dava Türleri ve Vergi Yargısı, Danıştay Dergisi, Yıl:13, S:5051, 1983, 5657.

²⁰⁶ Karakoç, Yusuf; Türk Vergi Yargılaması Hukukunda Delil Sistemi, İzmir, 1994, s.205.

nedeni; vergi mükellef ve sorumlularını vergi idaresinin haksız işlemlerine karşı korumaktır denilmek suretiyle Duran'ın ayrıca vergi yargısının oluşturulmasının gereksiz olduğuna yönelik görüşlerine alternatif görüş olabilmektedir²⁰⁷.

Vergi davalarının tam yargı davaları içinde görülmesi gerektiğini savunumlardan Gözübüyük; tam yargı davalarının başlıca tiplerini; tazminat davaları, istirdat davaları, vergi davaları ve idari sözleşmelerden doğan davalar olarak sayarken vergi davalarını da buna ilave etmektedir²⁰⁸. Gerekçe olarak; "vergi davalarında, vergi yükümlüsünün salınan bir verginin esasına, ya da tutarına itiraz etmesini ve yargı yerinin, dava sonucunda verginin kaldırılmasına, ya da indirilmesine, fazla alınan verginin geri verilmesine karar verebilmesini göstermektedir²⁰⁹. Ancak Gözübüyük bu konuda açık bir kapı bırakarak şunları ilave etmektedir; "vergi mahkemelerinin görevleri ve vergi uyumsuzluklarının niteliği ve davacının talebi dikkate alındığında, vergi uyumsuzluklarının bir bölümünün tam yargı davasına bir bölümünde iptal davasına ait nitelikleri gösterdiğini" söylemekte ve Fransa'da da vergi davalarının niteliğinin tartışma konusu olduğunu vurgulamaktadır²¹⁰.

Aksoy bu konuda kesin bir hüküm getirmemekle birlikte, Danıştay'ın Vergi Dava Dairelerinin uygulamasını da gözönüne alarak vergi davasının tam yargı davası olduğu görüşünü ileri sürmekte ve buna Danıştay 4. Dairesinin bir kararında vergi davasının tam yargı davası sayılmasının gerekçesi olan *tarh işleminin mükellefi belli bir miktar borçlu durumuna getirdiği* ifadesini örnek göstermektedir²¹¹.

T. B. Balta'nın da, İdare Hukuku Ders Notları kitabında vergi davalarının tam yargı davasının içine girdiğini düşündüğü görülmektedir²¹².

Tezel'de; vergi uyumsuzluklarına ilişkin vergi mahkemesinde tam yargı davası ya da iptal davası açılabilir demekle karma bir durumun varlığından bahsetmektedir²¹³.

Yenice ve Esin, vergi davalarının genel olarak tam yargı davalarına ait olduğunu ancak İdari Yargılama Usulü Kanununun iyice tefkik edildiğinde vergi, resim ve harç uyumsuzluklarının pozitif hukuk açısından tam yargı davalarının dışında tutulma zorunluluğu dayımının vergi uyumsuzluklarını kapsamadığını açıklamaktadırlar²¹⁴.

²⁰⁷ Karakoç, a.g.e., s.205.

²⁰⁸ Gözübüyük, Yönetmelik Yargı, s.198; Türkiye'nin İdari Yapısı, s.331.; EsinYüksel, Danıştayda Açılacak Tazminat Davaları, 2. Baskı, Ankara, 1976, s.15.

²⁰⁹ Gözübüyük, Yönetmelik Yargı, s.198.

²¹⁰ Gözübüyük, Yönetmelik Yargı, s.198.

²¹¹ Aksoy, Vergi Yargısı ve Türk Vergi Yargısı Sistemi, s.63.

Dn.4.D., 23.11.1983T., E.1983/2202, K.1983/9134 s.k.

²¹² Balta, İdare Hukuku Ders Notları (M.Tekgündüz'den naklen alınma, a.g.m., s.58.)

²¹³ Tezel, Adnan, Vergi Mahkemesi Hukuku, İstanbul, 1982, s.11.

²¹⁴ Yenice, Kazım/Esin, Yüksel, İdari Yargılama Usulü, Arsan Matbaacılık, Ankara, 1983, s.7374.

Onar, vergi davalarının aidiyeti konusunda şunları söylemektedir; vergi uyuşmazlıklarına bakan ve o gün için mevcut olan Vergi İtiraz ve temyiz Komisyonlarının bağımsız bir yargı organının olamayacağını, vergi uyuşmazlıklarını halleden vergi itiraz ve temyiz komisyonlarını idari yargıdan ayırarak ve onun denetimi dışında bırakılması durumunda yeni bir idari yargı manzumesinin oluşturulmasının gereksizliğine değinmekte ve sırf mali konularda rahatlık getirilsin diye böyle bir oluşumun yanlışlığını vurgulamaktadır. Vergi uyuşmazlıkları gibi tek konuyu tek bir görüş açısından ele alan bir oluşumun doktrin bakımından bağımsız olmasının uygun olmadığını da ilave etmektedir²¹⁵. Bu görüşe Kaneti'de şunları söyleyerek katılmaktadır; "...örgütsel yapısıyla, vergi yargısı bağımsız olmayıp, idari yargının işayırına dayalı bir bölümü olarak nitelendirilmelidir²¹⁶".

Candan da vergi davası adı altında yeni bir dava türünün gereksizliğini vurgulayarak vergi davalarının iptal davasına mı yada tam yargı davasına mı girmesi konusundaki görüşlerini şöyle belirtmektedir; Vergi idaresinin faaliyeti idari işlem tesisi suretiyle olmuşsa ve bu işlem idare edilenlerin yalnızca menfaatlerini ihlal etmişse, dava işleminin hukuka uygunluğunu sağlayacak bir iptal davası olacağını söylemektedir²¹⁷. Candan bu makalesinde vergi davalarının iptal davasına girmemesi gerektiğini savunanların bu konuda ileri sürdükleri iptal davasının sonucunun vergi hukukunun tekniğine uymadığı görüşüne karşı olarak "kanımızca, bu iddia bir idari usul kanunu olan VUK ile İYUK'nun birbirine karıştırılmasından kaynaklanmaktadır" beyanını getirmektedir²¹⁸. Yine daha önceleride değinildiği üzere vergi idaresince yapılan işlemin mükelleflerin mameleklerinde bir azalmaya sebebiyet vermişse, bu azalmayla idari işlem arasında illiyet bağı bulunmaktaysa o zaman bu davanın tam yargı dava kapsamına gireceğini söylemektedir²¹⁹.

Bu konuda belirgin bir ölçüt getiren Uluatam şöyle demektedir; vergi idaresinin vergilendirmeye ilişkin faaliyeti bir idari işlem tesisi suretiyle olmuşsa açılacak dava, esas olarak, bir iptal davası niteliği taşır ve yargıcın vereceği karar, ya hukuka aykırı görülen idari işlemin iptali ya da davanın reddi yolunda olur. Verginin tarhına, tahakkukuna yönelik işlemlerde ödeme emri çıkarılması, ihtiyati tedbir, ihtiyati haciz uygulaması, vergi hatalarının düzeltilmesi taleplerinin reddi bu tür iptal edilecek ya da edilmeyecek idari işlem örnekleridir. Davacı iptal edilen işlem nedeniyle verginin tahsilinden vazgeçilmesini, tahsil edilen verginin ise iadesini isteyebilir. Evvelce tahsil

²¹⁵ Onar, a.g.e., s.19151916.

²¹⁶ Kaneti, a.g.e., s.276.

²¹⁷ Candan, Turgut; Vergi Uyuşmazlıkları ve İdari Davalar, Damptay Dergisi, Yıl:14, S:5455, 1984, s.32.

²¹⁸ Candan; Vergi Uyuşmazlıkları ve İdari Davalar, s.33.

²¹⁹ Candan; Vergi Uyuşmazlıkları ve İdari Davalar, s.34.

edilmiş vergilere ilişkin olarak idarenin vergiyi geri vermek istememesi halinde tam yargı davası açma hakkına sahiptir²²⁰. Bu görüşe yakın olanlardan Öncel/Kumrulu/Çağan; vergi davasının kural olarak iptal davası özelliğini taşıdığı ve durumu göre tam yargı davası niteliğine büründüğünü belirtmektedirler²²¹.

Kocahanoğlu'da; vergi davalarının tam bir aidiyet ayrımını yapmamakla birlikte, İYUK'nu da gözönünde bulundurarak vergi davalarının tam yargı davaları içinde sayılabileceğini söylemekte ve hatta mali yargı sistemi açısından düşünüldüğünde vergi yargısının ayrı bir yargı türü olarak düzenlenmesinin doğru olacağını söylemektedir²²².

Yukarıda beyan edilen görüşlerin genel bir değerlendirilmesinde şu sonuç ortaya çıkmaktadır. Vergi davalarının iptal ya da tam yargı davalarının tam anlamıyla içinde sayılamıyacağı, ikisi arasında geçişler yaptığı gözlenmektedir. Vergi idaresince yapılan işlem mükellefin mamelekinde bir azalma yapmamışsa ya da diğer bir değişle tahsilat gerçekleşmemişse o zaman iptal davasının açılması gerekecektir. Diğer durumda yani tahsilat yapılmışsa o zaman iptal davasıyla birlikte tam yargı davası açılmalı ya da doğrudan tam yargı davası açılmalıdır.

Vergi uyumsuzluklarında, tam yargı davası açısından yaklaşıldığında, vergi idaresinin düzenlediği işlemin vergi mükellefinin mamelekinde bir azalma gerçekleştirebilmesi için bu işlemin uygulamaya konulmuş olması yani tahsil edilmiş olması gerekmektedir. Vergi idaresince haksızca yapılan idari işlemin, mükellefin mamelekinde negatif bir sonuç oluşturmaması halinde bir geri alma davasının ya da istirdat davası durumunun ortaya çıktığı ileri sürülmektedir²²³. Bu tip bir vergi uyumsuzluğu tam yargı davası görünümüne girmektedir²²⁴. Ancak Özbacı, vergilendirme hatalarının iptal davasının olduğunu söyleyerek açıklamasını şöyle devam ettirmektedir, "...düzeltme talebinin reddi şeklindeki idari işlemin iptali ve hata ile malûl vergi ve cezanın iadesinin istenmesi gerekir ki her iki halde de açılacak dava iptal davasıdır²²⁵". Bu konudaki benzer bir görüş de şunları söylemektedir, "...vergî mahkemelerinin tarhiyatın iptali ve terkin şeklinde ortaya çıkan kararların tam anlamıyla iptal davası olduğunu ve ayrıca vergi davalarının idare hukukuna özgü zararın tazmini, telafi ve geri almayı hedefleyen tam yargı davaları ile eş tutulmaması gerektiğini" de vurgulamakla birlikte genel

²²⁰ Uluştan, Özhan; Türk Vergi Hukuku, Adım Yayıncılık, Ankara, 1990, s.247.

²²¹ Öncel/Kumrulu/Çağan, a.g.e., s.196.

²²² Kocahanoğlu, Osman Selim, Vergi Uyumsuzlukları ve İdari Uyumsuzluklar, Yayıncı Matbaası, İstanbul, 1982, s.24.

²²³ Tekgündüz, a.g.m., s.58.

²²⁴ Duran; Vergi Mahkemelerinin Görev Alanı, İktisat ve Maliye Dergisi, C.29, Nisan 1982-Mart 1983, s.47.

²²⁵ Özbacı; Vergi Davaları, s.65.

anlamda vergi davalarının iptal ve tam yargı davasının bileşiminden oluştuğunu ifade etmektedir²²⁶.

Vergilendirme hatalarında da durum böyle cereyan etmektedir. Eğer hatalı vergi hentüz tahsil edilmemişse iptal davasının açılması sözkonusudur. Aksi halde, iptal ve tam yargı davaları ayrı ayrı açılabileceği gibi birlikte de açılabilir²²⁷. Ancak vergi mükellefine yapılan hatalı işlemin tebliği yapılmışsa, mükellef işlemde bir hatanın ya da kanuna aykırılığın farkına varmışsa ve ödemede de bulunmamışsa yapılan bu hatalı ve haksız işlemin iptali için iptal davasına başvurulabilir. Ancak burada yine apayrı bir sorun zuhur etmektedir. Bu gibi durumlarda dava açılması yürütmenin durdurulmasını yani tahsilatın durdurulmasını sağlamaktadır. Ancak mükellefin davayı kaybetmesi durumunda karşılaşacağı gecikme faizi meblağının yüksek olması ihtimali mükellefi hatalı olan bu miktarı ödemesini gerektirmekte²²⁸ ve bu durumda bir edim olayını doğurduğundan iptal davasıyla birlikte tam yargı davasının konusunu oluşturmaktadır (bu konu ileride bir başlık altında detaylı olarak ele alınacaktır).

Konu, hakimın iptal ve tam yargı yetkileri açısından ele alındığında, var olan vergilendirme hatalarının objektif unsurlara dayandığını görülmektedir. Çünkü ortada var olan hata belgelerle sabit ve yine hatanın hata olup olmadığı yürürlükte olan kanun ve yönetmeliklere göre takdir edilmektedir. Örneğin yapılmış bir matrah hatasının hatalı olup olmadığını kanunen belirlenmiş oran ve hadlere ve tekniklere göre hesaplandığı için bunun yeniden ele alınıp hatalı olup olmadığı, hatalıysa ne kadar hatalı olduğu ve hatanın miktarı objektif belgeler ışığında bulunabilir. Hakim önüne gelen bu tür bir vergilendirme hatasını objektif olarak inceler ve kanun ve yönetmeliklere ve teknik ayrıntılara göre inceleyip kararını verir. İşlem hatalıysa işlemi iptal eder değilse davayı reddeder. Diğer durumda, vergi hakimının tam yargı yetkileri açısından düşünüldüğünde, hakim, var olan vergi hatasıyla ilgili bir davayı, objektif kriterlere göre inceledikten sonra, eğer vergi idaresince hatalı ve fazla tahsilat yapılmışsa bu fazla kısmın tam yargı yetkilerini kullanarak mükellefe iadesine karar verebilecektir. Bu durumda mükellefin mamelekinde ortaya çıkan bir azalmanın tazmini ve geri ödemesinde bulunulması açısından davanın tam yargı özelliği gösterdiğini söylenebilir. Sonuç olarak belki, vergi davalarında önemli bir kısmı teşkil eden vergilendirme hataları iki aşamalı dava seyri doğurabilen, objektif ve subjektif kriterlere göre çözüm bulabilen ve önceliğini ödeme durumuna göre belirleyen bir uyumsuzluk türü olduğunu söylenebilir.

²²⁶ Aksoy, Ahmet; Türk Vergi Sistemi İçinde Vergi Yargısının Yeri ve İşlevi, Vergi Sorunları Dergisi, 8:74, Eylül-Ekim 1994, s.15.

²²⁷ Candan; Vergi Uyumsuzlukları ve İdari Davalar, s. 39.

²²⁸ Duran; Vergi Davalarında Tahsilatın Durması Yürütmenin Durdurulması Önlüyor; İktisat ve Maliye Dergisi, C.30, S.2, Mayıs 1983, s.9 ve devamı

*Duran, bu durumu anayasaya aykırı bulmaktadır.

III. VERGİ HATALARINI DÜZELTMEDE MÜKELLEFÇE BAŞVURULABİLECEK İDARİ ORGANLAR

1.Genel Bakış:

Vergi hatalarını düzeltmede öncelikle kullanılması gereken yol idari organlar ve bunların üretecekleri çözümler olmalıdır. Anlaşmazlıkları yargı yoluna gitmeye gerek kalmaksızın halletmenin geleneksel, ucuz ve en yaygın yollarından birini hiyerarşik başvuru yolu ve süreci oluşturmaktadır²²⁹. Hiyerarşik başvuru yolunun esası, belirli bir kademede bulunan idareci veya örgüt tarafından verilen bir karardan tatmin olmayan kişinin veya mükellefin üst makamlara alınan kararın veya yapılan işlemin değiştirilmesi için başvurusudur²³⁰. Tabi bunun amacı, gereksiz davalarla yargı yolunun tıkanmasının önlenmiş olmasıdır. Ancak hiyerarşik mercilerin ürettiği çözümler de bazen yetersiz olabilir ya da bir alt merciin yaptığı işlemi adil ve yerinde bulabilir ki işte bu durumda mükellefin yargı yoluna başvurusu artık kaçınılmazdır. Demek ki mükellefler önce idareye başvurup, uyuşmazlığı çözümleme yolunu arayabilecekleri gibi, dava açmak suretiyle doğrudan yargı yoluna da başvurabilirler²³¹. Ancak bazı ülke uygulamalarında, uyuşmazlıkların önce idari aşamada çözümlenmeye çalışılması, bu yoldan sonuç alınamaması durumunda, yargı yoluna başvurulması gereği aranmaktadır²³². Örneğin mükelleflerin yargı yoluna başvurabilmeleri için, uyuşmazlıklarını idari aşamada çözümleme çabalarının reddedilmiş olması gerekmektedir. Bu durum İngiltere'de de benzerlik göstermektedir. İngiltere'de vergi uyuşmazlıklarının, dava konusu yapılmadan önce, idari aşamada çözümlenemeye çalışılması şarttır. Bu konuda Almanya'da aynı tutum içinde ve bu konuda her 10 uyuşmazlıktan 9'unu idari aşamada çözümlemeye başarı göstermektedir. ABD'de de uyuşmazlıkların çözümünde temel olarak idari aşamadaki çözümler ağırlıkta olmakta ve bu konuda % 95 başarı göstermektedirler²³³. Bilindiği gibi ülkemizde de idari aşamada sorunları çözmeye yönelik bazı müesseseler oluşturulmuştur. Ancak mükellefin idari çözüm müessesesini denemek istemeden yargı yoluna başvurma seçeneğinin de mevcut bulunması idari çözüm müesseselerinin etkinliğini azalttığı düşünülmektedir.

²²⁹ Payaslıoğlu, Arif T.; Yönetimde Davaları Azaltma Yolları, *Anıte İdare Dergisi*, C.2, 8:3, Eylül 1969, s.5.

²³⁰ Payaslıoğlu; a.g.m., s.6.

²³¹ Kızılot, Şükrü; Vergi Uyuşmazlıklarının İdari Aşamada Çözümlemesi Bakımından Bazı Yabancı Ülkelerin uygulamaları, *Vergi Dünyası Dergisi*, s.17.

²³² Kızılot; a.g.m., s.17.

²³³ Kızılot; a.g.m., s.1823.

Türkiye'de, mükellefin vergi uyumsuzluklarında ve konumuz olan vergi hatalarını düzeltmede çözüm için takip edebileceği ve müracaatta bulunabileceği idari merciler hiyerarşik olarak aşağıdaki gibidir.

2. İdari Organlar:

Türkiye'de, vergi uyumsuzluklarında idari aşamada düzeltme talebi için başvurulabilecek idari organlar ele alındığında sırasıyla şöyledir:

a. Vergi Dairesi:

Vergi Usul Kanun'unun 122. maddesi "mükellefler, vergi muamelelerindeki hataların düzeltilmesini vergi dairesinden yazı ile isteyebilirler. Bunların posta ile taahhüflü olarak gönderilmesi caizdir" demesi suretiyle kimin nereye ve nasıl başvurusu gerektiğini düzenlemiştir. Buna göre mükellefler, vergi hatalarının düzeltilmesini, ilgili vergi dairesinden yazılı olarak isteyebilirler. Ancak, mükelleflerin talebi üzerine gerçekleştirilen düzeltme işlemleri, sadece mükellef aleyhine yapılmış vergi hatalarına ilişkin olabilir²³⁴. Kanundan da anlaşılabileceği üzere düzeltme başvuruları posta ile de gönderilebilir.

Düzeltilme Talebi alındığında, vergi dairesince talebin düzeltme 5 yıllık zamanaşımı süresi içerisinde yapıp yapılmadığı öncelikle kontrol edilmektedir²³⁵. Vergi dairelerinin ilgili servisi, alınan düzeltme taleplerine kendi görüşlerini de ekleyerek vergi dairesi müdürüne gönderir²³⁶. Bu durumda vergi hatalarının düzeltilmesinde başvurulabilecek birinci aşama ilgili vergi dairesi olmaktadır.

b. Üst Makamlar:

Bu aşamadan sonra ilgili servis kendi görüşlerini de ekleyerek ilgili vergi dairesinin müdürüne gönderir. Bu durumda düzeltmeyi yapmaya yetkili olan bu ilgili vergi dairesinin müdürüdür(VUK. m.120). Düzeltme mercii yani vergi dairesi müdürü, talebi yerinde gördüğü takdirde, düzeltme işleminin gerçekleştirilmesini emreder²³⁷. Vergi hatalarının düzeltilmesine karar verildiğinde bir düzeltme fişi hazırlanır. Böylece yapılan düzeltme, bir düzeltme fişiyle birlikte mükellefe gönderilerek bildirilir (VUK. m.120). Düzeltme talebinin yerinde görülmediği takdirde talebin kabul edilmediği hususu, bir yazı ile mükellefe bildirilir. Düzeltme konusundaki yapılacak işlemler Vergi

²³⁴ Kızılot; a.g.e., s.1073.

²³⁵ Karaca; Düzeltme ve Düzeltme Talebinin Reddi, s.29.

²³⁶ Karaca; Düzeltme ve Düzeltme Talebinin Reddi, s.29.

²³⁷ Kızılot; VUK ve Uygulanması, s.1099.

Daireleri İşlem Yönergesinin 120125. maddeleri arasında açıklanmıştır. Söz konusu Yönergenin 124. maddesinde; mükelleflerin, dava açma süresi içinde yaptıkları düzeltme taleplerinin vergi dairesi müdürü tarafından 60 gün içerisinde incelenip karara bağlanması gereği kaydedilmektedir²³⁸. Düzeltme talebinin bu şekilde yerinde görülmeyip reddine karar verilmesi durumunda mükellefe, hakkını aramak için, yargı yolu gözükmemektedir.

c. Maliye ve Gümrük Bakanlığı:

Maliye ve Gümrük Bakanlığının, düzeltme yetkisi bakımından vergi dairesinin bir üst mercii durumunda olmasına rağmen bu görevini yerine getirebilmesi mükellefin 30 günlük dava açma süresini geçirmiş olması gerekmektedir (VUK. m.124). Dava açma süresinin geçirilmesi durumunda vergi mahkemelerinde dava açma hakkı kalmayan mükellefler şikayet yolu ile Maliye ve Gümrük Bakanlığına 5 yıllık zamanaşımı süresi içerisinde gitmelerine imkan sağlanmıştır. Böylelikle, talepleri reddedilen mükelleflere, dava açma sürelerinin geçtiği hususu gözönünde bulundurularak yeni bir başvuru hakkı tanınmıştır²³⁹. Yine şikayet yolu ile bakanlığa başvurabilme hakkını kullanabilmek için öncelikle vergi dairesine hatalı işlemin düzeltilmesi talebinde bulunulması ve bu düzeltme talebinin reddedilmesi gerekmektedir. Vergi dairesinden red cevabı alındığı tarihten itibaren mükellefçe 60 gün içerisinde Maliye ve Gümrük Bakanlığına başvurulması gerekmektedir. Sonuç olarak doğrudan bakanlığa şikayet yolu ile gelinebilmektedir²⁴⁰. İYUK. m.11 gereğince Bakanlık 60 gün içerisinde olumlu ya da olumsuz bir cevap vermesi gerekmektedir. Eğer bu 60 gün içerisinde bir cevap verilemezse, bu 60 günlük sürenin bitiminden sonra mükellefin ilgili vergi dairesinin bağlı bulunduğu vergi mahkemesine 30 gün içerisinde dava açması gerekmektedir (İYUK m.37/b)²⁴¹. Çünkü 4001 sayılı Kanun ile İYUK, 37. maddesine eklenen "b" bendi uyarınca, şikayet yolu ile dönen düzeltme taleplerinin yargılanmasına ilişkin yetkiyi ilgili vergi dairesinin bulunduğu yerdeki vergi mahkemesine bırakılmaktadır²⁴². Bu konuda verilen bir Danıştay kararı Bakanlıktan dönen düzeltme taleplerine bakma görev ve yetkisini vergi mahkemesine atfetmektedir²⁴³. Bu konu ayrıntılı olarak daha sonra ele alınacaktır.

²³⁸ Karaca; Düzeltme ve Düzeltme Talebinin Reddi, s.2930.

²³⁹ Kızılot; VUK ve Uygulaması, s.1100.

²⁴⁰ Kızılot; VUK ve Uygulaması, s.1100.

²⁴¹ Maliye ve Gümrük Bakanlığına intikal eden şikayet düzeltme taleplerine verilen red cevapları üzerine başvurulacak yargı mercii DK. 24/j fıkrası uyarınca Danıştay'ın ilgili vergi dava dairesi oluşturmaktayken 4001 sayılı kanun ile İYUK. m.37'e eklenen b bendi ile bu görev ve yetki ilgili vergi mahkemelerine bırakılmaktadır. DK. 24. maddesinin de meri olmasına rağmen kanun koyucu yeni iradesiyle vergi mahkemelerini görevli ve yetkili mahkemeler haline getirmiştir denilebilir ki bu konuda son dönem Danıştay kararları da bu yöndedir.

²⁴² Doğrusöz, Bumin; İdari Yargılama Usulü Kanunu'nda Yapılan DeğişikliklerII, Dünya Gazetesi, 7 Temmuz 1994, s.6.

²⁴³ Dn. 9.D., E.1994/5102, K.1994/3923.

Dn.4.D., E.1995/651, K.1995/743, Vergi Sorunları Dergisi, 8:88, s.113.

IV. VERGİ HATALARINI DÜZELTME ÇEŞİTLERİ

Herhangi bir vergi mükellefi veya sorumlusundan istenen ve tahsil edilen vergi miktarında bir hatanın olduğu anlaşıldığı takdirde bu hatanın düzeltilmesi iki yolla gerçekleştirilebilmektedir. Bunlardan ilki idarenin yaptığı ve re'sen dediğimiz düzeltme diğeri de mükellefin talebi ve başvurusu üzerine düzeltme. Düzeltme işleminin yapılabilmesi için, yapılan hatanın vergi hatası mahiyetinde bir yanlışlığı taşıması gerekmektedir²⁴⁴. Vergi idaresi vergi işlemlerini gerçekleştirirken çeşitli yanlışlıklar yapabilir. Bu yanlışlıkların bir kısmı vergi hatası olarak kabul edilemez. Örneğin beyana dayanan vergilerin tarh işlemlerinin yapılmasında henüz mükellef veya sorumluya verilmemiş olan tahakkuk fişi üzerinde görülen hatalar ile ikmalen, re'sen tarh hallerinde veya vergi cezalarında henüz mükellef ve vergi sorumlularına tebliğ edilmemiş bulunan vergi ihbarnameleri üzerinde görülen bu türden hatalar vergi hatası olarak adlandırılmamaktadır²⁴⁵. Çünkü, bu tür yanlışlıklar, verginin hesaplanması safhasında yapıldığı, mükellef veya sorumlusuna henüz intikal etmediği ve mükelleften herhangi bir vergi istenmediği veya alınmadığı için gerçek vergi hatası olarak kabul edilememektedir²⁴⁶. Bunun gerçek vergi hatası sayılabilmesi için mükellefe ulaşıp hukuki durumunda bir değişiklik yaratma aşamasının gerçekleştirmiş olması gerekmektedir. Bundan dolayı yok işlem niteliğinde de sayılabilir.

Zaman bakımından; vergi hatalarında düzeltme başvurusu zaman aşımı süresi içerisinde yapılabilmektedir.

Bazı hatalar düzeltilememektedir ki bunlar Vergi mahkemesi, BİM ve Danıştaydan geçmiş olan muamelelerde vergi hataları bulunduğu takdirde, bu hatalar, yargı kararları kesinleşmiş olsa bile, düzeltilebilmesi için yargı mercilerinin hatalar hakkında bir karar vermemiş olması gerekmektedir (VUK. m.125).

1. Re'sen Düzeltme:

VUK.'nun 121. maddesi "idarece tereddüt edilmeyen açık ve mutlak vergi hataları re'sen düzeltilir demektir. Kendi aleyhlerine düzeltme yapılan kimselerin düzeltmeye karşı vergi mahkemesinde dava açma hakkı mahfuzdur" demek suretiyle vergi hatalarının idarece düzeltilebileceğini açıklığa kavuşturmuştur. Buna göre vergi idaresince, tereddüt edilmeyecek derecede açık ve kesin vergi hatalarının, mükellefin

²⁴⁴ Aksoy, Vergi Yargısı ve Türk Vergi Yargı Sistemi, s.83.

²⁴⁵ Aksoy, Vergi Yargısı ve Türk Vergi Yargı Sistemi, s.83.

²⁴⁶ Aksoy, Vergi Yargısı ve Türk Vergi Yargı Sistemi, s.83.

herhangi bir başvurusu olmasa dahi düzeltilebilmektedir. Bu düzeltme mükellefin aleyhine de olabilir²⁴⁷.

Re'sen düzeltme işleminin mükellef yararına olması halinde, yeni bir vergi tarhiyatı söz konusu olmayacağından, mükellefe düzeltme fişinin bir örneği tebliğ edilir. Hatalı tarhiyatın dayanağı olan tahakkuk fişi veya ihbarname, düzeltilen tutar içinde kalan kısım için geçerliliğini korur²⁴⁸. Mükellefin lehine yapılan düzeltme sonucu, mükellefin geri alacağı bir para bulunması halinde, mükellefe düzeltme fişi tebliğ edildikten sonra VUK. m.120 gereği bir yıl içinde ilgili vergi dairesine başvuruda bulunup parayı geri alması gerekir. Aksi halde parayı geri alma hakkı kaybolur.

Düzeltilmenin, mükellef aleyhine yapılmış olması halinde, ek ya da yeni verginin, ihbarname ile mükellefe tebliği mecburidir. Kendi aleyhlerine düzeltme yapılan mükelleflerin kanun gereği yargı yolu açık bırakılmaktadır. Ancak mükellefin, düzeltme işlemine, süresi içerisinde dava açmaması halinde, ek vergi ihbarnamesinin tebliğinden itibaren bir ay süre sonunda tahakkuk edecek ve ödeme vadesi ise, normal taksit süreleri kısmen veya tamamen geçtiği takdirde, VUK. m.112/1 gereği, ek verginin tahakkuk etmesini müteakip dolacaktır²⁴⁹.

2. Mükellefin Talebi Üzerine Düzeltme:

Vergi Usul Kanunu'nun 122. maddesi ile mükelleflere, vergi muamelelerindeki hataların düzeltilmesini vergi dairesine başvurarak yazı ile isteyebilme hakkı tanınmaktadır. Buna istitaf başvurusu da denilmektedir. Ancak bu hak mükelleflerin aleyhlerine gerçekleştirilmiş olan düzeltmelerde geçerli olabilmektedir. Düzeltme talebi yazı ile ilgili vergi dairesine başvurulduktan sonra bu durumda düzeltme yetkisi yine ilgili vergi dairesinin müdürüne aittir. Bilindiği üzere düzeltme talebi yerinde görülürse vergi dairesi düzeltme işlemi yapar ve düzeltme fişinin bir örneğini mükellefe tebliğ eder.

Vergi dairesinin henüz gerekli işlemleri yapmadığının ya da farkında olmadan yaptığı hataların farkına varan mükellef bu hakkını kullanarak kendi lehine olası fazla ödemeye engel olabilmektedir. bu durumda mükellef başvuru hakkını kullanabilmektedir²⁵⁰. Düzeltme talebi dilekçesi, bir dava dilekçesi örneğine uygun olarak hazırlanıp, elden ya da posta aracılığıyla ilgili vergi dairesine verilir. Düzeltme talebi zaman aşımı süresi içerisinde yapılabilir ki bu süre beş yıldır.

²⁴⁷ Kızılot; VUK ve Uygulaması, s.1071.

²⁴⁸ Kızılot; VUK ve Uygulaması, s.1071.

²⁴⁹ Aksoy; Vergi Yargısı ve Türk Vergi Yargısı Sistemi, s.84.

²⁵⁰ Kızılot; VUK ve Uygulaması, s.122.

Bununla ilgili bir Danıştay kararında; "Mükellefin müracaatı vergi hatalarının meydana çıkarılması yollarından biri olduğuna ve vergilendirme hatası idarece mükellefin müracaatı tarihinde öğrenildiğine göre düzeltme ancak bu tarihten sonra yapılabileceğinden, 5 yıllık zamanaşımı süresi mükellefin idareye müracaatı tarihinden başlar" denilmektedir²⁵¹.

V.VERGİ HATALARINI DÜZELTME ESASLARI ve DÜZELTMEDE USUL

1. Düzeltme Esas ve Usulleri:

Düzeltilmenin yapılabilmesi için herşeyden önce, zaman aşımı süresinin geçirilmemiş olması gerekmektedir. Zamanaşımının geçirilmesinden ortaya çıkan ya da çıkan vergi hataları düzeltmeye tabi tutulamaz (VUK. m.126). Vergi hatalarını düzeltmeye yetkili olan kişi ise, o yerin ilgili vergi dairesi müdürüdür (VUK. m. 120). Süresi içerisinde ortaya çıkan vergi hataları, ilgili servise mükellefin başvurusuyla düzeltme yoluna gidilebildiği gibi idare bunu re'sen de düzeltebilmektedir. İlgili servis durumu inceler ve kendi görüşlerini de ekleyerek müdüre gönderir. Eğer vergi dairesi müdürü düzeltmenin yerinde olduğuna karar verirse düzeltme işlemi gerçekleşir ve bunu müteakip işlemlerde düzenlenen düzeltme fişinin bir örneği mükellefe bildirilir. Eğer düzeltme işlemi mükellefin aleyhine gerçekleşirse ya da düzeltme talebi yerinde görülmeyip mükellefin istediği düzeltme talebi yerinde görülmezse bu durum bir ihbarnameyle mükellefin adresine gönderilerek durumdan haberdar edilir. Verginin tahsil edildiği durumlarda düzeltme fişinin bir nüshası iade edilecek miktar ile başvuracağı saymanlık ve başvuru süresi belirtilmek suretiyle mükellefe tebliğ edilmesi gerekmektedir²⁵². Düzeltmenin yapıldığı durumlarda, düzeltmenin yapıldığı mükellefe tebliğ olunarak mükellefin tahsil edilen fazla miktarın 1 yıl içerisinde belirtilen ilgili saymanlığı başvurarak alması beklenir, aksi durumda hakkı sakıt olur (VUK. m.120). Bu konuda Maliye ve Gümrük Bakanlığının 12.3.1985 tarihli ve 2362911237 sayılı bir muktezasında özet olarak: "VUK. m.120 gereğince 1 yıl içerisinde alınmayan paraların alma hakkının sakıt olacağını eklemekle birlikte 6183 sayılı Amme Alacaklarının Tahsil Usulü Hakkında Kanunun 23. maddesi hükmüne göre de, tahsil edilipte kanuni sebeplerle reddi icap eden amme alacaklarının istihkak sahiplerinin reddiyatı yapacak amme idaresine olan muaccel borçlarına mahsup edilmek suretiyle red olunması gerekmektedir" demekle fazla ödenen meblağların zamanı gelmiş borçlardan mahsup edileceğine işaret etmektedir. Bu paranın iade edilebilmesi için mükellefin muaccel hale

²⁵¹ Dn. 4.D., E.1977/2974, K.1978/79, (D.D., Yıl:9, S:3233, 1979, s.395).

²⁵² Aksoy, Vergi Yargısı ve Türk Vergi Yargısı Sistemi, s.83.

gelmiş borcunun da olmaması gerekir. Yine burada mükellef mahsup edilmesini istiyorsa buna uygun bir fişin (2603a tipi fiş) doldurulması gerekmekte, böyle bir talepte bulunmuyorsa bu durumda (2603b) tipi fişinin doldurulup tebliğ edildikten sonra yine 1 yıl içinde alınması gerekmektedir²⁵³.

Düzelme talebine vergi idaresince verilen cevabın olumsuz olması halinde ki bu süre 60 günle mahduttur mükellefe bu 60 günlük sürenin bitiminden itibaren 30 gün içerisinde ilgi vergi mahkemesine dava açma hakkı doğmaktadır. Bu dava hakkını, idareye düzeltme talebi başvurusunu yapmadan da kullanabilir ancak uygun olanı önce idari yolların tüketilmesidir. Eğer vergi mahkemesinde kanunen belirtilen 30 günlük süre içerisinde dava açamamışsa ve bu hak zamanaşımına uğramışsa bu durumda mükellef VUK. 124. maddesi gereği şikayet hakkını kullanarak Maliye ve Gümrük Bakanlığına başvurarak düzeltmenin yapılmasını isteyebilir. Buradan alınan olumlu karar üzerine ilgili vergi dairesi müdürlüğüne düzeltmenin yapılması hususunda talimat gönderilerek düzeltmenin yapılmasını ister. Eğer Bakanlıktan alınan cevap mükellef aleyhine ise bu durumda mükellefin vergi dairesinin bağlı bulunduğu vergi mahkemesine dava açma hakkı doğmaktadır (İYUK. M.37/b) ve bu süre 30 gündür. Mükellefin düzeltme talebinin vergi dairesince reddedilmesi durumunda mükellef doğrudan doğruya bu işlemlere karşı şikayet yolu mercilerine müracaat etmeden ilgili vergi mahkemesine dava açarsa; İYUK m.14/3b (merci tecavüzü) ve m.15/1e gereğince, dilekçenin görevli şikayet merciine intikal ettirmesi gerekmektedir²⁵⁴. Nitekim Danıştayın bu konunun özüne uygun kararları da bulunmaktadır. Örneğin Danıştay 4. Dairesinin verdiği bir kararda "Özü: Yapılan tarhiyat ve kesilen cezaya karşı vergi mahkemesinde dava açılması gerekir. Şikayet ve düzeltme yoluyla Danıştay'da açılan davanın incelenmeden reddi gerekeceği²⁵⁵" şeklinde hükmettiği görülmektedir. Yine Danıştay'ın eski sayılabilecek 1971 tarihli oybirliği ile alınan bir kararında; "Özü: Vergilendirme hatası yoluyla Danıştay'a açılan davada, Maliye Bakanlığına müracaat edilmeden dava açıldığı, böylece açılan davada merci tecavüzü bulunduğu anlaşıldığından dosyanın Maliye Bakanlığına tevdiî gerekir" demekle bu durumu teyit etmektedir²⁵⁶.

²⁵³ Kızılot, Ş.; Danıştay Kararları ve Muktezalar, Savaş Yayınları, Ankara, 1989, s.774775.

²⁵⁴ Dn.4.D., 20.6.1973T., 503/3464,

Dn. 4.D., 29.5.1973T., E.1972/2347, K.1973/1331.

(Gelegen/Karabağ/Tamer, Vergi Anlaşmazlıklarıyla İle İlgili Danıştay Kararları, Ayyıldız Matbaası, Ankara, 1974, s.423'ten Naklen Alınma).

²⁵⁵ Dn.4.D., 8.5.1985T., E.1984/3827, K.1985/1272, (İspir/Yağmurlu/Özbalca, Vergi Usul Kanunu Uygulanmasına İlişkin Danıştay Kararları, Ankara, 1985, s.194'ten Naklen Alınma).

²⁵⁶ Dn.4.D., 11.9.1971T., E.1971/6945, K.1971/5849, Danıştay 4. Daire Kararları, Ayyıldız Matbaası, Ankara, 1972, s.227.

2. Düzeltme Kapsamı Dışında Kalan Haller:

Düzeltme hükümleri kapsamının dışında kalan tüm vergi hatalarının düzeltme yolu ile giderilmesine imkan bulunmamaktadır. VUK'un 116 ve 118. maddelerinde geçen hata tipleri ancak düzeltme kapsamına dahil edilebilmektedir. Bundan dolayı uygulamada istemeyerek ortaya çıkan bir takım vergi hatalarının düzeltme müessesesi ile giderilmek istenmesi sorunlara yol açsa da kapsam dışında tutulmaktadır. Bu konuya hitaben Danıştay'ın yerleşmiş içtihadına göre de düzeltme müessesesi kullanılamamaktadır²⁵⁷. Buna göre düzeltmenin kapsamı dışında kalan haller genel olarak aşağıdaki gibidir.

a.Vergi Hatası Sayılmayan Hukuki Uyuşmazlıklar:

Düzeltme müessesesinin kapsamına girmeyen en önemli konulardan başlıcası **hukuki uyuşmazlıklardır**. Vergi hataları kolayca görülüp ölçülebilen ve objektif kriterlere bağlanmış ve bu yüzden de tartışma alanı bırakmayan basit ve anlaşılır yanlışlıklardan ibarettir. Bundan murad kanun koyucu vergi hatalarına özgü olmak üzere aynı bir çözüm yolu benimsemiştir. Vergi hatası kavramı ve kapsamı dışında ortaya çıkan bir takım yanlışlıkların düzeltilmesi yolu düzeltme müessesesinden geçmemektedir. Kanun koyucu bu tür hataların düzeltmenin kapsamına alınmasını öngörmemiş, anlaşmazlık çıkması halinde de bunların yargı organlarında karara bağlanması esasını benimsemiştir. Vergi hatası dışında kalan konu ve uyuşmazlıklar hukuk literatüründe **hukuki uyuşmazlıklar** olarak adlandırılmaktadır.

Hukuki uyuşmazlıkla vergi hatasından farklı olarak, vergilendirme işleminin özüne ilişkin, vergi alacaklısı ile vergi borçlusu arasında hukuken tartışma konusu yapılabilecek konularda ortaya çıkar. Taraflardan biri işlemde sakatlık olduğunu ileri sürerken karşı taraf işlemin kanuni çerçevesinde gerçekleştirildiğini iddia eder. Bu tür anlaşmazlıklar genellikle maddi olaya ilişkin açık olmayan noktalardan, kanun hükümlerinin metninden, yerine göre maddi olayın karmaşık niteliğinden ve varsa teknik ayrıntılarından, vergilendirme şekillerinden, vergi borcunun zamanaşımına uğrayıp uğramadığından, yine bir vergi suçunda kast, ağır kusur gibi faktörlerin bulunup bulunmadığından, kanun hükümlerinin yorumu farklılığından ve daha benzeri

²⁵⁷ Dn.4.D., 26.2.1974T., 2117/463; 20.2.1973T., 8099/738, 28.4.1970T., 6070/2330; 15.6.1970T., 3778/3498; 29.3.1973T., 1575/1526; 23.9.1972T., 4731/5248; 11.5.1972T., 3944/3426

(Genç/Yağmurlu/Aksoylu/Falcioglu/Polatkan/Bulut, Mali Yargılama Usulü ve Uyuşmazlıklarına İlişkin Danıştay Kararları, s. 429no:667, s.430no:668, s.430no:669, s.431no:670, s.432no:673, s.433no:675, s.434/435no:678), Ş. Aksoy'un Vergi Yargısı ve Türk Vergi Yargı Sistemi kitabından naklen alınma, s.91.

Dn.4.D. 9.11.1983T., E1982/3086, K.1983/8823; Dn.4.D., 22.10.1984T., E.1984/3, K.1984/3727, (İspir/Yağmurlu/Özbalcı, a.g.e., s.212/167202/159).

konulardan ortaya çıkabilir²⁵⁸. Örneğin bir Danıştay kararında, bir sigorta poliçesinin iptali sonucu, poliçe ile ilgili işlemlere ait meblağın gider vergisi matrahından düşülüp düşülmediyeceği de hukuksal uyumsuzluk konusu sayılmış düzeltme yoluna başvurulamayacağı kabul edilmiştir²⁵⁹.

Bir vergilendirme işleminde vergi hatası bulunduğu düşüncesiyle baştan yargı organlarına başvurmak yerine, kanuni süreler bittikten sonra düzeltme yoluna gidildiğinde talep reddedilip sonuçta Danıştay'da iptal davası açılınca işlemin vergi hatası değil hukuki uyumsuzluk olduğu kanaatine varılırsa, hatalara özgü yolla yargı merciine intikal ettirilmiş olan bu dava, hukuki uyumsuzlukların çözümü için gerekli süreler içinde alt yargı mercilerine müracaat edilmediği gerekçeleriyle usulden reddedilir.

Nitekim Danıştay verdiği kararlarda, vergi kesintisinin oranının belirlenmesi bakımından, bir gelirin ticari kazanç mı yoksa menkul sermaye iradı mı olduğunun tesbitini, vergi ihbarnamelerinin tebliğine ilişkin uyumsuzluğu, gelir vergisinde gelirlerin birleştirilmesinin gerekli olup olmadığının tesbitini, pişmanlık hükümlerinden faydalanıp faydalanamayacağını, bir kazancın istisna hükümleri kapsamına girip girmediğini, indirim uygulanmaması sebebiyle fazla kesilen vergilerin geri verilmesinin gerekip gerekmediğini hukuksal uyumsuzluk olarak nitelendirmiş, düzeltme yolunun kullanılmasıyla açılan iptal davalarını (ilgili Danıştay Kararlarında görüldüğü gibi²⁶⁰) bu sebeplerden dolayı reddetmiştir²⁶¹. Buna paralel verilen bir Danıştay Kararının özeti: Tarhiyat öncesi uzlaşma ile sonuçlanan vergi incelemesinde hata bulunduğu iddiası vergi hatası kapsamına girmez²⁶² demekle durumu teyit etmektedir. Yine bir başka kararında; "hukuki konulara ilişkin uyumsuzluklar düzeltme ve şikayet kapsamına girmez" demektedir²⁶³. Yine bir başka örnek kararda özet olarak; "Bir işyerinin vergi konusuna girip girmediği ve işletmecilerinin bu işyerinden dolayı mükellef olup olmayacağı gibi hususlar, VUK'un 118. maddesine giren açık bir vergilendirme hatası olmayıp hukuki bir uyumsuzluk niteliğindedir" şeklinde geçmektedir²⁶⁴. Yine Danıştay'ın bir kararında; Özeti: "Kurumlar Vergisi Kanununa göre kabul edilmeyen bir kısım giderler üzerinden stopaj yoluyla ödenen verginin düzeltme yoluyla geri verilmesi isteğinin, bu giderlerin matrahtan indirilip indirilemeyeceğine dair yasada açık bir hüküm bulunmadığı ve ancak

²⁵⁸ Öncel/Kırmızı/Çağan, a.g.e., s.216 ve devamı.

²⁵⁹ Kaneti, a.g.e., s.162163. Bu konuda Danıştay'ın bir kararı da bulunmaktadır.

Dn. 7.D., 23.12.1976T, 3925/3598; D. D., S:26/27, s.3317/318.

²⁶⁰ Dn.4.D., 26.2.1974 T., E. 1974/2117, K.1974/463.

Dn.4.D., 20.2.1973 T., E. 1973/8099, K.1973/738.

Dn.4.D., 28.4.1970 T., E. 1970/6090, K.1970/2330.

Dn.4.D., 15.6.1970 T., E. 1970/3778, K.1970/3498.

Dn.4.D., 23.9.1972 T., E. 1972/4731, K.1972/5248 (Kaneti, Vergi Hukuku, s.162).

²⁶¹ Kızılot; VUK ve Uygulaması, s.10961097.

²⁶² Dn., 7.D., 29.12.1991 T., E.1989/2781, K.1991/2995.

²⁶³ Dn.4.D., 28.12.1989T., E.1987/5742, K.1989/4448.

²⁶⁴ Dn.7.D., 12.11.1980 T., E.1979/1987, K.1980/1372.

yorum yoluyla açıklığa kavuşturulacak bir husus olduğundan Vergi Usul Kanununun vergi hataları ile ilgili hükümleri kapsamında mütalaa edilemeyeceğ.²⁶⁵" düzeltme kapsamına girmeyen talebi geri çevirmiştir.

Bu sayılanların yanı sıra Danıştay'ın verdiği bazı kararlar istisnai durumlar doğurabilmektedirler. Söz gelimi gelir vergisinden mahsup edilmesi gereken vergilerin mahsup edilememesinden dolayı fazla ödenen vergilerin; açık olarak vergiden istisna edilen bir konu üzerinden alınan verginin düzeltme yolu ile geri ödenmesini kabul etmiştir²⁶⁶. Yine Danıştay verdiği bir kararında bir bankanın yanlışlıkla ikinci kez tahakkuk ettirdiği komisyon ücretinden alınan gider vergilerinin, mükerrer vergilendirme nedeniyle, düzeltme yoluyla geri verilmesini de gerekli görmüştür²⁶⁷. Yine bir Danıştay kararında "213 VUK'nunun vergi hatalarını düzeltme ile ilgili hükümleri mali denge vergisi yönünden de geçerli olduğu yönünde" ifadesi görülmektedir²⁶⁸.

b. Yargı Kararına Konu Olan Uyuşmazlıklar:

Vergi Usul Kanunu'nun 125. maddesinin hükmü uyarınca, vergilendirme işleminin yargı aşamasından geçmiş olması onun düzeltilmesine engel değildir. Yalnız vergi hatalarının, yargı kararının çözüme bağladığı yönlerinin dışında olmaları gerekmektedir. Diğer bir deyimle, vergi hatasının yargı kararında çözüme bağlanmamış olması gerekir. Eğer yargı kararı vergi hatasına ilişkin çözümü kapsıyorsa artık düzeltme süreci bundan sonra kullanılamamaktadır. Danıştay'ın vermiş olduğu bir kararda; Vergi hatasının esası hakkında yargı kararı bulunduğu takdirde, düzeltme yolu izlenemeyeceğini söyleyerek bu durumu katılaştırmıştır²⁶⁹. Bu yön yargısal kararların nihai bağlayıcı olmasının doğal bir sonucudur²⁷⁰. Bu durumun kabul edilmesinin gerekçelerinden birisi, anayasanın öngördüğü güçler ayrılığı ilkesinin bir gereği olarak yargı işlemine konu olmuş bir hususun bir idari işlemle değiştirilememesidir. Diğer bir gerekçesi de usul hukukunun kesin hükme tanıdığı geçerlik, aynı şekilde bir yargı kararına müdahale edilmemesini gerektirmektedir.

Danıştay'ın bir kararında: Özet olarak "Bir verginin tahsili için ödeme emri tebliğ edilmiş olması, ilgilinin düzeltme yoluna başvurmasına engel değildir. Yargı mercilerince incelenmekte olan vergilendirme hatası hakkında düzeltme yoluna

²⁶⁵ Dn. 4.D., E.1988/5492, K.1990/246, (D. D., Yıl:21, sayı:80, s.179).

²⁶⁶ Kaneti, Vergi Hukuku, s.163'den naklen alınma.

Dn.4.D., 20.1.1972T, 4837/252 (Genç/Yağmurlu/Aksoylu/Falcaoğlu/Polatikan/Bulut, a.g.c., s.431).

²⁶⁷ Kaneti, Vergi Hukuku, s.163'den naklen alınma.

Dn. 7.D., 20.6.1984T, 284/1292; (D.D., S:56/57, s.279/281).

²⁶⁸ Dn.4.D., E.1977/1820, K.1978/863, (D. D., Yıl:9, S:3233, 1979).

²⁶⁹ DVDDGK., E.1992/40, K.1992/448, (D.D., Yıl:23, S:87, 1993, s.127).

²⁷⁰ Öncel/Kumrulu/Çağan; a.g.c., s.221222.

başvurulamaz" demektedir. Danıştay'ın bu kararına göre, vergi hataları ile iddiaların yargı mercilerinde incelenmekte olması dahi düzeltme talebinin reddi için yeterlidir²⁷¹.

Ancak, vergi hatası yargı kararının çözümünün dışındaysa o zaman o hatanın düzeltilmesi mümkün olabilmektedir. Örneğin matrahta veya vergi tutarında bir hesaplama hatası varsa ve yargı kararı, hesaplamayı değil, yalnızca vergiyi doğuran olayın gerçekleşip gerçekleşmediği hakkındaki uyumsuzluğu sonuca bağlamışsa bu hesap hatasının düzeltilmesine imkan vardır²⁷² (VUK. m.125).

c. Ödeme Emri Aşamasındaki Uyuşmazlıklar:

Ödeme emri aşamasında ortaya çıkan uyuşmazlıkların düzeltme yoluyla çözümlenmesi kabul edilmemektedir²⁷³. Tarh işlemi ile tahsil işlemi aşamasında ortaya çıkan vergi hataları için düzeltme yoluna gidilmesi mümkün olabilmektedir. Fakat tahsil işlemlerinin yürütülmesi sırasında ödeme emrinin tebliğ edilmesinden sonra düzeltme yoluna gidilememektedir. Bunun sebebi Amme Alacaklarının Tahsil Usulü Hakkında Kanun'un 58. maddesi uyarınca, ödeme emrine karşı açılacak davalarda üç temel sebebin aranıyor olunmasında yatmaktadır. Bu üç sebep; borcun olmadığı, borcun kısmen ödendiği ve borcun zamanaşımına uğramasından mürekkeptir²⁷⁴. Buna göre mükellef ödeme emrine karşı açacağı davada vergi hatasının var olduğunu ileri sürmesi halinde, ileri sürülen vergi hatası savı bu üç sebep arasında sayılmadığından, yargı organlarıncı davası geri çevrilebilmektedir²⁷⁵. Bundan dolayı, ödeme emrine karşı açılacak davada, vergi hatasının ayrıca iptal sebebi (ödeme emrinin iptal sebebi) sayılmaması gerektiği sonucunu kabul etmek gerekmektedir²⁷⁶.

Durumun böyle olması, ekseriyetle 6183 sayılı Amme Alacaklarının Tahsili Hakkında Kanunun ödeme emrine karşı yargısal başvuruyu düzenleyen 58. maddesi ile Vergi Usul Kanun'u hükümlerinin genel bir değerlendirilmesinin sonucunda ortaya çıkan çelişik durumdan kaynaklanmaktadır.

Yukarıda verilen bilgilere uygun düşmeyen ve zaman zaman aynı hükümleri ilgilendiren bir takım konularda Danıştay'ca farklı kararlar verilebilmektedir. Yukarıda bahsedildiği üzere 58. maddenin öngördüğü üç sebep içerisine sokulamayan vergi hatası

²⁷¹ İspir/Yağmurlu/Özbalcı; a.g.e., s.224.

Dn. 4.D., 14.4.1977 T., E.1977/2809, K.1977/1056

²⁷² Kızılot; VUK ve Uygulanması, s.1098.

²⁷³ Kınarlı; Vergi İcra Hukukuna Kavramsal Bir Yaklaşım, Akif Erginay'a 65. Yaş Armağanı, s.662.

²⁷⁴ Şimşek, Edip; Amme Alacakları Tahsil Usulü Kanunu Şerhi/Uygulama ve İctihazlar, Eka Yayınları, Ankara, 1990, s.407 ve devamı.

²⁷⁵ Atar, a.g.e., s.134.

²⁷⁶ Şamhoğlu, Servet/Özbalcı, Yılmaz; AATUHK., Yorum ve Açıklamaları, 2. Baskı, Ankara, 1988,s.467.

unsuru, Danıştayın verdiği bir kararda farklı bir yorum yapılarak sokulabilmektedir. Bu kararın Özeti: "Vergilendirme hatasına ilişkin dava, borcun olmadığı iddiası niteliğindedir; 1319 Sayılı Emlak Vergisi Kanununun "daimi muafıklar" başlığını taşıyan 4. maddesinin (h) bendinde, Zirai istihsalde kullanılmak şartıyla makine ve alet depoları, zahire ambarları, samanlıklar, arabalıklar, ağıllar, ahırlar, kümesler, kurutma mahalleri, böcek haneler, serler ve benzeri binalarla işçi ve bekçi bina kulübe ve barakalarının kiraya verilmemek şartıyla daimi olarak emlak alım vergisinden muaf bulunduğu hükme bağlanmıştır. Vergilendirme konusu ahır, bakıcı evi, garaj, kümes, civcivlik anılan madde hükmüne göre açıkça vergiden muaf bulunduğu halde, bina vergisi tahakkuk ettirilmek suretiyle 213 Sayılı Vergi Usul Kanununun 118/3 bendine göre vergi mevzuunda hata yapılmıştır. Vergilendirme hataları ise, 6183 sayılı yasanın 58. maddesinde sayılan itiraz nedenlerinden, borcun yoktur kapsamına sokularak incelenebilir²⁷⁷".

Bir Danıştay kararında: "Vergi hataları kapsamına girmeyen uyumsuzluklarda dava açma hakkı mevcuttur. Dava konusu olayda, yükümlüye veraset yolu ile intikal eden taşınmazdaki iştirak halindeki mülkiyetin müşterek mülkiyete dönüşmesinden sonra satışı nedeniyle elde edilen satış bedeli pay edilmek suretiyle müşterek mülkiyet sona erdirilmiştir. Bu durumda kıymet artışı vergisine tabi tutulmaması gerekir. Bu durumda, açıkça vergi mevzuuna girmeyen bir işlemten dolayı vergi alınması VUK/116. maddesinde belirtilen vergi hatalarından birini teşkil ettiğinden, şu verginin terkin isteği ile yapılan düzeltme talebinin reddine ilişkin Bakanlığın tesis edilen işlemi iptal edilmiştir²⁷⁸" verilen hüküm bu beyandadır.

58. madde hükümlerine örnek bir Danıştay Kararının Özeti: "Ödeme emrine yapılan itirazların incelenmesinde vergi hatalarının düzeltilmesine ilişkin hüküm uygulanmaz²⁷⁹" şeklindedir.

Bir başka kararda: "Düzeltilme dilekçesinin, düzeltme talebinin reddi halinde ödeme emrine itiraz dilekçesi olarak kabulü mümkün değildir²⁸⁰" denilmektedir.

Bir başka Danıştay Kararında: "Ödeme emrine vaki düzeltme isteğinin reddine ilişkin Bakanlık işlemi Danıştay'da ilk derecede dava konusu yapılamaz²⁸¹" denilmektedir.

²⁷⁷ Şimşek, a.g.e., s.442443.

DVDDGK. 19.6.1987T, E.1987/19 sayılı kararı, (D. D., 8.6869, 1988).

Dn. 9.D., E.1992/16, K.1992/1883, (D. D., 8:87, 1993).

²⁷⁸ Şimşek, a.g.e., s.439.

Dn.9.D., 10.11.1986T., E.1985/239, K.1986/2943.

²⁷⁹ Şimşek, a.g.e., s.419.

Dn.4.D., E.1979/429, K.1979/2856.

²⁸⁰ Şamhoğlu/Özbalcı; a.g.e. s.476.

Dn.3.D., E.1973/3547, K.1974/4558.

ÜÇÜNCÜ BÖLÜM

DÜZELTME ve YARGI YOLUNA BAŞVURU

I. DÜZELTME TALEBİNİN YAPILMASIYLA İLGİLİ UYGULAMADA ve YARGI YOLUNA BAŞVURUDA ORTAYA ÇIKAN SORUNLAR

1. Genel Bakış:

Düzeltilme talebinin reddi durumuna geçmeden önce İYUK. 10 ile 11. maddelerinin vergi hatalarının düzeltilmesindeki ortaya çıkardığı sorunlara değinmekte fayda vardır. Her ne kadar VUK. 116 ile 126 maddeleri arasında düzeltilme hükümleri bulunmaktaysa da yargılama hukuku açısından İYUK. hükümlerine tabi olduğundan uygulamada çeşitli sorunlar ortaya çıkmaktadır. Bunda kodifiye edilmiş VUK'un yargılama usulü açısından kendi yargılama usulünün olmaması ve İYUK hükümlerine tabi olması ortaya çıkan sorunların temel sebeplerinden biri olarak gösterilmektedir²⁸².

a. İYUK. 10 ve 11. Maddelerinin Uygulanma Sorunu ve Uygulanma Aşamaları:

2577 Sayılı İdari Yargılama Usulü Kanunu'nun idari makamların sükutu başlığı altında düzenlenen 10. maddesiyle üst makamlara başvurma başlığı altında düzenlenen 11. maddeleri arasında vergi hatalarının düzeltimi açısından uygulamada bir takım sorunlar ortaya çıkmaktadır. Tartışmanın konusunu oluşturan sorunlardan ilkinin İYUK'nun 10 ile 11. maddesinin her ikisinin de uygulanabilip uygulanamayacağı oluşturmaktadır. Diğer bir deyimle 10 ile 11. maddenin her ikisi de uygulanabilir mi uygulanabilirse bunlardan hangisinin hangi aşamada vergi hatalarının düzeltilmesinde kullanılmasının uygun olacağı sorunudur.

İYUK. 10 ile 11. maddesinin her ikisinin de uygulanması konusunda doktrinde tam bir görüş birliği bulunmamaktadır. Bir kısım görüşler her iki maddenin de kendine özgü aşamalarında uygulanabileceğini söylemekteyken başka görüşler de vergi hatalarının düzeltimi açısından yalnız 11. maddenin uygulanabilir nitelik taşıdığını söylemektedirler.

²⁸¹ Şimşek; a.g.e., s.430.

Dn.4.D., 16.11.1984T., E.1982/17880, K.1984/4154.

²⁸² Akkaya; a.g.m., s.157.

İYUK 10. maddesi, idarenin kendiliğinden idari eylem ya da işlem yapmaması veya yapmak zorunda olmaması durumlarında, idare edilenlerin kendileriyle ilgili olarak davaya konu edilebilecek nitelikte idari eylem ve işlem yapılması için idareye başvuru hakkını vermektedir. Buna göre İYUK'un 10. maddesinin hükmü idarece yapılmış, idari davaya konu edilebilecek nitelikte bir işlem yada eylemin bulunmaması halinde geçerli olacaktır²⁸³. Bu konuda Candan, vergi, resim ve harçlarla benzeri mali yükümlerin tarh, tahakkuk ve tahsilinden ve bunların zam ve cezalarından doğan ve vergi mahkemelerinin görevlerine giren bu uyuşmazlıkların tamamı, tarh, tahakkuk, ceza kesme ve tahsil işlemleri gibi, vergi mükelleflerinin aleyhine borç yaratan, onların malvarlıklarında eksiltmeye sebebiyet verebilen işlem ve eylemlerin istenilmesini mükellefler açısından yararlı bulmamakta ve ancak düzeltme taleplerini yargılama hukuku açısından 10. maddenin bir uygulaması olarak görmekte ve düzeltme başvurularının bunun dışında tutulması gerektiğini söylemektedir²⁸⁴. 10 maddenin vergi hataları ile ilgili uygulama alanına sözgelimi mükellefçe beyanen tarh edilen vergilerde vergi hatasının bulunması ve bu hatayı idarenin görmemesi üzerine mükellefin kendi yararına düzeltici işlemin yapılmasını idareden isteyebilmesi örneği verilebilir. Bu konuda idarenin hiç bir işlem yapmaması durumu mükellefin mamelekinde azaltma yaratacağından İYUK 10. maddenin vergi hatalarını düzeltme açısından uygulama alanını oluşturmaktadır. Yenice/Esin, 10. maddenin kullanılabilmesi için ilgili hakkında daha önce bir işlemin tesis edilmiş olmaması gerektiğini sürerek yine 10. maddenin kullanılabilmesi için 30 günlük dava açma süresi içerisinde ilgili vergi dairesinden düzeltme talebinde bulunulması gerektiği aksi takdirde dava açma süresinin geçmesi durumunda 5 yıllık zamanaşımı süresi içerisinde 11. maddeye göre hak aranabileceğini söylemektedirler²⁸⁵. Bu konuda Özbalcı'nın görüşü; düzeltme talebinin dava açma süresi geçirildikten sonra yapılması halinde, vergi dairesinin red kararı üzerine Maliye Bakanlığına yapılan başvurunun açık veya zımni reddi suretiyle Danıştaya açılacak davalarda 10. maddenin uygulanacağını, dava açma süresi geçirildikten sonra gidilecek yargı yolunda ise 11. maddenin uygulanması gerektiği şeklindedir²⁸⁶. Bu konuda başka bir görüşe göre; vergilendirme hatasının sözkonusu olabilmesi için vergilendirme işleminin yapılmış olması gereğinden hareketle 11. maddenin uygulanacağını, 10. maddenin ancak düzeltme şikayet üzerine doğrudan Danıştaya açılacak davalarda uygulanması gerektiği şeklindedir²⁸⁷. Kızılot bu konuda; 10. madde gereği vergi hatalarının düzeltilmesi ile ilgili başvurularda ilgililerin haklarında idari davaya konu olabilecek bir işlem veya

²⁸³ Candan, Turgut; İYUK'un 10 ve 11. Maddelerinde 4001 Sayılı Kanunla Yapılan Değişikliklerİ, s.22.

²⁸⁴ Candan; İYUK'un 10 ve 11. Maddelerinde 4001 Sayılı Kanunla Yapılan Değişikliklerİ, s.25.

Danıştay 4.D., 08.02.1994T., E.1993/2229, K.1994/602 sayılı kararında, düzeltme ve şikayet başvurusunun Yargılama Hukuku bakımından 10. maddenin bir uygulaması olduğunu kabul etmiştir.

²⁸⁵ Yenice/Esin; a.g.e., s.204220.

²⁸⁶ Özbalcı; Vergi Davaları, s.200216.

²⁸⁷ Tekgündüz, Metin; 2577 Sayılı İdari Yargılama Usulü Kanununun 10 ve 11. Maddelerinin Vergi Davalarında Uygulama Alanı, Adalet Dergisi, Eylül/Ekim 1985, 8:5s.186 vd., (Akkaya, a.g.m., s.158).

eylemin yapılması için idari makamlara başvurabilecekleri, 11. maddenin ise, ilgililer tarafından idari dava açılmadan önce idari işlemin kaldırılması, geri alınması, değiştirilmesi veya yeni bir işlem yapılmasını üst makamdan, üst makam yoksa işlemi yapmış olan makamdan idari dava açma süresi içinde istenebileceğini ifade etmektedir²⁸⁸.

İYUK. 10 ve 11. maddelerinin birlikte kullanılabileceğini savunan görüşlerin yanı sıra sadece 11. maddenin uygulanması gerektiğini ileri süren görüşlerde bulunmaktadır. Bilindiği üzere 11. madde hükümlerinin uygulanabilmesi için önceden idarece yapılmış idari bir işlem ve eylemin mevcut olması ilgilinin, dava açma süresi içerisinde üst makama, üst makam yoksa işlemi tesis eden makama, sözkonusu işlemin kaldırılması, geri alınması, değiştirilmesi veya yeni bir işlem yapılması için başvuruda bulunması gerekmektedir²⁸⁹. Ancak gerçekte 10. madde ile 11. madde arasında yeterli bir açıklık bulunmadığından uygulamada karmaşa gözlenmektedir. Zaten bu konuda çeşitli Danıştay kararları arasında da birliktelik bulunmamaktadır²⁹⁰. Akkaya yukarıda ifade edilmeye çalışılan Candan'ın görüşlerine muhalif şekilde varsayımlar getirerek vergi hatalarının düzeltilmesi bağlamında İYUK'un 10. maddesinin yararlandırıncı vergilendirme işlemleri bakımından incelenmesi gerektiğini, bu tür işlemlerde yapılan hatalarda veya idarenin yararlandırıncı işlemi yapmaması hallerinde, genel idari işlem teorisi içinde İYUK'un 10. maddesinin uygulanabilme imkanı bulabildiğini ancak bu uygulamanın VUK ile ilgilendirilmesi imkanının bulunmadığını beyan etmektedir²⁹¹. Buna binaen Akkaya bu konuda 11. maddenin uygulanması gerektiğini söyleyerek VUK hükmünün özel düzenleme olması nedeniyle başvurunun işlemi yapan vergi dairesine yapılmasını gerektiğini ve 11. maddenin üst makamlara başvuru ibaresinin bu açıdan fazla önem taşımadığını ifade etmektedir²⁹². Kaneti'nin görüşü ise; hem dava açma süresi içerisinde hem de bu süre geçirildikten sonra, yapılan düzeltme taleplerinin reddi üzerine yargı yoluna gidildiğinde 11. maddenin uygulanması gerektiği yönündedir²⁹³. Öncel/Kumrulu/Çağan ise bu konuda; düzeltme talepleri ile ilgili idari başvurularda 11. maddenin geçerli olacağını söylemektedirler²⁹⁴.

²⁸⁸ Kızılot; VUK ve Uygulanması, s.10841085.

²⁸⁹ Akkaya, Mustafa; Vergi Hatalarının Yargısal Yolla Düzeltilmesinde Süre, Yaklaşım, Yıl:2, 8:13, Ocak 1994, s.153163.

²⁹⁰

²⁹¹ Akkaya; a.g.m., s.162.

²⁹² Akkaya; a.g.m., s.156., Bu konuda Yüksel Karaca'ra Akkaya'nın görüşlerini benimsemektedir (4001 Sayılı Kanundan sonra İYUK'un 11. maddesinin vergi hatalarının düzeltilmesindeki yeri, s.39).

Akkaya sözkonusu makalesinde 11. maddenin uygulanması gerektiği hususunda örnek Danıştay kararları da sunmaktadır, s.159.

²⁹³ Kaneti; a.g.e., s.161., Ş.Aksoy'da bu konuda Kaneti'nin görüşlerini benimsediğini ifade etmektedir (Aksoy, Vergi Yargısı ve Türk Vergi Yargı Sistemi, s.90).

²⁹⁴ Öncel/Kumrulu/Çağan; a.g.e., s.189.

Verilen bu tartışmaların sonucunda İYUK. 10 ve 11. maddelerinden hangisinin hangi aşamada düzeltme taleplerinde uygulanmasının uygun olacağı konusunda, 10 maddenin, 30 günlük dava açma süresi içerisinde ilgili vergi dairesine mükellefin başvurusu şeklinde uygulanması gerektiği, 30 günlük dava açma süresinin geçirilmesi durumunda ise ilgili vergi dairesinde dönen düzeltme taleplerinin Bakanlığa şikayet yoluna gidilmesinde 11. maddenin uygulanması gerektiği çıkarımına varılmaktadır. Bu konuda kanun tekniği açısından, 10 ile 11. maddeleri arasında uygulama alanlarının net bir şekilde belirginleştirilmesi ve VUK hükümleri ile uygun bir harmonizasyonun yapılması sorunu giderici olabilir.

**b. İYUK 10 ve 11. Maddeleri Gereği Uyarınca Vergi Dairesine
Düzeltilme Başvurusunun Dava Açma Süresini Durdurup
Durdurmuyacağı Sorunu:**

İdari Yargılama Usulü Kanunu 10 ve 11. maddelerinden sadır olan bir diğer sorun da, vergi hatalarının giderimi için vergi idarelerine yapılan düzeltme taleplerinin kanunen tanınan dava açma süresini durdurup durdurmayacağı hususudur. Bu konuda uygulamada farklı devreler yaşanmıştır.

Şu anki mevcut duruma değinmeden önce vergi hatalarının düzeltilmesine ilişkin yapılan başvuruların bazı kanun değişiklikleri ve bunların getirdiği uygulama değişikliklerinin geçirdiği merhalelere ve tartışmalara değinmekte yarar vardır. Bilindiği üzere daha önce 15.02.1963 tarihli ve 213 sayılı Vergi Usul Kanunu'nun 123. maddesinde, itiraz süresi içerisinde gerçekleştirilen düzeltme taleplerinin reddi durumunda, düzeltme taleplerinin itiraz dilekçesi yerine geçeceği hükmü yer almaktaydı. Söz konusu maddede 29.06.1982 tarihli ve 2686 sayılı Kanun'un 23. maddesiyle yapılan değişiklikle bu hüküm Vergi Usul Kanunu'ndan çıkartılarak yürürlükten kaldırılmış ve dava açma süresi içerisinde yapılan düzeltme taleplerinin, dava açma süresine etkisi konusunda İYUK'un 10. ve 11. maddeleri hükümlerine bağmlı kılınması zorunlu kılınmıştır²⁹⁵. Bu değişiklikle, itiraz süresi içerisinde yapılan düzeltme taleplerinin reddi halinde, düzeltme talebinin, itiraz dilekçesi sayılma uygulaması da son bulmuştur. Sonradan da VUK'nuna bu konuda benzer bir düzenleme getirilmemesiyle durumun çözümü İYUK'a havale edilmiştir. İYUK 'un 05.04.1990 tarihli ve 3622 Sayılı Kanunla değiştirilmeden önceki 10. ve 11. maddelerinin son bentleri VUK'da yer alan vergi hatalarının düzeltilmesi talepleri dışında bu madde hükümleri vergi uyumsuzluklarında uygulanmaz şeklindeydi. Yani İYUK 10 ve 11.maddelerin son bentleri vergi hatalarının düzeltimi için yapılan başvuruların dava açma süresini durdurmaktaydı. Kanun metninden de anlaşıldığı gibi bu uygulamaya yalnız vergi hataları dahildi. Buna göre

²⁹⁵ Karaca; 4001 Sayılı Kanun'dan Sonra İYUK'un 11. Maddesinin Vergi Hatalarının Düzeltilmesindeki Yeri, s.36.

düzeltilme başvuruları dava açma süresini durdurmakta idarenin 60 günlük cevap verme süresi içerisinde zımni ya da açık bir red cevap vermesi durumunda dava açma süresi işlemeye başlamakta ve idareye yapılan başvurularda geçen süre varsa onlarda hesap edilmekteydi.

Ancak deminde denildiği gibi 05.04.1990 tarihli 3622 sayılı Kanun değişikliği İYUK'un 10 ve 11. madde hükümlerinin son bentlerini değiştirerek "Bu madde hükümleri vergi, resim ve harçlarla benzeri mali yükümlerin tarh, tahakkuk ve tahsilinden ve bunların zam ve cezalarından doğan uyuşmazlıklarda uygulanmaz" şeklinde düzenlemiş ve sonrasında içinden çıkılmaz tartışmalara yerini bırakmıştır. Tabii ki bu tartışmaların odağını "dava açma süresinin zaman aşımına uğrayıp uğramayacağı ya da başka bir deyimle dava açma süresinin durup durmayacağı" hususu oluşturmaktaydı. Yapılan bu değişiklik artık bu madde hükümlerinin düzeltme müessesesine uygulanmayacağı yolunda derin endişe ve tartışmaları da beraberinde getirmişti. Öyle ya mevzu bahis İYUK 10 ve 11. maddelerinin son bentlerindeki yapılan değişiklikle 'düzeltme ayrıcalığı' metinden çıkarılıp daha genel bir ifade kullanılarak düzenleme yapılmıştı. Bu genel ifade dehen ne kadar vergi hataları anılmasa da vergi hatalarının düzeltme taleplerine ilişik başvuruların artık dava süresini durdurmuyacağı yönündeydi. Yani 3622 sayılı Kanun değişiklikleri ile artık vergi hatalarına ilişik yapılan başvuruların dava açma süresini durdurmuyacağı ortadaydı. Buna göre mükellefin o dönem için yapması gereken idareye düzeltme başvurusunu yapmakla birlikte aynı zamanda ilgili vergi dairesinin bağlı bulunduğu vergi mahkemesinde de dava açmak önerilen ve uygulanan tutum olmaktaydı. Böylece mükellefler olası dava açma haklarından dava açma süresinin zamanaşımına uğraması açısından mahrum olmamaktaydılar.

Nihayetinde 10.06.1994 tarihli ve 4001 sayılı İdare Yargılama Usulü Kanunu'nuda yapılan değişikliklerle İYUK'un 10 ve 11. maddelerinin son bentleri kaldırılarak bu tartışmaya ve çelişkili duruma son verilmiş ve uygulamada tekrar başa gelinmiştir²⁹⁶. Buna göre dava açma süresi içerisinde yapılan düzeltme taleplerinin, dava açma süresini durduracağı ve talebin reddi veya reddedilmiş sayılması halinde dava açma süresinin yeniden işlemeye başlayacağı ve başvurma tarihine kadar geçen sürenin de hesaba katılacağı anlamına gelmektedir²⁹⁷. Buna göre vergi hatalarının düzeltimi ile ilgili vergi dairelerine yapılan başvuruların 30 günlük dava açma süresini durduracağı (İYUK m.10), başvuru yapıldıktan sonra idarenin 60 gün içerisinde ilgiliye bir cevap vermesi, idarenin sükut etmesi durumunda veya zımni olarak red cevabı verdiği kabul edildiğinde 60 günlük sürenin bitiminden sonra işlemeye başlayan dava açma süresi içerisinde

²⁹⁶ Yıldırım, Turan; İdari Yargılama Usulü Kanunu'ndaki Son Değişiklikler, Marmara Üniversitesi Hukuk Fakültesi, Hukuk Araştırmaları Dergisi, C.8, S:13, 1994, s.111.

²⁹⁷ Karaca; 4001 Sayılı Kanundan Sonra İYUK'un 11. Maddesinin Vergi Hatalarının Düzeltimindeki Yeri, s.40.

mükellefin ilgili vergi mahkemesine dava açması gerekmektedir. Bu arada vergi idaresine yapılan düzeltme başvurusunda geçen süre de varsa bu da dava açma süresinden mahsuben düşülmür. Mükellef idareden kesin cevap almayı istemesi durumunda dava açma süresi yine işlemez ancak bu bekleme süresi 6 ayı geçemez (İYUK m.10/2). Mükelleflerin idareden kesin cevabı almayı tercih etmeleri hem idare açısından hem de mükellef açısından faydaları bulunmaktadır. İdarenin kesin cevap vermiş olması bu konuda idarenin iyiniyetli olduğunu ve dava yoluna gerek kalmadan sorunu çözeceğini göstermektedir ve hemde çeşitli yargı masraflarından ve zaman kaybından korunulmuş olunur²⁹⁸. Candan, 6 aylık sürenin bitiminde idarenin red cevabı vermesi üzerine mükellefin dava hakkının 6 aylık sürenin bitiminden itibaren işlemeye başlayacak olan idari dava açma süresi içerisinde kullanılması gerektiğini, aksi takdirde; yeniden kullanma imkânına kavuşmanın mümkün olmayacağını söylemektedir²⁹⁹. Kanun hükmü gereği dava açılmaması veya davanın süreden reddedilmesi durumunda, 60 günlük sürenin bitiminden sonra yetkili idari makamlarca cevap verildiğinde, cevabın tebliğinden itibaren 60 gün içerisinde ilgiliye tekrar dava açma hakkı tanınmaktadır³⁰⁰ (İYUK m.10/2).

2. Kimler Düzeltme Talebinde Bulunabilir:

Kimler düzeltme talebinde bulunabilir hususunda mükelleflerin yanı sıra vergi sorumlularının da dava hakkının olup olmadığı yer yer tartışma konusu olabilmektedir. Vergi sorumlularının vergi hatalarının düzeltilmesinde dava açma haklarının bulunup bulunmadığına geçmeden önce vergi sorumlularına atıf yapılan bazı kanun maddelerini topluca değerlendirmede fayda bulunmaktadır.

213 sayılı Vergi Usul Kanunu'nun 8. maddesinin ilk bendinde "mükellef, vergi kanunlarına göre kendisine vergi borcu terettüp eden gerçek veya tüzel kişidir" mükellefin tanımı yapılmaktadır. İkinci bendinde ise vergi sorumlusunun tanımı yapılmaktadır. Bu tanıma göre "vergi sorumlusu, verginin ödenmesi bakımından, alacaklı vergi dairesine karşı muhatap olan kişidir". Bu kanunun son bendi konunun kaderi açısından önemli bir kayıt getirerek; "Bu kanunun müteakip maddelerinde geçen mükellef tabiri vergi sorumlularına da şamildir" denilmektedir.

Yine 6183 sayılı Amme Alacaklarının Tahsil Usulü Hakkında Kanun'un kanundaki terimler başlığını taşıyan 3. maddesinde yer alan amme borçlusu veya borçlu terimi, "amme alacağım ödemek mecburiyetinde olan hakiki ve hükmi şahısları ve bunların kanuni temsilcisi veya mirasçılarını ve vergi mükelleflerini, vergi

²⁹⁸ Candan, İYUK'un 10 ve 11. Maddelerinde 4001 Sayılı Kanunla Yapılan Değişiklikleri, s.24.

²⁹⁹ Candan, İYUK'un 10 ve 11. Maddelerinde 4001 Sayılı Kanunla Yapılan Değişiklikleri, s.24.

³⁰⁰ Candan, İYUK'un 10 ve 11. Maddelerinde 4001 Sayılı Kanunla Yapılan Değişiklikleri, s.23.

sorumlusunu... ifade eder" şeklinde tarif edilmiştir³⁰¹. Yine 193 sayılı Gelir Vergisi Kanunu'nun 107/13. maddesinin bentlerinde de vergi sorumluların tarhiyatın muhatabı olabilecekleri hüküm altına alınmıştır.

Türk Vergi Hukuku'nda sorumluluğun dayanakları, vergi ödevinden, vergi borcundan ve vergi suçundan doğan sorumluluk adları altında incelenmektedir³⁰².

Yine kanuna göre, mükellef ve sorumluluk sıfatının devrine ilişkin sözleşmelerin, vergi dairesini bağlamıyacağıdır (VUK. 8/3). Ancak bu konuda kanunda ve uygulamalarda istisnalar ve tartışmalar bulunmaktadır. Kanun açısından istisnası Kurumlar Vergisi Kanunu'nun 37. ve 38. maddelerinde mahfuzdur³⁰³. Burada belirtilmesi gereken durum, vergi dairesini bağlamıyacak olan ve özel sözleşme olarak nitelendirilen sözleşmeler, vergi mükellefi veya sorumlusu sıfatını doğuran sözleşmelerdir³⁰⁴. Bundan ayrı kişilerin özel hukuk açısından yapacakları sözleşmeler peçeleme sözleşmeleri hariç sonuçları itibarıyla vergi dairelerini bağlar³⁰⁵. Aksi halde, ekonomik ve ticari hayatın önemli unsurlarından biri olan, vergi, özel hukukun temel ilkesi olan sözleşme serbestisi ilkesini zedelemiş olunacağı ileri sürülmektedir³⁰⁶. Bu konuda Bakanlığın bir muktezası da bulunmaktadır³⁰⁷. Bu konuyla ilgili örnek bir Danıştay kararında da "Vergi mükellefiyetine taalluk eden sözleşmeler Vergi Dairesini bağlamaz" hükmü verilmiştir³⁰⁸.

Bütün bunlardan sonra kural olarak denilebilir ki sorumlu, mükellef ile devlet arasındaki alacakborç ilişkisinde üçüncü bir kişi durumundadır³⁰⁹. Bununla birlikte geniş anlamıyla değerlendirildiğinde vergi yükümlülüğü ile vergi sorumluluğu arasında madalyonun ön ve arka yüzü gibi bir ilişkinin mevcut olduğunu söylemek gerekmektedir. Kaneti vergi sorumluluğunun vergi mükellefiyetliğinden daha geniş bir kavram olduğunu söylemektedir³¹⁰. Ancak vergi hukukundaki sorumluluk kavramı bu geniş anlamı değil başkasının borcu için kovuşturulmayı ve görevlendirilmeyi öngören dar anlamı ifade

³⁰¹ Güzel, Bayraktar; Vergi Sorumlusunun Hakları ve Yükümlülükleri, Vergi Sorunları Dergisi, S:73, TemmuzAğustos 1994, s.52.

³⁰² Sabarı; a.g.m., s.60.

³⁰³ Perçin, Necati; Vergi Hukuku Açısından Özel Hukuk Sözleşmelerinin Değerlendirilmesi, Vergi Sorunları Dergisi, S:75, KasımAralık 1994, s.84.

³⁰⁴ Perçin; a.g.m., s.84.

³⁰⁵ Perçin; a.g.m., s.84.

³⁰⁶ Doğrusöz; Finansal Kiralama ve Vergi Hukuku Açısından Kira Bedelleri, Yaklaşım, S:13, s.80 vd., (N. Perçin, a.g.m., s.84'ten naklen alınma).

³⁰⁷ MGB., 24.7.1973 Tarih ve GEL. VUK: 244038/47151 Sayılı Muktezası., (N. Perçin, a.g.m., s.85'ten Naklen Alınma).

³⁰⁸ Dn. 4.D., 02.11.1960T., E.1959/8126, K.1960/3324.

Dn. 4.D., 24.02.1984T., E.1982/1749, K.1984/752.

Dn. 4.D., 02.06.1982T., E.1981/1443, K.1983/2399., (N.Perçin, a.g.m., s.86'dan naklen alınma).

³⁰⁹ Öncel/Kumrulu/Çağrı; a.g.e., s.74.

³¹⁰ Kaneti; a.g.e., s.81.

etmektedir³¹¹. Vergi Hukukunda verginin borçlusu verginin sorumlusu değil mükelleftir³¹². Vergi sorumlusu asıl vergi borçlusu olan mükellef adına vergi keserek vergi dairesine ödemede bulunur. Burada mamelekinde azalma olan kişi sorumlu değil mükelleftir. Yalnız bir şahsın hem mükellef hem de vergi sorumlusu olabileceğini de vurgulamak gerekmektedir³¹³. Mükellefle vergi sorumlusu arasında diğer bir farkta vergiyi doğuran olayın mükellefin kişiliğinde gerçekleşiyor olmasıdır³¹⁴. Vergi sorumlusu da mükellefler gibi gerçek veya tüzel kişi olabilir ve vergi sorumlusu verginin ödenmesi aruna kadar olan, usulü ve şekli ödevleri yerine getirmek zorundadır³¹⁵. Vergi sorumlusu gerçek kişi olabileceği gibi tüzel kişi de olabilir³¹⁶. Vergi sorumluluğu müessesesinin oluşturulmasındaki amaç ise, idarenin vergi alacağını kolaylıkla ve az bir masrafla toplanmasını sağlamaktır³¹⁷.

Vergi Usulu Kanunu'nun 122. maddesi uyarınca "mükellef vergi muamelelerindeki hataların düzeltilmesini vergi dairesinden yazı ile isteyebilirler" mükellefin düzeltme yetkisi mevcut olmasına rağmen, vergi sorumlusunun böyle bir hakkının olduğu hususunda tereddüt bulunmaktadır. Ancak yine VUK 8. maddenin son bendinin "...mükellef tabiri vergi sorumlularına da şamildir" ibaresi düşünüldüğünde de bir çelişkinin olduğu görülmektedir. Diğer bir düşündürücü nokta da kanun maddesinde sorumluluk sınırının belirtilmemiş olmasında yatmaktadır³¹⁸. Sorumlunun düzeltme talebinde bulunamaması durumu Anayasa'nın "idarenin her türlü eylem ve işlemlerine karşı yargı yolu açıktır" hükmünü taşıyan 125. maddesine göre de çelişkili bir durum doğurmaktadır³¹⁹. Olaya bu açıdan bakıldığında adına vergi tahakkuk ettirilen veya ceza kesilen vergi sorumlusunun dava açmasını engelleyen bir neden yoktur. Ancak idari yargı alanında davacıya ilişkin olan taraf olma ve dava açabilme yeteneğini taşıması gerekmektedir³²⁰. Bu şartlar vergi sorumlusunun durumuna göre keyfiyet göstermektedir. Örneğin mükellefin mal varlığındaki azalmayı sorumlu karşılamışsa, mükellefin düzeltme yoluna gitmede yaran olmadığından, mamelekindeki azalma nedeniyle vergi sorumlusu düzeltme isteyebilir. Örneğin bir Danıştay kararında "Hata ile malul vergileme, sorumlunun mamelekinde azalma yaratıyorsa, sorumlunun düzeltme istemede menfaati var sayılır³²¹" denilmektedir. Yine benzer bir kararında; "Vergi sorumlularının düzeltme isteminde bulunmaları mümkündür. VUK'un 8. ve 122. maddelerinde bunu

³¹¹ Öncel; Vergi Hukuku Açısından Sorumluluk, Fadı H. Sür'ün Anısına Anıyağan, s.46.

³¹² Kırbaç; a.g.e., s.65.

³¹³ Karagözoğlu; a.g.e., s.27.

³¹⁴ Kırbaç; a.g.e., s.65.

³¹⁵ Eroğlu; a.g.e., s.27.

³¹⁶ Karagözoğlu; a.g.e., s.27.

³¹⁷ Uluştur; a.g.e., s.104.

³¹⁸ Özbalk; VUK Yorum ve Açıklamaları, s.121.

³¹⁹ Güzel; a.g.m., s.53.

³²⁰ Güzel; a.g.m., s.53.

³²¹ Kızılot; VUK ve Uygulanması, s.1078.

Dn. 4.D., 23.1.1986T., E. 1985/3253, K.1986/343 (D. D., S:6465, s.135138).

engelleyen açık bir hüküm yoktur" denilmektedir³²². Bu istisnai kararlarına rağmen bir başka kararında; "Hizmet erbabının ücretinden tevkif edilerek vergi dairesine yatırılan vergilerin, vergi sorumlusu tarafından düzeltme talep edilerek geri istenemeyeceğini" hükmetmektedir³²³. Bir başka olayda Danıştay "Vergi sorumlusu sıfatıyla mükelleften yersiz olarak kestiği vergiyi ilgili yılda vergi dairesine yatıran; ancak, daha sonra red ve iade için düzeltme talebinde bulunan sorumlu kurum talebinin; asıl mükellef talepte bulunmadığı için kabulü mümkün değildir" şeklinde karar vermiştir³²⁴. Yine Bakanlık bir muktezasında düzeltme yolu ile yapılacak olan iadenin ancak mükellefe yapılabileceğini tebliğ etmiştir³²⁵. Kızılot'a göre vergi sorumlusunun, zor durumda bulunan mükellefin hakkını araması yönünden herhangi bir sorumluluk ve yetkisi de bulunmamaktadır³²⁶.

Sonuç olarak kanun maddeleri arasındaki seyreden süreksizlik ve Danıştay Kararları ve Bakanlık Muktezasları³²⁷ gereği istisnai durumlar dışında düzeltme talebinin sadece mükellef tarafından yapılması gerektiği noktasına tereddütlü olarak gelinmektedir. İstisnai durumların da Danıştay tarafından takdir edilmesi ve ona göre karar verilmesi, asıl amaç olan hukuğun üstünlüğünün sağlanması açısından bir güvence olmalı ya da idari aşamalarda sorumluların durumunu gözetici çareler türetilmelidir. Bu duruma göre artık talep hakkının yalnız mükellefe ait olduğu söyleyen³²⁸ düşünceler olsa da, kanunca vergi sorumlularının da kendi menfaatlerini ilgilendiren çeşitli vergi hatalarında dava açma hakkının bulunması gerekmektedir.

II. DÜZELTME TALEBİNİN REDDİ ve DAVA AÇMA

1. düzeltme Talebinin Dava Açma Süresi İçinde Yapılması:

Mükellef, ilgili vergi dairesine yazılı başvuruda bulunup düzeltilmenin yapılmasını isteyebileceği gibi dilerse 30 günlük dava açma süresi içerisinde doğrudan ilgili vergi mahkemesine dava açabilme hakkına da sahiptir³²⁹. İdari yollardan çözüm

³²² Dn.4.D., 26.1.1986T., E.1985/3253, K.1986/343, (Kızılot, Danıştay Kararları ve Muktezasları, s.773).

³²³ Dn. 4.D., 27.1.1976T., E. 1975/836, K. 1976/157 (Bayram Güzel, a.g.m., s.55'den naklen alınma).

³²⁴ Dn.7.D., 27.3.1987T., E.1985/981, K.1984/3527, (Bayram Güzel, a.g.m., s.55'den Naklen Alınma).

³²⁵ MGB, 30.10.1985T. ve 260100816 Sayılı Mukteza, (Kızılot, Danıştay Kararları ve Muktezasları, s.758).

³²⁶ Kızılot; VUK ve Uygulanması, s.1077.

³²⁷ MGB, 22.3.1988T. ve 22144544/19440 Sayılı Mukteza, (Kızılot, s., Danıştay Kararları ve Muktezasları, s.775).

MGB, E.V.K., 4.1.1976T. ve 212810216 Sayılı Mukteza.

MGB, 30.10.1985T. ve 260/008/1 Sayılı Mukteza.

MGB, 11.10.1987T. ve 2211136 Sayılı Mukteza, (Bayram Güzel, a.g.m., s.55'den Naklen Alınma).

³²⁸ İspir/Yağmurcu/Özbalcı; a.g.e., s.34.

Dn. 4.D., 28.12.1972T., E.1971/5552, K.1972/141.

Kızılot; VUK ve Uygulanması, s.1077'den naklen alınma bir Danıştay kararı.

Dn. 13.D., 25.3.1981T., E.1980/267, K.1981/614 (Arıca, Vergi Usul Kanunu, s.488).

³²⁹ Öncel/Kumruolu/Çağır, a.g.e., s.189.

aranması durumunda, mükellef hatalı vergilendirmeyi kapsayan fişin kendisine tebliğinden itibaren hatanın düzeltimi için 30 gün içerisinde ilgili vergi dairesine bir dilekçeyle başvurması gerekmektedir. Ancak bu zorunlu değildir direkt yargı yoluna da gidebilir. Eğer Vergi Dairesine başvurursa dilekçenin verildiği tarihten itibaren 30 günlük dava açma süresi durmaya başlar (İYUK M.10/2). Mükellefin vergi idaresine yaptığı düzeltme talebi vergi dairesi müdürlüğünce yerinde görülmeyp yazılı red cevabı verilirse ya da 60 gün içerisinde herhangi bir cevap alınamazsa zımni olarak red cevabı verildiği kabul edilip mükellefe doğrudan o yerin ilgili vergi mahkemesine tekrar işlemeye başlayan dava açma süresi içerisinde dava açma yolu kalmaktadır. İdareye başvuru süresinde geçirilen süreler de 30 günlük dava açma süresine mahsuben hesap edilir.

Eğer mükellef idarenin açık ve kesin olmayan cevabının kesinlik kazanmasını beklemek isterse, İYUK 10. maddesinin 2. bendi uyarınca dava açma süresi işlemez. Ancak kanun gereği bu bekleme süresi başvuru tarihinden itibaren altı ayı geçemez³³⁰. Dava açma süresi içerisinde hem idareye düzeltme başvurusunda bulunulmuş ve hem de ilgili vergi mahkemesinde dava açılmışsa, vergi dairesinin düzeltme talebini yerinde görüp düzeltme yaptığı takdirde vergi mahkemesinde açılmış olan dava konusuz kalacağından dava da düşmüş olacaktır³³¹. Dava açma süresi geçirildikten sonra vergi mahkemesine dava açılmaz, açılmak istenilse de süre ve mercii yönünden redde uğrar.

a. Mükellefe Yapılan Tebligatlarda Vergi Hatasının Bulunması:

İkmalen, re'sen ve idarece yapılan tarhiyatlarda vergi hatası yapılmış olabilir. Yapılan bu hatalı tarhiyat, ihbarname ile mükellefe tebliğ edilir³³². Vergi mükellefleri kendilerine vergi tebliğ edildikten sonra³³³ İYUK m.7/1. bendi gereği 30 gün içerisinde vergi mahkemesine dava açabilmek hakkına sahiptirler. Bu 30 günlük sürenin bitiminden sonra artık vergi mahkemesinde dava açılmamaktadır. İşlemeye başlayan 30 günlük süre içerisinde mükellefin idareye yaptığı düzeltme başvurusunun dava açma süresini durdurup durdurmayacağı sorusuna gelindiğinde buna verilecek olan cevap 4001 sayılı yasa değişikliği ile düzenlenen İYUK'un 10 ve 11. maddeleri gereği dava açma süresinin duracağı yönünde olacaktır.

³³⁰ Bu durum daha önce 3622 sayılı ve 5.4.1990 tarihli kanun ile İYUK m.10/2'den çıkarılmıştır. Ancak yeniden 4001 sayılı yasa değişikliği ile tekrar getirilmiştir. Bu bir bakıma hem idare açısından hem de beklemeyi tercih eden mükellefler açısından iyi olmuştur.

³³¹ Kızılot; VUK ve Uygulanması, s.1088.

³³² İdare Hukuku açısından değerlendirildiğinde; İdarenin tesis ettiği işlemin ilgili haldonda uygulanabilmesi ve hukuki durumunu etkileyebilmesi için ilgiliye yazılı olarak bildirilmesi gerekmektedir., (Cihan Kanlıgöz, İdari İşlemlerde Yazılı Bildirim, Ankara Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi, C:XL, 8:14, 1988, s.174).

³³³ Aksoy; Vergi Yargısı ve Türk Vergi Yargı Sistemi, s.87.

b. Beyanen Tarhedilen Vergide Vergi Hatasının Bulunması:

Dava açma süresi içerisinde beyanen tarh edilen vergide yapılmış bulunan vergi hatalarının dava konusu olup olamayacağı hususu düşündürücü olmaktadır. Ancak bu konuda Vergi Usul Kanunu'nun 378. maddesinin 2. fıkrasında, mükelleflerin beyan ettikleri matrahlar ve bu matrah üzerinden salınacak vergilere karşı dava açamayacakları hükme bağlanmış olsa da vergi hatalarına bir ayrıcalık getirilmekte ve vergi hatası taşıyan matrahları düzeltme kapsamına almaktadır³³⁴.

Ancak bu konuda Danıştay kararları arasında tutarlılık bulunmamaktadır. Örneğin bir Danıştay Kararında "Beyan üzerine tarh olunan vergideki hataya karşı doğrudan dava açılabilir³³⁵" denilmektedir.

Danıştay'ın aksi yöndeki bir kararında ise "Beyannameye ihtirazi kayıt konulmadıkça, beyan olunan matrahlara dayanılarak sahnen vergilere karşı düzeltme isteminde bulunulmadan doğrudan dava açılmaz³³⁶" denilmektedir.

Kızılot'un da dediği gibi yapılması gereken husus, dava açma süresi içerisinde yapılan düzeltme taleplerinin reddi üzerine, vergi mahkemesinde davanın, dava açma süresinin kalan kısmı içinde açılmasına dikkat edilmesidir³³⁷.

Sonuç olarak dava açma süresi içerisinde vergi mahkemesinde açılan davanın mükellef lehine sonuçlanması durumunda, idarenin yargı kararına uyması zorunlu olmaktadır ki bu hukuk devleti olmanın da bir gereğidir³³⁸.

2. Düzeltme Talebinin Dava Açma Süresinden Sonra Yapılması:

a. Genel Düzenleme:

30 günlük dava süresi geçirilip de vergi dairesine itiraz edilmemişse ya da yargı yoluna gidilmemişse, bu durumda Vergi Usul Kanunu'nun 126. maddesi uyarınca 5 yıllık süre ve 1 yıllık ek süre içerisinde mükellef yine ilgili vergi dairesine düzeltme başvurusunda bulunmalı, bu talep idarece 60 gün içerisinde yerinde görülmezse red cevabı verilirse doğrudan Maliye ve Gümrük Bakanlığına şikayet yolu ile gidilebilmektedir. Maliye ve Gümrük Bakanlığı da 60 günlük süre içerisinde düzeltme

³³⁴ Kızılot; VUK ve Uygulanması, s.1089.

³³⁵ Dn. 13.D., 13.6.1977T., E.1977/1282, K.1977/1915, (Kızılot, VUK ve Uygulanması, s.1089).

³³⁶ Dn. 3.D., 25.2.1987T., E.1986/1892, K.1987/567, (Kızılot, VUK ve Uygulanması, s.1089).

³³⁷ Kızılot; VUK ve Uygulanması, s.1089.

³³⁸ İdari Yargı Kararlarının, Özellikle "Yürütmenin Durdurulması Kararları"nın Uygulanmaması Konusunda T.B.R. Yönetim Kurulunun Görüşleri, Türkiye Barolar Birliği Yayınları No:18, Ankara, 1975, s.16.

talebini reddederse bu durumda İYUK m.37/b bendi gereği, ilgili vergi dairesinin bağlı bulunduğu vergi mahkemesine dava açma hakkı tanınmaktadır.

b. Vergi Dairesine Yapılan Düzeltme Başvurusu:

Kanunen tanınan beş yıllık zamanaşımı içerisinde, mükellefler, ilgili vergi idaresinden hatanın düzeltilmesini yazı ile isteyebilirler. Vergi dairesince düzeltmenin yapılabilmesi için öncelikle zaman aşımı süresi içerisinde yapılıp yapılmadığına bakılır³³⁹. Vergi idaresince düzeltme talebi yerinde görülürse, vergi dairesi müdürünün emriyle söz konusu düzeltme yapılır. Düzeltme yerinde görülmezse başvuru tarihinden itibaren 60 gün içerisinde vergi dairesi tarafından olumlu ya da olumsuz bir cevabın verilmesi gerekmektedir. Vergi dairesince verilen red cevabına binaen Bakanlığa şikayet yoluna gidilir. Dava açma süresi geçtikten sonra vergi dairesine başvuru yapılmadan doğrudan vergi mahkemesine dava açılması merci tecavüzünü doğurur. Benzer bir durumu Danıştay'ın 3. Dairesi verdiği kararla "...dilekçenin ilgili vergi dairesine gönderilmesine ve ayrıca davanın reddine" şeklinde düzenlemiştir³⁴⁰. Reddedildiği durumda şikayet yoluna başvurulur. Yine Danıştay'ın 7. Dairesi benzer bir durumda davanın reddedilmesine karar vermiştir³⁴¹.

Vergi hatalarının düzeltilmesi talebinin yanlış vergi dairesine yapılması halinde, gerekçesi açıklanarak yanlış başvuru mercii konumunda olan vergi dairesince düzeltme talebi geri çevrilmelidir. Ancak yanlış başvuru yapılan vergi dairesinin 60 günlük cevap verme süresi içerisinde cevap vermemesi halinde devreye giren 30 günlük dava açma süresi hakkının mükellef yararına saklı kalıp kalmıyacağı kanunen aydınlatılmamış bir durumdadır. Bu konuda uygulamada önerilen çözüm mükellefin doğru vergi dairesine başvurup başvurmadığına dikkat etmesidir. Yanlış vergi dairesine başvuru yapıldığı ve dava süresinin geçirilmesi halinde en kötü ihtimalle zamanaşımı süresi içerisinde düzeltme hükümlerine tabi olacağı düşünülmektedir³⁴².

c. Şikayet Yolu:

Vergi Usul kanunu'nun 124.maddesi, vergi mahkemesinde dava açma süresi geçtikten sonra yaptıkları düzeltme talepleri reddolunanlar şikayet yolu ile Maliye Bakanlığına müracaat edebilirler diyerek şikayet müessesini kayıt altına almıştır.

³³⁹ Bu konuda Bakanlığın Bir Muktezasında: "Düzeltme zamanaşımı süresi dolduktan sonra düzeltme talebinde bulunan mükellefin bu talebine ilişkin olarak yapılacak bir işlem yoktur" denilmektedir.

MGB 30.07.1984T. ve 1/24424126119/50146 Sayılı Mukteza.

³⁴⁰ Dn. 3.D., 26.04.1985T., E.1985/35, K.1985/1333, (Y. Özalp, Vergi Davaları, s.207).

³⁴¹ Dn. 7.D., 23.12.1985T., E.1984/141, K.1985/3333, (Y. Özalp, Vergi Davaları, s.207).

³⁴² Özalp, Vergi Davaları, s.211.

Buna göre ilgili vergi idaresinden alınan olumsuz cevap üzerine geriye kalan yol Maliye ve Gümrük Bakanlığına şikayet hakkını kullanarak düzeltme başvurusunu gerçekleştirmektedir³⁴³. Kanunda, düzeltme taleplerinin vergi dairesince hangi süre içerisinde cevap verilmesi gereği üzerine bir hüküm bulunmamaktadır. Ancak Özbacı bunu; "şikayet hakkının zamanasını süresi içerisinde her zaman kullanılabileceği öne sürülmekle beraber, şikayet dilekçesinin süre yönünden reddedilmemesi için vergi dairesinin red cevabı üzerine 60 günlük süre içinde başvurmak gerektiğini" ileri sürmektedir³⁴⁴. Bu 60 günlük süre düzeltme talebini dile getiren dilekçenin Bakanlığa verilmesinden itibaren, postayla gönderilen şikayet dilekçelerinde ise taahhüflü olarak postaya verildiği verildiği gün de dahil olmak şartıyla tarihten itibaren işlemeye başlar³⁴⁵. Bundan dolayı vergi dairesinin cevabını beklerken Maliye Bakanlığına şikayet kanalıyla devreye sokularak olası bir zaman kaybından korunulmuş olunur³⁴⁶. Süre bakımından İYUK'un 11. maddesi gereği vergi idaresine başvuru tarihinden itibaren vergi idaresinin 60 gün içerisinde cevap vermesi de beklenebilir. 60 gün içerisinde bir cevap verilmezse yine Bakanlığa şikayet hakkı devreye girer. Bakanlık 60 gün içerisinde bir cevap vermezse İYUK m.11 gereği düzeltme talebi reddedilmiş sayılır dava hakkı kullanılması için yol açılmış olunur. Eğer Bakanlık şikayet hakkını yerinde bulur düzeltilmesine karar verirse dosyayı hatanın düzeltimi için ilgili vergi dairesine gönderir ve düzeltmeyi ilgili vergi dairesine yaptırır.

Bir Danıştay kararında; "Mahkeme kararı üzerine vergideki hatanın düzeltilmesi için Maliye Bakanlığına başvurulmuş olunması temyiz süresini durdurmaz" denilmektedir³⁴⁷.

d. Şikayet Yolundan Dönen Düzeltme Talebine İlişkin Gidilecek Dava Yolu ve İlgili Yargı Mercii:

Maliye ve Gümrük Bakanlığına şikayet kanalıyla yapılan düzeltme başvurularının bakanlıkça yerinde görülmeyip red cevabının verilmesi üzerine daha önce de söylenildiği gibi mükellefe tekrar yargı yoluna gitmek zorunluluğu kalır.

³⁴³ Bununla ilgili bir Danıştay kararında; "Yargı yoluna başvuru süresi geçtikten sonra yapılan düzeltme talepleri reddolunanların, şikayet yolu ile Maliye ve Gümrük Bakanlığına başvurmaları gerekir" şeklinde hükmetmektedir ki bu kanunla da mevzuatıdır.

Dn. 9.D., 09.11.1984T., E.1984/2116, K.1984/3130, (Doğan/Alver, VUK., s.87).

³⁴⁴ Özbacı; Vergi Davaları, s.203.

³⁴⁵ Kızılot; VUK ve Uygulanması, s.1091.

Bu konuda bir Danıştay kararında; "Mükellefin muhasebecisi tarafından Mart ayının son günü taahhüflü olarak posta ile gönderilen beyannamenin süresinde verilmiş sayılacağı Hk." şeklinde hüküm verilmiştir, Dn. 3.D., E.1988/178, K.1990/3400, (D. D., 8:8283, s.214).

³⁴⁶ Kızılot; VUK ve Uygulanması, s.1090.

³⁴⁷ Dn.4.D., 12.12.1984T., E.1984/4322, K.1984/4465, (Doğan/Alver, İYUK., s.38).

Bilindiği gibi Maliye Bakanlığına şikayet yoluyla yapılan düzeltme taleplerinin reddi halinde çözüm bulacağı yargı mercii Danıştay Kanunu'nun 24. maddesinin 1. fıkrasının j bendi uyarınca Danıştay'ın ilgili vergi dava dairesi olmaktadır. Ancak 10.06.1994 tarihli ve 4001 sayılı Kanun değişikliğinin 17. maddesi ile İYUK 37. maddesine eklenen b bendi görevli olmayan mahkemenin yetki sahasını düzenleyerek daha önce Danıştay Kanunu'nun 24. maddesinin (j) bendi uyarınca Danıştay'ın ilgili vergi dairesinde ilk derece mahkemesi olarak dava açılabilmesi durumunu vergi mahkemelerine vererek uygulamayı bir karmaşaya itmiştir. Çünkü her iki kanun maddesi yürürlükte dir. Bu durumda mükelleflerce Bakanlıktan dönen şikayet düzeltme taleplerinin yargısal çözümü için nereye başvurulacaktır, önceden olduğu gibi Danıştaya mı, vergi mahkemesine mi yoksa her ikisine birden mi?

Bu konuda uygulamaya yönelik çeşitli yorumlar getirilebilir. Bu durumda yapılabilecek ilk yorum artık kanun koyucunun iradesinin son kanunla değiştiği ve dolayısıyla görevli mahkemenin de vergi mahkemeleri olduğu şeklindedir. Bu durumda Danıştay Kanunu'nun 24/j fıkrasının da zımnen yürürlükten kalktığı düşünülebilir.

Diğer yorum ise, 4001 sayılı Kanunla getirilen değişikliğin, ancak Danıştay Kanununda gerekli değişiklik yapıldıktan sonra anlam bulabileceği ve geçerlik kazanacağıdır³⁴⁸. Ancak DK. 24/j fıkrası da henüz yürürlükte dir. Bu konuda belki ihtiyaten yapılması gereken Bakanlıktan dönen şikayet düzeltme taleplerine karşılık hem Danıştay'da ve hem de ilgili vergi dairesinin bağlı bulunduğu vergi mahkemesinde stüresinde dava açmak olacaktır³⁴⁹.

Diğer bir yorum ise işi zamana bırakıp bu tür davalarda Danıştay'ın tutumunun ne olacağını beklemektir. Danıştay'ın Bakanlıktan gelen şikayet düzeltme taleplerinin yargı mercii neresi olması gerektiği hususunda vereceği kararlar yeni bir uygulama ve içtihat başlatmış olacağından sorunu da uygulamada çözmüş olacaktır. Nitekim yakın zamanlarda Danıştay'ca verilen kararlarda şikayet yolu ile gelen düzeltme davalarının ilgili vergi mahkemelerine gönderilmesine karar vermiştir³⁵⁰. Danıştay'a intikal eden bir davada mükellef şirketin satın aldığı taşınmaz için tahakkuk ettirilerek tahsil edilen tapu harcının iadesine ilişkin düzeltme talebine ilişkin düzeltme şikayet yolu ile yapılan müracaatı reddeden Maliye ve Gümrük Bakanlığının işleminin iptali istenilmiştir. Ancak Danıştay'ca verilen kararın gerekçesinde, her ne kadar 2575 sayılı Danıştay Kanununun 24. maddesinin 1. fıkrasının j bendindeki hüküm kaldırılmamış ise de, bu durumda muahhar kanun olan 2577 sayılı Kanunun değişik 37 maddesinin uygulanması

³⁴⁸ Doğrusöz, Bumin; İdari Yargılama Usulü Kanunu'nda Yapılan DeğişikliklerII, Dünya Gazetesi, 7 Temmuz 1994, s.6.

³⁴⁹ Doğrusöz, İYUK'nda Yapılan DeğişikliklerII, s.7.

³⁵⁰ Dn. 9.D., E.1994/5102, K.1994/3923

Dn. 4.D., E.1995/651, K.1995/743, Vergi Sorunları Dergisi, 8:81, Haziran 1995, s.113.

zorunluluğunu ifade etmekte ve davanın ilgili vergi mahkemesine gönderilmesine karar vermektedir³⁵¹.

Yine bir başka şikayet düzeltme talebine Bakanlıkça verilen red cevabı üzerine Danıştay'a açılan bir davada, Danıştay verdiği karar "vergi hatalarının şikayet yoluyla düzeltilmesinin taleplerinin reddine dair işlemlerin, hatalı vergiyi tarh ve tahakkuk ettiren vergi dairesinin bulunduğu yerdeki vergi mahkemesinde açılacak idari davaya konu edilmesi gerektiği" şeklinde olmuştur³⁵². Bu kararlar ışığında, Bakanlıktan dönen düzeltme şikayet taleplerinin artık vergi dairesinin bağlı bulunduğu vergi mahkemesince bakılması gerektiği kanaatine varılabilir.

Durum, şikayet yoluyla Bakanlıktan dönen düzeltme taleplerinin ilgili yargı mercii olan vergi mahkemelerine dava açma süresi açısından değerlendirildiğinde; İYUK 7.maddesi "Dava açma süresi, özel kanunlarında ayrı süre gösterilmeyen hallerde Danıştay'da ve idare mahkemelerinde 60, vergi mahkemelerinde 30 gündür" hükmünün göz önüne alınması gerekmektedir. Maliye ve Gümrük Bakanlığında 60 gün içerisinde cevap verilmemesi halinde ya da red cevabı verilmesi halinde bu sürenin bitim tarihinden itibaren 30 gün içerisinde ilk derece mahkemesi olarak ilgili vergi mahkemesinde dava açılması gerekmektedir³⁵³. Maliye Bakanlığına başvuru yapılmadan Vergi mahkemesine dava açılması durumunda, dava, merci tecavüzü durumundan davanın reddine ve dosyanın Bakanlığa gönderilmesine karar verilecektir³⁵⁴. İYUK'un 9/1. bendi de görevli olmayan yerlere başvurmada bu kararın kesinleşmesinden itibaren 30 gün içerisinde açılabilceğini ve görevsiz yargı merciiine başvurma tarihinin Danıştay, idare ve vergi mahkemelerine başvurma tarihi olarak kabul edileceğini hükme bağlamıştır.

Danıştay, yine mercii yanlışlığı yapıldığını belirten bir kararında "vergilendirme hatası olmadığı yolunda, defterdarlıkça tesis olunan işlem icrai nitelikte olmadığından Danıştay'da ilk derecede dava konusu olmayacağı hk." benzer bir hüküm vermiştir³⁵⁵.

5 yıllık zamanaşımı içerisinde Bakanlığa şikayet yoluyla düzeltme talebinde bulunulmadan ilgili yargı yoluna gidilmesi merci tecavüzü durumunu doğuracağından başvuru reddedilmesiyle ilgili bu konuda bir kısım Bakanlık muktezaları da bulunmaktadır. Bir muktezasında; "Dava açma süresinde sonra yaptığı düzeltme talebi reddedilen yükümlünün idari başvuru yollarını tüketmeden (Maliye Bakanlığına gitmeden) Danıştaya dava açamayacağı gibi vergi mahkemesince de bu konuda açılan

³⁵¹ Dn. 9.D., E.1994/5102, K.1994/3923.

³⁵² Dn. 4.D., E.1995/651, K.1995/743, Vergi Sorunları Dergisi, 8:81, Haziran 1995, s.113.

³⁵³ Kızılot; VUK ve Uygulanması, s.1094.

³⁵⁴ Dn., 4.D., 11.09.1971T., E. 1971/6945, K.1971/5849, (Danıştay 4.Daire Kararları, s.227).

³⁵⁵ Dn., 4.D., 04.12.1978T., E.1978/1286, K.1978/3717, (İspir/Yağmurlu/Özbalcı, a.g.e., s.221).

davanın görev yönünden reddi gerekir³⁵⁶" durum belirtildiği gibi düzenlenmiştir. Bu konuyla ilgili örnek Danıştay kararları da bulunmaktadır.

Yine bir Danıştay Kararında; "Dava açma süresi geçirildikten sonra yapılan düzeltme talebinin üzerine şikayet yolu ile Maliye Bakanlığına veya Belediye Başkanlığına gidilmeksizin doğrudan mahkeme nezdinde açılan davanın görev yönünden reddi gerekir³⁵⁷" şeklinde hüküm vermiştir.

III. YARGI KARARLARINA KARŞI BAŞVURU YOLLARI:

Yargı Mercilerince verilen kararlara karşı çeşitli başvuru yolları bulunmaktadır. İtiraz ve temyiz yolları çeşitli mahkemelerin verdiği kararlara karşı başvuru yollarından ancak ikisini oluşturmaktadır. Vergi davaları ile ilgili İtiraz ve temyiz kanunun gösterdiği süre ve şekle göre yapılması gerekmektedir. Aksi takdirde işin esasına geçilmeden reddedilir³⁵⁸. İlk derece yargı yerlerince verilen kararların bozulabilmesi için görev ve yetki dışında bir işe bakılmış olması, hukuka aykırı karar verilmesi, usul hükümlerine uyulmamış olunması gibi sebeplerin en azından birinin bulunması gerekir (İYUK. m.49).

1. Tek Hakimle Verilen Yargı Kararlarına Karşı İtiraz Yolu:

Vergi mahkemelerinde tek hakimle verilen kararların³⁵⁹ itiraz mercii Bölge İdare Mahkemeleridir. Vergi mahkemelerinde tek hakimle verilen kararlara karşı BİM'ne itiraz süresi Danıştay Kanunu 45/2. maddesinin "...vergi mahkemelerinin tek hakimli olarak verdiği nihai kararlara karşı tebliğ tarihini izleyen 30 gün içinde itiraz edilebilir" hükmü gereği uyarınca 30 gün içinde yapılması gerekmektedir³⁶⁰. Mükellef bu süre içerisinde itirazda bulunmazsa karar kesinleşir³⁶¹ (İYUK. m.45 /12). BİM'in verdiği karar bozulamamaktadır. Tek hakimle verilen kararlara karşı temyiz yoluna başvurulamamaktadır (İYUK. m.47)³⁶². Tek hakimle verilen kararların itiraz mercii olarak BİM'ne götürülmesini müteakip karar veren ilgili vergi mahkemesi önceki kararında ısrar etmek istemesi halinde bu mümkün olamadığı gibi BİM'in kararı bozup

³⁵⁶ MGB., 07.05.1976T. ve 24424124/426/24238, (Kızılot, VUK ve Açıklaması, s.1094).

³⁵⁷ Dn. 9.D., 08.06.1987T., E.1986/1780, K.1987/1948.

³⁵⁸ Öngören, Gürvel; Türk Hukukunda İdari Dava Açma Süreleri, Kazancı Yayınları, İstanbul, 1990, s.133.

³⁵⁹ Vergi mahkemelerinde sekiz milyon TL'yi aşmayan vergi davalarına ancak tek hakimle bakılmaktadır. Sekiz milyonu aşan vergi davalarına ise heyet halinde bakılmaktadır.

³⁶⁰ Odyakmaz, Zehra; Türk İdari Yargılama Usulünde Kararlara Karşı Başvuru Yolları, Alfa BasımYayınDağıtım, İstanbul, 1993, s.48.

³⁶¹ Odyakmaz, a.g.e., s.48.

³⁶² Öncel/Kırmızı/Çağan, a.g.e., s.200.

bırakması da mümkün değildir³⁶³. Bu durumda tek hakimin ısrar kararında bulunmasının pratik gerçekliği de kalmamaktadır³⁶⁴. İtiraz, tem yizin şekil ve usullerine tabidir (İYUK., m.45/3).

2. Birden Fazla Hakimle Verilen Yargı Kararlarına Karşı Temyiz Yolu:

Birden fazla hakimle verilen kararların bozulması için yapılan başvuruya temyiz denmektedir. Vergi hatalarının düzeltilmesine ilişkin vergi mahkemelerince birden fazla hakimle verilen kararların temyiz mercii Danıştayın ilgili vergi dava daireleridir (İYUK., m.46/1). 4001 sayılı Kanun değişikliği ile İYUK.'nun 46/2 maddesine göre "Özel kanunlarda ayrı süre gösterilmeyen hallerde, Danıştay Dava Daireleri ile idare ve vergi mahkemelerinin nihai kararlarına karşı tebliğ tarihini izleyen 30 gün içinde Danıştayda temyiz yoluna başvurulabilir" 30 günlük bir temyiz süresi tanınmaktadır.

3. İsrar Kararlarında Temyiz:

Birden fazla hakimle verilen kararların Danıştay tarafından bozulup ilgili vergi mahkemesine gönderilmesi durumunda, ilgili vergi mahkemesi eski kararında ısrar edebilir. Bu ısrar kararı üzerine taraflar tekrar temyiz yoluna giderek 30 gün içerisinde Danıştaya başvurabilirler. Bu ısrar kararının üzerine dava Danıştay Vergi Dava Daireleri Genel Kurulunda ele alınır³⁶⁵. Dava daireleri kurulu, yaptığı inceleme sonucunda ısrar kararını hukuka uygun bulursa kararı onar aksi durumda Danıştay ilgili Dava Dairesinin bozma kararını uygun bulursa ısrar kararını bozar³⁶⁶. Vergi mahkemesinin ısrar kararı Danıştay Vergi Dava Daireleri Genel Kurulunda tekrar bozulması üzerine bu karar kesinleşir ve vergi mahkemesi de artık bu kararı kabullenmek zorundadır³⁶⁷. İsrar kararları Danıştay Dava Daireleri arasındaki içtihat farklılıklarını gidermesi açısından faydası olan bir kurumdur. İsrar aynı zamanda ilk derece mahkemelerini daha özenli çalışmaya da sevk etmektedir³⁶⁸.

4. Şikayet Yolundan Dönen Düzeltme Taleplerine İlişkin İlgili Yargı Mercince Verilen Kararların Temyizi:

Düzeltme zamanasını süresi içerisinde Maliye ve Gümrük Bakanlığından şikayet yolunun kullanılmasıyla dönen düzeltme taleplerinin ilgili vergi mahkemesinde

³⁶³ Hondu, Selçuk; İdari Yargılama Usulünde İsrar, Danıştay Dergisi, Yıl:16, 8:6061, 1986, s.49.

³⁶⁴ Hondu; İdari Yargılama Usulünde İsrar, s.50.

³⁶⁵ Aksoy; Vergi Yargısı ve Türk Vergi Yargı Sistemi, s.246.

³⁶⁶ Hondu; İdari Yargılama Usulünde İsrar, s.52.

³⁶⁷ Aksoy; Vergi Yargısı ve Türk Vergi Yargı Sistemi, s.246.

³⁶⁸ Hondu, İdari Yargılama Usulünde İsrar, s.52.

görülmesi üzerine verilen kararın temyiz mercii yine Danıştay'ın ilgili vergi dava dairesi olmaktadır. Bilindiği üzere Bakanlıktan dönen düzeltme taleplerinin daha önce yargı mercii durumunda olan Danıştay'ın bu görev ve yetkisi İYUK 37. maddesine eklenen b bendi ile ilgili vergi mahkemelerine bırakıldıktan sonra vergi mahkemelerince verilen kararların temyiz merciini, konusuna göre, Danıştayın ilgili dava daireleri oluşturmaktadır (İYUK m. 46/1,2). Her ne kadar Bakanlıktan dönen şikayet düzeltme taleplerinin İYUK 37/b gereği yargı mercii artık Danıştay kabul edilmeyip vergi mahkemesi olarak kabul edilse de, şikayet düzeltme taleplerinin incelenmesi üzerine vergi mahkemesince verilen yargı kararının temyiz mercii yine Danıştay olmaktadır. İlgili vergi mahkemelerince birden fazla hakimle verilen nihai kararlara karşı Danıştay'ın ilgili dava dairesinde kararın taraflara tebliğinden itibaren 30 gün içerisinde temyiz edilebilir (İYUK m. 46/2).

Temyiz incelenmesi sonunda verilen karar, dosyayla birlikte kararı veren mahkeme ya da Danıştay Dava Dairesine gönderilir ve geldikten sonra 7 gün içinde taraflara karar tebliğ edilir (İYUK.m.50).

Kararlarda ifade karmaşası ya da anlatım bozukluğu varsa bu durumda mükellef ya da taraflardan biri, kararı veren yargı merciine başvurarak kararın açıklanmasını isteyebilir³⁶⁹ (İYUK.m.29). Açıklama kararının temyizi olmamaktadır³⁷⁰. Bu kararlar kesindir. Açıklama kararının temyizi ancak açıklama kararının açıklama sınırı içinde kalıp kalmadığı hususunda yapılabilir³⁷¹.

IV. DÜZELTMEDE ZAMANAŞIMI

Vergi Usul Kanunu'nda düzeltme işlemleri için öngörülen zamanaşımı süresi aslında bir hak düşürücü süre niteliğindedir³⁷². Vergi Usul Kanunu'nun 126. maddesinde düzeltme işlemleri bakımından zamanaşımı süresinin öngörülmesi vergilemede istikrar ilkesinin bir gereğidir³⁷³. Bu zamanaşımı süresi yönetim ve yargı organlarınca re'sen gözönüne alınır. Vergi hataları düzeltme zamanaşımı süresi içinde meydana çıkartılmışsa, mükellef yararına zamanaşımı süresi kesileceğinden, düzeltme işlemi

³⁶⁹ Doğrusöz, Vergi Yargısında Hükmün Açıklanması, Vergi Sorunları Dergisi, 8:75, KasımAralık 1994, s.66.

³⁷⁰ Dn. 9.D., 18.03.1986T., E.1986/235, K.1986/329 nolu bir kararda; "Davalı idarenin tavzih isteğini reddeden karar, temyiz edilebilir nihai karar niteliğinde değildir" (Doğrusöz, Vergi Yargısında Hükmün Açıklanması, s.69).

Dn.5.D., 19.04.1990T., E.1990/907, K.1990/898 nolu bir kararda ise; "Kararların açıklanması isteminin reddine ilişkin kararlar, nihai karar niteliğinde olmadıkları için tek başlarına temyiz edilemezler" (Z. Odyakmaz, a.g.e., s.99).

³⁷¹ Doğrusöz, Vergi Yargısında Hükmün Açıklanması, s.69.

³⁷² Öncel/Kumru/Çağan; a.g.e., s.188.

³⁷³ Öncel/Kumru/Çağan, a.g.e., s.188.

zamanaşımı süresi dolduktan sonra da gerçekleştirilebilir³⁷⁴. Genel olarak zaman aşımı süresi 5 yıldır. Kanun bazı özel durumlarda bunun 6 yıla kadar çıkabileceğini de öngörmektedir. VUK.'un 126. maddesine göre, 114. maddede geçen zamanaşımı süresi dolduktan sonra meydana çıkartılan vergi hataları düzeltilemez³⁷⁵. Ancak yargı kararı ve Bakanlığın onayı ile uygulama alanı bulan, bir zamanaşımına tabi olmaksızın düzeltililebilecek hatalar da vardır³⁷⁶. Kanun 114. maddeye atıf yaparak düzeltme zamanaşımının başlangıcını, vergiyi doğuran olayı ve onu izleyen takvim yılı başını esas olarak saptamıştır³⁷⁷.

2. Zamanaşımı Süreleri:

a. Beş Yıllık Süre:

Vergi Usul Kanunu'nun 126. maddesine göre, re'sen ve başvuru üzerine yapılan düzeltmelerde vergi hatalarının düzeltilmesi için ilke olarak tanınan süre 5 yıldır³⁷⁸. VUK.'un 126. maddesinin atıfda bulunduğu 114/1. madde hükmü "Vergi alacağının doğduğu tavim yılını takip eden yılın başından başlayarak 5 yıl içinde tarh ve mükellefe tebliğ edilmeyen vergiler zamanaşımına uğrar" şeklindedir. Kanundan da anlaşılacağı üzere, tarh zamanaşımı süresi içerisinde mükellefe duyurulmuş olan vergilerdeki hataların, aynı zamanaşımı süresi içerisinde çıkarılması halinde, düzeltililmeleri mümkündür³⁷⁹. Bu durumda zamanaşımı süresi dolduktan sonra düzeltme yapılmayacağı değil, zamanaşımı içinde ortaya çıkartılmayan hataların düzeltililemeyeceği mevzu bahisdir³⁸⁰. Bu konuda Bakanlığa yansıyan olaylarda, Bakanlıkça, "Düzeltilme zamanaşımı süresi dolduktan sonra düzeltme talebinde bulunan mükellefin, bu talebine ilişkin olarak yapılacak bir işlem bulunmamaktadır" denilmektedir.

Bakanlığın bir muktezasında; "Hataların düzeltilmesinde zamanaşımı, düzeltme konusu verginin doğduğu yılı izleyen takvim yılının başından başlayarak beş yıldır. Beş yıllık dönem içinde mükellef tarafından yapılmış bir düzeltme talebinin olması ve ayrıca düzeltilmesi gereken bir hususun bulunması durumunda düzeltme işleminin yapılması gerekir" şeklinde bir düzenleme getirilmiştir³⁸¹.

³⁷⁴ Koç, a.g.t., s.146.

³⁷⁵ Kaneti; a.g.e., s.164.

³⁷⁶ Koç, a.g.t., s.146.

³⁷⁷ Öncel/Kumrulu/Çağan; a.g.e., s.188.

³⁷⁸ Dn. 4.D., 04.06.1975T., E.656/1937

Dn. 13.D., 06.05.1976T., E.1816/1487, (C.Koç, a.g.t., s.146'dan alınma).

³⁷⁹ Koç, a.g.t., s.147.

³⁸⁰ Koç, a.g.t., s.147.

³⁸¹ MGB, 30.12.1988T ve 21112621932/83895 Sayılı Muktezası, (Kızılot, Danıştay Kararları ve Muktezalar, s.797).

b. Sürelerin Hesaplanması:

Düzeltilmede zamanaşımı süresi, hatalı işlemin konusu olan vergiyi doğuran olayın gerçekleştiği takvim yılını takip eden yılbaşından itibaren başlar, hatanın meydana çıkarıldığı yılda kesilir³⁸².

Danıştay verdiği bir kararda, mükellefin müracaatının vergi hatalarının meydana çıkarılması yollarından biri olduğu ve vergilendirme hatası, idarece mükellefin başvuru tarihinde öğrenildiğine göre düzeltme ancak bu tarihten sonra yapılabileceğinden beş yıllık zamanaşımı süresinin mükellefin idareye başvurusu tarihinden başlayarak geriye doğru hesaplanacağına hükmetmiştir³⁸³.

Vergiyi doğuran olayın birden fazla yıla yayılması halinde, düzeltme zamanaşımı süresi yayılmanın bitim yılını takip eden yılbaşından itibaren işlemeye başlar. Bu durumda son yıldan önceki yıllarda yapılan hatalarda son yılın tabi olduğu düzeltme rejimine tabi olur³⁸⁴. Yıllara sari inşaat işlerinde ise Danıştay, kati hesabın çıkarıldığı tarihin işin bitim tarihi olduğu ve beş yıllık düzeltme zamanaşımı süresinin işin bitim tarihinden başlayacağını karara bağlayarak düzenlemiştir³⁸⁵.

c. Ek Süre:

VUK'un 12. maddesinin hükümlerinde düzeltme zamanaşımı süresi özel durumlar sayılmak suretiyle 1/bir yıl daha uzatılabilmektedir.

a. Zamanaşımı süresinin son yılı içinde tarh ve tebliğ edilen vergilerde hatanın yapıldığı; (burada sözü geçen hatanın yapıldığı tarih, verginin idarece hesaplandığı tarih değil, tarh işleminin mükellefe bildirildiği tarihtir)³⁸⁶.

b. İlan yolu ile tebliğ edilip vergi mahkemesinde dava konusu yapılmaksızın tahakkuk eden vergilerde mükellefe ödeme emrinin tebliğ edildiği;

c. İhbarname ve ödeme emri ilan yoluyla tebliğ edilen vergilerde 6183 sayılı Kanuna göre haczin yapıldığı; tarihten başlayarak bir yıldan aşağı olamaz.

Vergi Usul Kanunu 126 maddesinin gerekçesinde; 2686/29.06.1982 ve 3239/11.12.1985 yıllarında Maddeye ilave edilen yeni hüküm ile mükelleflerin 5 yıllık

³⁸² Öncel/Kumrulu/Çağrı, a.g.e., s.188.

³⁸³ Dn. 4.D., 17.01.1978T., 2974/79, (C. Koç, a.g.t., s.148).

³⁸⁴ Koç, a.g.t., s.148.

³⁸⁵ Koç, a.g.t., s.148.

³⁸⁶ Koç, a.g.t., s.149.

düzeltilme zamanaşımı süresi içinde haberdar olmadıkları ve 6183 sayılı Kanun hükümlerine göre yapılan takip sonunda öğrendikleri hatalı işlemlerin düzeltilmesine imkan tanınmaktadır³⁸⁷.

2. Zamanaşımının Durması:

VUK. 119. maddelerinde sayılan vergi hatalarında biri re'sen ya da başvuru üzerine ortaya çıkması halinde sözkonusu süre kesintiye uğrar. Bu aşamadan sonra yapılması gereken, düzeltilme işleminin idaece yerine getirilmesidir. İdarenin düzeltilme talebini reddetmesi halinde yargı yoluna kadar uzanan ve düzeltimi böylece sağlanan bir süreç işlemeye başlamış olur³⁸⁸.

a. Sürenin Mükellef Lehine Durması:

Düzeltilme zamanaşımı süresi içerisinde yapılan düzeltilme başvurularının zamanaşımını kesintiye uğrattığı daha öncede ifade edilmişti. Burada kesilen zaman aşımı tamamen mükellefin lehine olmaktadır. Yani zamanaşımı süresi içerisinde düzeltilme için başvurusunu yapan mükellef, yaptığı bu başvuru ile zamanaşımını durdurarak bundan sonraki süreler içerisinde davasının zamanaşımına uğradığı savından reddedilmesini önlemiş olmaktadır. Örneğin Danıştay çok eski bir kararında; düzeltilme talebinin düzeltilme zamanaşımı süresi içerisinde yapılmasından sonra yargısal uyumsuzluk aşamasına gelindiğinde, açılan ve bunu takip eden dava hasmın yanlış gösterilmesi nedeniyle reddedildiğinden, dilekçenin yenilenmesi için mahkemece verilen yeni süre içerisinde açılan üçüncü davanın (düzeltilme zamanaşımı süresinin dolduğu savı ile) reddedilmesini talep eden davalının bu talebini ve savunmasını kabul etmemiş ve düzeltilme başvurusunun düzeltilme zamanaşımını kesintiye uğratması nedeni ile işin esasına girmiştir³⁸⁹. Düzeltilme süreci işlerken düzeltilme zamanaşımı süresinin dolması, mükellef yararına olmak üzere, düzeltilmenin yapılmasına engel değildir³⁹⁰. Zamanaşımı müessesesinin düzeltilme sürecinde işleyemeyeceği Danıştay kararıyla da sabittir³⁹¹. Mükellefin düzeltilme talebini tekrarlaması halinde, zamanaşımı ikinci başvuruya göre yeniden hesaplanır. Buna göre bir Danıştay kararında; "...Mükellef tarafından vaki başvuru üzerine Giriş Gümrük Müdürlüğü'nce yetki dışı verildiği anlaşılan işleme karşı vergi mahkemesi nezdinde dava yoluna gidilmemiş olması ile sonradan Bakanlığa yapılan yeni başvuru tarihinde Gelir Kanunu'nun 87. maddesinde öngörülen düzeltilme zamanaşımı süresinin geçmiş bulunması karşısında bu defa Bakanlıkça tesis edilen

³⁸⁷ Kocahanoğlu; Gerekçeli Türk Vergi Kanunları, s.462.

³⁸⁸ Koç, a.g.t., s.150.

³⁸⁹ DDDGK., 30.04.1954T., E.1954/10, K.1954/81, (Koç, a.g.t., s.150, Danıştay Kararları Dergisi, Yıl:20, S:66, s.2325).

³⁹⁰ Koç, a.g.t., s.150.

³⁹¹ Dn. 4.D., 06.04.1977T., 1861/931, (Koç, a.g.t., s.150, D. D., S:2829).

işleme yönelik davanın hukuken incelenme olanağı bulunmamaktadır³⁹²" şeklinde hüküm verilmiştir.

b. Sürenin Durmasından İdarenin Yararlanamaması:

İdarenin düzeltme yolu ile haksız yere iade ettiği vergileri, zamanaşımı süresi içerisinde yeniden tarh ve tebliğ etmesi mümkün olabilmektedir. Geçen süre içerisinde zamanaşımı işlemeyi devam eder³⁹³.

Vergi dairesinin, usulsüz olarak yapılan birinci tarhiyatın düzeltilebilmesi için zamanaşımının sözkonusu olamayacağını ileri sürerek reddini istediği ikinci tarhiyatla ilgili davada Danıştay, "...düzeltme yolu ile geri alınan vergiler için önce düzeltme fişinin düzenlenip mükellefe tebliğ edildiği, vaki itiraz sonunda itiraz komisyonunca vergilerin ancak ihbarname düzenlemek suretiyle salınacağı hükme bağlanıp tarhiyat terkin edilince bu kere zamanaşımı süresi dolduktan sonra 1970 yılında verginin ihbarname ile geri istendiği ve uyuşmazlık konusu teşkil eden olayın da ihbarname üzerine salınan bu vergilere ait olduğu emsali olaylar dolayısıyla mahallinden getirtilen tarh dosyalarının incelenmesinden anlaşılmaktadır. Bu itibarla zamanaşımı geçtikten sonra salınan vergiyi terkin eden yargı kararında herhangi bir isabetsizlik bulunmadığından" oybirliği ile vergi dairesinin temyiz talebinin reddine karar vermiştir³⁹⁴.

3. Düzeltme Zamanaşımına Tabi Olmayan Hatalar:

Danıştay'ın içtihatına göre, hakkında vergi doğuran bir olay gerçekleşmemiş, süresinde gerçek mükellefi tarafından beyan edilerek ödenmiş olan bir başkasına ait verginin kendisinden istenilmesi üzerine, hatanın düzeltilmesi talebinin kanunlarla ve hak ve adalet ilkeriyle bağdaştığı durumlarda düzeltme zamanaşımına tabi olmaksızın düzeltilmesi gerekmektedir³⁹⁵. Danıştay verdiği kararda bu görüşünü; "...mükellefin şahsında hata yapıldığından bahsedebilmek için, idarenin bir vergi alacağının bulunması gerekmektedir. Halbuki olayda, verginin asıl borçlusu tarafından süresinde ödenmesiyle, idarenin vergi alacağı esasen kalkmış bulunmaktadır. Bir başkasına ait, üstelik süresinde ödenmekle kalkmış bulunan bir verginin düzeltilmesi talebinin zamanaşımından bahisle reddi yolundaki dava konusu işlemin hukuka uygunluğunu kabule imkan bulunmamaktadır" şeklinde ifade etmiştir³⁹⁶.

³⁹² Dn. 7.D., 21.11.1989T., 1890/2668 (Koç, a.g.t., s.151, D. D., S:7879, s.347349).

³⁹³ Koç, a.g.t., s.151.

³⁹⁴ Dn. 4D., 05.04.1973T., 9745/1818, (Koç, a.g.t., s.151).

³⁹⁵ Kınacı, a.g.e., s.164.

Dn. 4.D., 06.04.1977T., 1861/931, (D.D., S:2829, s.326328).

³⁹⁶ Koç, a.g.t., s.152.

Dn. 4.D., 06.04.1977T., 1861/931, (D.D., S:2829, s.326328).

Yine buna benzer bir Danıştay Kararında, zamanaşımı sebebiyle fazla ödenen verginin red ve iadesine imkan bulunmadığı gerekçesiyle, söz konusu fazla ödenen verginin daha sonraki yıl için alınan vergiden mahsub edilmesinin hakkaniyet icabı olduğuna hükmetmiştir³⁹⁷.

Bu konuya ilişkin Bakanlık muktezasında, biri beyana diğeri re'sen takdire dayanan tarhiyatın mükerrerliği sözkonusu olmayacağından, mükellef tarafından beyanname verilmemişliği zannı ile yeniden tarhiyat yapılmak suretiyle meydana getirilen hatanın Vergi Usul Kanunu'nun düzeltmeye ilişkin hükümleriyle ilgilendirilmeksizin düzeltilmesi gerektiğine karar vererek yapılan şikayet başvurusunu kabul etmiştir³⁹⁸.

Bu Danıştay kararları ve Bakanlık muktezasına binaen denilebilir ki; her alanda olduğu gibi VUK'nun 116 ve 126 maddeleri arasında kabul edilen vergi hataları ve bunların düzeltimi için başvuru masum düzeltme taleplerini gerek zamanaşımı açısından ve gerekse başka açılardan katı şekilde kanunlara uyulmadan önce hakkaniyet esasına dayanılarak konunun özüne ve mükellefin varsa mağduriyetine bakılarak takdir hakkını kullanılması hak ve adalete uygun olmaktadır. Ve bu aynı zamanda hukuk devleti olmanın bir gereğidir.

V. DAVANIN SONUÇLANMASI ve ETKİLERİ

Her davada olduğu gibi vergi davalarında da davanın sonuçlanması taraflara yaptırımlar ve edimler doğurabilmektedir. Nitekim bu vergi hatalarını düzeltme davalarında da geçerliliğini korumaktadır. Vergi hatalarının düzeltimi ile ilgili davalar, mükellef lehine olabildiği gibi idare lehine de sonuçlanabilir. Davanın sonuçlanması hem mükellef tarafına ve hem de işlemi yapan idare tarafına uyulması zorunlu olan bazı yaptırımlar getirmekte ve belli bir süreye tabi tutmaktadır. Nitekim 4001 sayılı Kanunla getirilen olumlu değişikliklerden biri de; idarenin yargı kararlarını yerine getirmede öngörülmüş olan 60 günlük sürenin 30 güne indirilmesidir³⁹⁹ (İYUK m.28). 30 günlük süre kısaltımı mükellefin eski durumunun iade edilmesi açısından önem taşımaktadır.

Davanın sonuçlanmasından kaynaklanan ve tarafların hukuki durumunda değişiklikler getiren yaptırımlar sırayla aşağıdaki gibi açıklanabilir:

³⁹⁷ Koç, a.g.t., s.152, (Recep Turgay, a.g.e., s.506).

Dn. 4.D., 30.03.1971T., 6057/2705.

³⁹⁸ Koç, a.g.t., s.152, (Recep Turgay, a.g.e., s.506).

MGB, Gelirler Genel Müdürlüğü, 12.03.1964 Tarih ve 2171317/29746 Sayılı Muktezası.

³⁹⁹ Yıldırım, a.g.m., s.118.

1. İdari İşlemin Geri Alınması ve İdarenin Geri Alınan İşlemin Yerine Yeni Bir İşlem Tesis Etmesi:

Vergi hatalarının düzeltimi ile ilgili açılan davanın idare aleyhine sonuçlanması durumunda diğer bir deyişle ilgili idarenin düzeltme talebini yerinde görmemesinin yargı kararıyla doğru bulunmaması durumunda idarenin yargı kararı uyarınca yapmak zorunda olduğu bir takım işlemler bulunmaktadır.

Bu yaptırımlardan ilki vergi idaresince yapılan işlemin geri alınması ve yerine, mükellefin hak ve menfaatlerini telafi edici yeni bir işlem tesis etmesidir. Burada idari işlemin geri alınması demek, hatalı vergilendirme sonucu fazla tahsil edilen kısmın gerek idari kararlar gerek yargı kararıyla olsun mükellef lehine giderilmesine yönelik eski işlemin geri alınması ve yerine mükellefin hak ya da menfaatini telafi edici yeni bir işlemin tesis edilmesidir. Aslında durum, idari işlemlerin geriye yürütmezliği ilkesi açısından değerlendirildiğinde çapraşık gibi görünmekte, ancak bu durumun izahı; kural olarak hukuka uygun işlemlerin geriye alınamadığı ve sakat olan işlemlerin ancak geriye alınabildiğinde yatmaktadır⁴⁰⁰. Geri alınan işlemler geriye yürüdüğünden mükellefin hukuki durumunda bir değişiklik yapmakta, sakat işlemle zedelenen hukuki durum hiç olmamışçasına giderilmektedir. İşlemin geri alınması ile kaldırılması arasında da bir farkın varlığından bahsetmek gerekmektedir. Kaldırma; yönetsel işlemin hukuk düzenine getirdiği kuralları sadece gelecek için ortadan kaldırırken geri alınan işlem yapıldığı andan itibaren geçerliliğini yitirir⁴⁰¹. Buna göre yapılan bir vergilendirme hatasının, idari/yargı kararıyla düzeltilmesine karar verildiği zaman, düzeltilmesi gereken işlem yapıldığı andan itibaren sürekliliğini yitirir. Bu açıklamalara binaen yapılan vergilendirme hatalarını giderirken geri alma kavramı içerisinde ele almanız gerekmektedir.

Buna göre Vergi İdarəsi düzenlenen evvelki hatalı vergilendirme işlemini gerek kendi kararınca ve gerekse yargı kararınca geri alarak yerine mükellefi hukukten tatmin edebilecek bir işlem yapması gerekmektedir. Hataen alınan fazla kısmın geri ödenmesi ya da mükellefin vergi borçları bulunmaktaysa borçlarına mahsuben sayılması babında yeni bir işlem tesis edebilir.

2. Yargının Yerindelik Denetimi Yapamaması:

Yargının verdiği bazı kararlarının yerindelik denetimi şekline dönüşmesi ya da öyle anlaşılması öteden beri karıştırılan ve tartışılan bir konu olmaktadır. Sorun bir yerde

⁴⁰⁰ Gözübüyük, Yönetsel Yargı, s.135.

⁴⁰¹ Tan, a.g.e., s.5 ve devamı.

takdir yetkisi ile yerindelik kavramları arasında iyi bir ayırımın yapılmamasında yatmaktadır⁴⁰². Verilen yargı kararının nerde ve ne zaman yerindelik denetimi sınırlarına girdiği hususu iyice belirlenmemiş bir durumda olması da tartışmayı körüklemektedir⁴⁰³. Aslında önemli olan nokta, yargı mercilerince verilen karar ya da yapılan yargısal denetim, idarenin kullanmış olduğu takdir yetkisinin hukuka ve kanuna uygunluğunun sağlanmasından ibaret olmasıdır⁴⁰⁴. Ancak bu noktada Azrak, yerindelik kavramıyla hukuka uygunluk kavramı arasında bir karışıklığın bulunduğundan söz etmektedir. Azrak takdir yetkisini, yapılan idari işleminden bağımsız olup işlemin konusunu oluşturan olayda birkez kullanılmakla tükenen bir yetki olarak tarif etmekte ve yerindeliği, yapılan idari işlemin ortaya çıkardığı, azçok süreklilik arzeden bir durum olduğunu söylemektedir. Azrak takdir yetkisi ile yerindelik arasındaki ayrıma değinerek; takdir yetkisinin, uygulanacak hukuk normunun çerçevesi içinde idarenin serbest karar verme alanını oluşturduğunu, yerindeliğin ise bu serbest karar verme alanı içerisinde kalmarak verilen kararın konusunu oluşturduğunu söylemektedir⁴⁰⁵.

Yargısal denetim mercilerinin görevi, yürütme görevinin kanunlarda gösterilen şekil ve esaslara uygun olarak yerine getirilip getirilmediğinin denetlenmesi şeklinde olmalıdır⁴⁰⁶. Bu bakımdan yargı denetiminin dışında bırakılması gereken alan, yerindelik kararıdır. Vergi mahkemelerinin verdiği kararlarının yerindelik özelliği taşımasının en önemli nedenlerinden birisi de genel kavram içerisinde vergi davalarının iptal davasına mı ya da tam yargı davasına mı ait olduğu ve yine vergi davalarının objektif kriterlere bağlı davalar mı yoksa subjektif kriterlere bağlı davalar mı olduğu hususu oluşturmaktadır⁴⁰⁷. Daha öncede bahsedildiği gibi vergi davalarının mahiyetinin net bir biçimde ortaya konulamaması, yani iptal mi yoksa tam yargı davası mı olduğu hususunun açık bir şekilde ayrıştırılamamasının da yargı kararlarının yerindelik denetimi yerine geçmesinde etkisi vardır. Çünkü vergi davalarının tam yargı davası olması durumunda hakim ister istemez zararı giderici bir yerindelik karar vermek zorunda kalacaktır. Ancak bu konuda Danıştayın farklı yönlerde kararları bulursa da vergi hataları ile ilgili durumlarda davayı sınırlayan kanun maddelerinin hükümleri objektif kriter özelliği taşıdığından verilecek olan kararların da bu yüzden idarenin yaptığı işlemin hukuka ve kanuna uygun olup olmadığının testi olmalıdır.

İYUK'nun idari dava türleri ve idari yargı yetkisinin sınırı başlığını taşıyan 2. maddesinin 2. bendinde; "İdari yargı yetkisi, idari eylem ve işlemlerin hukuka

⁴⁰² Duran; İdari İşlem Niteliğinde Yargı Kararıyla Vergi Davalarının Çözümü, s.8.

⁴⁰³ Özbakır; Vergi Davaları, s.70.

⁴⁰⁴ Duran; İdari İşlem Niteliğinde Yargı Kararıyla Vergi Davalarının Çözümü, s.6.

⁴⁰⁵ Azrak, Ali Ülkü; İdari Yargı Denetiminin Sınırı Olarak İdarenin Takdir Yetkisi, İİİD, Yıl:6, S:13, Aralık 1985, s.2627.

⁴⁰⁶ Kocahanoğlu; Vergi Uyuşmazlıkları ve İdari Uyuşmazlıklar, s.24.

⁴⁰⁷ Duran; İdari İşlem Niteliğinde Yargı Kararıyla Vergi Davalarının Çözümü, s.68.

uygunluğunun denetimi ile sınırlıdır. İdari mahkemeler, yerindelik denetimi yapamazlar, yürütme görevinin kanunlarda gösterilen şekil ve esaslara uygun olarak yerine getirilmesini kısıtlayacak, idari eylem ve işlem niteliğinde veya idarenin takdir yetkisini kaldırarak biçimde yargı kararı veremezler." hükmü uyarınca yargının yerindelik denetimi yapamayacağı hükme bağlanmıştır.

Buna göre işlemin hatalı yapıldığına yargı organları karar verdikten sonra birde idarenin yerine geçip işlem tesis etmesi idarenin takdir yetkisine bir kısıtlama teşkil edecektir. Yargı ancak idarece yapılan işlem ya da eylemin objektif hukuk kurallarına ve kanunlara göre uygun olup olmadığına karar verebilir. Vergi hataları Vergi Usul Kanunu'nunda kodifiye edilerek objektif kriterlere bağlanmış olması, yargı kararlarının yerindelik denetimi yapar konumuna varmasına engel teşkil edebilecektir. Vergi idaresince yapılan herhangi bir türde hatalı vergilendirme işleminin düzeltimi de, yargı organları karar verdikten sonra yine düzeltme işlemini ilgili vergi dairesi yapabilmektedir. Sonuç olarak yargı kararı, idarenin düzeltmeyi hangi oranda, tutarda ya da ne şekilde düzeltileceğine karar veremez. Buna göre yargı kararı ancak ileri sürülen vergi hatasının belirli ölçütler ışığında hukuka uygun olup olmadığını ayırt edebilir.

3. Davayı Kazanan Mükellefin Hak ya da Menfaatinin Tazmin Edilmesi:

İdare Yargılama Usulü Kanununun 28.maddesinin 1.bendi hükmü uyarınca esasa ve yürütmenin durdurulmasına ilişkin kararların icaplarına göre idare, gecikmeksizin işlem tesis etmeye veya eylemde bulunmaya mecburdur. Bu süre kararın idareye tebliğinden itibaren başlayarak 30 günü geçemez. Eğer idarece mükellefin hak ya da menfaati telafi edilip yerine getirilmezse bu durumda Kanun, vergi idaresi aleyhine, Danıştay ve ilgili mahkemede maddi manevi tazminat dava açma hakkını vermektedir (İYUK. 28/3). İdari Yargılama Usulü Kanunu'nun 28/4 bendi yargı kararlarını yerine kasıtlı olarak getirmeyen görevlileri de gerekirse tazminat davası açılabileceğini hükme bağlamıştır. 5. bendi ise ilgili idarenin yaptığı düzeltmeyi mükellefe bildirilmesini şart koymuştur. 6. bendiyle de tazminat ve vergi davalarında idarece infazın geciktirilmesi halinde idarenin kanuni gecikme faizi ödeyeceğini hükme bağlamıştır. Ancak burada idarenin ödeyeceği gecikme faizinin oranı belirtilmemiştir. Bu oranı belirlemede, günün ekonomik şartlarına göre Bakanlar Kurulu Yetkilidir⁴⁰⁸.

⁴⁰⁸ Özbalcı, Vergi Davaları, s.402.

Gecikme faizi 4.12.1984 gün ve 3095 sayılı "Kanuni Faiz ve Temerrüt Faizine İlişkin Kanun" hükümlerine göre hesaplanır. Bu konu bir Danıştay Kararında da vurgulanmıştır.

Dn. 9.D., 26.11.1987/T., E.1986/2538, K.1987/3466.

Buna göre idarenin, yargı kararı neticesinde suçlu bulunması durumunda yargı kararı doğrultusunda 30 gün içerisinde gerekli düzeltmeyi yapıp düzeltme fişininin bir nüshasını ilgili mükellefe bildirip fazla tahsil edilen meblağı 1 yıl içinde iade etmesi ya da varsa borcundan mahsub edilmesi gerekmektedir. Bunun aksi durumunda idarenin maruz kalacağı müeyyideleri yukarıda saydığımız gibi olacaktır. Mükellefin fazla tahsil edilen miktarı, tebliğ tarihinden başlayarak 1 yıl içerisinde muhasebeden almazsa hakkı sakıt olabilmektedir (VUK. 120/2).

4. Davanın Kazanılmaması Halinde Vergi Mükellefine Müeyyide Durumu:

Vergi Usul Kanunu'nun altıncı kısmının, vergi borcunda ödemeyi düzenleyen birinci bölümünde yer alan 112/3. maddesinde 21.1.1983 tarih ve 2791 sayılı kanunla bir hüküm ile, dava açılması sebebiyle tahsili geciken alacakları ve vergileme usulü hakkında yeni bir uygulama getirilmiştir⁴⁰⁹. Bu uygulama 6183 Sayılı Amme Alacaklarının Tahsil Usulü Hakkında Kanun'un kapsamını belirleyen 1. maddesinde fer'i yani bir asla bağlı olarak onun üzerinden hesaplanan ve sonradan doğan alacak olarak tanımlanmaktadır⁴¹⁰.

Bu duruma göre vergi mahkemesinde kısmen veya tamamen aleyhine karar verilen mükellef, bu karar uyarınca kendisine ihtilafı kısmın ödenmemiş olan miktar üzerinden, vergi mahkemelerinden dava açma süresinin son gününü izleyen aybaşından itibaren, 6183 sayılı Kanun'un 51 maddesine göre belirlenen gecikme faizi oranında⁴¹¹ bir faizi de ödemek zorunda kalması söz konusu olabilecektir⁴¹².

Normalde bugünkü Vergi Hukuk sistemine göre, tah edilen bir vergi ve kesilen ceza nedeniyle, vergi mahkemesinde dava açılması halinde, vergi veya cezanın ihtilafı kısmının tahsili, kanun hükmü gereği mahkemenin vereceği karara kadar duracaktır⁴¹³ (İYUK. 27/3). Ancak uygulamada, mükellefin davayı kaybetme ihtimali karşısında işlemeye başlayan tecil faizinden dolayı ödemek zorunda kalacağı yüklü meblağ, mükellefi bu ihtilafı kısmı ödeme yaptırmaya zorlamaktadır. Duran, bu durumun Anayasa'nın kabul etmiş olduğu hak arama özgürlüğüne ters düştüğünü ifade etmektedir⁴¹⁴. Genelde bu düzenlemenin, Anayasaya ve Hukuk Devleti ilkesine aykırılık

⁴⁰⁹ Kınırulu; Vergi Davalarında Uygulanan Gecikme Faizi Hakkında Düşünceler, Ankara Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi, C:XL, S:14, 1988, s.237.

⁴¹⁰ Tınar, Mehmet; Gecikme Faizi Nasıl Uygulanır, Yaklaşım Dergisi, Yıl:3, S:27, Mart 1995, s.70.

⁴¹¹ Tınar, a.g.m., s.72.

⁴¹² Duran; Vergi Davalarında Yürütmenin Durması, Yürütmenin Durdurulması Öneriyor, İktisat ve Maliye, C:30, S:1, 1983, s.33.

⁴¹³ Özgören; a.g.m., s.18.

⁴¹⁴ Duran; Vergi Davalarında Tahsilatın Durması, Yürütmenin Durdurulması Öneriyor, s.3237, 8186.

nedeni olarak bireyin hak arama özgürlüğünün zedelenmesi ve kısıtlanması olarak gösterilmektedir. Örneğin düzeltme talebinde bulunan mükelleflerin düzeltme istemesi durumunda vergi daireleri tarafından bunun için vergi inceleme raporu gerektiği ileri sürülerek ki bu düzeltilmesi istenilen meblağın belirli bir limitin üzerinde olması gerekmekte düzeltmeyi isteyen mükellefin tüm muhasebe defter ve kayıtları inceleme altına alınabilmekte ve bu durum çoğu kez mükellef için caydırıcı olmaktadır⁴¹⁵. Esen bu durumu; Vergi Usul Kanunu'nun düzeltmeye ait hükümlerinin, Devlet Harcama Belgeleri Yönetmeliği ile işlemez hale getirilmesini eleştirmekte ve Anayasaya aykırı bulmaktadır⁴¹⁶. Bu durum, kanun tekniği ve hukuki boyutu açısından ele alındığından doğru olmaktadır. Ancak Kumrulu, olaya ekonomik açıdan yaklaşarak görüş ufkunu genişletmekte ve bunu Anayasaya aykırı bulmamaktadır⁴¹⁷. Kumrulu görüşlerini şöyle sıralamaktadır, "Faiz ekonomide paranın fiyatıdır⁴¹⁸. Bundan mütevellit vergi idaresiyle olan anlaşmazlığın yargı organlarına götürülmesi durumunda kanun gereği tahsilat durmakta ve Devletin vergi alacağı dava boyunca tahsil edilememekte ve bu da enflasyonist ortamda paranın kaybını sağlayarak devleti zarara sokmaktadır. İşte bu noktada mükellef devletin alması gereken bu parayı sıfır maliyetle kullanmakta ve kendi yararını maksimize etmektedir. Oysa asıl olan, kamu ile birey arasındaki optimal dengenin korunulmasıdır. Ancak bu durumda mükellef dengeyi Devleti zarara sokarak kendi lehine çevirmektedir. Diğer bir gerekçe olarak da, VUK'nun 112. maddesinin son fıkrasında geçen "Dava açılması nedeniyle tahsili duran vergi ve cezalar mükellefler tarafından istenildiği takdirde davanın devamı sırasında kısmen veya tamamen ödenebilir" hükmünün mükellefe tanıdığı insiyatif hakkını göstermektedir. Son gerekçe olarak da açılan davanın mükellef lehine sonuçlanması durumunda vergi idaresince fazla alınan kısmın gecikme faizi ile birlikte ödenmesini göstermektedir⁴¹⁹". Bir Danıştay kararında; "Yargı yerlerinden geçmek suretiyle kesinleşen vergiden, Vergi Usul Kanunu'nun 112. maddesi uyarınca tecil faizi oranında bir faiz alınacağı hk." tecil faizinin işlerliği hususunda hüküm vermiştir⁴²⁰. Ancak tecil faizi, tecil faizini yürürlüğe sokan kanundan önceki vergi uyumsuzluklarına uygulanamamaktadır⁴²¹. Bu, kanunların geriye yürümezliği ilkesi ile bağdaşır durumdadır.

Bu konuda farklı görüşler olmasına rağmen kabul edilmesi gereken gerçek, dava açılması durumunda davanın kendi aleyhine sonuçlanabilmesi ihtimalinden dolayı mükellefin ödeme yapmaya kendini zorunlu hissetmesidir. Mükellefin açtığı davayı kazanamaması halinde bu külfetli ödeme dava sonunda mükellefi beklemektedir. Sonuç

⁴¹⁵ Esen; Vergi İnceleme Raporları ve Vergi Düzeltme İşlemi, s.9.

⁴¹⁶ Esen; Vergi Davalarında Uygulanan Gecikme Faizi Hakkında Düşünceler, s.10.

⁴¹⁷ Kumrulu; Vergi Davalarında Uygulanan Gecikme Faizi Hakkında Düşünceler, s.239.

⁴¹⁸ Seyidoğlu; a.g.e., s.247.

⁴¹⁹ Kumrulu; Vergi Davalarında Uygulanan Gecikme Faizi Hakkında Düşünceler, s.240-249.

⁴²⁰ Dn. 9.D., E.1989/1489, K.1991/159, (D.D., Yıl:22, S.8283, 1992, s.844).

⁴²¹ Dn. 7.D., E.1989/694, K.1989/2569, (D.D., Yıl:20, S:7879, 1990, s.366).

olarak Vergi Usul Kanunu'nun 112. maddesinin 3. fıkrasına göre, davasını kaybeden mükellefler, ihtilaf kısmın kesinleşen kısmı üzerinden, vergi mahkemesinde dava açma süresinin son gününü takip eden aybaşından itibaren tecil faizi ödemek zorundadırlar. 6183 sayılı AATUHK'nun 51. maddesine göre bu faizin tesbit edilen en son oranı 09.03.1994'ten itibaren (Tahs. Gn. Tb.382) % 114 'tür⁴²².

Bu konuda örnek bir Danıştay Kararında: "Açtıkları davalar sonucunda haksız çıkan mükelleflerin ödemek zorunda oldukları tecil faizinin sadece vergilere uygulanacağı, kanunda, dava açma delayısıyla tahsili durdurulan vergi cezalarına tecil faizi uygulanacağına dair bir hüküm bulunmadığından ödeme emrinin cezaya ait olarak hesaplanan tecil faizine ilişkin kısmını iptal eden vergi mahkemesi kararında isabetsizlik görülmediği ⁴²³ hüküm böyle verilmiştir.

⁴²² Sayın, Mahmut / Acar, Fatih; Vergi Sorunları Dergisi/Vergi Klavuzu, Mart 1995, s.26.

⁴²³ Dn. 3.D., E.1989/63, K.1991/196., (D. D., 8:8283, 1992).

SONUÇ:

Vergi Usul Kanunu 116 ve 126. maddeleri arasında geçen düzeltme, işlevi açısından çok iyi düşünülmüş ve uygulamasından da iyi verim alınmış idari ve yargı aşamalı bir müesseseye durumundadır. Mazisi bizde fazla eski olmamakla beraber uygulamada hatırı sayılır aşamalar katetmiş ve günümüze kadar gelmiştir. Ancak düzeltme müessesesi bütün bu olumlu puanlarına rağmen kanun hükümlerinde, uygulamada ve yargı aşamasında öze ya da uygulamasına ve yargılamasına ilişkin bir takım sorunlar ortaya çıkarmaktadır. Sorunun çözümü, sorunu çıkaran aksaklıkları görüp teşhis etmek ve gidermektir.

Önceden de denildiği gibi Vergi Usul Kanunu'nun 116 ve 126. maddeleri arasında hükümleri geçen düzeltme müessesesi idari ve yargı aşamalı olmak üzere iki çözüm aşamasından ibarettir. Vergi Kanunları ve Vergi Usul Kanunu kodifiye edilmiş bir kanunlar bütünüdür. Düzeltme müessesesinde bu kodifiye edilmiş kanunlar bütününe objektif ölçütlerle göre düzenlenmiş önemli bir parçasıdır. Düzeltme müessesesinin gerçekleştirilmesinde yargı aşamasının da bulunmasından dolayı düzeltme talebinin yargı merciine intikali durumunda, düzeltmenin yargılama hukuku açısından kendi yargılama usulüne tabi olması beklenilmektedir. Ancak, kodifiye edilmiş Vergi Usul Kanunu'nun yargılama hukuku açısından İdari Yargılama Usulu Kanunu'nun hükümlerine tabi olması uygulama aşamasında çelişkiler ve güçlükler doğurmaktadır. Örneğin vergi mahkemeleri kurulmadan önce çeşitli vergi davalarına İtiraz ve Temyiz Komisyonları bakmaktaydı ve temyiz merciini de Danıştay oluşturmaktaydı. Sözgelimi vergi dairesine yapılan düzeltme talebinin dava açma süresini durdurup durmayacağı tartışmaları İtiraz ve Temyiz Komisyonları döneminde, mükellefçe vergi dairesine yapılan idari düzeltme başvurusunun vergi dairesince reddedilmesi halinde, verilmiş olan düzeltme başvuru dilekçesi aynı zamanda İtiraz ve Temyiz Komisyonuna göre düzenlenmiş dava dilekçesi de olduğundan İtiraz ve Temyiz Komisyonunda dava açılmasını sağlamakta ve dava açma süresinin geçirilmesi gibi bir sorun ve kaygı da bulunmamaktaydı. İlgili yerlerde de değinildiği gibi bu sorun 4001 Sayılı Kanunla açılmış bulunmaktadır. Düzeltme müessesesinin gerçekleştirilmesinde başvurulacak yargı merciler ve süreler bakımından da İdari Yargılama Usulü Kanunu'na tabi olması bir takım sorunlar ortaya çıkarmaktadır. VUK 116 ve 126. maddeleri arasında geçen Düzeltmeye ait süre hükümlerinden ilkinin m.120/2 bendinde düzeltmenin vergi dairesince düzeltilmesine karar verilmesi durumunda mükelleften fazla tahsil edilen kısmın mükellefe yapılan tebliğ tarihinden itibaren bir yıl içerisinde geri alması oluşturmaktadır. İkincisini ise düzeltmede beş yıllık zaman aşımı ve bir yıllık ek süre oluşturmaktadır (VUK m.126).

Bunun dışında vergi dairesine başvuru süresi, vergi dairesinin azami cevap verme süresi, red cevabı vermesi durumunda gidilecek yargı merci ve süresi, Bakanlıktan dönen şikâyet düzeltme taleplerine ilişkin gidilecek yargı merciileri ve başvuru süreleri vs. bakımından hükümler içermemekte ve bu hususlarda İYUK'a tabi olmaktadır. Dökümü yapılan bu sorunlardan dolayı Vergi Usul Kanunu'na ve düzeltme hükümlerine uygun VUK'nu içerisinde uygun bir yargılama usulünün geliştirilmesiyle idari ve yargı merciileri daha işlerlik kazanacaktır.

Sonuç olarak belirtilmesi gereken noktalardan birisini de mükellefin açtığı davayı kazanamaması halinde karşı karşıya kalacağı mücyyidelerin anayasa ve hukukla bağdaşırılığı sorunu oluşturmaktadır. Daha öncede bahsedildiği gibi mükellefin davayı kaybetmesi halinde gecikme faiziyle hesap edilmiş külfetli meblağı ödeme riskine katlanmamak için ihtilafı kısmı bir yerde ödemek zorunda kalması anayasal açıdan birey eşitliğini ve hak ve özgürlüklerinin güvence altında olması ilkesini zedelemektedir. Aksi durumda devlet gelirlerinde de reel bir azalma söz konusu olacağından, her iki taraf için de ortak bir çözüm bulmak faydalı olacaktır. Belki bu ortak çözüm, mükellefin davayı kaybetmesi ihtimali ve riski karşısında ödediği meblağı, mükellefin davayı kazanması halinde, davanın görülüp bitirildiği süre içerisinde devletçe kullanılan meblağın, en azından efektif cari faiz üzerinden, süre hesabı da yapılarak mükellefe ödemesiyle ortada kamu lehine kurulan yaptırım dengesi nötrleşmiş olacaktır. Böylece kamu, kendi alacağını haksız yere kullanan mükellefe belirlediği bedeli, mükellefin davasında haklı çıkması halinde, eşit oranda kendisine de uygulamış olacaktır.

Sonuç olarak belirtilmesi gereken noktalardan birisini de vergi sorumlularının durumunu oluşturmaktadır. Vergi sorumlularının şartlarının gerçekleşmesi halinde, vergi hatalarını düzeltmede ve diğer vergi ile ilgili haklarını savunma ile hak ve yetkilerinin neler olduğu hususlarında kanun hükümleri arasında tutarlı bir bütünlük sağlamak ve uygulamada da bunu devam ettirmek vergi sorumlularının hak ve menfaatlerinin korunması açısından ehemmiyet arz etmektedir. Nitekim olaya anayasal açıdan da bakıldığında, şartları oluştuğunda, vergi sorumlularının dava açma ve hak arama ehliyetlerinin sınırı olmadığı görülmektedir.

Bundan başka söylenebilecek olan, mükellefin vergi hataları ve diğer vergi davaları ile ilgili ihtilaflarda önce idari çözüm aşamalarını denemek ve mümkün mertebe olayı yargıya intikal ettirmeden çözmek olacaktır. Aksi halde anlaşmazlığı yargı aşamasına vardırarak taraflar için külfetli ve pahalı olacaktır. Bunun dışında vergi idaresi personellerinin, vergi tekniği ve mevzuata hakim olma açısından iyi eğitilmiş olmalarının da vergi hataları ve diğer vergi sorunlarını gidermede önemli bir katkısı olacaktır.

KAYNAKÇA

AKDOĞAN, A./Kırbaş, S./Eyüpgiller, S.; Açıklamalı Maliye ve Vergi Sözlüğü, 1. Baskı, Birlik Yayıncılık, Ankara, 1986.

AKIN, İlhan F.; Kamu Hukuku, Beta Yayınları, 5.Bası, İstanbul, 1987.

AKSOY, Şerafettin, Vergi Hukuku ve Türk Vergi Sistemi, Filiz Kitabevi, İstanbul, 1991.

AKSOY, Şerafettin; Vergi Yargısı ve Türk Vergi Yargısı Sistemi, Filiz Kitabevi, İstanbul, 1990.

ATAR, Yavuz, Vergi Hukuku, mimoza Yayınları, Konya, 1991

AZRAK, Ali Ülkü; Avrupa Topluluklarında İdari Yargının Esasları, İstanbul Üniversitesi Siyasal Bilimler Fakültesi Yayınları No:8, İstanbul, 1982.

BALTA, Tahsin Bekir; İdare Hukuku (Genel Konular), Ankara Üniversite Siyasal Bilgiler Fakültesi Yayınları No: 326, Ankara, 1970/1972.

BİLGE, Necip; Hukuk Başlangıcı, Turhan Kitabevi, 6. Baskı, Ankara, 1987.

BULUTOĞLU, Kenan; Türk Vergi Sistemi Dersleri, Araştırma, Eğitim, Ekin Yayınları, 1.Baskı, İstanbul, 1982.

ÇAĞAN, Nami; Vergilendirme Yetkisi, Kazancı Hukuk Yayınları, İstanbul, 1992.

Danıştay Dördüncü Daire Kararları; Gelir ve Kurumlar Vergisi ile Vergi Usul Kanunlarının Önemli Konularına İlişkin, Danıştay Dördüncü Daire Yardımcıları, Ayyıldız Matbaası, Ankara, 1972.

Danıştay 7.Daire Kararları, 1.Kitap; 1965/1976, Güneş Matbaacılık, Ankara, 1977.

Danıştay Dergileri;

Danıştay Dergisi, Yıl:15, S:5657, 1985

Danıştay Dergisi, Yıl:22, S:8283, 1992.

Danıştay Dergisi, Yıl:23, S:87, 1993.

Danıştay Dergisi, Yıl:24, S:88, 1994.

DEMİR, Fevzi/KARATEPE, Şükrü; Anayasa Hukukuna Giriş, Bilgehan Basımevi, İzmir, 1986.

DOĞAN, Ali Abdullah/ALVER, Cemil; Vergi usul Kanunu, Gaye Matbaası, Ankara, 1989

DURAN, Lütfü; İdare Hukuku, Fakülteler Matbaası, İstanbul, 1982.

EDİZDOĞAN, Nihat; Kamu Maliyesi Ders Notları, Uludağ Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi, Bursa, 1988.

ERGİNAY, Akif; Vergi Hukuku, Savaş Yayınları, 14. Baskı, Ankara, 1990.

ERMAN, Sahr; Vergi Suçları Ticari Ceza Hukuku IV, İstanbul, 1988.

EROĞLU, Nurettin; Açıklamalı ve İçtihaflı Vergi Usul Kanunu, Sevinç Matbaası, Ankara, 1989

ERTUĞ, Metin; Vergi Mahkemelerindeki Uyuşmazlıkların Çözümünde Uyulacak Esaslar, Ayyıldız Matbaası, Ankara, 1983.

ESİN, Yüksel; Danıştayda Açılacak Tazminat Davaları, 2. Baskı, Ankara, 1976.

GELEGEN, Tamer/KARABAĞ Osman Nuri/TAMER, S.; Vergi Anlaşmazlıklarıyla İlgili Danıştay Kararları (1971-1972-1973), Ayyıldız Matbaası, Ankara, 1974

GİRİTLİ, İsmet; Türk Devlet Şurası İçtihaflarına Göre İdarenin Yetkisini Saptırması, İsmail Akfün Matbaası, İstanbul, 1957.

GÖZÜBÜYÜK, Şeref; Türkiye'nin İdari Yapısı, S Yayınları, Ankara, 1976

GÖZÜBÜYÜK, Şeref; Yönetmelik Yargı, Turhan Kitabevi, 9. Bası, Ankara, 1993

GÖZÜBÜYÜK, Şeref; Yönetim Hukuku, Turhan Kitabevi, 7. Bası, Ankara, 1994.

GÜNDEL, Ahmet; Vergi Suçları ve Cezaları, Feryal Matbaacılık, Ankara, 1990

HIZLI Yılmaz; Türk Vergi Hukuku'nda Kaçakçılık Suçu, Kazancı Hukuk Yayınları, Ankara, 1984.

İSPİR, Ekrem/YAĞMURLU, Tahsin/ÖZBALCI, Yılmaz; Vergi Usul Kanunu Uygulamasına İlişkin Danıştay Kararları, Feryal Matbaası, Ankara, 1985.

KANETİ, Selim; Vergi Hukuku, Filiz Kitabevi, 2. Baskı, İstanbul, 1989.

KARAGÖZOĞLU, H. Fevzi; Vergi Uyuşmazlıkları ve Çözüm Yolları, Vergi Hukuku Yayınları: I, C.I, Ünal Matbaası, Ankara

KARAKOÇ, Yusuf; Türk Vergi Yargılaması Hukukunda Delil Sistemi, Tükelmat A.Ş., İzmir, 1994

KIRBAŞ, Sadık; Vergi Hukuku, Siyasal Kitabevi, 7.Baskı, Ankara, 1995

KIZILOT, Şükrü; Vergi Sorunlarıyla İle İlgili Danıştay Kararları ve Muktezalar (198419851986198719881989), Savaş Yayınları Ankara, 1989

KIZILOT, Şükrü; Vergi Usul Kanunu Uygulaması, Yaklaşım Yayınları, Ankara, 1994.

KOCAHANOĞLU, Osman Selim; Vergi Uyuşmazlıkları ve İdari Uyuşmazlıklar, Yaylacık Matbaası, İstanbul, 1982

KOCAHANOĞLU, Osman Selim; Gerekçeli Türk Vergi Kanunları, Temel Yayınları, 8. Baskı, İstanbul, 1993.

KOÇ, Cevat; Vergi Hatalarını Düzeltme (Yayınlanmamış Yüksek Lisans Tezi: Tl.440), İ.Ü. S.B.E.

KORAY, Meryem / TOPÇUOĞLU, Alper; Sosyal Politika, Karınca Matbaası, İzmir, 1987.

MUTLUER, Kamıl; Türkiye'de Vergi Yargı Sistemi, Eskişehir İktisadi ve Ticari İlimler Akademisi Yayınları, No:141/87.

NADAROĞLU, Halil; Kamu Maliyesi Teorisi ve Politikası, Okan Yayıncılık, 5. Baskı, İstanbul, 1983.

NEUMARK, Fritz; Maliyeye Dair Tetkikler, İsmail Akgün Matbaası, İstanbul, 1948.

NEUMARK, Fritz; Vergi Politikası, Filiz Kitabevi, İstanbul, 1975.

ODYAKMAZ, Zehra; Türk İdari Yargılama Usulünde Kararlara Karşı Başvuru Yolları, Alfa Basım, Yayın Dağıtım, 1.Baskı, İstanbul, 1993.

ONAR, Sıddık Sami; İdare Hukukunun Umumi EsaslarıIII, İsmail Akgün Matbaası, 3. Bası, İstanbul, 1966.

OYAN, Oğuz / AYDIN, Ali Rıza; Türkiye'de Maliye ve Fon Politikaları, Adım Yayıncılık, Ankara, 1991.

ÖNCEL, M./KUMRULU, A./ ÇAĞAN, N.; Vergi Hukuku, Savaş Yayınları 3.Baskı, Ankara, 1995.

ÖNGÖREN, Gürsel; Türk Hukukunda İdari Dava Açma Süreleri, Kazancı Yayınları, İstanbul, 1990

ÖZAY, İlhan; Devlet İdari Rejim ve Yargısal KorunmaIII, Filiz Kitabevi, İstanbul, 1990.

ÖZBALCI, Yılmaz; Vergi Davaları, Feryal Matbaacılık, Ankara, 1988

ÖZBALCI, Yılmaz; Vergi Usul Kanunu Yorum ve Açıklamaları, Ankara, 1988

ÖZBUDUN, Ergun; Türk Anayasa Hukuku, Yetkin Yayınları, 3.Baskı, Ankara, 1993.

SAVAŞ, Vural F.; Anayasal İktisat, Beta Yayınları, 1. Bası, İstanbul, 1989.

SEYİDOĞLU, Halil; Ekonomik Terimler Ansiklopedik Sözlük, Güzem Yayınları No:2, Ankara, 1992

SOYSAL, Mümtaz; 100 Soruda Anayasa'nın Anlamı, Gerçek Yayınevi, 7. Baskı, İstanbul, 1987.

ŞAMLIOĞLU, Servet/ÖZBALCI, Yılmaz; Amme Alacakları Tahsil Usulü Hakkında Kanun Yorum ve Açıklamaları, 2. Baskı, Ankara, 1988.

ŞEKER, Nezih; Hukuksal Yapısıyla Vergi İncelemesi, Beta BasımYayın Dağıtım, İstanbul, 1994.

ŞİMŞEK, Edip; Amme Alacakları Tahsil Usulü Kanun Şerhi, EKA Yayınları, Ankara, 1990.

TAN, Turgut; İdari İşlemin Geri Alınması, AÜSBF Yayınları, No:298, Ankara, 1970

TANÖR, Bülent; İki Anayasa 1962/1962, Beta Yayınları, 3. Tıpkı Baskı, 1994, İstanbul.

TEZEL, Adnan; Vergi Muhakemesi Hukuku, İstanbul, 1982

TEZİÇ, Erdoğan; Anayasa Hukuku, Beta Yayınları, 2. Bası, İstanbul, 1991.

TURHAN, Sallıh; Vergi Teorisi ve Politikası, Filiz Kitabevi, İstanbul, 1993

TÜRK, İsmail; Maliye Politikası, S Yayınları, 8. Bası, Ankara, 1989

Türkiye Cumhuriyeti Anayasası; Atatürk Üniversite Erzincan Hukuk Fakültesi Yayınları No:2, Erzincan, 1994.

ULUATAM, Özhan; Türk Vergi Hukuku, Adım Yayıncılık, Ankara, 1990

UYKUN, Mehmet; İdare Hukukunun Umumi Esasları.

YAYLA, Yıldızhan; İdare HukukuI, Filiz Kitabevi, 2. Baskı, İstanbul, 1990

YENİCE, Kazım/ESİN, Yüksel; İdari Yargılama Usulü, Arısan Matbaası, Ankara, 1983.

ZİHNA, Ömer Erol; Vergi Hukukunda Uzlaşma (Yayınlanmamış Yüksek Lisans Tezi), İ.Ü. Sosyal Bilimler Enstitüsü Mali Hukuk AnaBilim Dalı, İstanbul, 1991.

MAKALELER

AKKAYA, Mustafa; Vergi Hatalarının Yargısal Yolla Düzeltilmesinde Süre, Yaklaşım Dergisi, Yıl:2, S:13, Ocak 1994.

AKSOY, Ahmet; Türk Vergi Sistemi İçinde Vergi Yargısının Yeri ve İşlevi, Vergi Sorunları Dergisi, S:74, EylülEkim 1994.

AKYÜREK, Akman; Danıştay Kararlarında İptal Davalarının Menfaat İhlali Koşulunun Kişisel Unsuru, Danıştay Dergisi, Yıl:21, S:8, 1991.

ALİEFENDİOĞLU, Yılmaz; Türk Vergi Hukukunda Uzlaşma Müessesesi, Danıştay Dergisi, S.1, 1971

ALİEFENDİOĞLU, Yılmaz; Vergilemenin Ekonomik Sınırları, Prof. Dr. Akif Erginay'a 65. Yaş Armağanı, A.Ü. Hukuk Fakültesi Yayınları No: 460, Ankara, 1981.

ALİEFENDİOĞLU, Yılmaz; Vergi Yargısı ve Sorunları, Danıştay Dergisi, S:3233, 1979

AZRAK, Ali Ülkü; İdari Yargı Denetiminin Sınırı Olarak İdarenin Takdir Yetkisi, İdare Hukuku ve İlimleri Dergisi, Yıl:6, S:13, Aralık 1985.

BİLİCİ, Nurettin; VIII. Maliye Sempozyumunun Ardından, Hacettepe Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi, C:10, 1992.

CANDAN, Turgut; İdari Yargılama Usul Kanunu'nun 10 ve 11. Maddelerinde 4001 Sayılı Kanunla Yapılan DeğişikliklerI, Yaklaşım Dergisi, Yıl:3, S:27, Mart 1995.

CANDAN, Tugut; İdari Yargılama Usul Kanunu'nun 10 ve 11. Maddelerinde 4001 Sayılı Kanunla Yapılan DeğişikliklerII, Yaklaşım Dergisi, Yıl:3, S:28, Nisan 1995.

CANDAN, Turgut; İdari Yargılama Usul Kanunu'nun 10 ve 11. Maddelerinde 4001 Sayılı Kanunla Yapılan DeğişikliklerIII, Yaklaşım Dergisi, Yıl:3, S:29, Mayıs 1995.

ÇAĞAN, Nami; 1982 T.C. Anayasasında Vergilendirme, Prof. Dr. Fadıl H. Sur'un Anısına Armağan, Ankara Üniversitesi Hukuk Fakültesi Yayınları No: 522, Ankara, 1983.

ÇOKAR, Zuhale; İdari Yargıda Görev ve Yetki, İdare Hukuku ve İlimleri Dergisi, Yıl:6, S:13, Aralık 1985.

DIPLOCK, Lord Justice; Devlet Yönetiminde Yargıya Düşen Görev (çev. Tuncer Karamustafaoğlu), Ankara Üniversite Hukuk Fakültesi Dergisi, c.36, S:14, 1979.

DOĞRUSÖZ, Bumin; Vergilendirme Yetkisinin Yasama ve Yürütme Organları Arasında Bölüşümü, İdare Hukuku ve İlimleri Dergisi, Yıl:6, S:13, Aralık 1985.

DOĞRUSÖZ, Bumin; Vergi Yargısında Hükmün Açıklanması, Vergi Sorunları Dergisi, S:75, KasımAralık 1994.

DOĞRUSÖZ, Bumin; İdari Yargılama Usulü Kanunu'nda Yapılan DeğişikliklerI, Dünya Gazetesi, 30 Haziran 1994.

DOĞRUSÖZ, Bumin; İdari Yargılama Usulü Kanunu'nda Yapılan DeğişikliklerII, Dünya Gazetesi, 7 Temmuz 1994.

DURAN, Lütfü; Vergi Mahkemelerinin Görev AlanıI, İktisat ve Maliye Dergisi, C.29, Nizan 1982Mart 1983.

DURAN, Lütfü; Vergi Davalarında Tahsilatın Durması, Yürütmenin Durdurulması Önleniyor, İktisat ve Maliye, C.XXX, S.12.

DURAN, Lütfü; İdari İşlem Niteliğinde Yargı Kararıyla Vergi Davalarının ÇözümüI, Amme İdare Dergisi, C.20, S:4, Aralık 1987.

DURAN, Lütfü; İdari İşlem Niteliğinde Yargı Kararıyla Vergi Davalarının ÇözümüII, Amme İdaresi Dergisi, C.21, S.1, Mart 1988, s.6377.

DURAN, Lütfü; İdari Yargı AdlileştiI,II,III, İstanbul Barosu Dergisi, 3. Bölüm, C.56.

EMİR, Yasemin; İdari Yargılama Usulü Kanunu'nda Yapılan Son Değişiklikler, Vergi Sorunları Dergisi, S:74, EylülEkim 1994.

ERGİN, Metin; Vergide Uzlaşmanın Geliştirilmesi, Danıştay Dergisi, S.5455, 1984

ERGINAY, Akif; Yeni Anayasamızın Mali Hükümleri, Prof. Dr. Fadıl H. Sur'un Anısına Armağan, Ankara Üniversitesi Hukuk Fakültesi Yayınları No:522, Ankara, 1983.

ERVARDAR, Fehamettin; Vergi Olaylarımız, Maliye Enstitüsü Konferansları, İstanbul Üniversitesi Yayınlarından No: 1793, İktisat Fakültesi No: 315, Maliye Enstitüsü No: 49, Seri: 21, İstanbul, 1972.

ESEN, Ahmet; Vergi Düzeltme İşlemlerinin İnceleme Raporlarında Belirtilmesine Dair Bakanlık Onayı, Maliye Postası (305), Mayıs 1993

ESEN, Ahmet; Vergi İnceleme Raporları ve Vergi Düzeltme İşlemi, Maliye Postası (304), Mayıs 1993

GÜNDÜZ, N. Kemal; Verginin Anayasal Çerçevesi, Vergi Sorunları Dergisi, S:78, Mart 1995.

GÜRSOY, Bedri; 1876 Anayasası'nın Mali Hükümleri, Ankara Üniversitesi Siyasal Bilgiler Fakültesi Yayınları No:522, Prof.Dr. Fadıl H. Sur'un Anısına Armağan, Ankara, 1983.

GÜZEL, Bayram; Vergi Sorumlusunun Hakları ve Yükümlülükleri, Vergi Sorunları Dergisi, S:73, TemmuzAğustos 1994.

HONDU, Selçuk; Danıştay, İdare Mahkemeleri, Vergi Mahkemeleri Arasında Ortaya Çıkan Uyuşmazlıklar, Danıştay Dergisi, Yıl:15, S:5657 1985.

HONDU, Selçuk; İdari Yargılama Usulünde Israr, Danıştay Dergisi, Yıl:16, S:6061, 1986.

HONDU, Selçuk; İdare ve Vergi Mahkemelerinde Verilen Yürütme Kararlarına İtiraz, Danıştay Dergisi, Yıl: 21, S:80, 1991.

KANLIGÖZ, Cihan; İdari İşlemlerde Yazılı Bildirim, Ankara Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi, C.XL, S:14, 1988.

KARACA, Yüksel; Düzeltme ve Düzeltme Talebinin Reddi, Maliye Dergisi, S:113, MayısHaziran 1993

KARACA, Yüksel; 4001 Sayılı Kanun'dan Sonra İYUK'un 11. Maddesinin Vergi Hatalarının Düzeltilmesindeki Yeri, Yaklaşım Dergisi, S.23, Kasım 1994

KIZILOĞ, Şükrü; Vergi Uyuşmazlıklarının İdari Aşamada Çözümlemesi Bakımından Bazı Yabancı Ülkelerin Uygulamaları, Vergi Dünyası,S.17

KUMRULU, Ahmet; "Vergi İcra Hukukunda Kavramsal Bir Yaklaşım" Akif Erginay'a 65. Yaş Armağanı, A.Ü. Hukuk Fakültesi Yayınları No: 460, Ankara, 1981.

KUMRULU, Ahmet; Vergi Hukukunun Bir Kısım Anayasal Temelleri, A.Ü.H.F. Dergisi, C.36, S.14, Ankara, 1979

KUMRULU, Ahmet; Vergi Davalarında Uygulanan Gecikme Faizi Hakkında Düşünceler, A.Ü. Hukuk Fakültesi Dergisi, Ankara, 1989

LASKİ, Harold J.; Duguit'in Devlet Nazariyesi (çev. Hasan Şükrü), İ.Ü. Mülkiye İktisai İlimler Dergisi, 2. Teşrin, S:44, 1934, s.2736.

MENEMENLİ, Ethem; İdarenin Takdirine Bağlı Hareket İktidarı, Mülkiye İktisai İlimler Mecmuası, S:44, Ankara, 1934.

NADAROĞLU, Halil; Vergilemede Adalet, Hukuk Araştırmaları, Marmara Üniversitesi Hukuk Fakültesi Yayını, C.5, S:13, OcakAralık 1990.

OYTAN, Muammer; İdari İşlemlerin Geri Alınması, Danıştay Dergisi, Yıl:2, S:67, 1972.

OYTAN, Muammer; Türkiye'de İdari Yargı Denetiminin Sınırları, Türk İdare Dergisi, Yıl:57, S:366, Mart 1985.

ÖNCEL, Mualla; Vergi Hukukunda Sorumluluk, Prof. Dr. Fadıl H. Sur'un Anısına Armağan, Ankara Üniversitesi Siyasal Bilgiler Fakültesi Yayınları No:522, Ankara, 1983.

ÖZER, Ahmet; Hukuk Devleti ve Yargı Denetimi, Türk İdare Dergisi, Yıl:64, S:394, Mart 1992.

ÖZEREN, Ahmet Şükrü; İdari İşlemler Hakkında Verilen İptal Kararlarının Kapsamı ve Sonuçları, Danıştay Dergisi, Yıl:14, S:5253, 1984.

ÖZGÖREN, Vedat D.; Vergi Mükellefine Açtığı Davayı Kazanamaması Halinde Müeyyide, Vergi Dünyası, S.41, Ocak 1985.

ÖZKUR, Ali; Vergi Hataları ve Düzeltilmesinin Yolları, Maliye Postası, Yıl:16, S:352, 1 Mayıs 1995.

PAYASLIOĞLU, Arif T.; Yönetimde Davaları Azaltma Yolları, Amme İdaresi Dergisi, C:2, S:3, Eylül 1969.

PERÇİN, Necati; Vergi Hukuku Açısından Özel Hukuk Sözleşmelerinin Değerlendirilmesi, Vergi Sorunları Dergisi, S:75, KasımAralık 1994.

POLATKAN, Vahit; Vergi Yargısı, Yaklaşım (7), Temmuz, 1993.

SABAN, Nihal; Türk Vergi Hukukunda Sorumluluğun Dayanağı, Hukuk Araştırmaları, Marmara Üniversitesi Hukuk Fakültesi Yayını, C.6, S:13, OcakAralık 1991.

SEVİÇ, Veysi; Vergi Hatasının Niteliği, Dünya Gazetesi, 30 Mayıs 1991.

SEZER, Birkan Uysal; Büyük Devlet Küçük Devlet, Ortadoğu Amme İdaresi Enstitüsü Dergisi, C.25, S:4, Aralık 1992.

TARAKÇI, Hızır; Vergi Davasının Kaybedilmesi Halinde Katlanılacak Mali Yükler ve Dava Konusu Vergiyi Ödeyen Mükelleflerin Durumu ile İlgili Bir Öneri, Vergi Dünyası, S.74

TEKGÜNDÜZ, Metin; İdari Dava Türleri ve Vergi Davası, Danıştay Dergisi, Yıl:13, S:5051, 1983.

TİKVEŞ, Özkan; Kamuyönetimi ve Anayasa Düzeni, Prof.Dr. Akif Erginay'a 65. Yaş Armağanı, Ankara Üniversitesi Hukuk Fakültesi Yayınları No:460, Ankara, 1981.

TURHAN, Mehmet; Anayasamız ve Demokratik Toplum Düzeninin Gerekleri, BültenTürk Demokrasi Vakfı Yayın Organı, S:10, Aralık 1991.

TURMANGİL, Civan; Vergi Davasının Hukuki Niteliği, Ankara Üniversitesi Hukuk Fakültesi, C.39, S:14, 19821987.

TÜRK, Hikmet Sami; Ana Çizgileriyle 1982 Anayasa Tasarısı, Ankara Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi, C.XL, S:14, 1988.

YENİCE, Kazım; Hak Arama Özgürlüğü ve Danıştay, Yıl:10, S: 3839, 1980.

YERELİ, A. Burçin / MERİÇ, Metin; Vergilendirme Yetkisi ve Kamu Kaynaklarının Kullanımı, Vergi Sorunları Dergisi, S:66, MayısHaziran 1993.

YILDIRIM, Turan; İdari Yargılama Usulü Kanunundaki Son Değişiklikler, Marmara Üniversitesi Hukuk Fakültesi,Hukuk Araştırmaları Dergisi, C.8, S:13, 1994.