

**T.C.
OKAN ÜNİVERSİTESİ
SOSYAL BİLİMLER ENSTİTÜSÜ**



OKAN ÜNİVERSİTESİ
İSTANBUL

VERGİ HATALARI VE DÜZELTME YOLLARI

Mustafa DEMİREL

YÜKSEK LİSANS TEZİ

İŞLETME ANABİLİM DALI

MUHASEBE VE DENETİM PROGRAMI

DANIŞMAN

Prof. Dr. S. Ateş OKTAR

İSTANBUL, Ağustos 2016

**T.C.
OKAN ÜNİVERSİTESİ
SOSYAL BİLİMLER ENSTİTÜSÜ**

VERGİ HATALARI VE DÜZELTME YOLLARI

**Mustafa DEMİREL
132008234**

YÜKSEK LİSANS TEZİ

İŞLETME ANABİLİM DALI

MUHASEBE VE DENETİM PROGRAMI

**DANIŞMAN
Prof. Dr. S. Ateş OKTAR**

İSTANBUL, Ağustos 2016

**T.C.
OKAN ÜNİVERSİTESİ
SOSYAL BİLİMLER ENSTİTÜSÜ**

VERGİ HATALARI VE DÜZELTME YOLLARI

Mustafa DEMİREL

132008234

**YÜKSEK LİSANS TEZİ
İŞLETME ANABİLİM DALI
MUHASEBE VE DENETİM PROGRAMI**

Tezin Enstitüye Teslim Edildiği Tarih :19.08.2016

Tezin Savunulduğu Tarih :

Tez Danışmanı : Prof. Dr. S. Ateş OKTAR
(İstanbul Üniversitesi)

Diğer Jüri Üyeleri :Doç. Dr. Murat AZALTUN.....
(Okan Üniversitesi)

:Doç. Dr. Hakan TAŞTAN
(Okan Üniversitesi)

İstanbul, Ağustos 2016

İÇİNDEKİLER

SAYFA NO

İÇİNDEKİLER	iv
ÖZET	vii
SUMMARY	viii
KISALTMALAR.....	ix
ŞEKİL LİSTESİ.....	x
BÖLÜM 1. GİRİŞ VE AMAÇ	1
BÖLÜM 2. GENEL OLARAK HATA KAVRAMI	3
2.1. GENEL TANIMLAMALAR	3
2.2. BORÇLAR HUKUKUNDA HATA VE VERGİ HUKUKU İLE İLİŞKİSİ	5
2.2.1. Tanım ve Yasal Düzenleme	5
2.2.2. Açıklamada Yanılma	6
2.2.3. Saikte Yanılma.....	7
2.2.4. İletmede Yanılma	7
2.2.5. Borçlar Hukuku Açısından Hatanın Değerlendirilmesi	7
2.2.6. Vergi Hukuku ile İlişkisi	9
2.3. CEZA HUKUKUNDA HATA VE VERGİ HUKUKU İLE İLİŞKİSİ	11
2.3.1. Kavram ve Yasal Düzenleme	11
2.3.2. Hukuki Hata	12
2.3.3. Fiili Hata	12
2.3.4. Benzer Kavramlardan Farkları.....	13
2.3.5. Vergi Hukuku ile İlişkisi	14

2.4. İDARE HUKUKUNDA HATA VE VERGİ HUKUKU İLE İLİŞKİSİ	15
BÖLÜM 3. VERGİ HATALARI.....	20
3.1. GENEL TANIMLAMA	20
3.2. VERGİ HUKUKUNDA HATA	20
3.2.1. Vergi Hatasının Kapsam Özelliği	23
3.2.1.1. Haksız Yürütülen Zorunlu Bireysel İşlem Olması	23
3.2.1.2. Haksız İşlemin Neticesinde Fazla veya Eksik Vergi İstenmesi veya Alınması	24
3.2.1.3. Haksız İşlemin Kanunda Sayılan Hata Türünden Olması.....	25
3.2.1.4. Vergi Hatasının Açık ve Mutlak olması.....	26
3.3. VERGİ HUKUKUNDA UYUŞMAZLIKLAR.....	28
3.3.1. Vergi Uyuşmazlığının Nedenleri.....	30
3.3.2. Vergi Uyuşmazlıklarının Çözüm Yolları.....	31
3.4. VERGİ HATALARININ ÇEŞİTLERİ	32
3.4.1. Genel Tanımlamalar.....	32
3.4.2. Hesap Hataları.....	32
3.4.2.1. Vergi Matrahında Yapılan Hataları.....	33
3.4.2.2. Vergi Miktarında Yapılan Hatalar	34
3.4.2.3. Verginin Mükerrer Olması.....	35
3.4.3. Vergilendirme Hataları	41
3.4.3.1. Mükellefin Şahsında Meydana Gelen Hata.....	41
3.4.3.2. Mükellefiyette Meydana Gelen Hata	43
3.4.3.3. Verginin Konusunda (Mevzuda) Meydana Gelen Hata.....	45
3.4.3.4. Vergilendirme veya Muafiyet Döneminde Meydana Gelen Hata	49
3.4.4. Vergi Hatalarının Tespit Usulleri	53
3.4.4.1. İlgili Memurun Hatayı Bulması veya Görmesi ile.....	53
3.4.4.2. Üst Memurların Yaptıkları İncelemeler Neticesinde Bulunması	54
3.4.4.3. Hatanın Teftiş (İç Denetim) Sırasında Meydana Çıkarılması .	54
3.4.4.4. Vergi İncelemesi Sırasında Ortaya Çıkarılması	55
3.4.4.5. Mükellefin Müracaatı ile Ortaya Çıkarılması.....	56

3.4.5. Vergi Hataları ile Muhasebe Hataları Arasındaki İlişki ve Vergi Hatasına Neden Olan Muhasebe Hataları	57
3.4.5.1. Matematik Hataları	59
3.4.5.2. Kayıt Hataları	59
3.4.5.3. Nakil Hataları	60
3.4.5.4. Unutma ve Tekrar Hataları	60
3.4.5.5. Bilanço Hataları.....	60
 BÖLÜM 4. VERGİ HATALARININ DÜZELTİLMESİ.....	62
4.1. GENEL TANIMLAMALAR	62
4.2. DÜZELTME KAVRAMI VE HUKUKİ GEREKÇESİ.....	63
4.2.1. Hataları Düzeltme Yetkisi ve Reddiyat	66
4.2.2. Vergi Hatalarını Düzeltme Yolları	68
4.2.2.1. Re'sen Düzeltme	69
4.2.2.2. Mükellefin Talebi Üzerine Düzeltme.....	69
4.2.3. Düzeltme Talebinin İncelenmesi.....	71
4.2.4. Düzeltme Talebinin Reddi ve Sonuçları.....	71
4.2.4.1. Vergi Mahkemesine Dava Açma Süresi içinde Düzeltme Talebinde Bulunulması	71
4.2.4.2. Dava Açma Süresi Geçtikten Sonra Düzeltme Talebinde Bulunulması ve Şikâyet Yolu ile Müracaat	76
4.2.5. Düzeltmenin Kapsamı	82
4.2.6. Düzeltmede Zamanaşımı.....	84
4.2.7. Düzeltmenin Sonuçları	87
 BÖLÜM 5. SONUÇ VE ÖNERİLER.....	91
 KAYNAKLAR	93

ÖZET

VERGİ HATALARI VE DÜZELTME YOLLARI

Vergi hataları ve düzeltme yolları konulu tez çalışmamda vergi hataları ve bu hataların düzeltilmesi ile ilgili esaslar başta vergi hukukumuz açısından ve diğer hukuk dalları ele alınarak incelenmiştir. Vergi; bilindiği ve anayasal olarak ifade edildiği üzere devletin kamu hizmetlerinin bir karşılığı olarak kendi egemenlik gücüne dayanarak zorla aldığı ekonomik değerleri ifade etmektedir. Vergi hatası ise vergi alacağını doğuran hesaplarda veya vergilendirme işlemleri sırasında yapılan hatalardan ötürü haksız yere fazla veya eksik vergi istenmesi ya da alınmasını ifade etmektedir. Vergi hataları ve bu hataların düzeltilmesine ilişkin düzenlemeler Vergi Usul Kanunu'nda düzenlenmiştir. Vergi hatalarının ve sonuçlarının düzeltilmesinde Türk vergi sistemi iki yol öngörmektedir. Bunlardan birincisi vergi hatasının idari yolla giderilmesi, diğeri ise vergi hatasının yargı yolu ile giderilmesidir. Mükellefler vergi hatalarının çözümü hususunda bu iki yoldan birini seçmede serbesttir. Yani mükellef ister idari yoldan, isterse de yargı yolu ile kendine tanınan bu hakkı kullanabilmektedir. İşletilen sürecin sonunda ise mükellef ya ödeyeceği vergi cezalarının daha azını ödeme veya tümünü ödememe imkânları elde edebileceği gibi varsa fazla ödediği vergiyi de alma hakkına sahiptir. Vergi hataları verginin doğru olarak tahsil edilmesine engel teşkil etmekte olup, hem idare hem de mükellefler açısından farklı değer kayıplarına neden olmaktadır. Vergi hatalarının düzeltilmesi ile ilgili Vergi Usul Kanunu'nda 116. madde 'Vergi Hatası' başlığı altında 126. madde de "Düzeltilmede Zamanaşımı" başlıkları arasında yasal düzenlemeler mevcuttur. Söz konusu hatalar ve sonuçlarının giderilebilmesi, çözüme kavuşturulabilmesi için yapılan işlemin kanunda yapılan tanımlamalara uygun olarak açık ve mutlak anlamda hata olduğu hususunda da bir tereddüdün bulunmaması gerekmektedir. Bu hataların tespit edilmesi ve düzeltme yollarına ilişkin esaslar çalışmanın amacını oluşturmaktadır.

Anahtar Kelimeler : Vergi Hatası, Vergi Hukuku. İdari ve Yargısal Çözüm

Tarih : Ağustos, 2016

SUMMARY

TAX ERRORS AND ADJUSTMENT PROCEDURES

In my thesis study titled tax errors and adjustment procedures, it has been tried to examine the tax errors and adjustment procedures of these errors primarily with regard to our tax law and considering the other branches of law. Tax means; as is known and expressed constitutionally, economic values that the government levies forcibly in return for its public services and based upon its power of sovereignty. On the other hand, tax errors mean the collection of more or less tax unjustly because of the errors made on the accounts of tax claims or during the taxation transactions. The regulations on the tax errors and adjustment procedures of these errors have been arranged in Tax Procedure Code. Turkish tax system provides two ways in adjustment of tax errors and their results. The first way is correcting tax errors through administrative way. Another way is correcting tax errors through judicial remedy. Tax payers are free to choose one of these two ways to solve the tax errors. In other words, the tax payers will be able to use this right granted to them whether through administrative way or judicial remedy. After the process made, the tax payer may have a chance either to pay less tax penalty than he/she is required to pay or to be exempt from the whole amount; also has the right to refund the surcharge, if any. Tax errors constitute an impediment for collection of taxes correctly and cause various losses in value in terms of both administration and tax payers. Legal arrangements in relation to the adjustments of tax errors are available in the article 116 under the title of “Tax Error” and in the article 126 under the title of “Timeout in Adjustment” of Tax Procedure Law. In order to eliminate the mentioned errors and their results and find a solution, there must be no doubt about the accuracy of the transaction carried out in accordance with the definitions in the law, clearly and absolutely. Determination of these errors and procedures about the adjustment ways constitute the purpose of the study.

Key Words : Tax Error, Tax Law, Administrative and Legal Remedies

Date : August, 2016

KISALTMALAR

AİD	:Amme İdaresi Dergisi
AMKD	:Anayasa Mahkemesi Kararları Dergisi
AÜHFD	:AÜHFD
AÜSBFD	:Ankara Üniversitesi Sosyal Bilimler Fakültesi Dergisi
C	:Cilt
DSİ	:Döner Sermaye İşletmesi
DD	:Dava Dairesi
DİBK	:Danıştay İçtihatları Birleştirme Kurulu
VDDGK	:Vergi Dava Daireleri Genel Kurulu
DŞKD	:Devlet Şurası Kararları Dergisi
HUD	:Hesap Uzmanları Derneği
İÜSBE	:İstanbul Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü
RG	:Resmi Gazete
s	:Sayfa
S	:Sayı
TBB	:Türkiye Barolar Birliği
VDD	:Vergi Dünyası Dergisi

ŞEKİL LİSTESİ

SAYFA NO

Şekil 1.1. Vergi Hatası Muhasebe Hatası İlişkisi	60
Şekil 1.2. Dava Açma Süresi sonrası Düzeltme Süreci	79



BÖLÜM 1. GİRİŞ VE AMAÇ

Devlet kavramı, uluslar tarafından kabul görmüş hukuki bir tanım ile kişilik kazanır. Bu tüzel kişiliğin tanım, görev ve yetkilerini, milletler kendi hukuk sistemleri ile belirlerler.

Devletin Temel Amaç ve Görevleri başlıklı Anayasamızın 5. Maddesi “*Türk milletinin bağımsızlığını ve bütünlüğünü, ülkenin bölünmezliğini, Cumhuriyeti ve demokrasiyi korumak, kişilerin ve toplumun refah, huzur ve mutluluğunu sağlamak; kişinin temel hak ve hürriyetlerini, sosyal hukuk devleti ve adalet ilkeleriyle bağdaşmayacak surette sınırlayan siyasal, ekonomik ve sosyal engelleri kaldırmaya, insanın maddî ve manevî varlığının gelişmesi için gerekli şartları hazırlamaya çalışmaktır*” hükmü ile kamu hizmetlerinin görülmesi için hem görev tanımı ve hem de yetkilendirme yapmıştır. Devlet, üstlendiği bu görev için yine anayasamızda düzenlenen kamulaştırma, devletleştirme, özelleştirme gibi yetkiler ile kaynakların kullanım hakkına da sahiptir.

Uluslar, tarih boyunca gerek kişilerin şahsında ve gerekse organları ile teşekkül eden devlet yapısı içinde üst bir iradenin temsili hâkimiyeti adına bu görev ve yetki devrinin tarafı olmuşlardır. Kendi tarihimizde de bu geniş yetkiler, kimi zaman dini hükümler iktibas edilerek (örneğin müsadere usulü ile), kimi zaman örfi hukuk ile kimi zaman da olağanüstü dönemlerde (varlık vergisi, toprak mahsulleri vergisi ile) karşılığını bulmuştur.

Gelişen teknoloji, bireysel ihtiyaçlar ile birlikte toplumların ihtiyaçlarının da değişmesine, uluslararası etkileşim ve küreselleşme gibi etkiler, devlete tanınan bu geniş yetkilendirmeden olan beklentilerin artmasına neden olmuştur. Refah seviyesinin artırılması, adil paylaşım, fırsat eşitliği, çalışma koşullarının iyileştirilmesi, hürriyetler ve özgürlükler gibi beklentiler kavramsal olarak çağdaş anayasalarda güvence altına alınarak sosyal devletin amaçlanan temel yapı taşlarını meydana getirmiştir.

Sanayileşme ile birlikte kaynakların kullanım tercihleri, üretim, dağıtım, tüketim, ticaret gibi unsurların önemini artırmıştır. Bunlar arasında sağlanması gereken dengenin zorluğu, kaynak yönünden yetersiz imkânlarla sahip olan üretim ve dağıtımın neredeyse hiç olmadığı toplumlar için tüketim ve ticaretin öneminin artmasına ve bunun neticesinde kamu gelirleri içinde vergiye olan bağımlılığının çok yüksek olmasına neden olmuştur.

Böyle yüksek bağımlılığın doğaldır ki türevleri de olacaktır. Gelir dağılımında adaletsizlik, kaynakların israfı ve vergi toplarken anayasal ifadesi ile “*adalet ilkesinden*” uzaklaşmak, bütün bunlar gösteriyor ki sadece vergiyi toplamış olmak yetmediği gibi devamında, kamu hizmeti olarak verginin asli unsurlarına adil paylaşım esaslı hizmet vermek gerekmektedir.

Bütün bu süreç içerisinde maksat insana adaletle hizmet olduğuna göre insan faktörünün ekonomi merkezli mali süreç içinde asli tarafı olan vergilendirme esasları hem devlet hem de mükellef açısından büyük önem arz etmektedir.

Kaynakların kullanım hakkı anayasal bir güvence ile kendisine verilen ve bu kaynaklar ile kamu görevini yerine getirmeye çalışan devlet ile kaynakların büyük çoğunluğunun sağlayıcısı olan vergi mükellefi arasında meydana gelen uyumsuzlukların maddi unsuru olan vergi hatalarının düzeltilmesine ilişkin esaslar tezimin konusunu oluşturmaktadır.

Vergilendirme sürecindeki hatalara gerekçe olarak, yasal düzenlemelerin karmaşık ve değişken olması, uygulama farklılıkları, ticari hayatın icaplarına uzak olmaları, idarece yanlış yorumlanmaları, hantal yapısı gibi nedenler ile beraber, çalışanların hazineci bir bakışa sahip olması ve ayrıca beyana dayalı bir sistemde yetersiz denetimin sonucunda ne kadar isterse o kadar ödemek isteyen bir mükellef profilini de ekleyebiliriz.

Yani vergi salmanın ve toplamının taraflar açısından makul kabul edilen ve asla sığır indirilemeyecek bir hata payının yanı sıra, asla makul görülemeyen, haksız menfaat temin etme amaçlı ve suç olarak görülmesi gereken yanını da, ayrı olarak dikkate almak gerekmektedir. Ancak bu ayırıştırmadan sonra sınırları daha belli bir vergi hatasının tespiti ve bir hukuk uyumsuzluğunun tanımı daha yerinde olacaktır.

Yargı yolunun birçok uyuşmazlıkta olduğu gibi vergi hatalarının çözümü içinde pratik olmaması, maliyetli olması, çok zaman alması hataların çözümünde idari aşamada düzeltme yolunun kullanımının önemini artırmaktadır.

Bu tez çalışması dört bölümden oluşmaktadır. Birinci bölüm *giriş* bölümü olup ikinci bölümde *genel olarak hata kavramı* ele alınmıştır. *Vergi hataları* çalışmamın üçüncü bölümünü oluşturmaktadır. Dördüncü bölüm ise bu hataların düzeltme esaslarına ilişkin olarak *vergi hatalarının düzeltilmesi* başlıklıdır. Son bölümü ise çalışmanın *sonuç ve öneriler* kısmı olarak belirlemiş bulunmaktayım.



BÖLÜM 2. GENEL OLARAK HATA KAVRAMI

2.1. GENEL TANIMLAMALAR

Hata, Arapça kökenli bir kelime olup, “istemeyerek ve bilmeyerek yapılan yanlış, kusur, yanlış, yanlış” anlamına gelmektedir. Yanılma ise Türkçe bir kelime olup hata ile aynı anlama sahiptir. Bu kapsamda kavramı ifade etmek için hata veya yanlış kelimelerinden birisi tercih edilebilir.

Bilimsel bir terim olarak kullanımının yanı sıra ifade ettiği anlam bakımından farklı yapılar içinde de kullanılabilmesi sebebiyle kelimenin sadece kendisinin açıklanması yeterli olmayacağı gibi, hata kavramının anlam bütünlüğünü ifade etmesi bakımından hem benzer hem de yakın kavramlar ile birlikte açıklanması yerinde olacaktır. Bu sebeple hata kavramının daha iyi açıklanabilmesi için yakın anlamlar içeren hile, kasıt ve ihmal gibi kavramlarında açıklanması gerekmektedir.

“İstemeyerek ve bilmeyerek yapılan yanlış, kusur, yanlış, yanlış”¹ olarak tanımlanan hata, bir başka tanımda ise “yanılma, yanlış” durumu olarak ifade edilmektedir. Hata halinde gerçekleşen durum ile birbirine uygun olmayan bir düşünce, gerçekleşen ile düşünülen arasında bir yanlış hali bulunmaktadır.”

“Her ne kadar tanım kendi içinde bilmemekten kaynaklı bir fiili işaret etse de bilmeme hali tek başına hatanın sebebi olamayacaktır. Burada yanlışın hata eden taraf açısından kuşkusuz bir şekilde gerçek kabul edilen bir fiil olarak kabul edilmesi gerekmektedir.”²

Esasında hata bir fiili ifadesi iken, bilmemek ise bu hatanın sebeplerinden birini ifade etmektedir. “Bilgisizlik bir olay ve durum ya da gerçek hakkında bilgi yokluğunu ifade ederken bu anlamda bilgisizlik ile dar anlamda hata hukuken eşit tutulur ve ikisi birlikte geniş anlamda hata halini meydana getirir.”³

¹ TDK 2015

² Ejder Yılmaz, “*Hukuk Sözlüğü*” Yetkin, Ankara 2002, s. 460

³ Fikret Eren, “*Borçlar Hukuku Genel Hükümler*” 11. Baskı, Beta, İstanbul 2009, s.340-341.

“Kişi veya kurumların olayları yanlış anlaması veya yanlış yorumlaması tanımlardaki bilme ve isteme halinin olmadığı anlamına gelir. Zira kastın yani bilme veya isteme unsurunun bulunduğu hallerde hatadan söz edilmesi mümkün değildir.”⁴

İhmal ise hata fiilinin kendisi olmayıp yine onun diğer nedenlerinden birisidir. “Gereken ilgiyi göstermeme, boşlama, savsaklama, savsama, önem vermeme.”⁵ “Savsama, savsamak”⁶ olarak tanımlanmaktadır.

Hile de ise hata kavramının zıttı mevcuttur. Hata da ihmal ve bilememe hali mevcut iken, hile de kasıt vardır. Karşı tarafı aldatmak niyeti ile yapılır. “Bir işletmenin kaynaklarının veya varlıklarının kasıtlı olarak yanlış kullanımı veya uygulanması ile bir çalışanın kişisel yarar sağlama çabası”⁷ şeklinde de tanımlanmaktadır.

Bir anlam bütünlüğü ifade etmesi ve hata kavramının daha doğru olarak değerlendirilmesi açısından, hata da bilmeme ve ihmal söz konusu iken hile de kasıt ve çıkar sağlama söz konusudur.

“Hilede, hakkı olmadığı bir menfaati elde etmek niyeti var iken; hata ise hatalı davranışta bulunan kişinin menfaat amacı olmaksızın bilgisizlik veya dikkatsizlik sonucu hatalı davranışa yol açılmasıdır.”⁸

Bütün bu kavramların taşıdığı anlamlar ve önemine hatanın ceza hukukunda ki yeri incelenirken ayrıntılı olarak değinilecektir.

⁴ A. Mithat Kılıçoğlu, “*Borçlar Hukuku Genel Hükümler*” 5. Baskı, Ankara 2005, s.125

⁵ TDK 2015

⁶ İsmet Sungurbey, “*Medeni Hukuk Terimleri Sözlüğü*” TDK Yayınları, Ankara 1966, s.1

⁷ Barış Sipahi, “*Muhasebe Denetiminde Hile Riskini Ortaya Çıkaran Faktörler*” Mali Çözüm. S.67 s.114-121

⁸ Sezai Dumanoglu. “*Hata ve Hile Ayrımı; Hile Denetimi*” Marmara Üniversitesi İİBF Dergisi c. xx İstanbul 2005 S. 1

2.2. BORÇLAR HUKUKUNDA HATA VE VERGİ HUKUKU İLE İLİŞKİSİ

2.2.1. Tanım ve Yasal Düzenleme

Borçlar hukuku özel hukuk dallarından biri olup gerçek veya tüzel kişiler arasındaki hukuku düzenler. Gerçek ve tüzel kişiler isterlerse hukuk kurallarına sadık kalmak şartı ile kendi aralarında ki ilişkilerini kendileri düzenleyebilirler.

Burada önemli olan husus bu kişilerin tercihlerinde hukuk kurallarına aykırı davranmayıp bağlı kalmalarıdır. Zaten hukukun inceleme alanı kişilerin kendi aralarındaki ilişkilerinin tamamını kapsamamaktadır. Sadece bu ilişkide sonuçları itibari ile bir hukukilik söz konusu ise o zaman hukuken muhatap kabul edilmektedir. Hukuku ilgilendiren durumlar ya bir insan eylemi sonucu ya da insan iradesi dışında gayri iradi olaylar ile meydana gelmektedir.”⁹

“Hukuk düzeninin belirlediği hukuki sonuç, kendisine yönelen irade açıklamasının içeriğine tamamen uygun düştüğü takdirde bir hukuki işlem niteliğine kavuşmaktadır.”¹⁰

Bir hukuki işlemin geçerlilik şartlarından birkaçı işlemi icra eden kişilerin medeni hakları kullanmaya ehliyetli olması ve işlemin esas unsurunu teşkil eden irade beyanının bilinçli olması yani gerçek duruma vakıf olarak, hür ve serbest olarak açıklanmasıdır. Borçlar kanunu iradenin beyan edilmesi ve oluşmasında meydana gelen halleri 3 başlık altında tanımlamıştır. Bu haller yanılma, aldatma ve korkutma halleridir.

“Kişinin iradesindeki oluşum hata halinde bilinçli bir oluşum iken, bunun iradi bir beyan olarak dışavurumunda bir yanılma içine düşülebilmektedir. Bir başka ifadeyle hata eden taraf, iradesi ile beyanı arasındaki uyumsuzluğun farkına varamamaktadır.”¹¹

Bu durumda ya irade beyanının kişinin iradi niyetine istemeyerek uygun düşmemesi veya iradeyi oluşturan hususların düşüncenin gerçek duruma uygun olmama hali

⁹ Aydın Zevkliler, “*Borçlar Hukuku*” Turhan, Ankara 2001, s.93

¹⁰ Tekinay vd. “*Borçlar Hukuku Genel Hükümler*” Gözden Geçirilmiş ve Genişletilmiş 7. Baskı, Filiz, İstanbul 1993 s. 36

¹¹ Tekinay vd. *age*, s. 427

mevcuttur. Birinci halde açıklamada yanılma¹², ikinci hale ise iradenin oluşmasına yol açan saikte yanılma hali söz konusu olmaktadır.¹³

Buradaki yanılma hali sözleşmenin kurulmasına tesis edilmesine engel değildir. Esas olarak kurucu unsurlarını ihtiva ettiğinden sözleşme kurulmuş kabul edilmektedir. Aldatma ve korkutma gibi hallerde ise durum böyle değildir. İrade ile beyan arasında uyum olmakla birlikte iradenin oluşumu aşamasında, hukuka aykırı müdahale sonucu irade sakatlanmaktadır.

01.07.2012 tarihinde yürürlüğe giren yeni Borçlar Hukukunda hata kavramı yerine yanılma kavramı tercih edilmiştir. İlgili Kanunun 29. Maddesi G bendinde irade bozuklukları başlığı altında zikredilmeye başlanılan Yanılma halleri 3 ayrı başlıkta düzenlenmiştir.

2.2.2. Açıklamada Yanılma

1- Yanılan, kurulmasını istediği sözleşmeden başka bir sözleşme için iradesini açıklamışsa.

2- Yanılan, istediğinden başka bir konu için iradesini açıklamışsa.

3- Yanılan, sözleşme yapma iradesini, gerçekte sözleşme yapmak istediği kişiden başkasına açıklamışsa.

4- Yanılan, sözleşmeyi yaparken belirli nitelikleri olan bir kişiyi dikkate almasına karşın başka bir kişi için iradesini açıklamışsa.

5- Yanılan, gerçekte üstlenmek istediğinden önemli ölçüde fazla bir edim için veya gerçekte istediğinden önemli ölçüde az bir karşı edim için iradesini açıklamışsa.

“Basit hesap yanlışlıkları sözleşmenin geçerliliğini etkilemez, bunların düzeltilmesi ile yetinilir. Sözleşme kurulurken esaslı yanılmaya düşen taraf, sözleşme ile bağlı olmaz.”¹⁴

¹² Kişinin beyanı iradesinden sapmaktadır. İradeyi açıklarken beyan aracı olarak kullanılan söz, yazı veya işaretlerde yanılığa düşülmektedir. Aydın Zevkliler, “*Borçlar Hukuku*” Turhan, Ankara 2001 s. 93

¹³ Kemal Oğuzman, Turgut Öz, “*Borçlar Hukuku Genel Hükümleri*” C 1, 10. Baskı, Vedat, İstanbul 2012, s. 94

2.2.3. Saikte Yanılma

“Saiikte yanılma, esaslı yanılma sayılmaz. Yanılanın, yanıldığı saiki sözleşmenin temeli sayması ve bunun da iş ilişkilerinde geçerli dürüstlük kurallarına uygun olması hâlinde yanılma esaslı sayılır. Ancak bu durumun karşı tarafça da bilinebilir olması gerekir,”¹⁵ hükmü gereği sadece esaslı hata hallerinin varlığı söz konusu ise ilişkili tarafların menfaatlerini koruma görevi kanun koruyucunun sorumluluğundadır.

“Örneğin kişinin malını arkadaşına geçici olarak kullanmak üzere vermek istediği halde yanılarak bağışlama sözleşmesi yapılması sözleşmenin niteliğinde esaslı bir hata halidir.”¹⁶ Bu durumda tarafların sorumluluğunu korumak kanun koyucuya aittir.

2.2.4. İletmede Yanılma

“Sözleşmenin kurulmasına yönelik iradenin haberci veya çevirmen gibi bir aracı ya da bir araç tarafından yanlış iletilmiş olması hâlinde de yanılma hükümleri uygulanır.”¹⁷

“İletim hatası vasitanın kusurlu bir davranışından veya kötü niyetinden ileri gelebileceği gibi, umulmayan bir olay sonucu da gerçekleşebilir.”¹⁸ Vasitanın hatası esaslı bir hata ise asıl irade sahibini bağlamayacaktır.

Esaslı bir hata değil ise dikkate alınmayacaktır veya düzeltme yoluyla yanılma telafi edilecektir.

2.2.5. Borçlar Hukuku Açısından Hatanın Değerlendirilmesi

Bu değerlendirmeden çıkarılabilecek en önemli sonuç hataya düşen tarafın iptal istemi ile sözleşmeyi kısmen veya tamamen geçersiz hale getirebilmesidir.

“Yanılma veya aldatma sebebiyle ya da korkutulma sonucunda sözleşme yapan taraf, yanılma veya aldatmayı öğrendiği ya da korkutmanın etkisinin ortadan kalktığı andan başlayarak bir yıl içinde sözleşme ile bağlı olmadığını bildirmez veya verdiği şeyi geri

¹⁴ 01.07.2012 Tarihli BK md. 30

¹⁵ 01.07.2012 Tarihli BK md. 32

¹⁶ Turgut Akıntürk, D. Ateş Karaman, “*Medeni Hukuk*” Beta, İstanbul 2013, s. 57

¹⁷ 01.07.2012 Tarihli BK md. 33

¹⁸ Fikret Eren, “*Borçlar Hukuku Genel Hükümler*” Yetkin, Gözden Geçirilmiş 10. Baskı, Ankara 2008 s.55

istememezse, sözleşmeyi onamış sayılır.”¹⁹ Hükümü gereği iptal isteme hakkı 1 yıl ile sınırlandırılmıştır. Bu süre içinde iptal isteme hakkını kullanmaz ise hatalı olan sözleşme geçerli olacağı için taraflar açısından hüküm ifade edecektir.

Yanılan, yanılmasında kusurlu ise, sözleşmenin hükümsüzlüğünden doğan zararı gidermekle yükümlüdür. Ancak, diğer taraf yanılmayı biliyor veya bilmesi gerekiyorsa, tazminat istenemez.

“Hâkim, hakkaniyetin gerektirdiği durumlarda, ifadan beklenen yararı aşmamak kaydıyla, daha fazla tazminata hükmedebilir.”²⁰

“Tazminat istemi, zarar görenin zararı ve tazminat yükümlüsünü öğrendiği tarihten başlayarak iki yılın ve her hâlde fiilin işlendiği tarihten başlayarak on yılın geçmesiyle zamanaşımına uğrar. Ancak, tazminat ceza kanunlarının daha uzun bir zamanaşımı öngördüğü cezayı gerektiren bir fiilden doğmuşsa, bu zamanaşımı uygulanır.”²¹

Ayrıca hataya düşen kişinin hatayı bir yıl içinde öğrenememesi durumunda iptal hakkını kullanabileceği sürenin ne olduğu konusunda kanunda açık bir hüküm bulunmamasına karşılık on yıllık sürenin kullanılması gerektiği kabul edilmektedir.

“On yıllık süre ise sözleşmenin kurulma tarihini esas alarak başlar.”²²

Yukarıda da kısaca değinildiği üzere yanılma halinde sözleşmenin iptalini istemek bir haktır. Diğer bütün haklarda olduğu gibi bu hakkın kullanımı ile ilgili sınırı,

“Bu Kanun, 22.11.2001 tarihli ve 4721 sayılı Türk Medenî Kanununun Beşinci Kitabı olup, onun tamamlayıcısıdır.”²³ Hükümünce medeni kanundaki doğruluk ve dürüstlük kurallarına aykırı olmama ilkesi belirlemektedir. Medeni Kanundaki bu hükme Borçlar Kanunu;

“Yanılan, yanıldığını dürüstlük kurallarına aykırı olarak ileri süremez. Özellikle diğer tarafın, sözleşmenin yanılanın kastettiği anlamda kurulmasına razı olduğunu

¹⁹ 01.07.2012 Tarihli BK md. 39

²⁰ 01.07.2012 Tarihli BK md. 35

²¹ 01.07.2012 Tarihli BK md. 72

²² A. Mithat Kılıçoğlu, “*Borçlar Hukuku Genel Hükümler*” Turhan, 10. baskı, Ankara 2008 s.45

²³ 01.07.2012 Tarihli BK md. 646

bildirmesi durumunda, sözleşme bu anlamda kurulmuş sayılır.”²⁴ Hükmü ile anlam bütünlüğü sağlamaktadır.

“Bu hükmün de bir sonucu olarak hata nedeniyle iptal hakkı, doğruluk ve dürüstlük kurallarına aykırı olacak şekilde kullanılamayacaktır.”²⁵ Yanılan tarafın bu yanılması ister kendi kusurundan olsun ister olmasın iptal isteme hakkının kullanılması üzerinde herhangi bir etkisi bulunmamaktadır.

“Ancak, yanılan, yanılmasında kusurlu ise, sözleşmenin hükümsüzlüğünden doğan zararı gidermekle yükümlüdür. Ancak, diğer taraf yanılmayı biliyor veya bilmesi gerekiyorsa, tazminat istenemez.”²⁶

2.2.6. Vergi Hukuku ile İlişkisi

Borçlar hukukunun bir özel hukuk dalı olduğuna yukarıda kısaca değinilmişti. Vergi hukuku ise kamu hukukunun bir koludur. “Vergi yüklerini negatif ya da pozitif etkileyen ekonomik olayların günlük yaşamda ağırlıklı olarak özel hukuk formlarında dış dünyaya yansması nedeniyle vergi hukukunda özel hukuk kavramları yoğunluklu olarak kullanılmak durumundadır.”²⁷

Vergi hukuku bazen özel hukuka ait terminolojiyi kendine uygun olarak kullanabilir. “Ancak vergi hukuku özel hukukun işlem ve kurallarını olduğu gibi değil kendi prensiplerine göre benimser.”²⁸ Örneğin özel hukukta borca ehil olmak için kanuni ehliyet gerekmektedir. “Ancak vergi mükellefi ve sorumlusu olabilmek için kanuni ehliyet aranmamaktadır.” Vergi Usul Kanunu Md. 9/1.²⁹

“Gelirin ya da kurum kazancının elde edilmesi, mal teslimi, hizmet ifası, ölüme bağlı tasarrufların ve ivazsız intikallerin gerçekleşmesi gibi olay ve hukuki durumlar ilgili vergiler bakımından vergi alacağını doğurmaktadır.”³⁰ Bu borç alacak ilişkisi nedeni ile

²⁴ 01.07.2012 Tarihli BK md. 34

²⁵ A. Mithat Kılıçoğlu, “*Borçlar Hukuku Genel Hükümler*” Turhan, 10. Baskı, Ankara 2008 s.45

²⁶ 01.07.2012 Tarihli BK md.35

²⁷ Sadık Kırbaş, “*Vergi Hukuku, Temel Kavramlar İlkeler Ve Kurumlar*” 20. Baskı, Siyasal, Ankara 2015, s.16

²⁸ Osman Pehlivan, “*Vergi Hukuku Genel İlkeler ve Türk Vergi Sistemi*” Celepler, Trabzon 2014, s.30

²⁹ “Mükellefiyet ve vergi sorumluluğu için kanuni ehliyet şart değildir”

³⁰ S. Ateş Oktar, “*Vergi Hukuku*” Gözden Geçirilmiş ve Güncelleştirilmiş 9. Baskı, Türkmen, İstanbul 2013, s.23, s.24

de vergi hukuku ile borçlar hukuku sürekli bir ilişki halindedir. İlişkiyi bu kadar önemli hale getiren sebep bir vergi borcunun ortaya çıkmasına neden olan vergiyi doğuran olayın birçok durumda olduğu şekilde özel hukukla olan ilişkisine dayanmasıdır. Vergiyi doğuran olayın esasında ki olayın özel hukuk esaslarına göre şekillenmesi, öncelikli olarak bu esaslar içinde yapılması halini ortaya çıkarır. “Vergi hukuku ile özel hukuk dalları arasındaki vergiyi doğuran olay eksenindeki ilişki vergi hukukunun gıdasını özel hukuktan, otoritesini kamu hukukundan aldığını göstermektedir.”³¹

Yukarıda bahsedildiği üzere, borçlar hukukunun en önemli esası sözleşme serbestisi ilkesidir. Borçlar hukukunu da kapsayacak şekilde özel hukukun yapısında iradeler serbest bırakılarak daha ön planda tutulmuştur. Vergi hukukunda ise durum biraz farklı olup irade serbestisinden ziyade kamu yararı kişilerin yararından daha önde tutulmuştur.

Borçlar hukukunda hatanın fark edilmesinden itibaren sözleşmenin iptalini istemek için bir yıllık hak düşürücü süre belirlenmiş iken, vergi hukukunda bu süre vergiyi doğuran olayın gerçekleştiği yılı takip eden yıldan itibaren beş yıl olarak belirlenmiştir.

Bütün bu süreçte bu ilişki üç şekilde gerçekleşir.

“Birincisinde, vergi hukuku özel hukuka doğrudan doğruya gönderme (atıf) yapar.”³² Bir başka şekilde ifade etmek gerekirse özel hukuk kuralı, vergi hukukuna kaynaklık etmekte ve kendi kurallarını uygulatmaktadır. Örneğin Gelir Vergisi Kanunu madde 93 te Aile Reisi Beyanı başlığı ile bildirilmesi gereken gelirlerden bahsederken ayrı yaşayan eşlerin gelirlerini Medeni Kanunun müsaade ettiği haller sınırlandırılmış olmak üzere diyerek ayrı tutmuştur. Burada asıl belirleyici olarak istisna hükmüne kaynaklık eden Türk Medeni Kanunudur.

İkinci şekilde ise, bu ilişki doğrudan doğruya olmayıp dolaylı biçimde olabilmektedir. Örneğin vergi hukukunda düzenlenmiş olmasına rağmen tanımı henüz tam olarak yapılmamış kavramlar, özel hukukta tarif edilmiş olabilmektedir. Örneğin;

-kanuni temsilci” VUK Madde 9,

³¹ Doğan Şenyüz vd. 2014. “**Vergi Hukuku**” Genel Hükümler, 5. Baskı, Ekin, Bursa 2014, s.9

³² Sadık Kırbaş, “**Vergi Hukuku, Temel Kavramlar İlkeler Ve Kurumlar**” 20. Baskı, Siyasal, Ankara 2015, s.17

-kanuni ehliyet” Vergi Usul Kanunu Madde 10, gibi bu kavramlar içinde yine özel hukuka başvurulacaktır. Nitekim örnek olabilecek *Danıştay 4. Daire 06.05.2013 gün, 2012/2515 E, 2013/3293 k*, sayılı kararında, Başbakanlık Arsa Ofisi Genel Müdürlüğünden taşınmaz satın alan davacı mükellefin, satış bedeli üzerinden ödemek durumunda kaldığı vergiye karşı açtığı davada ehliyetinin bulunduğuna hükmetmiştir.³³

Üçüncü şekilde ise ikincinin tersi olarak vergi hukuku, gerek duyduğunda özel hukuka ait kavramları alıp kendine uygun olarak kullanabilmektedir. Örneğin GVK’nun 37. Maddesinde ticari kazancın tanımı yapılmıştır. Bu sebeple bu tanım için özel hukuka yani Türk Ticaret Kanunu değil Gelir Vergisi Kanunu esas alınacaktır.

2.3. CEZA HUKUKUNDA HATA VE VERGİ HUKUKU İLE İLİŞKİSİ

2.3.1. Kavram ve Yasal Düzenleme

5237 sayılı Türk Ceza Kanunu selefi 765 sayılı Ceza Kanunundan farklı olarak hata kavramını daha geniş olarak düzenlemiş bulunmaktadır. “Hata, gerçeğin bilinmemesi veya yeter derecede bilinmemesi demektir.”³⁴ “Gerçeğin bilinmemesi veya yeteri derecede bilinmemesi nedeniyle iradenin yanlış şekilde oluşmasını ifade etmektedir.”³⁵ “Maddi veya normatif dünyaya ilişkin bir şeyin veya gerçekliğin olduğundan farklı bir biçimde algılanması veya değerlendirilmesi şeklinde tanımlanabilir.”³⁶

“Fiilin icrası sırasında suçun kanuni tanımındaki maddi unsurları bilmeyen bir kimse, kasten hareket etmiş olmaz. Bu hata dolayısıyla taksirli sorumluluk hali saklıdır.”³⁷

³³ Sadece vergiyi tahsil edip vergi dairesine yatan kişinin dava açma ehliyetinin bulunduğu, vergiyi fiilen ödeyen ve verginin getirdiği mali yüke katlanan davacının ise bu vergi ile ilgisinin olmadığını kabul etmek, mükellefiyet kavramı ile bağdaşmayacağı gibi, 2577 sayılı Kanunun 2’nci maddesinde öngörülen menfaat ihlali durumda dava açılmasına olanak tanıyan düzenlemeyle ve anılan İçtihadı Birleştirme Kurulu Kararıyla bağdaştırılamaz. Bu nedenle, Başbakanlık Arsa Ofisi Genel Müdürlüğünden taşınmaz satın alan davacının satış bedeli üzerinden ödemek zorunda kaldığı vergiye karşı açtığı davada ehliyeti bulunduğundan, Vergi Mahkemesince, katma değer vergisinin mükellefi olmayan ve vergiye nihai olarak katlanan davacı tarafından açılmasının mümkün olmadığı gerekçesiyle davanın ehliyet yönünden reddine karar verilmesinde hukuka uyarlık görülmemiştir.”

³⁴ Sulhi Dönmezer, “**Genel Ceza Hukuku Dersleri**” Bahçeşehir Üniversitesi Yayınları, İstanbul 2003, s. 228

³⁵ Zeki Hafizoğulları, “**Türk Ceza Hukuku Genel Hükümler**” Seçkin, Ankara 2008, s.296

³⁶ Devrim Güngör, “**Ceza Hukukunda Fiil Üzerinde Hata**” Yetkin, Ankara 2007, s.23

³⁷ 5237 sayılı TCK md.30

“Gerçeğin bilinmemesi, doğru bilinmemesi veya sahte bilinmesi halinde hata söz konusudur.”³⁸

Türk ceza hukuku, esas olarak kusur ilkesini benimsemiştir ve fiilin suç olarak isnat edilebilmesi için hem taksir ve hem de kasıt düzeyinde unsur şartı arar. Hata ise bunları yani kasıt ve taksiri ortadan kaldıran hallerden sayılması nedeniyle kusurluluğu da ortadan kaldırır.

“Türk ceza hukuku öğretisinde yanılma kavramı, TCK’nın 30’uncu maddesindeki düzenlemeden hareketle “kastı kaldıran yanılma” ve “kusurluluğu etkileyen yanılma” olarak ikiye ayrılarak incelenmektedir.”³⁹

Yanılma/hata temel olarak karşımıza iki şekilde çıkabilir;

2.3.2. Hukuki Hata

Fail, işlediği fiili cezalandıran bir kuralın varlığını hususunda bilgi sahibi değildir veya o fiil ile ilgili mevcut bir kuralın uygulanma esasını yanlış değerlendirmiştir. Böyle bir durumda, hukuki yanılma veya yasak yanılığısından söz konusu olmaktadır. “Örneğin İstanbul Sultanahmet’te esrar içen bir turistin “Türkiye’de sigara içildiğini biliyordum” demesi hukuki yanılma değildir.”⁴⁰

“Kökleri Roma Hukukuna kadar uzanan, “kanunu bilmemek mazeret sayılmaz (ignorantia juris non excusat) kuralı”⁴¹ özellikle Kilise Hukuku tarafından benimsenmiş bir kuraldır.

2.3.3. Fiili Hata

Fail suçun maddi unsurlarda, nitelikli hallerde veya hukuka uygunluk gerekçelerinden yanılma halindedir ki bu duruma fiili yanılma veya daha genel bir ifade ile tipte yanılma denmektedir. “Ceza hukukunda uzun süre hukuki yanılğı - fiili yanılğı ayırımı, yanılğı kavramını analiz ederken kullanılmıştır. Bu kapsamda, fiili yanılğı “*fiili*

³⁸ Doğan Soyaslan, “*Ceza Hukuku Genel Hükümler*” Güncelleştirilmiş 3. baskı Ankara: Yetkin Yayınları, 2005

³⁹ Mahmut Koca, İlhan Üzülmöz, “*Türk Ceza Hukuku Genel Hükümler*” Seçkin, Ankara 2010, s.228

⁴⁰ Timur Demirbaş, “*Ceza Hukuku Genel Hükümler*” Yeni Türk Ceza Kanununa Göre Gözden Geçirilmiş 3. Baskı, Seçkin, Ankara 2006

⁴¹ Devrim Güngör, “*Kural Üzerinde Hata*” TBB Dergisi, S.68, 2007

bir durum ya da koşul hakkında yanlış bir değerlendirmede bulunmak”, hukuki yanılğı ise “*yaşanın bilinmemesi*” olarak tanımlanmıştır.”⁴² “Ceza sorumluluğunu kaldıran ve azaltan nedenlerde kaçınılmaz bir yanılma içinde bulunan fail de, bu yanılmadan yararlanacaktır.”⁴³

Cezai yaptırımlar vergi kanunlarına aykırı fiil ve hareketlere de uygulanmaktadır. Vergi Hukukunda vergi cezalarını gerektiren fiiller, devlet hazinesine zarar veren ya da zarar verme tehlikesi yaratan fiillerdir.

2.3.4. Benzer Kavramlardan Farkları

Bilmeme hali bir kavram olarak genel mahiyette değerlendirildiğinde, yanılma kavramına dahil bir kavram gibi mütalaa edilmektedir. Ancak her bilmeme hali bir yanılmaya/hataya sebep olabilecekken, her yanılma halinin ise bilmeme fiilinden kaynaklandığın söylemek kesinlikle doğru olmayacaktır. “Bilmeme, mahiyetin de olumsuz bir nitelik barındırmaktadır.”⁴⁴ “Zira yanlış da olsa yanılma hâlinde belirli bir kanaatin varlığı mevcuttur.”⁴⁵ “Bilmeme, bilginin tam olarak yokluğudur ve bilmeyen kimsenin bilgi alanında bir boşluğu söz konusudur.”⁴⁶ “Yanılma ise bu kapsamda, “*yanlış ve kusurlu bilgi*”, “*yanlış tanıma*”, “*yanlış veya eksik tanıma*”, “*yanlış bilgi*” şekillerinde de tanımlanmaktadır.”⁴⁷

“Şüphe ile yanılma kavramlarının da ayrı anlamlar olduğunun altını çizmek gerekirse, bir kanının veya inancın oluşmasına engel olan bir düşünce ve yargı çatışması ve kargaşası var olduğu sürece şüphe vardır.”⁴⁸ “Bilinmeyen bir şeyin varlığı imkânı düşünölmeye başlanınca şüphe alanına girilir.”⁴⁹

⁴² Nur Centel vd. “*Türk Ceza Hukukuna Giriş*” Beta. 7. Baskı, İstanbul 2011, s. 416

⁴³ Olgun Değirmenci, *TBB Dergisi* 2014 S.110 s.182

⁴⁴ Mustafa Özen, “*Ceza Hukukunda Bilmemek ve Hata*” Uğur Alacakaptan’a Armağan. İstanbul Bilgi Üniversitesi Yayınları 2008, s.590.

⁴⁵ Sulhi Dönmezer, Sahir Erman, “*Nazarî ve Tatbiki Ceza Hukuku*” C. II, Yeniden Gözden Geçirilmiş Onuncu Baskı, Beta, İstanbul 1994. s. 313

⁴⁶ Yüksel Ersoy, “*Ceza Hukukunda Bilmeme ve Hatanın Hukuki – Psikolojik Anlamı*” AÜSBFD, C.22, Ankara 1967, s. 253.

⁴⁷ Yüksel Ersoy, “*Ceza Hukukunda Bilmeme ve Hatanın Hukuki – Psikolojik Anlamı*” AÜSBFD, C.22, Ankara 1967. s.253

⁴⁸ Nevzat Toroslu. “*Ceza Hukuku Genel Kısım*” Savaş, Ankara 2012, s. 234, s. 235

⁴⁹ Yüksel Ersoy, *age*. s. 255.

2.3.5. Vergi Hukuku ile İlişkisi

“Vergi Ceza Hukuku, vergi suçlarının kendine özgü yapısının da etkisiyle vergi hukukunun bir alt ayrımı olarak gelişmiştir.”⁵⁰ Yukarıda değinildiği üzere Türk Ceza Kanununda kanunun bilinmemesi bir özür olarak kabul edilmüyordu ancak vergi kanunlarında ise kanunlarda ve içtihatlarda ki yanılgılar bir özür ve mazeret olarak kabul edilebilmektedir. İkisi arasındaki bu farklılığın en temel sebebi vergi kanunlarının temel yapıları ile birlikte çok sık değişiklik gösterebiliyor olmasıdır. Böyle durumlar cezaları hafifletici olabilmekte ancak sadece ceza ortadan kalkmakta ama vergi aslı kalkmamaktadır.

Türk Ceza Kanununda hile kavramına da yer verilmiştir. Kanunun 157. Maddesi “*Hileli davranışlarla bir kimseyi aldatıp, onun veya başkasının zararına olarak, kendisine veya başkasına bir yarar sağlayan kişiye bir yıldan beş yıla kadar hapis ve beş bin güne kadar adli para cezası verilir*” hükmü ile amirdir. Buna göre bir fiilin suç olarak kabul edilmesi için suç unsurunun fiilen gerçekleşmiş olması gerekmektedir. Bunun yanında failin iradesinde kasıt unsurunun da bulunması gerekmektedir.

Türk ceza hukukunda ki hükümler vergi kanunlarının uygulanabilirliği açısından bütünüleyici, tamamlayıcı ve destekleyici unsur olarak dikkate alınabilir. Bu durumu verginin tahsilinde devletin anayasal hak olarak kullandığı cebri gücünden anlayabiliriz. Yasalarımızda bulunan vergilendirmeye ilişkin hükümlere itaatsizlik Türk Ceza Kanununun alt dalı olan vergi ceza hukukunda düzenlenmiştir. Bu düzenlemelerin çoğunda Türk Ceza Kanununa atıf bulunmaktadır. Her iki kanun için önemli bir diğer nokta ise her ikisinin de kanunilik ilkesine göre hareket etmesidir.

Ceza kanunumuzdaki “kanunsuz suç olmaz” ilkesine karşılık vergi kanunumuzda ise vergilerin kanuniliği ilkesi Anayasamızın 73. Maddesinde⁵¹ açıklanmıştır. “Vergilerin

⁵⁰ S. Ateş Oktar, “**Vergi Hukuku**” Gözden Geçirilmiş ve Güncelleştirilmiş 9. Baskı, Türkmen Kitabevi, İstanbul 2013, s.23

⁵¹ Vergilerin kanuniliği ilkesi 1982 T.C. Anayasası’nın “Vergi Ödevi” başlıklı 73. Maddesinde düzenlenmiştir. Bu maddede vergi ile ilgili yer alan düzenlemeler şu şekildedir: -Herkes kamu giderlerini karşılamak üzere mali gücüne göre vergi ödemekle yükümlüdür. -Vergi yükünün adaletli ve dengeli dağılımı maliye politikasının sosyal amacıdır. -Vergi, resim, harç ve benzeri mali yükümlülükler kanunla koyulur, değiştirilir veya kaldırılır. -Vergi, resim, harç ve benzeri mali yükümlülüklerin muafiyet, istisnalar ve indirimleriyle, oranlarına

kanuniliği ilkesi mükellefe verginin kanuna uygun ve doğru bir şekilde alınması güvencesi sağlarken, idareye ise kanuni koşulların varlığı halinde bu yetkinin kullanılması imkânı sağlamaktadır.”⁵²

Ceza Hukuku ile Vergi hukuku arasında bazı farklılıklar da mevcuttur.

Ceza hukukunda hilenin tanımı yapılmış olmasına rağmen, vergi hukukunda tanıma yer verilmemiştir. Bilindiği üzere Türk Ceza Kanunu madde 2⁵³, kanunda tanıma ve sınırı tam belirtilmemiş bir ceza için suç verilemeyeceğini belirtmektedir. Buna mukabil Vergi Usul Kanunu 359. Maddesinde⁵⁴ genel ifadeler ile kaçakçılık suç ve eylemlerinden bahsederken muhasebe usulleri açısından muhasebe ve hesap hilesi yapmanın tam olarak ne anlama geldiğinin ve hangi tür fiilleri kapsadığı bilgisine yer verilmemiştir.

Hile kavramına da her iki hukuk ilke ve esasları açısından değinilmesi daha doğru ve isabetli olacaktır. Her iki hukuk dalı da hilelerde kusuru ön planda tutmaktadır. Vergi hukuku kendi alanına giren ve suç unsuru bulunan fiilleri kasıt içermesi nedeni ile ayrı değerlendirerek hata kavramından ayrı tutmakta ve bunlar ceza mahkemelerinde yargılanmaktadır. Özellikle kaçakçılık suçu nedeni ile ortaya çıkan vergi zıyaı cezaları için her iki hukuk dalı arasında sıkı bir bağ olduğunu söylemek mümkündür.

2.4. İDARE HUKUKUNDA HATA VE VERGİ HUKUKU İLE İLİŞKİSİ⁵⁵

“Genel anlamda idare, belli bir amacın gerçekleştirilmesi için kurulan örgüt veya bu amaca ulaşmak için yürütülen plânlı insan faaliyeti demektir.”⁵⁶ “İdare hukuku,

ilişkin hükümlerinde kanunun belirttiği yukarı ve aşağı sınırlar içinde değişiklikler yapma yetkisi Bakanlar Kurulu’na verilebilir.

⁵² Ahmet Kumrulu, “*Vergi Hukukunun Bir Kısım Anayasal Temelleri*” AÜHFD. S. 36, s. 147- 162.

⁵³ Kanunun açıkça suç saymadığı bir fiil için kimseye ceza verilemez ve güvenlik tedbiri uygulanamaz. Kanunda yazılı cezalardan ve güvenlik tedbirlerinden başka bir ceza ve güvenlik tedbirine hükümlenemez. (2) İdarenin düzenleyici işlemleriyle suç ve ceza konulamaz. (3) Kanunların suç ve ceza içeren hükümlerinin uygulanmasında kıyas yapılamaz. Suç ve ceza içeren hükümler, kıyasa yol açacak biçimde geniş yorumlanamaz.

⁵⁴ Kaçakçılık Suç ve Cezaları

⁵⁵ İdare Hukuku diğer hukuk dalları gibi kendine özgü hukuk ilkelerine sahip bir dal değildir. Bu nedenle kendine özgü bir hata tanımı olmayıp bu kavram hukukilik ilkesi ile açıklanmaktadır.

⁵⁶ Şeref Gözübüyük, “*Yönetim Hukuku*” Turhan, 13. Baskı, Ankara 1999, s.1; Hamza Eroğlu, “*İdare Hukuku*”, Turhan, 5. Baskı, Ankara 1985, s.1.

idarenin kuruluş ve işleyişini düzenleyen kamu hukuku kurallarının bütünüdür.”⁵⁷ “İdare örgütünün temel varlık sebebi, toplumun kolektif gereksinimlerinin karşılanması amacıyla yürütülen kamu hizmetlerinin ve bu hizmetlerin yürütülmesi için kaçınılmaz olan kamusal düzenin kamusal organlar eliyle sağlanması ve korunmasıdır.”⁵⁸ Yapılan tanımlardan hareketle idare, hem organize bir yapıyı, hem de bu yapıya ait faaliyetleri ifade eder. “Zira idari faaliyetin temel amacı ve hukukiliğinin ön şartı kamu yararını gerçekleştirmektir.”⁵⁹

Bu yapı kamusal bir yapı veya özel bir yapıda olabilir. Ancak en başta altını çizmek gerekirse idare hukukunun konusunu oluşturan “idare” kavramı ile kamu idaresi kastedilmektedir. Her ikisi birçok yönüyle birbiri ile farklılık göstermektedir. Bu ayrımı daha iyi anlamak adına aralarındaki farkları şöyle sıralayabiliriz.

1. “Her ikisinin de amaçları birbirinden farklı olup kamu idaresini amacı kamu yararı iken özel idarenin amacı kâr esasına dayalı bir yarardır.”
2. “Kamu kurumları amacına ulaşmak için kamu gücünü esas alırken özel idarenin böyle bir dayanağı yoktur.”
3. “İkisi arasında bir üstünlük tanımlanırsa kamu idaresi üstün olan taraftır. Hatta özel idare hakkında idari işlem dahi yapılabilirler.”
4. “Kamu idaresinin kurulması ve çalışma esasları kanun ile düzenlenir ve idari alanda kanuna bağlılık ilkesi geçerlidir. Özel idarelerde ise serbestlik ilkesi geçerlidir.”

“İdari faaliyet, idari anlamda iş ve işlemlerden oluşan, belli türdeki kamusal işlemler ile görülür. Ancak idare hep tüzel kişilerden oluştuğu için işlem ve eylemler daima onun adına ve hesabına kamu görevlileri tarafından gerçekleştirilir.”⁶⁰

Bu görevi yerine getirebilmek için özel hukuk kişilerine kıyasla daha fazla yetkilere haizdirler. Bu yetkiler idari faaliyeti yürüten kişilerin hata yapmayacağı, hata yapsa bile sorumlu olmayacağı anlamı taşımaz. Nitekim Anayasamızın 125. Maddesinin son cümlesi “İdare, kendi eylem ve işlemlerinden doğan zararı ödemekle yükümlüdür”

⁵⁷ Kemal Gözler, “*İdare Hukuku*” C. 1. Ekin, Bursa 2003 s. 42

⁵⁸ Şükrü Karatepe, “*İdare Hukuku*” Üniversite Kitabevi, İzmir 1988, s.2

⁵⁹ Pertev Bilgen, “*İdare Hukuku Derslerine Giriş*” Filiz, İstanbul 1999, s.241.

⁶⁰ Lütfi Duran, “*İdare Hukuku*” İstanbul Üniversitesi Yay. No:2956, Fakülteler Matbaası, İstanbul 1982.

hükmü ile hukuki bir sınır çizmiştir. “Bu durumda ortaya çıkan zararın idarenin mali sorumluluğu çerçevesinde karşılanması hukuk devleti gereğidir.”⁶¹

Tarihi süreç içinde devlet ve organlarının gelişimine bağlı olarak artan ve çeşitlenen kamusal faaliyetler nedeni ile devletlerin ve organları mahiyetindeki idari yapıların bireyler üzerindeki egemenliği giderek artmıştır. Bunun sonucunda ise bireyler sürekli idari işlemler ile meşgul hale gelmiştir. “Bu çerçevede bireyin idare ile karşılaştığı bu yoğun ilişkinin içerisinde yaşanması muhtemel uyuşmazlıkların, hukuka saygınlık kazandıracak şekilde çözüm mekanizmalarına bağlanması zorunluluk arz etmektedir. Çünkü bireyin kendisini ilgilendiren işlerde idarenin tasarruflarına karşı korunması ve çözüm yollarının öngörülmesi, aslında bireyin temel hak ve özgürlüklerinin korunması ile ilgilidir ve bu son derece önemlidir.”⁶²

İdare bazı faaliyetlerinde sadece idare hukukuna değil özel hukuka tabidir. Örneğin özel hukuk kişisine ait bir menkulün kiralanması için bir özel hukuk dalı olan borçlar hukukuna tabi olmalıdır. Buradan hareketle her idari faaliyet idare hukukuna tabi olmadığı için idare hukukunun uygulama alanının tespit edilmesi gerekmektedir.

“Birey ve devlet ilişkisi özel alanda en az düzeyde düzenlenmiş olduğu için”⁶³ “temel hak ve özgürlükleri koruyan ilkelere daha çok kamu hukukuna bağlı hukuk dallarında yer verilmiş bulunmaktadır.”⁶⁴

“İdari işlemler yapıları gereği şekil, sebep, yetki, konu ve maksat unsurlarını taşırlar. Dolayısıyla idari işlemin iptalini gerektiren hukuka aykırılık da bu unsurlardan biri veya bir kaçında olabilecek niteliktedir.”⁶⁵ Öyle ise hatanın da bu idari işlemlerde aranması yerinde olacaktır. Bu sebeple hatayı sakatlık yaratan fiiller olarak düşünebiliriz.

Genel olarak hatalı olan idari işlemin iptali, geri alınması ve düzeltilmesi imkân dahilindedir. Ancak idari eylemlerde bu durum söz konusu olmadığı için bu eylemin durdurulması ve varsa zararın tazmini idari eylemin düzeltilmesi ile mümkündür.

⁶¹ Pertev Bilgen, “*İdare Hukuku Derslerine Giriş*” Filiz, İstanbul 1999, s.340

⁶² Çeviri İhsan Kuntbay, “*İdarenin İşlemleri Karşısında Bireyin Korunması, Avrupa Konseyi Bakanlar Komitesinin 77/31 Sayılı Kararı*”, Akademik İncelemeler Dergisi, C.11, S.4, Aralık 1978, s.3.

⁶³ Gerçekte devletin özel hukuk alanındaki etkinliğini de yadsımak olanaksızdır. Örneğin Aile Hukuku devletin varlığını diğer kamu hukuk dallarında olduğu ölçüde duyurduğu bir özel hukuk dalıdır.

⁶⁴ Gülşen Güneş, “*Verginin Yasallığı İlkesi*” On iki Levha Yayıncılık, 4. Tıpkı baskı, İstanbul 2014, s.7

⁶⁵ Turgut Candan, “*Açıklamalı İdari Yargılama Usulü Kanunu*” Genişletilmiş ve Güncelleştirilmiş 2. Baskı. Maliye ve Hukuk Yayınları, Ankara 2006, s.380

Şahıslar hatalı olan idari eylemlerden kaynaklanan zararın tazmini için ilgili idareden veya yargı organlarından talepte bulunulabilir.

İdari işlemin o işlemi yapan organ ya da makamın iradesi ile sona ermesi yollarından biri olan geri alma; işlemin yapıldığı tarihten itibaren ortadan kaldırılması, hukuk âleminden çıkarılması demektir.

İdari işlemin geri alınması ile ilgili ilk önemli karar Yargıtay tarafından verilmiştir. 1973 yılında aldığı içtihadı birleştirme kararında⁶⁶ konuyu idare mahkemesi gibi inceleyerek karara bağlamıştır. Yargıtay'ın bu kararından sonra Danıştay da benzer bir şekilde içtihadı birleştirme kararı⁶⁷ almıştır.

Vergiler her ne kadar bir kamu alacağı olarak tanımlansa da verginin tahakkukundan tahsiline kadar geçen tüm süreçte işlemler bireyler tarafından yapılmaktadır. Taraflardan birisi idareyi temsilen vergi memuru, diğeri ise vergi mükellefidir. İşte bu iki tarafın vergilendirmenin herhangi bir aşamasında hata yapmaları her zaman ihtimal dâhilindedir. Cumhuriyet dönemi ile başlayan reform ve yenileşme çalışmalarından bu güne kadar vergi idaresi de, kanunları ile birlikte sürekli kendini yenileyerek tarafların uyuşmazlıklarına çözüm aramış ve aramaya da devam etmektedir.

Türkiye de ilk kez itiraz ve temyiz komisyonlarının oluşturulmasını öngören yasa 755 sayılı kazanç vergisi kanunudur.⁶⁸ 8 yıl yürürlükte kalan bu kanunun yerine ihdas edilen 2395 sayılı Kazanç Vergisi Kanunu⁶⁹ ile birlikte uyuşmazlıkların giderilmesine yönelik hükümler içermesine rağmen, bunların hataların düzeltilmesi için nasıl hareket edileceğine dair herhangi bir düzenlemeye sahip değildir. Uygulamada yaşanan eksikliklerin giderilmesi amacıyla 1939 yılında 3692 sayılı Vergilerde ihbarnamelerin Tebliğine ve itiraz ve Temyiz Usullerine ve itiraz ve Temyiz Komisyonları Teşkiline Dair Kanun⁷⁰ kabul edilmiştir. Bu kanunda, vergi hatalarını maddi hata başlığıyla dar bir çerçeve ile konu edinmişti. Gerçek vergiye ulaşmak düşüncesi ancak, 15.06.1949 tarih ve 7233 sayılı Resmi Gazete ile yürürlüğe giren 5432 sayılı Vergi Usul Kanunu ile kendine yer bulabilmiştir. Bu kanun ile hataların tanımı yapılarak çözüme ilişkin

⁶⁶ DİBK 22.12.1973 gün ve E:1968/8, K: 1973/14 Sayılı Kararı

⁶⁷ DİBK E.68/8, K.73/17, T.22.12.1973, RG.14.6.1973-14915

⁶⁸ RG, 14.3.1926 tarih, s. 321

⁶⁹ RG, 25.3.1934 tarih, s. 2662

⁷⁰ RG, 13.7.1939 tarih, s. 4257

hususlar belirgin hale getirilmiştir ve 213 sayılı Vergi Usul Kanunu nun özünü oluşturduğu kabul edilmektedir. 213 sayılı Vergi Usul Kanunu⁷¹ gerekçesi⁷² ile selefi 5432 sayılı kanunda bazı değişikliklerin yapılmasının lüzumundan bahsetmiştir.



⁷¹ RG, 10.01.1961 tarih, s. 1037.

⁷² 1950 senesinden beri tatbik edilmekte olan Vergi Usul Kanunu'un kendi bünyesine has bazı hükümlerinde de noksan ve aksak tarafların mevcut olduğu gerek idarece yapılan incelemelerden gerekse kaza mercilerinin kararlarında ve mükelleflerin şikâyetlerinde kendini hissettirmiş ve bu inceleme neticeleri ile karar ve şikâyetler göz önünde bulundurulmak suretiyle Vergi Usul Kanunu'nda müşahade ve tespit edilen boşlukların doldurulması ve aksaklıkların giderilmesi için tadiline lüzum görülen maddelerin tadili cihetine gidilmiştir.

BÖLÜM 3. VERGİ HATALARI

3.1. GENEL TANIMLAMA

Bir önceki konu başlığında izah edilmeye çalışıldığı üzere Vergi Hatası kavramı 5432 sayılı Vergi Usul Kanunu ile mevzuatımıza girmiştir. “Önceki düzenlemelerde “*maddi hata*” kavramı ile izah edilen husus artık günümüzde 213 sayılı Vergi Usul Kanunu ile “vergi hatası” olarak ifade edilmektedir. Bu açıdan Vergi Usul Kanunu’ nun 116. maddesi, hangi durumların vergi hatası olarak nitelenebileceği hususunda yasal sınırları belirleyen temel kanun maddesidir.”⁷³

3.2. VERGİ HUKUKUNDA HATA

Vergi Usul Kanunu Madde 116 Vergi hatası; “*Vergiye müteallik hesaplarda veya vergilendirmede yapılan hatalar yüzünden haksız yere fazla veya eksik vergi istenmesi veya alınmasıdır.*” tanımdan anlaşılabileceği gibi, kanunda vergi hatalarının iki ayrı grubundan söz edilmektedir. “Bunlar genel olarak miktarla ilgili maddi hatalar olan **hesap hataları** ve vergilendirme işleminin niteliği ile ilgili **vergilendirme hatalarıdır.**”⁷⁴ “Yani hata verginin tarhi aşamasında yapılabileceği gibi verginin tahsili aşamasında da söz konusu olabilmektedir.”⁷⁵

“Vergi hataları mükellef tarafından yapılabileceği gibi idare tarafından da yapılabilir.”⁷⁶ “Böyle bir sonuca yol açan hata hangi taraf ve sebepten kaynaklanmış olursa olsun, mevcut hatanın idari süreç içinde çözülerek giderilmesi öngörülmüştür.”⁷⁷

⁷³ Nihal Saban, “*Vergi Hukuku*” 5. Baskı, Beta, İstanbul 2009, s.512

⁷⁴ S. Ateş Oktar, “*Vergi Hukuku*” Gözden Geçirilmiş ve Güncelleştirilmiş 9. Baskı, Türkmen Kitabevi, İstanbul 2013, s.148

⁷⁵ Nurettin Bilici, “*Vergi Hukuku*” Güncelleştirilmiş ve Geliştirilmiş 35. Baskı, C.1, Savaş, Ankara 2015, s. 144

⁷⁶ Osman Pehlivan, “*Vergi Hukuku Genel İlkeler ve Türk Vergi Sistemi*” Celepler, Trabzon 2014, s.122

⁷⁷ Doğan Şenyüz vd. “*Vergi Hukuku*” Genel Hükümler, 5. Baskı, Ekin Basın Yayın Dağıtım, Bursa 2014, s.200

Tanımlardan anlaşılacağı üzere hata kavramı vergi hukukunun kendine özgü bir anlamı olup, sözlükteki karşılığı ile anlam yüklemesi yapmak çokta isabetli olmayacaktır.

Yine kanundaki bir diğer önemli ifade ise verginin “fazla veya noksan istenmesi ve alınması” ifadesidir. “Hükümdeki istenmesi ifadesiyle tarh, alınması ibaresiyle de tahsil işlemlerinin kastedildiği açıktır.”⁷⁸ Bu ifadeden anlaşılacağı üzere vergilendirme ile ilgili bütün süreçlerde vergi hatasının olabileceği ifade etmektedir. “Yani vergilendirmenin tüm aşamalarında vergi hatalarının ortaya çıkabileceği hususunu kabul etmek gerekmektedir.”⁷⁹

Herhangi bir vergilendirme işleminin vergi hatası türünden sayılması için ilk olarak haksız bir işlem bulunmalıdır. “Haksız” olma kavramını hukuka ve yasalara aykırı olmak şeklinde anlamak daha isabetli olacaktır. Vergi hukuku açısından hatadan bahsedebilmek için, bir haksız işlem sonucu fazla ya da eksik vergi alınması söz konusu olmalıdır. Yani sakat işlem idare lehine olabileceği gibi bunun tam tersi olarak mükellef lehine de olabilir.

“Bir diğer ifadeyle, vergi hatası; doğrudan vergi miktarını etkileyerek fazla, eksik vergi tarh, tahakkuk ve tahsiline yol açan maddi yanlışlıklar ya da değerlendirme yanlışlıklarıdır.”⁸⁰

“Yapılan bir başka tanımda ise, Vergi hataları, “vergi alacağının doğmasından tarh, tahakkuk ve tahsil aşamalarına kadar ya da yargı aşamasında söz konusu olabilen ve vergi alacağının haksız yere fazla veya eksik alınmasına neden olan usulsüz işlemlerdir.”⁸¹

Esasen vergi hatasının kim tarafından yapıldığının yani hangi tarafın hataya sebep olduğunun bir önemi yoktur. Önemli olan böyle bir vergi hatasının varlığının tespit edilerek, bu hatanın giderilmesidir. “Bu vergilendirme işleminin vergi hatası türünden

⁷⁸ Mustafa Akkaya, “*Vergi Sorumlusunun Vergi Yargısı ve Vergi İdaresi Karşısındaki Konumu*” AÜHFD 1997, C.46, S.1, s.153

⁷⁹ M. Ali Özyer, “*Açıklama ve Örneklerle Vergi Usul Kanunu Uygulaması*” 4. Baskı, HUD, Ankara 2006. s.223

⁸⁰ Mualla Öncel vd. “*Vergi Hukuku*” Gözden Geçirilmiş Değişiklikler İşlenmiş 23. Bası, Ankara 2014, s.175

⁸¹ Şükrü Kızılot, Zuhul Kızılot. “*Vergi İhtilafları ve Çözüm Yolları*” Yaklaşım, Ankara 2010, s.109

bir sakatlık taşıması için öncelikle kesin ve yürütülmesi zorunlu bireysel işlem niteliğinin bulunması gerekir.”⁸²

Vergi mevzuatı, karmaşıklığının yanı sıra sürekli değişiklik gösteren yapısı ve dilinin ağır ve kendine özgü olması nedeni ile muhatapları tarafından kolay ve anlaşılır olmaktan çıkmakta, uygulayıcılar tarafından hata yapılması kaçınılmaz olmaktadır. Bu ise vergilerin doğru miktarda alınmayarak hakkaniyete aykırı bir sonuç doğurmaktadır. “Öte yandan kolay anlaşılmayan yasalar karşısında çaresiz ve şaşkın duruma düşen ödevli eşitlik ilkesinin zedelenmesine yol açan değişik yorumlara ve uygulamalara maruz kalmaktadır.”⁸³

Devletin anayasal imkanlar ile cebren almaya yetkili olduğu bir alacağı karşısında bireylerin mükellefiyetten doğan haklarının da devlet veya onun yetkilendirdiği kişi ve kurumlar tarafından savunulması gerekmektedir.

“Özel hukukta dahi kişiler, birbirlerine yaptıkları haksız ödemelere karşı menfi tespit davası, sebepsiz zenginleşme davası gibi hukuksal yollarla korunurken, devletin egemenlik hakkından yararlanarak güçlü yetkilerle donatılmış vergi idaresi karşısında zayıf durumdaki bireylerin korunmaması, hukuk devleti ile bağdaştırılamaz.”⁸⁴

“Vergi hatası kavramı ile ilgili Danıştay içtihatları değerlendirildiğinde başlangıçta Danıştay içtihatlarının hata kavramının çok dar tutulması yönünde olduğu, zaman içinde Danıştay tarafından kabul edilen ölçülerin hata kavramı lehine genişletildiği, bu arada özellikle ücretlerde sakatlık indirimi, kıdem tazminatlarının vergilendirilmesi gibi bir

⁸² Mualla Öncel vd. “**Vergi Hukuku**” Gözden Geçirilmiş Değişiklikler İşlenmiş 23. Bası, Ankara 2014, s.175 - Bakanlık yazısının “Bir muktezadan çok davalının menfaatini doğrudan ilgilendiren icrai bir işlem niteliği” taşıdığını belirleyen ilginç ve önemli bir karar örneği olarak Bkz.:DŞ 4. D. E88/5020 (DD. S74-75, s. 196-99).

⁸³ Gülsen Güneş, “**Verginin Yasallığı İlkesi**” On iki Levha Yayıncılık, 4. Tıpkı baskı, İstanbul 2014, s.20

⁸⁴ Örneğin, kendisine kesilen üç kat vergi ziyai cezasını ödeyen, ancak daha sonra ceza mahkemesinde beraat eden bir mükellefin, haksızlığı yargı kararı ile sabit olan üç kat cezanın bir kata dönüştürülmesini talep edebileceği herhangi bir yol vergi hukukunda öngörülmemiştir. Bu konuda düzeltme başvurusunun reddi durumunda önüne gelen dosyada vergi mahkemesi hâkiminin açık hata hali olmadığından hareketle davayı süre veya konu yönünden reddetmek yerine ceza mahkemesi kararıyla birlikte işin esasına girerek değerlendirme yapıp karar vermesi isabetli olacaktır. Bkz. Bumin Doğrusöz, “Mükellefi Korumak”, **Referans Gazetesi**, 13.4.2009.

kısım sosyal içerikli konularda Danıştay'ın mükellef lehine olmak üzere hata kavramını oldukça kapsamlı yorumladığı görülmektedir.”⁸⁵

“Sonuç olarak Vergi Usul Kanunu’nda vergi hatalarını düzenleyen ilk maddeden itibaren kabul edilen ve verginin yasallığı ilkesinin uygulanmasına ilişkin hükümlerinin sonucu olarak ortaya çıkan hükümler, dava süresi geçtikten sonra dahi vergilendirmede meydana gelen hesap hataları ile vergilendirme hatalarının zamanaşımı süresi içinde düzeltilmesi gibi vergi hakkaniyet ve adaletine ulaşmayı sağlayıcı ayrı bir usul ve itiraz sistemi öngörmektedir.”⁸⁶ Maksat, vergi hatalarını düzelterek hatalı vergi ile gerçek vergi arasındaki farkın azaltılması olmalıdır.

3.2.1. Vergi Hatasının Kapsam Özelliği

Fazla veya eksik vergi alınmasına neden olan idari işlemin, bir vergi hatasına sebep olup olmadığının anlaşılabilmesi için yapılan bu işlemin hata türünden sayılabilecek aşağıda belirtilen özelliklerden bazıları ihtiva etmesi gerekmektedir. Vergi Usul Kanununun 117. ve 118. Maddelerinde sayılan hata türleri içerisinde hiç yoruma dahi gerek duyulmadan açıkça yer alması gerekmektedir. Eğer hata bu iki madde de sayılan özellikleri içermiyorsa ya ortada hata türünden bir fiil bir işlem söz konusu değildir ya da vergi hatası dışında kalan sakatlık türünden (hukuki uyumsuzlıklardan) bir işlem söz konusudur. “Vergi hatası kapsamına girmeyen hukuki uyumsuzluklar düzeltme konusu yapılamaz.”⁸⁷ Bir hatanın vergi hatası sayılabilmesi için, Vergi Usul Kanunu’nda 117. ve 118. Maddelerde adı geçen bazı hususların gerçekleşmesi gerekmektedir.⁸⁸ Vergi usul kanununda açıkça sayılan hata türleri aynı zamanda düzeltme işlemine tabi tutulabilecek hatalardır.

3.2.1.1. Haksız Yürütülen Zorunlu Bireysel İşlem Olması

“Herhangi bir vergilendirme işleminin taşıdığı sakatlığın vergi hatası sayılması için ilk olarak, haksız bir işlem bulunmalıdır. “Haksız” olma tabirini hukuka ve yasalara

⁸⁵ Filiz Keskin, “*Vergi Hatası-Hukuki Uyumsuzluk Ayrımı*” Yaklaşım Dergisi, S. 163, Temmuz 2006, s.253

⁸⁶ DİBK’ın 24.4.1952 tarih ve 1952/59, K.1952/166 sayılı kararı

⁸⁷ Erdoğan Öner, “*Vergi Hukuku*” Seçkin Yayıncılık, Şubat 2015, Ankara s.204

⁸⁸ Selim Kaneti, “*Vergi Hukuku*” İstanbul Üniversitesi Hukuk Fakültesi Yayını, İstanbul 1987. S.153

aykırı olmak şeklinde anlamak daha doğru olacaktır.”⁸⁹ Bu vergilendirme işleminin vergi hatası türünden bir sakatlık taşıması için öncelikle kesin ve yürütülmesi zorunlu bireysel işlem niteliğinin bulunması gerekir. Bu durum ödevlinin veya idarenin leh veya aleyhine olacağı için taraflardan birinin zararı ile sonuçlanmaktadır.

“Bu aşamalarda hem mükellef hem de vergi dairesi tarafından lehte veya aleyhte hatalar meydana gelebilir.”⁹⁰ “Bu açıdan haksız yere isteme veya alma şeklinde tezahür eden hata halinden söz edebilmek için zararın meydana gelmesi zorunluluk taşımaktadır.”⁹¹

“Buna göre, örneğin tarh işlemini hazırlık niteliğindeki ön işlemlerde yapılan bir yanlışlık vergi hatası sayılmayacaktır. Aynı şekilde idarenin düzenleme yetkisini kullandığı genel işlemlerin, örneğin bir yönetmeliğin taşıdığı yasaya aykırılık unsuru da, bireysel bir işlem söz konusu olmadığından vergi hatası kapsamına sokulamaz, dolayısı ile vergi usul kanununa göre düzeltme konusu yapılamaz.”⁹² Bunlar birer hukuki ihtilaf niteliğinde olup bundan ziyade, vergi hatasının varlığı aramada esastır.

3.2.1.2. Haksız İşlemin Neticesinde Fazla veya Eksik Vergi İstenmesi veya Alınması

Vergi usul kanununda açıkça sayılan hata türleri ile yapılan haksız işlemin neticesinde verginin olması gerekenden eksik veya fazla alınması veya hiç alınıp alınmaması söz konusudur. Ancak yapılan bu işlemin neticesinde gerek idare ve gerekse mükellef açısından bir zarar söz konusu değil ise bu tür işlemlerin vergi hatası olarak kabulü mümkün değildir. Ayrıca sadece hesaplama hatasının ya da vergilendirme hatasının yapılmış olması bu hatanın düzeltilmesi için yeterli bir neden de değildir. “Hatalardan dolayı fazla ya da eksik vergi istenmesi veya alınması gerekmektedir.”⁹³

⁸⁹ Mualla Öncel vd. “*Vergi Hukuku*” Gözden Geçirilmiş Değişiklikler İşlenmiş 23. Bası, Ankara 2014, s.175

⁹⁰ Ahmet Erol, “*Türk Vergi Sistemi ve Vergi Hukuku*” Yaklaşım Yayıncılık, Ankara 2012, s.408.

⁹¹ Aynur Şahinok, Her Yönüyle ve Mukayeseli Olarak Vergi Hukukunda Uzlaşma Müessesesi, “*İdare Hukuku ve İdari Yargı İle İlgili İncelemeler II*”, Ankara 1986, s. 200-281.

⁹² Mualla Öncel vd. *age*, s.175

⁹³ Yılmaz Aliefendioğlu, “*Türk Vergi Sisteminde Verginin Kaynakta Kesilmesi (Stopaj)*” Ankara 1975, s.49.

“Bir işlemin vergi hatası sayılabilmesi için muhakkak vergi miktarının haksız işlem sonucunda artması ya da eksilmesi gerekmektedir.”⁹⁴ “Bir vergi hatasının varlığından söz edebilmek için, verginin miktarında bir yanlışlığın yapılması gerekir.”⁹⁵ Örneğin belediye tarafından yapılan yanlış bilgilendirme neticesinde 2 nolu harç beyannamesi ile alınan harcın, yanlış hesap edilerek fazla tahsil edildiği gerekçesi ile ödevli tarafından açılan davada, mahkeme ödevliden fazla vergi alındığına karar vermiştir. (9. Daire 2006/1299 E, 2007/2211 K.)⁹⁶ “Diğer yandan, eksik veya fazla vergi alınması veya istenmesi yanında, verginin alınmaması gerekirken alınması veya istenmemesi gerekirken istenmesi de vergi hatası niteliğindedir.”⁹⁷

3.2.1.3. Haksız İşlemin Kanunda Sayılan Hata Türünden Olması

Yapılan bir vergilendirme işleminde vergi hatasından bahsetmek için Vergi Usul Kanunu’ un 117 ve 118. maddelerinde açıklanan hata türlerinden en az birisi ile sakat olması gerekmektedir. Burada sayılan hata türleri Vergi Usul Kanunu’ un 117. ve 118. maddelerinde sayılan hatalardır. “Vergi Usul Kanunu’ un 117. ve 118. maddelerine girmeyen yanlış vergi işlemleri ise vergi hatasına özgü düzeltme işlemine tabi bulunmamaktadır.”⁹⁸ İYUK’ tan farklı olarak vergilendirme işleminden doğan anlaşmazlıklar dava yolundan önce düzeltme yolu ile idari bir çözüme kavuşturulabilmektedir. Dolayısı ile vergi hataları dışında kalan diğer hataların düzeltme yoluyla giderilmesi mümkün değildir. “Düzeltilme yolu sadece vergi hatalarına ilişkin sorunların çözümüne ilişkin bir yoldur.”⁹⁹ “Bu müessesenin işleyebilmesi için

⁹⁴ Şerafettin Aksoy, “*Vergi Hukuku ve Türk Vergi Sistemi*” 5. Baskı, Filiz Kitabevi, İstanbul 1999. s.67

⁹⁵ Şükrü Kızılot, Zuhul Kızılot, “*Vergi İhtilafları ve Çözüm Yolları*” 9. Baskı, Yaklaşım Yayınları, Ankara 2005. s.110

⁹⁶ Dosyanın incelenmesinden, davacı şirket tarafından 2. kısım olarak inşa edilen 1466,1 m2 lik müstemilat nedeniyle verilen 2 no 'lu harç beyannamesinde beyan edilen harç matrahında Orhaneli Belediyesince yanlış bildirilmesi sonucu hata yapıldığı ve bu nedenle fazladan harç tahakkuk ettirildiği, anılan Belediyeye bu hatanın bildirilmesi üzerine emlak vergisi beyanının düzeltildiği anlaşıldığından, tapu harcının da bu değere göre düzeltilmesi gerekeceğinden, Vergi Mahkemesince tüm arsanın değeri esas alınarak tapu harcı tahakkuk ettirilmesi 213 sayılı Vergi Usul Kanununun 116 ve devamı maddelerinde belirtilen vergilendirme hatası kapsamında değerlendirilerek karar verilmesi gerekirken, bu hususlar göz önünde bulundurulmadan verilen kararda isabet görülmemiştir.

⁹⁷ Şükrü Kızılot, Zuhul Kızılot, *age*, s.109

⁹⁸ Ekrem İspir vd. “*Vergi Usul Kanunu Uygulamasına İlişkin Danıştay Kararları*” Ankara 1985, s. 194, 198, 202.

⁹⁹ Doğan Şenyüz vd. “*Vergi Hukuku*” Genel Hükümler, 5. Baskı, Ekin Basın Yayın Dağıtım, Bursa 2014, s.260

hukuki ihtilaftan ziyade Vergi Usul Kanunu’ nun 117 ve 118. Maddelerinde yazılı olan vergi hatalarından birinin bulunması gerekmektedir.”¹⁰⁰

Danıştay yedinci dairesinin 16.06.1997 tarih ve 1996/4042 esas no 1997/2365 sayılı kararına¹⁰¹ istinaden vergi hatası bulunmayan ancak hukuki yorum gerektiren iddiaların düzeltme ve şikâyet yoluyla yapılan başvurunun reddine istinaden açılacak davalarda tarhiyatın esasına yönelik iddiaların incelenmesinin mümkün olmadığına hükmedilmiştir. “Bir vergi uygulamasından kaynaklanan uyuşmazlığın düzeltme veya düzeltme–şikâyet yoluyla vergi yargısı önüne getirilebilmesi için, ileri sürülen hususların vergi hatası kapsamı içinde mütalaa edilmesi gerekmektedir.”¹⁰²

3.2.1.4. Vergi Hatasının Açık ve Mutlak olması

Önceki açıklamalarda da kısmen yer verildiği üzere Vergi hatasının düzeltme işlemine tabi tutulabilmesi için ortada hiçbir yoruma ihtiyaç duyulmadan açık ve mutlak bir biçimde, vergi miktarında fazlalık veya noksanlık veya vergi yükümlülüğü tanımlamasında yanlışlığın bulunması gerekmektedir.

“Düzeltilme nedenlerinin her iki taraf yani idare ve mükellef için de geçerli olması gerekmektedir. Bu şartlar oluşsa bile bazı durumlarda vergi hatalarının hangilerinin düzeltmeye tabi tutulacağı hususunda karar vermek kolay olamamaktadır. Çünkü hatanın kendine ve olaya özgü bir özelliği bir niteliği bulunabilmektedir. Bir başka deyişle hatanın açık ve mutlaklığı kavramı matematiksel bir kesinliği ifade etmemektedir.”¹⁰³

¹⁰⁰ Danıştay 9. Dairesinin 6.11.2008 tarih ve E. 2007/1454, K. 2008/5158 sayılı kararı “Ancak, vergilendirme işleminden doğan anlaşmazlık, bir hukuki ihtilaftan değil de, bir maddi hatadan ibaret bulunmakta ise, yasa koyucu pahalı ve uzun olan bu dava yolundan ayrı olarak Vergi Usul Kanununun 116. ila 126. maddelerinde düzenlenen ve vergi literatüründe “Düzeltilme ve Şikâyet Müessesesi” denilen bir idari başvuru yolu vazetmiştir.”

¹⁰¹ “213 sayılı yasanın 122 ile 124. maddelerinde yer alan düzeltme ve şikâyet yoluna başvurulabilmesi için vergilendirme işlemleri sırasında anılan yasanın 117. ve 118. maddelerinde tanımlanan bir hata yapılmış olması gerekmektedir. Uyuşmazlığın, vergi hatası dışında maddi olayların değerlendirilmesi ve irdelenmesini gerektiren hukuksal bir sorun olarak ortaya çıkması ve yorumu gerektirmesi durumunda düzeltme ve şikâyet yoluyla yapılan başvurunun reddi üzerine açılacak davalarda tarhiyatın esasına yönelik iddiaların incelenmesine olanak yoktur.

¹⁰² Ahmet Tomul, “*Vergi Yargısı Kararları Işığında Düzeltme ve Düzeltme Şikâyet Müessesesinin Kısa Bir Değerlendirmesi*” Yaklaşım Dergisi Ocak 2008, S. 181

¹⁰³ Ender İnelli, “*Yargı Kararları Işığında Vergi Usul Kanunu Uyarınca Düzeltme Konusu Yapılabilecek Vergi Hatalarının Kapsamı*” Yaklaşım Dergisi, Kasım 2010, S.215

“İdarece tereddüt edilmeyen açık ve mutlak vergi hatalarının, mükellefin bu yönde bir başvurusu olmaksızın vergi dairesi tarafından düzeltilmesine Res’en düzeltme denir.”¹⁰⁴

“Vergi Usul Kanununun 117 ve 118’inci maddelerinde tanımı yapılan vergi hatalarındaki “açıklık” kavramının belirlenmesinde, yargı değerlemesinin ölçü olarak alınması gerekir. Bu değerlemenin farklı bir mükellef bazında ve tarhiyat ihbarnamesine karşı yahut düzeltme kapsamında açılmış davada yapılmış olması arasında farklılık bulunmamaktadır. Yargı merciinin aynı olması halinde, düzeltme kapsamındaki davada, kesinleşmemiş olsa bile, önceki kararlar bağli olunması gerekir.”¹⁰⁵

Vergi Usul Kanununun 375. Maddesine göre, “vergi cezalarında yapılan hatalar, bu kanunda vergi hataları için belli edilen usul ve şartlara göre düzeltilir.” Vergi usul kanununda vergi asılları ve cezalarda yapılacak düzeltmeler için iki yol belirlenmiştir.

Buna göre işlemi ya mükellefin hatayı kendi tespiti ile başvurusu üzerine yapılır ya da vergi dairesinin kendi iç denetim sürecindeki çalışmaları ile tespit ettiği durumlar için res’en yapılır. “Res’en düzeltme yolunda vergi dairesi tereddüt edilmeyen açık ve mutlak hataları kendiliğinden giderir.”¹⁰⁶ Aleyhine düzeltme yapılan kimselerin dava açma hakları mahfuzdur.

“Yani vergi idaresinde çalışan personel veya mükellef tarafından yapılan hatalar genellikle uygulamacının dalgınlığı sonucu ortaya çıkmaktadır.”¹⁰⁷ Vergi hatalarının mutlak olması demek iddia edilen hususun hiçbir tartışmaya mahal bırakmayacak kadar kesin olduğu anlamına gelmektedir. Bunun aksi durumlar hatanın mutlak olduğu gerçeğini gölgeleyebilmektedir. “Örneğin, ilk ve üst derece mahkemelerinin farklı kararlar vermesi, vergi dairesi ile gelir idaresi başkanlığının farklı kararlar vermesi gibi.”

¹⁰⁴ S. Ateş Oktar, “*Vergi Hukuku*” Gözden Geçirilmiş ve Güncelleştirilmiş 9. Baskı, Türkmen Kitabevi, İstanbul 2013, s.150

¹⁰⁵ M. Akif Özmen, Mehmet Yıldırar, “*Örnek Olaylarla Vergi İhtilafları ve Vergi Yargısı İlke ve Esasları*” Türkmen Kitabevi, İstanbul 2011. s.35

¹⁰⁶ Mualla Öncel vd. “*Vergi Hukuku*” Gözden Geçirilmiş Değişiklikler İşlenmiş 23. Bası, Ankara 2014, s.182

¹⁰⁷ Mehmet Tosuner, Zeynep Arıkan, *Vergi Uyuşmazlıklarının İdari Aşamada Çözümü ve Vergi Yargısı*, Masaüstü Yayıncılık, İzmir 2008, s.98

Böyle durumlar vergi hatalarının düzeltilebilmesi için bahsedilen, hatanın mutlak olması gerektiği gerçeği, mevcut durum ile çelişmektedir. Üstelik idare ile yargı organları arasında bir uyuşmazlık veya bir ihtilafın yargı içtihadının oluşmasıyla sona erdiği durumlarda rastlanılmaktadır.

“Örneğin dış protezcilerinin serbest meslek erbabı mı yoksa ticaret erbabı mı oldukları şeklindeki ihtilafın Danıştay İçtihadı Birleştirme Genel Kurulunca bunların serbest meslek erbabı olduğu yönünde karara bağlanmasından sonra idare bu durumda olan mükelleflerin geçmiş yıllardaki mükellefiyetlerini Res’en düzeltme yoluna gitmiş ancak ilave tarhiyat yapmamıştır.”¹⁰⁸

“İçtihadı birleştirme kararları ile belirli bir uyuşmazlık konusu için bundan sonra uygulanmak üzere alınan genel nitelikli kararlardır. Alt yargı yerlerini ve idareyi bağlayıcı hüküm ifade etmektedir. Bu kararlar kural olarak geçmişe etkili olmamakla birlikte hukuk kurallarının genel uygulamasında ve eşitlik ilkesinin uygulanmasını gerektiren durumlarda geçmişe yürütülebilmesi gerekmektedir.”¹⁰⁹

İçtihadı birleştirme kararı oluşuncaya dek açık ve mutlak olmayan durum, içtihadı birleştirme kararından sonra artık açık ve mutlak olarak ifade edilmiş olmaktadır.

3.3. VERGİ HUKUKUNDA UYUŞMAZLIKLAR

“Çıkarları tarih boyunca çarpışan birey ve devlet ikilisi bu süreç içinde hep birbirlerini sınırlandırma eğiliminde olmuşlardır. Nitelik ve nicelik olarak güçlerin büyük çoğunluğuna sahip bulunan devletin, çeşitli yöntemlerle, gerek karşılıklı imzalanan sözleşmelerle, gerek tek yanlı çıkarttırılan fermanlarla, gerek kanlı çatışmalar sonucu oluşturulan bildirilerle ve gerekse anayasalar yoluyla bireyin özgürlük alanına girmesinin önlenmesine çalışıldığı bir gerçektir. Nitekim yüzyıllar süren düşünce atılımları ve birçok kanlı eylemin birbirleriyle yoğrulması sonucu ortaya çıkan hukuk bildirgeleri, bireyin kişiliğinin gelişmesine ve toplum içindeki işlevini bireysel

¹⁰⁸ M. Ali Özyer, *Açıklama ve Örneklerle Vergi Usul Kanunu Uygulaması*. 3. Baskı, HUD, İstanbul 2004. s.200,201.

¹⁰⁹ Yıldırım Uler, *İdari Yargıda İptal Kararının Sonuçları*, Sevinç Yayınları, Ankara 1970, s. 22

mutluluğunu gerçekleştirme duygusu ile beraber yerine getirmesine yarayan hak ve özgürlükleri birer yüksek ilke halinde ilan eden önemli belgeler olmuşlardır.”¹¹⁰

Uyuşmazlık; herhangi bir konuda tarafların, ilgili konu hakkında farklı düşüncelere ve davranışlara sahip olmaları hasebiyle aralarında anlaşamamalarını ifade eder. Bu uyuşmazlık toplumun en küçük birimi olan aile fertlerinden tutunda, milletler arası ihtilaflarda bile aynı kavram ile ifade edilir. “*Vergi uyuşmazlığı, vergi mükellefleri (ödevlileri) ile gelir idaresi arasında vergilendirme işlemi veya uygulamaları dolayısı ile ortaya çıkan görüş farklılıkları ve anlaşmazlıklardır.*” Daha somut bir şekilde ifade etmek gerekirse vergi uyuşmazlığı, “*vergi mükellefi (ödevlisi) ile vergi idaresini karşı karşıya getiren ve mükellefiyeti etkileyen anlaşmazlıklardır.*”¹¹¹ “Vergi uyuşmazlığı vergilemeye taraf olanların çıkarlarının çatışmasıyla ortaya çıkmaktadır.”¹¹²

“Vergi uyuşmazlıkları, vergi kanunlarının uygulanmasında vergi idaresi ile mükellef ve sorumlular arasındaki anlayış ayrılığını ifade eder”.¹¹³ “Konulmuş vergi hukuku kuralları içinde devlet ile vergi veren aktörler arasındaki ilişkinin sorunsuz ve sağlıklı biçimde yürümesi esastır.”¹¹⁴ Vergi idaresi ile ödevliler arasındaki uyuşmazlıkların sürekliliği, vergi sisteminin uygulayıcılar arasında yerleşmesi ve gelişmesine olumsuz katkıda bulunacaktır. “Yasa hükümlerinin yeterince iyi anlaşılabilmesi, belirsizlikler ve yapılması gereken uygulamalar bakımından ortaya çıkabilecek farklı yaklaşımlar ile tarafların yaptıkları uygulamalar dolayısıyla daha haklı olduklarını düşünmeleri ve benzeri nedenler dolayısıyla uyuşmazlıklar söz konusu olabilmekte ve bunlara çözüm getirilmesi gerekmektedir.”¹¹⁵

“Geniş anlamda vergi uyuşmazlığının konusu devletin vergilendirme yetkisine bağlı olarak vergi hukukuna yönelik düzenleyici tasarrufları ya da birel işlemleri olabilir. Bu çerçevede, geniş anlamda vergi uyuşmazlığı vergi hukuku alanındaki bir yasama tasarrufu olarak kanun ya da vergilendirme alanındaki bir kanun hükmündeki

¹¹⁰ Gülsen Güneş, “*Verginin Yasallığı İlkesi*” On iki Levha Yayıncılık, 4. Tıpkı Baskı, İstanbul 2014, s.5

¹¹¹ Doğan Şenyüz vd. “*Vergi Hukuku*” Genel Hükümler 5. Baskı, Ekin Basın Yayın Dağıtım, Bursa 2014, s.253

¹¹² Kemal Akmaz, Öznur Akyol, “*Vergi Uyuşmazlıkları, Uyuşmazlıkların Nedenleri ve Çözüm Mercileri*” E Yaklaşım Dergisi, Mayıs 2007, s. 46.

¹¹³ Erdoğan Öner, “*Vergi Hukuku*” Seçkin Yayıncılık, Şubat 2015, Ankara s.215

¹¹⁴ Ahmet Erol, “*Türk Vergi Sistemi ve Vergi Hukuku*” Yaklaşım Yayıncılık, Ankara 2012, s.406.

¹¹⁵ Abdurrahman Akdoğan, “*Türk Vergi Sistemi ve Uygulaması*” Gözden Geçirilmiş ve Genişletilmiş İkinci Baskı, Gazi Kitabevi, Ankara 1998, s.56.

kararname, vergi ilişkisine yönelik bir Bakanlar Kurulu Kararı, idarenin tüzük ya da yönetmelik adı altındaki düzenlemeleri ile adsız düzenleyici işlemleri ile birel işlemleri ya da eylemlerin ilişkin olabilir. Her bir işlem niteliğine göre ilgili olduğu yargı kolunda dava konusu edilebilir.”¹¹⁶

“Dar anlamda vergi uyuşmazlığı deyimi vergi idaresi ile yükümlülere karşı karşıya getiren ve yükümlülerin kişisel vergi borçlarının varlığı ve tutarı üzerindeki uyuşmazlıklardır.”¹¹⁷

3.3.1. Vergi Uyuşmazlığının Nedenleri

“Vergi uyuşmazlığının temel kaynağını mükellef ile vergi dairesi arasındaki anlayış farklılığı veya görüş ayrılığı oluşturmaktadır.”¹¹⁸ “Vergi idaresi ile mükellefler arasındaki sorunların esas kaynağını, vergi idaresinin tarhiyat ve cebren tahsilat aşamalarında yaptığı işlemler ile ceza kesme işlemleri oluşturur.”¹¹⁹

“Vergilemeye taraf olan devletin en önemli amacı vergi gelirlerini artırmakken, vergilemenin diğer tarafı olan mükellefin temel amacı ise daha az vergi ödeyebilmektir.”¹²⁰

“Vergi uyuşmazlıkları ekonomideki değişikliklere paralel olarak sık sık değişen vergi kanunlarının anlaşılma ve uygulanmasında karşılaşılan güçlükler, vergi memurlarının hazineci yaklaşımları, mükelleflerin kanunen ödemeleri gereken vergiden daha az ödeme ya da hiç ödememe eğiliminde olmaları gibi nedenlerle, özellikle mükellefiyet, ceza kesme ve tahsil konularında ortaya çıkar.”¹²¹

Vergi kanunları hazırlanırken ticari hayatın çeşitliliğinden dolayı kanun koyucunun yazamadığı birçok husus ticari hayatın icapları içinde gündeme gelip şekillenmektedir. Uyuşmazlığın ve uygulamada meydana getirdiği karmaşa ve yoğunluğa, bu karmaşıklık

¹¹⁶ Tahir Erdem, “*Vergi Hukukunda Uyuşmazlıkların İdari Aşamada Çözümü ve Alternatif Çözüm Yolları*” Seçkin Yayıncılık, Ankara 2012, s.242-243.

¹¹⁷ “*Vergi Davasının Hukuki Niteliği*” AÜHFD, C. 39, 1987, s.132.

¹¹⁸ Şükrü Kızılot, “*Vergi İhtilafları ve Çözüm Yolları*” Yaklaşım, Ankara 2003, s. 36

¹¹⁹ Erdoğan Öner, “*Vergi Hukuku*” Seçkin Yayıncılık, Şubat 2015, Ankara s.215

¹²⁰ M. Akif Özmen, Yıldırım Genç, “*Örnek Olaylarla Vergi İhtilafları ve Vergi Yargısı İlke ve Esasları*” Türkmen Kitabevi, İstanbul 2011, s.98

¹²¹ S. Ateş Oktar, “*Vergi Hukuku*” Gözden Geçirilmiş ve Güncelleştirilmiş 9. Baskı, Türkmen Kitabevi, İstanbul 2013, s.389

ve yoğunluktan olumsuz olarak etkilenip uyum sağlayamayanlar sadece vergi ödevlisi değildir. Vergi idaresi ve çalışanlarının da uygulamada birçok hatalar yaptıkları malumdur.

“Zamanla vergilerin son derece çeşitlenmesi, vergi yüklerinin eskiye oranla kıyaslanamayacak şekilde ağırlaşması ve vergi kanunlarının günün koşullarına uydurulması amacıyla sık sık değiştirilmesi; ortaya yığınla vergi anlaşmazlığı çıkartmıştır.”¹²² Genel olarak vergi konusundaki ihtilaflı durumlar, mükellef ile idare arasında, mükellefiyet, tarh, vergiyi doğuran olay, tebliğ, tahsil, tahakkuk, faiz ve ceza kesme işlemleri ve uygulamalarından ortaya çıkmaktadır.

“Vergilerin yükümlüler açısından bir “kölfe” olarak algılanması sonucu; birçok yükümlü kanunlardaki boşluklardan yararlanarak ödeyeceği vergiyi azaltmaya ya da hiç ödememeye çalışmaktadır.”¹²³ Vergi otoritesi kamu gelirlerini karşılamak ve gelirlerini arttırmak amacıyla yeni vergiler koymakta ve mevcut olan vergilerde artışlar yapmakta; mükellef ise mümkün olduğu kadar az vergi yükünü azaltmanın yollarını aramakta olduğundan, taraflar çıkar çatışması yaşayabilmekte ve bu durum uyuşmazlıklara neden olmaktadır. “Ayrıca mükelleflerin vergi konusunda az bilgiye sahip olmaları; kanun maddelerini idare ve mükellefin farklı yorumlaması da uyuşmazlığa neden olmaktadır.”¹²⁴

3.3.2. Vergi Uyuşmazlıklarının Çözüm Yolları

“Vergi uyuşmazlıklarının iki ayrı çözüm yolu bulunmaktadır. Bunlardan birincisi idari, ikincisi ise yargısal çözüm yoludur.”¹²⁵ Türk pozitif hukukunda vergi uyuşmazlıklarının çözümüne dair, idari çözümler (barışçıl çözümler), yargısal çözümler ayırımı yapılabilir. İdari çözümler yükümlü ile vergi dairesi arasında uyuşmazlık konusunun çeşitli barışçıl usullerle, anlaşmaya varılarak ya da idari denetim usulleri çerçevesinde giderilmesine ilişkin yöntemlerdir.

¹²² Kamil Mutluer, “*Türkiye de Vergi Yargı Sistemi*” EİTİA Yayınları, Eskişehir, 1976, s. 1

¹²³ Şener İşbilir, “*Türkiye’de Vergi Uyuşmazlıkları ve Çözüm Yolları*” Yüksek Lisans Tezi, Trakya Üniversitesi, Sosyal Bilimler Enstitüsü, Maliye Anabilim Dalı, Edirne 2008.s.11

¹²⁴ Kemal Akmaz, Öznur Akyol, “*Vergi Uyuşmazlıkları, Uyuşmazlıkların Nedenleri ve Çözüm Mercileri*” E-Yaklaşım, S. 46, Mayıs, 2007

¹²⁵ S. Ateş Oktar, “*Vergi Hukuku*” Gözden Geçirilmiş ve Güncelleştirilmiş 9. Baskı, Türkmen Kitabevi, İstanbul 2013, s.394

Vergi kanunlarımızda uzlaşma ve düzeltme vergi hatalarının giderilmesinde barışçıl yolları oluştururlar. Uygulama bakımından idari çözümler için şu özellikler belirtilebilir.

Bu yollara başvurma zorunluluğu yoktur; idari yollara başvurudan sonra duruma göre yargısal çözüm de istenilebilir. “Barışçıl çözümlerle üzerinde anlaşılamayan ya da bu yollara hiç gidilmeden yargısal anlamıyla bir çekişme “niza” haline getirilen uyuşmazlıklar ise vergi yargısının görev alanına girer. Vergi davası açmak, kanun yollarına (itiraz, temyiz) başvurmak suretiyle çekişme bir çözüme bağlanır.”¹²⁶

3.4. VERGİ HATALARININ ÇEŞİTLERİ

3.4.1. Genel Tanımlamalar

“Vergi Usul Kanunu’ nun 116’ncı maddesi vergi hatasını “vergiye ilişkin hesaplarda veya vergilendirmede yapılan hatalar yüzünden haksız yere fazla veya eksik vergi istenmesi veya miktarla ilgili maddi hatalar olan **hesap hataları** ve vergilendirme işleminin niteliği ile ilgili **vergilendirme hatalarıdır**.”¹²⁷

3.4.2. Hesap Hataları

“Hesap hataları vergi miktarını etkileyen maddi hatalar ve hesaplama yanlışlıklarıdır.”¹²⁸ Hesap hataları Vergi Usul Kanunumuzun 117’nci maddesinde nelerin hesap hatası sayılacağını belirlemek adına üç grupta düzenlenmiştir. Bunlar matrah hataları, vergi miktarında yapılan hatalar ve mükerrer vergi hataları olarak tasnif edilmiştir “Hesap hataları tespiti kolay aritmetik hatalar olup beyanname üzerinde yapılan ve düzeltilmesi kolay hatalardır. Hesap hataları maddede sınırlı olarak sayılmış olduğundan, bunların dışında kalan yanlışlıkların düzeltilmesi, kanuna aykırı düşecektir.”¹²⁹ Örneğin *Danıştay 7. Daire 2000/550 E, 2000/2776 K. sayılı kararında*¹³⁰

¹²⁶ Mualla Öncel vd. “**Vergi Hukuku**” Gözden Geçirilmiş Değişiklikler İşlenmiş 23. Bası, Ankara 2014, s.169.170.

¹²⁷ S. Ateş Oktar, “**Vergi Hukuku**” Gözden Geçirilmiş ve Güncelleştirilmiş 9. Baskı, Türkmen Kitabevi, İstanbul 2013, s.148

¹²⁸ Mualla Öncel vd. **age**, s.178

¹²⁹ Şükrü Kızılot, “**Vergi İhtilafları ve Çözüm Yolları**” Yaklaşım Yayınları, Ankara 2003, s.97

¹³⁰ Davacının ivazsız intikal yoluyla sahibi olduğu gayrimenkul nedeniyle veraset ve intikal vergisi salınması, usulsüzlük cezası kesilmesi ve eğitime katkı payı hesaplanması yolunda tesis edilen işlemin iptali istemiyle açılan davada; dosyanın incelenmesinden, ...matrah üzerinden hesaplanan veraset ve intikal vergisine kesilen usulsüzlük cezasına ve eğitime katkı payına ilişkin kısmını ise reddeden ... Vergi

beyanın hesap hatası sonucu yanlış matrah üzerinden yapıldığı iddiasına karşılık yüksek mahkemece kararın onanması hata türüne bir örnek olarak dikkate alınabilir.

3.4.2.1. Vergi Matrahında Yapılan Hataları

Matrah hatasını Vergi Usul Kanunu 117/1 maddesinde “Vergilendirme ile ilgili beyanname, tahakkuk fişi, ihbarname ve kararlarda matraha ait rakamların veya indirimlerin eksik veya fazla gösterilmiş veya hesaplanmış olmasıdır” şeklinde tanımlar. Örnek olarak yıllık gelir vergisi beyannamesinde gelir unsurlarının yanlış toplanması sonucunda matrahın eksik veya fazla bildirilerek vergini eksik veya fazla ödenmesi sonucu bir matrah hatasıdır. Örneğin takdir komisyonu tarafından yanlış yazılan bir matrahta aynı hata sınıfındandır.

Buna karşılık, yine matrahın doğru olarak tespiti ile ilgili olarak ortaya çıkabilecek bazı konular vardır ki, bunlar, yukarıda yazılanların aksine özellikleri gereği, hata tanımına uymaz. “Örneğin kurumlar vergisinde örtülü sermaye ve örtülü kazanç ilişkin iddialar, takdir komisyonunca yapılan değerlemeler, belli harcamaların doğrudan gider mi yazılacağı yoksa amortismanla mı tabi tutulacağı gibi konular yine sonuçta ortaya çıkacak matrah miktarının doğruluğu ile ilgili olmakla birlikte, nitelikleri gereği tartışılabilir, yargı organınca irdelenip yasa hükümlerinin yorumu sonucu açıklığa kavuşacak hukuki uyumsuzluk örnekleridir.”¹³¹

“Matrah hatası nedeniyle düzeltme yapılabilmesi için hatanın değerlendirme hatası niteliğinde olmaması gerekmektedir.”¹³² Çünkü Türk vergi sistemi genellikle beyana dayalı bir yapıya sahiptir. Vergi matrahı mükellefin beyanname ile bildirdiği tutara istinaden düzenlenen tahakkuk fişi ile kesinleşir. Mükellefin defter ve belgelerinden kaynaklı bir matrah hatası mevcut ise düzeltme işlemi vergi incelemesine göre yapılacaktır.

Mahkemesinin 5.10.1999 gün ve E: 1999/133; K: 1999/596 sayılı kararının iptale ilişkin hüküm fıkrasının; davacının ihtirazi kayıt olmaksızın kendi imzası ile beyannamesini vermiş olması sebebiyle beyanına karşı dava açamayacağı, olayda, matrah hatası bulunmadığı, dolayısıyla beyan edilen matrahın düzeltme hükümlerine tabi olmadığı ileri sürülerek bozulması istenilmektedir

¹³¹ Mualla Öncel vd. “**Vergi Hukuku**” Gözden Geçirilmiş Değişiklikler İşlenmiş 23. Bası, Ankara 2014, s.178

¹³² Gürol Ürel, “**Güncel Vergi Usul Kanunu Uygulaması**” Maliye ve Hukuk Yayınları, Ankara 2007, s.252.

“Vergilendirilmeyecek bir unsurun matraha dahil edilmesi 213 sayılı Kanunu’nun 117’nci maddesine göre açık bir vergi hatası oluşturduğundan, yargı yerlerince daha önce hakkında verilmiş bir karar bulunmayan bu hataların düzeltme hükümlerine göre giderilmesi şartları mevcut olup, tarhiyattan önce uzlaşmaya varılması halinde tutanakla saptanan bu husus hakkında dava açılmayacağına ilişkin vergi hatası kapsamı dışındaki durumlar için öngörülen ek 11’inci maddesine dayanılarak davanın reddi yolunda verilen mahkeme kararının hukuka aykırı olduğu” şeklinde hükme bağlanmıştır. (Danıştay 3. Dairesinin 04.04.2006 tarih ve 2005/2364 esas No 2006/942)

3.4.2.2. Vergi Miktarında Yapılan Hatalar

Vergi Usul Kanununun Hesap Hataları başlıklı 117/2 maddesi vergi miktarındaki hataları “Vergi nispet ve tarifelerinin yanlış uygulanması, mahsupların yapılmamış veya yanlış yapılmış olması birinci bentte yazılı vesikalarda¹³³ verginin eksik veya fazla hesaplanmış veya gösterilmiş olmasıdır” şeklinde tanımlamıştır. Verginin miktarının doğru olarak hesaplanabilmesi için önce vergi matrahın doğru tespit edilmesi ve vergi ödevlerinin mükellefçe tam olarak yerine getirilmesi gerekmektedir. Eğer bir eksiklik söz konusu ise vergi incelemesini gerektirecek bir olay söz konusudur.

“Vergi miktarında hatadan söz edebilmek için vergi ile ilgili bütün işlemler ve matrah doğru olmakla birlikte yukarıda belirtilen belgelerde hesaplanan veya tahakkuk eden verginin eksik veya fazla yazılmış olması gerekmektedir.”¹³⁴

“Vergi ceza miktarında hatalar, ceza oran veya usulsüzlük cezalarına ait tablonun yanlış uygulanması, vergilendirmeye ilişkin ihbarnamelerde cezanın eksik veya fazla hesaplanmış veya gösterilmiş olması durumunda meydana gelmektedir. Vergi ceza miktarında hatalar hem vergi aslına bağlı olan hem de bağlı olmayan cezalı tarhiyat ve işlemlerde ceza miktarının yanlış gösterilmesi veya hesaplanması sonucunda

¹³³ Beyanname, tahakkuk fişi, ihbarname, inceleme raporu, takdir komisyonu kararı, yoklama fişi, tutanaklar, mahkeme kararları gibi belgeler anlaşılmalıdır.

¹³⁴ M. Ali Özyer, “*Açıklama ve Örneklerle Vergi Usul Kanunu Uygulaması*” 4. Baskı, HUD, Ankara 2006, s.226

yapılabilmektedir. Örneğin ceza ihbarnamesine 500 yazılması gerekiyorken 50 yazılması durumunda vergi ceza miktarında hata ortaya çıkmış olmaktadır.”¹³⁵

Vergi oranlarının matraha uygulanırken yanlış uygulanması, indirilecek tutarın yanlış indirilmesi gibi hatalar miktar hatalarından kabul edilir. Ülkemizde de kabul edildiği şekliyle artan oranlı bir vergide bu usule riayet edilmeksizin verginin hesaplanması vergi oranında yanlışlık sonucunu doğurur.¹³⁶

- “Gelir vergisi başlangıç oranının hatalı olarak uygulanması,
- Beyanname kabulü sırasında, gelir vergisi ya da veraset ve intikal vergisi yönünden, artan oranlı vergi tarifesinin yanlış uygulanması,
- Ücret geliri elde edenlerin, aylık ücretine, yıl içinde bir üst dilimin uygulanması gerektiği durumda, sürekli tarifiedeki ilk oranın uygulanması,
- Konut olarak kullanılan gayrimenkule, iş yerine ait emlak vergisi oranının uygulanması ya da tek bir konutu bulunan ve hiçbir geliri bulunmayan emekliye, indirimli emlak vergisi tarifesinin uygulanmaması,
- Kesinti (tevkifat) suretiyle ödenen vergilerin mahsubunun yapılmamış ya da yanlış yapılmış olması,
- Ücretlerde, sakatlık indiriminin göz önüne alınmaması nedeniyle, verginin fazla hesaplanması,
- Veraset ve intikal vergisinin hesaplanması sırasında, intikalin veraset ya da ivazsız intikal olup olmama durumunu göz önüne almadan, yanlış tarife uygulanması gibi durumlar, vergi miktarının eksik veya yanlış hesaplanmasına neden olan hatalardır.”¹³⁷

3.4.2.3. Verginin Mükerrer Olması

Vergi Usul Kanununun Hesap Hataları başlıklı 117/3 maddesi verginin mükerrer olmasını “Aynı vergi kanununun uygulanmasında belli bir vergilendirme dönemi için

¹³⁵ O. Selim Kocahanoğlu, “*Vergi Suçları Vergi Cezaları ve Kurtulma Yolları*” Genişletilmiş 2. Baskı, İstanbul 1983, s.463; Turgut Candan, “*Vergi Suçları ve Cezaları*” Güncelleştirilmiş 3. Baskı, Maliye ve Hukuk, Ankara 2010, s.466

¹³⁶ DŞ, 9. D. E.1977/3077, K.1978/3541, 21.02.1977

¹³⁷ Şükrü Kızılot, Zuhâl Kızılot, “*Vergi İhtilafları ve Çözüm Yolları*” Yaklaşım Yayınları, Ankara 2005, s.113

aynı matrah üzerinden bir defadan fazla vergi istenmesi veya alınmasıdır” şeklinde ifade etmiştir.

Vergilendirilen bir kazancın sonradan vergi matrahını artıran bir olay meydana gelmedikçe tekrardan vergilendirme işlemlerinin yapılması doğru değildir. Mükerrer vergilendirmenin tekrar düzeltilebilmesi için vergilendirmeye ait dönemi, matrahı, türü ve kanununun aynı olması gerekmektedir. “Mükerrer vergileme çoğunlukla aynı yükümlünün işyeri ve ikametgâhlarının farklı vergi dairelerinin yetki alanı içinde olması durumunda ortaya çıkmaktadır. Vergi dairelerinden birisinde düzeltme yapması suretiyle çifte vergileme önlenmektedir.”¹³⁸

“Bir verginin mükerrer olabilmesi için tarhiyatın aynı vergi kanunun uygulamasıyla ilgili olması, vergilemenin aynı vergilendirme dönemi içinde yapılması ve aynı matrah üzerinden bir defadan fazla vergi alınması unsurlarını taşıması gerekmektedir.”¹³⁹

“Herhangi bir takvim yılına ilişkin vergi borcu umumi vekili tarafından ödenmiş olan yükümlünün aynı vergiyi ayrıca kendisinin de ödemesi, aynı satış işleminden birden fazla vergi alınmasına ilişkin Danıştay 7. Dairesinin 26.5.1987 tarih ve E.1986/2218, K.1987/1455 sayılı kararı¹⁴⁰,” mükerrer vergilemeye ilişkin bir örnek olarak dikkate alınabilir.

Tahakkuk eden bir verginin iki kez ödenmesi, geçici vergi döneminde ödenen verginin yılsonunda toplam matrahtan mahsup edilmeyerek tekrar ödenmesi, motorlu taşıtlar vergisini ödeyen mükelleften aynı yılın vergisinin tekrar istenmesi mükerrerliğe birer örnektir. Bir mükellefe vergi hukuka aykırı fiilinden ötürü ceza kesilirse başka bir cezayı gerektiren fiili olmadıkça ceza kesilmesi doğru değildir.

“Dolayısıyla bu gerçekleşmeden aynı vergi kanunu çerçevesinde aynı kişiye birden fazla ceza kesilmesi mükerrerliğe yol açmaktadır. Ancak uygulanan vergi kanunlarının

¹³⁸ Osman Pehlivan, “*Vergi Hukuku Genel İlkeler ve Türk Vergi Sistemi*” Celepler Matbaacılık, Trabzon 2014, s.124

¹³⁹ M. Ali Özyer, “*Açıklama ve Örneklerle Vergi Usul Kanunu Uygulaması*” İstanbul: Maliye ve HUD Yayınları, İstanbul 2003, s.192

¹⁴⁰ “Perakende satış fiyatına katma değer vergisi dahil olan bir mamulün satışı sırasında tekrar katma değer vergisi tahsil edilerek, bunun beyan edilmiş olması halinde ise bir haksız kazançtan söz edilebilir. Bunun beyan edilerek vergi dairesine yatırılması halinde ise kanunda belirlenen usullere göre iadesi gerekli bir vergi söz konusudur. Açıklanan nedenlerle; olayda mükerrer katma değer vergisi tahsilatı yapılmıştır”

değişmesi durumunda aynı eyleme birden fazla ceza kesilmesinde bir hukuki zafiyet bulunmamaktadır.”¹⁴¹

Çifte vergilendirme ile mükerrer vergilendirme yakın ama farklı kavramlardır. Her ne kadar her ikisi de aynı ilkedden besleniyor olsa da farklı şartların oluşması ile birer hüküm ifade etmektedirler. “Çifte vergilendirme de uluslararası anlaşmalardan doğan bir mükerrer vergilendirme karşılıklı hüküm ifade ederken, mükerrer vergilendirme de iç mevzuat hükümlerinin belli şartlar dahilinde tek taraflı hüküm ifade etmesi söz konusudur.”

“Daha önce matrah beyan eden bir mükellefe ikmalen, res’en ya da idarece tarh edilecek vergiyle ilgili matrah, mükellefin matrah farkını oluşturmakta iken, verginin mükerrerliği ise söz konusu olmamaktadır.”¹⁴²

Örnek;

“1988 yılı için ikrazatçılık faaliyeti yönünden düzenlenen inceleme raporuyla saptanan matrah üzerinden re’sen salınan ve uzlaşma sonucu ödenen vergilerin matrahı içinde 1989 yılında beyan edilen ve bir kısmı ödenen, bir kısmı da ödeme emri ile istenen vergiye ait matrahın da bulunduğu iddiasıyla açılan davada ise, “Merkezi Uzlaşma Komisyonu kararında, uzlaşılan vergilerin hesabında ihtilaflı tutarın da dikkate alındığına ilişkin bir açıklamanın bulunmadığı, 1988 yılı için inceleme sonucunda matraha alınan faiz tutarının, 1989 yılında beyana dayanılarak tarh edilen vergi matrahı içinde olduğunun görüldüğü, beyan üzerine tahakkuk eden verginin takip ve tahsil edilmesinin aynı matrah üzerinden birden fazla vergi istenmesi ve alınması sonucunu doğuracağı,” gerekçesiyle, “olayda Vergi Usul Kanununun 117. maddesinin 3. bendinde tanımlanan hata nedeniyle haksız yere fazla vergi istenmesi ve alınması şartının gerçekleştiğine karar verilmiştir.” (DS. VDDK. 9.2.1996 T. E.1994/303 K. 1996/61)”

Mükerrer vergilendirme ile ilgili karar örnekleri aşağıda sunulmuştur.

“Davacı adına tescilli 2.5.2007 gün ve 751 sayılı serbest dolaşıma giriş beyannamesi muhteviyatı eşyanın kıymetinin düşük beyan edildiğinden bahisle yapılan

¹⁴¹ Şenay Oto, “*Türk Vergi Hukukunda Vergi Hatalarının Düzeltilmesi*” Vergi Sorunları Dergisi, S.97, Ekim 1996, s.63-64

¹⁴² N. Alper Ünal, “*Türk Vergi Hukukunda Vergi Hataları ve Düzeltme Yolları*” VDD, S. 294, 2006, s.75

katma değer vergisi ek tahakkukuna vaki itirazın reddi yolundaki işlemi; 3065 sayılı Katma Değer Vergisi Kanununun 21'inci maddesi ile 4458 sayılı Gümrük Kanununun 23 ve 24'üncü maddelerini açıklayarak, olayda, davacı ile ihracatçı firma arasında imzalanmış sözleşmede, ithale konu kömürün satış bedeli, belli kalori değeri üzerinden saptanmış olup, öngörülenden daha yüksek ısıda kalori elde edilmesi durumunda, davacı tarafından, satıcıya, satış bedeline ek olarak prim ödenmesinin; daha düşük ısıda kalori sağlanması halinde ise, satıcı tarafından, davacıya, bir miktar paranın ceza olarak ödenmesinin kararlaştırıldığı; buna göre, ithalattan sonra, kömürün kalori değerinin sözleşmeyle belirlenen miktarın altında veya üstünde olmasına göre uygulanacak olan prim veya ceza, eşyanın satış bedelini etkileyeceğinden, söz konusu prim miktarının eşyanın gümrük kıymetine eklenmesinin icap ettiği; ancak, katma değer vergisinin, hem gümrük müdürlüklerince, hem de vergi dairelerince tahsil edilebilen bir vergi olduğu; ithale konu kömürün gümrük vergisinin %0 bulunduğu; ayrıca, eşyanın ithalinden sonra, ihracatçı firmaya ödenen prim tutarının, kömürün Yurt içinde satılması sonucunda, alıcıdan tahsil edilerek, vergi dairesine beyan edilerek ödendiği; dolayısıyla, aynı vergi tutarının davacıdan istenilmesinin mükerrerlik oluşturduğu gerekçesiyle iptal eden Zonguldak Vergi Mahkemesinin 2.3.2009 gün ve E:2008/369; K:2009/191 sayılı kararının; davacı tarafından, eşyanın Yurda girmesinden sonra, satıcıya prim ödemesi yapıldığının kabul edildiği; ithalde alınan katma değer vergisi ile dahilde alınan katma değer vergisinin birçok yönden farklılık arz ettiği; Yurt içindeki ödemenin, ithaldeki yükümlülüğü ortadan kaldırdığının kabul edilemeyeceği ileri sürülerek bozulması istemiyle açılan davanın” (Danıştay 7. Daire, E. 2009/3481, K. 2010/2378, T. 24.05.2010) kararı¹⁴³

“Davacının Kapadokya Havalimanında faaliyet gösteren gümrüksüz satış mağazalarının 2002 ila 2003 yılları satış fişlerinin incelenmesi sonucu, 322 adet satış

¹⁴³ Her ne kadar, davacı tarafından, ithale konu eşyaya ilişkin olup, ihracatçı firmaya transfer edilen prim tutarına isabet eden katma değer vergisinin, kömürün Yurt içinde satılması sonucunda, alıcıdan tahsil edilip, vergi dairesine beyan edilerek ödendiği; dolayısıyla, aynı vergi tutarının, Gümrük Müdürlüğünce de davacıdan istenilmesinin mükerrerlik oluşturduğu ileri sürülmüş ve Mahkemece de bu iddiaya itibar edilerek dava konusu işlem iptal edilmiş ise de; 3065 sayılı Katma Değer Vergisi Kanununun 48'inci maddesi uyarınca, Yurt içerisinde ödenen katma değer vergisinin, ithalat esnasında ödenmeyen katma değer vergisinden düşülebilmesi, ithalata ilişkin verginin hukuka uygun olarak tahakkuk etmiş ve bu vergiyle ilgili olarak tahsilat aşamasına gelinmiş; ayrıca, verginin, Yurt içerisinde ödendiğinin tahsile yetkili idari birime kanıtlanmış olmasına bağlı bulunmaktadır. Dolayısıyla; davacı tarafından ileri sürülen ve yukarıda sözü edilen iddia, tahakkuk aşamasına ilişkin olan dava konusu işlemi kusurlandıracak nitelikte olmadığından, aksi yolda verilen temyize konu kararda isabet görülmemiştir.

fişinde, alıcıya ait pasaport numarası ile adresin yazılmadığı ve satış fişlerinin sıra numarası takip etmediğinin tespit edildiğinden bahisle, 4458 sayılı Gümrük Kanununun 241'inci maddesinin l'inci fıkrası uyarınca uygulanan usulsüzlük cezasına vaki itirazın reddine dair işlemin iptali istemiyle açılan davada; olayda, Gümrük Hattı Dışı Eşya Satış Mağazaları ve Depolan Yönetmeliğinin satış belgelerinde bulunması zorunlu bilgileri taşıyan 19'uncu maddesinde yer alan bilgilerin eksik olduğu tespit edilen toplam 322 adet satış fişi nedeniyle, her bir fiş için, 2005 yılında geçerli olan tutarlar esas alınarak usulsüzlük cezası uygulanmış ise de; tespitin yapıldığı 2005 yılına ilişkin değil, satış fişlerinin düzenlendiği yıllarda geçerli olan tutarların esas alınmasının icap ettiği gerekçesiyle, işlemin; 27.481.-Türk lirasına ilişkin kısmını iptal eden; davanın, 23.073.-Türk lirasına ilişkin kısmını ise reddeden Kayseri Vergi Mahkemesinin 25.4.2006 gün ve E:2005/588; K:2006/190 sayılı kararının redde ilişkin hüküm fıkrasının; usulsüzlük cezasına konu edilen satış fişleri nedeniyle, 4458 sayılı Gümrük Kanununun 236'ncı maddesi uyarınca para cezası kesildiği; dolayısıyla, mükerrer ceza uygulandığı; satış fişlerinde bir kısım bilgilerin olmadığına dair tek tespit yapıldığı halde, her bir satış fişi için ceza uygulamasına gidildiği; bilgisayar ortamında düzenlenen satış fişlerine ilişkin kayıtların incelenmediği ileri sürülerek bozulması ve duruşma yapılması istemiyle açılan davaya ilişkin”(Danıştay 7. Daire, E. 2006/3059, K. 2009/4502, T. 28.10.2009) karar¹⁴⁴

“Davacı ile ...bank Türk Anonim Şirketi arasında toplu konut kredisi kullanmak amacıyla 21.10.2002 gününde imzalanan sözleşmede, ayrıca, kredinin teminatını oluşturmak üzere tesis edilmesi öngörülen ipoteğin aynı kağıtta yer alan ayrı bir işlem olduğundan bahisle, ipotek tutarı üzerinden 2002/Ekim dönemi için salınan damga vergisine ve kesilen vergi ziyai cezasına ilişkin işlemin iptali istemiyle açılan davayı; 488 sayılı Damga Vergisi Kanununun 6'ncı maddesinin ikinci fıkrasına göre, bir kağıtta toplanan akit ve işlemler birbirine bağlı bir asıldan doğma oldukları taktirde, damga

¹⁴⁴ Olayda; davacı hakkındaki ceza kararı, kanunun, Gümrük Antrepo Rejimini kapsayan hükümleri uyarınca verilen yetkiye dayanılarak yayımlanan Yönetmelikle getirilen satış belgelerine ilişkin usul ve şekil kurallarına aykırı davranıldığından bahisle alınmıştır. Oysa; anılan maddelerde yönetmelikle düzenleneceği belirtilen hususlar, antrepo kayıtları ile ilgili usul ve esaslara ilişkin olup; Kanunda, antrepo kaydı niteliğinde olmayan ve esasen şekilleri 213 sayılı Vergi Usul Kanununda düzenlenen satış belgeleriyle ilgili usul ve esasların yönetmelikle belirlenebileceğine dair herhangi bir hüküm bulunmamaktadır. Dolayısıyla; sözü edilen belgelerin, Yönetmelikte Kanunla verilen yetki aşılarak belirlenen usul ve şekil kurallarına aykırılığından bahisle, ceza tayininde hukuka uyarlık bulunmadığından, davanın kısmen reddine dair mahkeme kararında isabet görülmemiştir

vergisinin en yüksek vergi alınmasını gerektiren akit veya işlem üzerinden alınması gerektiği; ... tesis edilen işlemde hukuka aykırılık bulunmadığı gerekçesiyle reddeden İstanbul Birinci Vergi Mahkemesinin 30.3.2005 gün ve E:2004/734; K:2005/519 sayılı kararının; 2644 sayılı Tapu Kanununun 26'ncı maddesi hükmüne göre resmi senet düzenlenmesine gerek bulunmayan olayda, sözleşmede tesis edilmesi öngörülen ipotek nedeniyle ayrıca vergi hesaplanamayacağı ileri sürülerek bozulması istemeyle açılan davanın” (Danıştay 7. Daire, E. 2005/5234, K. 2008/843, T. 12.02.2008) kararı¹⁴⁵

“Muhteviyatı itibariyle gerçek dışı belgeler kullanarak haksız katma değer vergisi indiriminden yararlanmak suretiyle vergi ziyasına sebep olduğundan bahisle, Aralık/1999 dönemi için, davacı Şirket adına re'sen salınan katma değer vergisi ile kesilen vergi ziyai cezasına ilişkin işlemi; davacı Şirkete fatura düzenleyen ARC İnşaat Çelik Konstrüksiyon Otomotiv Sanayi ve Ticaret Limited Şirketinin %98 hisse ile ortağı ve müdürü olan Cengiz Demirtaş'ın, temin edemediği işçilik, malzeme ve şehirlerarası nakliye faturaları yerine, yine kendisinin ortağı olduğu DMS İnşaat Gıda Limited Şirketinden aldığı sahte faturaları kullandığı yolundaki ifadesinin, bu firmanın düzenlediği faturaların da sahte olduğunu ispat için tek başına yeterli olmadığı gerekçesiyle iptal eden Ankara Birinci Vergi Mahkemesinin 11.12.2002 gün ve E:2002/322; K:2002/1158 sayılı kararının; inceleme raporuna istinaden tesis edilen işlemin yerinde olduğu ileri sürülerek bozulması istemiyle açılan davanın” (Danıştay 7. Daire, E. 2003/1164, K. 2005/385, T. 16.03.2005) kararı¹⁴⁶

¹⁴⁵ ...Sayısında kayıtlı davanın reddedilmiş ve kararın kesinleşmiş olması halinde işbu davaya konu vergide mükerrerlik söz konusu olacağından, sözü edilen davanın sonucu araştırılmaksızın verilen kararda isabet görülmemiştir işleme konu verginin, sözü edilen davada iptali istenilen tarh işlemine konu vergi tutarı kadarı mükerrer olacağından, anılan davanın sonucunun araştırılmasından sonra dava hakkında karar verilmesi icap sayısında kayıtlı davanın reddedilmiş ve kararın kesinleşmiş olması halinde işbu davaya konu vergi mükerrer olacağından, sözü edilen davanın sonucu araştırılmaksızın verilen kararda isabet bulunmamaktadır...

¹⁴⁶ ...faturadaki katma değer vergisini indirim konusu yapan mükellef adına da aynı nedenle yapılacak tarhiyat, mükerrer vergilendirmeye sebep olacaktır. Dairemizin E:2003/1084 sayılı dosyasında mevcut, Ostim Vergi Dairesi ... vergisinin indiriminin kabul edilmemesi suretiyle davacı Şirket adına tesis edilen dava konusu işlem, mükerrer vergilendirmeye sebep olacağından, bu işlemi iptal eden mahkeme kararı, sonucu itibarıyla yerinde....yukarıda da açıklandığı üzere, adı geçen Şirketçe düzenlenen ve davacı tarafından kullanılan faturada yer alan katma değer vergisinin indiriminin kabul edilmemesi suretiyle davacı Şirket adına tesis edilen dava konusu işlem, mükerrer vergilendirmeye sebep olacağından, bu işlemi iptal eden mahkeme kararı, sonucu itibarıyla yerinde görülmüştür.

3.4.3. Vergilendirme Hataları

Bu vergi hatası türü Vergi Usul Kanununun 118 inci maddesinde, dört bent halinde düzenlenmiştir. “Vergi yükümlülüğünün saptanmasında değerlendirme yanlışlıkları olarak tanımlayabileceğimiz bu hatalar, hesap hatalarına göre, vergilendirme işleminin özü ve vergiyi doğuran olay ile daha yakından ilgilidir. Değinilen özellik nedeniyle de, vergilendirme hataları ile ilgili hususlar vergi hatalarına nazaran hukuki uyumsuzluk konusu telakki edilmeye daha yatkındır.”¹⁴⁷ “Vergilendirme hataları vergi mükellefiyetinin belirlenmesinde yapılan hatalardır.”¹⁴⁸

Vergilendirme hataları şunlardır.¹⁴⁹

3.4.3.1. Mükellefin Şahsında Meydana Gelen Hata

Kelime anlamı itibari ile Arapçadan dilimize girmiş olan kelime, vergi, salmalar anlamına gelen “Tekâlif”, zorluğu ifade eden “Tekellüf” kelimeleri sıfat olarak kullanılan bir sorumluluğun yüklendiğini ifade eden “mükellef” kelimesi aynı kök ailesine mensuptur. Vergi Usul Kanunu madde 8 mükellefi "vergi kanunlarına göre kendisine vergi borcu terettüp eden gerçek veya tüzel kişidir” diyerek açıklamıştır.

“Vergi Usul Kanunu’nda yer alan mükellef tanımı doğrultusunda gerçek ve tüzel kişi olmayanların mükellef olmayacağı sonucu ortaya çıksa da vakıflar, cemaatler, menkul kıymet yatırım ortaklıkları, iş ortaklıkları gibi bazı ortaklıkların veya mal topluluklarının tüzel kişiliği olmadığı halde vergi mükellefi olduğu görülmektedir.”¹⁵⁰

Vergi öznesi olarak vergi sorumlusu kavramının da açıklanması yerinde olacaktır. Vergi sorumlusu, verginin ödenmesi bakımından, alacaklı vergi dairesine karşı muhatap olan kişidir.¹⁵¹ “Vergi sorumlusu mükellefin maddi ödevini (vergiyi ödeme ödevini) yerine getirmenin yanında bununla ilgili şekli ödevden de sorumludur. Örneğin vergi kesenler kestikleri vergileri vergi dairesine ödedikleri gibi, bu vergilerin dayanağını oluşturan matrahların beyanından, ilgili belgelerin düzenlenmesinden, matrah ve

¹⁴⁷ Mualla Öncel, vd. “**Vergi Hukuku**” Gözden Geçirilmiş Değişiklikler İşlenmiş 23. Bası, Ankara 2014, s.179

¹⁴⁸ Erdoğan Öner, “**Vergi Hukuku**” Seçkin Yayıncılık, Ankara 2015, s.205

¹⁴⁹ VUK Madde 118

¹⁵⁰ Şevki Özbilen, “**Kamu Maliyesi**” Ünyay, 1997 Muğla, s.267.

¹⁵¹ VUK Madde 8

vergilerin deftere kaydından ve diğer şekli ödevlerin yerine getirilmesinden de sorumludurlar.”¹⁵² Bu sorumluluk vergiyi doğuran olayın meydana gelmesi ile başlayıp vergiyi doğuran olaya sebep veren durumların ortadan kalkması ile son bulur.

Mükellefin şahsında yapılan hatayı Vergi Usul Kanunu 118/1. maddesi “Bir verginin asıl borçlusu yerine başka bir kişiden istenmesi veya alınmasıdır,” şeklinde tanımlamaktadır. Tanımdan hareketle verginin konusu, istisna ve muafiyet gibi unsurlar bakımından sakat olmayan bir vergilendirme işleminde, idarenin vergi alacağına karşılık vergi borçlusunun yanlış seçilmesi veya saptanması söz konusu olmaktadır.¹⁵³

Mükellef ve vergi sorumlusu kavramlarını açıkladıktan sonra örnekler ile mükellefin şahsında yapılan hata hususu daha belirgin ortaya konulabilir.

Örneğin kolektif şirket ortağının fiili nedeniyle ortağa kesilmesi gereken cezanın şirkete kesilmesi şahısta yapılan hatadır.¹⁵⁴ “Uygulamada aynı ad ve soyadı taşıyan kişilerin karıştırılması şeklinde ortaya çıkmaktadır.”¹⁵⁵ “Limitet şirketin tahsil olanağı kalmayan vergi borcundan dolayı ortaklar takip edildiğinde, bunun için gerekli yasal koşulların gerçekleşip gerçekleşmediğinin tartışılması bir hukuki uyuşmazlık konusu olacaktır.”¹⁵⁶ “Vergi cezaları açısından ise, bu hata türü, vergi cezasının, suçun failinden başkası adına kesilmesi olarak tanımlanır.”¹⁵⁷

Şirket ortaklığından ayrılan kişi için yapılan tarhiyatın hatalı olduğu gerekçesi ile verilen karar¹⁵⁸,

Anonim şirketin ödenmeyen vergi borçları nedeni ile yönetim kurulu üyesi hakkında yapılan işlemin yanlış olduğu yönünde verilen karar¹⁵⁹

¹⁵² S. Ateş Oktar, “*Vergi Hukuku*” Gözden Geçirilmiş ve Güncelleştirilmiş 9. Baskı, Türkmen Kitabevi, İstanbul 2013, s.72

¹⁵³ Danıştay 4. Dairesinin 6.4.1977 tarih ve E. 1976/1861, K. 1977/931 sayılı kararı (DD, S.28-29, Yıl, 1978, s.326-328)

¹⁵⁴ Danıştay 13. Dairesi E.73/3529, K.74/1440 sayılı kararı

¹⁵⁵ Osman Pehlivan, “*Vergi Hukuku Genel İlkeler ve Türk Vergi Sistemi*” Celepler Matbaacılık, Trabzon 2014, s.124

¹⁵⁶ Mualla Öncel vd. “*Vergi Hukuku*” Gözden Geçirilmiş Değişiklikler İşlenmiş 23. Bası, Ankara 2014, s.179-180

¹⁵⁷ Turgut Candan, “*Açıklamalı İdari Yargılama Usulü Kanunu*” 2.Baskı, Maliye ve Hukuk Yayınları, Ankara 2006, s.380.

¹⁵⁸ Danıştay Kararları 4. Daire, E. 1987/2903, K. 1989/2463, T. 09.10.1989

¹⁵⁹ Danıştay Kararları 4. Daire, E. 1991/128, K. 1992/4719, T. 02.11.1992

Ortaklıktan ayrıldıktan sonraki tarihlerde ortaya çıkan borçlardan ayrılan ortağın sorumlu tutulamayacağına dair verilen karar¹⁶⁰

2942 sayılı kanunun 29. Maddesine göre kamulaştırmada mülk sahibinden tapu harcı alınamayacağından, alınan harcın vergilendirme hatası yolu ile iadesi gerektiği hakkında verilen karar¹⁶¹

2477 sayılı yasanın 27. Maddesi ile 1.5.1981 tarihinde yürürlükten kaldırılan gider vergileri kanununun 65. Maddesi tek el idaresine sadece şarap üreticileri tarafından beyan edilen istihsal vergisini tarh, tahakkuk ve tahsil yetkisi verdiği için beyan dışı bırakılan üretime ait istihsal vergisinin ilgili idareden istenemeyeceği hakkında verilen karar¹⁶² mükellefin şahsında meydana gelen hatalara birer örnek teşkil etmektedir.

3.4.3.2. Mükellefiyette Meydana Gelen Hata

Mükellefiyette (yükümlülükte) hatayı Vergi Usul Kanunu nun 118/2 maddesi “Açık olarak vergiye tabi olmayan veya vergiden muaf bulunan kimselerden vergi istenmesi veya alınmasıdır” şeklinde ifade etmektedir. Vergi usul kanunu diğer hata türlerinden farklı olarak yükümlülükte yani mükellefiyette hatanın kabulü için “açık olma” ölçütünü getirmiştir. Her ne kadar anılan ölçüt hata kavramına uymakta ise de, bu kavram da duruma göre bir yorum konusu oluşturmaya ve tartışmaya elverişlidir. “Vergi muafiyeti tanınmış kamu yararına çalışan dernekten belli bir vergi istenmesi, gelir elde eden kişiden veraset ve intikal vergisi istenmesi, yükümlülükte hata örnekleri olarak gösterilebilir.”¹⁶³

“Her vergi kanununda, verginin konusu, mükellefi ve uygulama alanı açık olarak belirtilir.”¹⁶⁴ Bu hükümler ile kişiler tamamın veya kısmen vergi dışı tutulur. “İşte, bir verginin uygulama alanı dışında kalan veya kapsam içinde olmakla beraber muaf tutulan kimselerden vergi istenmesi bu hata türünü ortaya çıkarır.”¹⁶⁵

¹⁶⁰ VDDK, E. 1993/118, K. 1994/195, T. 22.04.1994

¹⁶¹ Danıştay Kararları 9. Daire, E. 1985/1105, K. 1987/512, T. 18.02.1987

¹⁶² VDDK, E. 1994/77, K. 1995/42, T. 24.02.1995

¹⁶³ Mualla Öncel vd. “*Vergi Hukuku*” Gözden Geçirilmiş Değişiklikler İşlenmiş 23. Bası, Ankara 2014, s.180

¹⁶⁴ Şükrü Kızılot, “*Vergi Usul Kanunu ve Uygulaması*” Ankara Yaklaşım Yayıncılık, 1994, s.1060

¹⁶⁵ Yılmaz Özbacı, “*Vergi Usul Kanunu Yorum ve Açıklamaları*” Oluş Yayıncılık, Ankara 2006, s.394.

“Bir başka tanımda ise mükellefiyette hata kavramı “vergi mükellefi olmayan bir kişinin vergi mükellefi gibi kabul edilerek mükellefiyet kapsamı içerisine alınması veya vergi mükellefi olmakla beraber vergiden muaf olan kişinin vergilendirilmek istenmesidir.”¹⁶⁶ Yani muafiyet ve istisnadan yararlanan kişilere vergi salınması mükellefiyette hatayı doğurur.

Kanunlarda mükellefiyet ile ilgili sorumlulukların tanımı yapılarak bu sorumluluğun sınırları çizilir. Vergi kanunlarımızda verginin faaliyet alanı muafiyet ve istisnalar dikkate alınarak belirlenir. Bu uygulama alanı dışında bırakılan kişileri o alanda vergiden mükellef tutarak vergi istenilmesi veya alınması mükellefiyette hata durumudur. Açık olma hususunun bu hata türünde önemli olduğundan bahsetmiştik. Burada açık olmaktan kasıt kişilere sağlanan muafiyet ve istisnaların sınırının yani vergiye tabi olup olmama halinin açık ve net olarak çizilmesi demektir.

Hatanın düzeltilmesi için bu netlik ve belirginlik şarttır. Aksi durumda karşımıza hukuki uyuşmazlık kavramı çıkmakta ve çözümü ise yargı organlarına kalmaktadır.

“Kendisine veraset yoluyla intikal eden mirası kanuni süresi içinde reddeden kimseden, veraset ve intikal vergisi istenmesi,”¹⁶⁷ kiracıdan emlak vergisi talep etmek, yürürlükten kalkmış bir kanun hükmünü işleterek vergi istemek, esnaf muaflığı şartlarını taşıyan birisinden vergi istemek bu hata türünün örnekleri olarak sayılabilir.

Danıştay Kararlarında ise; “Muaflık koşullarını yitiren çitçi, ancak ertesi yıldan itibaren vergiye tabi tutulabileceğinden, aksine yapılan işlemde bir vergilendirme hatası vardır.”¹⁶⁸ “...tahsil edilmiş olmasına karşın, vergiyi doğuran olayın idarece ortadan kaldırılmış olması sebebiyle, konusu kalmayan verginin, vergi mevzuatına girmeyen bir kıymetten vergi alınması, şeklinde tanımlanan mevzuda hata kapsamında değerlendirilmesi suretiyle ilgisine iadesi gerekirken, aksi yolda tesisi edilen işlemde ve bu işlemin iptali istemiyle açılan davayı reddeden mahkeme kararında isabet görülmemiştir.”¹⁶⁹

¹⁶⁶ Osman Pehlivan, “*Vergi Hukuku Genel İlkeler ve Türk Vergi Sistemi*” Celepler Matbaacılık, Trabzon 2014, s.124

¹⁶⁷ Ali Uysal, Nurettin Eroğlu, “*Açıklamalı ve İçtihatlı Vergi Usul Kanunu*” 3. Baskı. Ankara 2005, s.172.

¹⁶⁸ Danıştay 4.Dairesi’nin 16.03.1984 Tarih ve E. 1982/17962, K. 1984/1112 Sayılı Kararı

¹⁶⁹ Danıştay 7. Dairesi’nin 20.04.1998 Tarih ve E.1997/1357, K. 1998/1429 Sayılı Kararı

“Vergi cezaları açısından, vergi suçunun nitelendirilmesinde hata olarak adlandırabileceğimiz bu hata türü, açık olarak vergi suçu oluşturmayan bir eylem nedeniyle vergi cezası kesilmesi olarak tanımlanmaktadır.”¹⁷⁰

3.4.3.3. Verginin Konusunda (Mevzuda) Meydana Gelen Hata

Mevzuda Hata Vergi Usul Kanunu 118/3 maddesinde “Açık olarak vergi mevzuuna girmeyen veya vergiden müstesna bulunan gelir, servet, madde, kıymet, evrak ve işlemler üzerinden vergi istenmesi veya alınmasıdır” şeklinde ifade edilmiştir. Burada da mükellefiyette hata unsurunda olduğu gibi “açık olma” ölçütü benimsenmiştir.

“Verginin mevzuu, doğrudan veya dolaylı olarak vergiye kaynaklık eden ekonomik anlamda bir değeri ifade eden, mal, hizmet, servet, emek vb. değerlerdir. Başka bir deyişle verginin konusu, kanunun, mükellefiyetin doğmasını bağladığı unsurdur.”¹⁷¹

“Verginin konusu açıkça vergi yasalarında gösterilir. Örneğin Gelir Vergisi Kanununda gerçek kişilerin gelirleri iken, Kurumlar Vergisinde kurum kazancıdır. Yasalarda açıkça vergi konusu kapsamı içinde gösterilmeyen bir şeyin vergi konusunun kapsamı içerisinde değerlendirilerek işlem yapılması ya da vergi konusu içinde olmakla beraber istisna kapsamı içinde olan bir şeyin vergilendirilmek istenmesi vergi hatası olarak kabul edilir.”¹⁷²

Konuda hata ile mükellefiyette hata kolayca birbiri ile karıştırılabilir. Bu karmaşık durum, vergi yükümlülüğü ile vergi konusu arasındaki bağlantıyı kuran “vergiyi doğuran olaydan” kaynaklanmaktadır. “Vergiye doğuran olay gerçekleşmeden vergilendirme yapılmış ise, verginin konusunda hataya düşülmüş demektir.”¹⁷³ “Daha açık bir anlatımla herhangi bir kişi için vergiyi doğuran olay ile ilişki kurmaması durumunda yükümlülük söz konusu olmayacağı gibi, vergi konusu olmayan bir unsur ile ilişki kurulması da vergiyi doğuran olayı ortaya çıkarmaz.”¹⁷⁴

¹⁷⁰ Turgut Candan, “*Açıklamalı İdari Yargılama Usulü Kanunu*” Genişletilmiş ve Güncelleştirilmiş 2. Baskı. Ankara Maliye ve Hukuk Yayınları, 2006, s.381

¹⁷¹ Akif Enginay, “*Kamu Maliyesi*” Savaş Yayınları, Ankara 1990, s.39.

¹⁷² Osman Pehlivan, “*Vergi Hukuku Genel İlkeler ve Türk Vergi Sistemi*” Celepler Matbaacılık, Trabzon 2014, s.124.125.

¹⁷³ Selim Kaneti, “*Vergi Hukuku*” Filiz Kitabevi, İstanbul 1989, s.155.

¹⁷⁴ Mualla Öncel vd. “*Vergi Hukuku*” Gözden Geçirilmiş Değişiklikler İşlenmiş 23. Bası, Ankara 2014, s.180

Bu tür hatalar başlıca iki şekilde görülebilir. İlk olarak verginin konusuna girmeyen veya girdiği açık bir şekilde belli olmayan işlem ve olayların vergilendirilmesi; ikinci olarak ise verginin konusuna girmekle birlikte istisna kapsamında yer alan dolayısıyla matrah dışı bırakılması gereken işlem ve olayların matraha dahil edilmesi şeklinde meydana gelebilir.

“Genel şekilde vergi ne üzerinden alınıyor ise o şey verginin konusudur diye söylenebilecektir. Şey kelimesi yalnızca eşyaya değil, ticari ve hukuksal işlemlere, eylem ve olgulara, ekonomik değerlere, fiziksel varlıklara, sosyal durum ve başka şeylere yönelik olabilecektir.”¹⁷⁵ Anayasa mahkememiz şeklen bir yasa niteliği taşıyan ancak uygulanacağı konular Bakanlar Kuruluna bırakılan bir yasayı hangi konulara uygulanacağı, hangilerine uygulanmayacağı meçhul olduğundan objektif bulmamıştır.¹⁷⁶ Esas olarak vergilendirmede kanunilik ilkesi gereği, herhangi bir kazancın vergilendirilebilmesi için kanunlarda gösterilmiş olması gerekmektedir.

“Bazı gelirlerin verginin konusuna girmekle birlikte kanunun başka bir maddesi ile istisnaya tabi tutulması halinde açık olarak vergi konusuna girmeyen kazanç üzerinden vergi istenmesi veya alınması halinde verginin konusunda hata türü ortaya çıkmaktadır.”¹⁷⁷

Vergi Usul Kanunu’ nun 112’nci maddesine göre gecikme faizi hesaplanabilmesi için tarhiyatın ikmalen, res’ en veya idarece yapılmış olması gerekmektedir. “Eğer beyan üzerine tarh edilen vergi için gecikme faizi hesaplanmışsa bu durum Vergi Usul Kanunu’ nun 112. maddesine göre vergi konusuna girmediğinden dolayı vergi konusunda hata şeklinde değerlendirilecektir.”¹⁷⁸

Konuya ilişkin Danıştay Kararlarını aşağıdaki şekilde örnekleyebiliriz,

“Davacının devlet hava meydanları işletmesi genel müdürlüğü ile imzaladığı hava limanı dış hatlar ve iç hatlar terminal binası, katlı otopark ile genel havacılık terminalinin işletme haklarının kiralanmak suretiyle verilmesine ilişkin kira sözleşmesi

¹⁷⁵ Orhan Dikmen, “**Maliye Dersleri**” Birinci kitap, 2. Bası, İstanbul 1964, s.102. Gülsen Güneş, “**Verginin Yasallığı İlkesi**” On iki Levha Yayıncılık, 4. Tıpkı baskı, İstanbul 2014, s.137

¹⁷⁶ Anayasa Mahkemesi, 15.06.1971, “**AMKD**” Ankara 1972, S. 9, s.534

¹⁷⁷ Şükrü Kızılot, Zuhâl Kızılot, “**Vergi İhtilafları ve Çözüm Yolları**” Yaklaşım Yayınları, Ankara 2010. s.117

¹⁷⁸ Yusuf Karakoç, “**Genel Vergi Hukuku**” Ankara 2007 Yetkin Yayınları, s.73

uyarınca yaptığı ödemelerin, 3065 sayılı KDV kanununun geçici 12. maddesine göre vergiden müstesna olduğu ileri sürülerek yapılan şikâyet başvurusunun cevap verilmemek suretiyle reddine ilişkin işlemin iptali istemiyle dava açılmıştır.” “(4. Daire, E. 2008/1457, K. 2010/2332, T. 29.04.2010) karar¹⁷⁹

Tahsil harcından muaf tutulan bir idari işlemin vergiden istisna edilmiş olmasına rağmen tahsil edilmesi nedeni ile (9. Daire, E. 2008/7094, K. 2008/5044, T. 04.11.2008) karar¹⁸⁰

Yurtdışından döviz olarak gelen ücret gelirlerinin beyanı halinde olayda açık bir vergilendirme hatasının bulunduğu kabulü gerektiği hakkında (4. Daire, E. 2005/1282, K. 2006/289, T. 23.02.2006) karar¹⁸¹

“Davacı şirket tarafından gayri safi hasılat esasına göre tahakkuk ettirilen net aktif vergisinin, Anayasa Mahkemesince, net aktif vergisinin konusunun 1993 yılı hesap dönemindeki gayrisafi hasılatın oluşturduğuna ilişkin bölümünün iptal edilmesi üzerine düzeltme yoluyla iadesi istemine Maliye Bakanlığınca cevap verilmemek suretiyle tesis olunan işleme karşı açılan davayı Danıştay Üçüncü Dairesince verilen bozma kararı üzerine yeniden inceleyerek; vergisi ihtilaflı dönemde davacının elde ettiği gayrisafi hasılat dikkate alınmak suretiyle tahakkuk ettirilen ve vergi dairesi makbuzlarının bir kısmı üzerine ihtirazi kayıt konulmak suretiyle ödenen ve vergi mahkemesi nezdinde uyuşmazlık konusu yapılmayan ...-lira tutarındaki net aktif vergisinin düzeltme

¹⁷⁹ ...işlem 3065 sayılı Kanunun geçici 12 nci maddesi uyarınca vergiden müstesna tutulduğundan olayda mevzuda hatanın söz konusu olduğunu ileri sürerek kararın bozulmasını istemektedir. Savunmanın özeti ... maddesinde öngörülen istisna uygulaması kapsamında olduğundan, buna bağlı olarak da olayda mevzuda hata olduğundan, aksi yöndeki Mahkeme kararının bozulması gerektiği düşünülmektedir. Danıştay Savcısı...3065 sayılı Kanunun geçici 12 nci maddesinde öngörülen istisna uygulaması söz konusu olup, olayda mevzuda hata olduğundan, aksi yöndeki Mahkeme kararının bozulması gerektiği görüşüyle ...

¹⁸⁰ ...istenmesi veya alınmasının mevzuda hata olduğu hükme bağlanmıştır. Yukarıda belirtilen Yasa hükmünde vergiden müstesna bulunan işlemler üzerinden vergi alınmasının mevzuda hata olduğu hükme bağlandığından... tahsil harcından muaf tutulduğundan ve ihtilafı çözmekle Vergi Mahkemesi görevli olduğundan, olayın mevzuda hata kapsamında incelenmesi icap ettiği kanaati ile mahkeme kararının bozulması gerektiği düşünülmektedir... Vergi Usul Kanununun vergi hatalarının düzeltilmesine ilişkin ilgili maddeleri uyarınca, vergi dairelerinden düzeltilmesi talep edilebilecek vergi hatalarının, kendisinden düzeltme isteminde bulunulan...

¹⁸¹ ...vergi istenmesi veya alınması ise "mevzuda hata" olarak vergilendirme hataları kapsamında sayılmıştır. Kanunun 122 nci maddesinde mükelleflerin vergi muamelelerindeki hataların düzeltilmesini vergi dairesinden... Eksik vergi istenmesi veya alınmasıdır, şeklinde tanımlanmıştır. Aynı Kanunun 118 inci maddesinin mevzuda hata başlığını taşıyan 3 numaralı bendinde ise, Açık olarak vergi mevzuuna girmeyen veya vergiden müstesna... yıllık gelir vergisi beyannamesine dahil edilmemesi gerekirken, dahil edilerek vergilendirilmesi mevzuda hata olup davanın kabulü ile aksi yönde tesis edilen işlemin iptali gerekirken reddi yolunda verilen...

hükümleri uyarınca ret ve iadesi için vergi dairesi müdürlüğüne yapılan başvurunun, 9.7.1997 tarihinde tebliğ edilen yazı ile reddedildiği, Maliye Bakanlığına yapılan şikayet başvurusunun cevap verilmemek suretiyle reddi yolunda tesis edilen işleme karşı 30 gün olan dava açma süresi içinde dava açıldığı, Anayasa Mahkemesinin 13.7.1995 gün ve E:1994/85, K:1995/32 sayılı kararı ile 3986 sayılı Kanunun, gayrisafi hasılat üzerinden net aktif vergisi alınmasına ilişkin hükmün Anayasaya aykırı olduğu gerekçesiyle iptal edildiğinden, yükümlü şirketin gayrisafi hasılatı esas alınarak tahakkuk ettirilen net aktif vergisinde kanuna uygunluk bulunmadığı gerekçesiyle dava konusu işlemi iptal ederek fazla tahakkuk ettirilen net aktif vergisinin ret ve iadesine karar veren Vergi Mahkemesinin (...) gün ve (...) sayılı kararının verginin beyan edildiği dönemde yürürlükte bulunan ve daha sonra Anayasa Mahkemesi tarafından verilen bir karar ile bu kararın yayımlandığı tarihten itibaren ortadan kaldırılan hükümlere uygun olarak beyan edilen vergi yönünden bu verginin haksız alınmasının söz konusu olmadığı, dolayısıyla bir vergi hatasından söz edilemeyeceği ileri sürülerek bozulması istenmiştir.” (3. Daire, E. 2000/254, K. 2001/1202, T. 05.04.2001) ¹⁸²

“Davacının, sol ayağında mevcut olan rahatsızlığı nedeniyle, düz vitesli, debriyajı olan bir aracı kullanması mümkün olmadığından, sahibi olduğu aracın, otomatik vitesli olması halinin, anılan kişi açısından, engeline uygun hareket ettirici özel tertibat olarak kabulü gerektiği ve olayın, vergi hatası kapsamında değerlendirilerek, aracın motorlu taşıtlar vergisinden müstesna tutulması istemiyle açılan davanın” (7. Daire 2009/6893 E,2013/4840 K.) kararı ¹⁸³

¹⁸² Bu durumda davanın esasını teşkil eden vergilendirme işleminin dayanağı olan kanun hükmünün işlem tarihinde yürürlükte bulunduğu ve vergilendirme işleminin de yürürlükte olan mevzuata uygun olarak yapıldığında kuşku bulunmamaktadır. Vergilendirme işleminin dayanağı olan yasa maddesi hükmünün sonradan Anayasa Mahkemesince iptali açık olarak vergi konusu olmayan gelir üzerinden vergi istenilmesi veya alınması anlamına gelmeyeceğinden "mevzuda" hata olarak nitelendirilmesi sonucu düzeltme isteminin reddi yolundaki işlemi iptal eden vergi mahkemesi kararında hukuka uygunluk görülmemiştir.

¹⁸³ Bu durumda, olayda, vergilendirme hatalarından biri olan "mevzuda hata" söz konusu olduğundan, davacının iddialarının düzeltme ve şikâyet kapsamında olmadığı gerekçesiyle davayı reddeden vergi mahkemesi kararında hukuka uyarlık görülmemiştir. Açıklanan nedenle, temyiz isteminin kabulüne ve mahkeme kararının bozulmasına, bozma kararı üzerine, Mahkemece, yeniden verilecek kararlar birlikte yargılama giderleri de hüküm altına alınacağından, bu hususta ayrıca hüküm tesisine gerek bulunmadığına, 07.10.2013 gününde oybirliği ile karar verildi.

3.4.3.4. Vergilendirme veya Muafiyet Döneminde Meydana Gelen Hata

Vergi Usul Kanunu madde 118/4 Vergilendirme veya muafiyet döneminde hata “Aranan verginin ilgili bulunduğu vergilendirme döneminin yanlış gösterilmiş veya süre itibariyle eksik veya fazla hesaplanmış olmasıdır” şeklinde tanımlamıştır. “Aranan vergiyle ilgili vergilendirme döneminin yanlış gösterilmesi veya süre itibariyle eksik veya fazla hesaplanması.”¹⁸⁴ “Vergilendirme dönemi, vergi kanunlarınca vergi tarhına esas olmak üzere saptanan zaman birimidir ve vergi bu dönem için tarh ve tahsil edilmektedir. Muafiyet dönemi ise açık bir şekilde verginin konusuna giren bir olayın varlığına rağmen, belirli bir süre ya da durumla sınırlı olarak verginin alınmaması durumudur.”¹⁸⁵

“Örneğin; basit usule tabi olmanın koşullarını yıl içerisinde kaybedenlerin ertesi takvim yılı başından itibaren değil de, bu durumun meydana geldiği takvim yılının başından itibaren gerçek usulde vergilendirilmek istenmesi”¹⁸⁶ vergilendirme döneminde yapılan bir hatadır.

Bu hata dolayısıyla verginin, ilgili bulunduğu dönemin vergisine nazaran fazla ya da eksik istenmesi veya alınması gerekmektedir. “Vergi miktarında değişiklik meydana getirmeyen, zamanaşımı hükümlerini ihlal etmeyen basit dönem hataları bu hata halini oluşturmamaktadır.”¹⁸⁷ Vergilendirme döneminin yanlış gösterilmiş veya eksik veya fazla hesaplanmış olması şeklindeki hataların muafiyet dönemlerinin hesabında da yapılması olanaklıdır.

“Örneğin beş yıl için vergiden muafiyet tanınan bir kurum adına muafiyet süresi dolmadan verginin tarh edilmesi durumunda muafiyet döneminde hatadan söz konusu olmaktadır.”¹⁸⁸

¹⁸⁴ Nurettin Bilici, “*Vergi Hukuku*” Güncelleştirilmiş ve Geliştirilmiş 35. Baskı, C.1, Savaş, Ankara 2015 s. 145

¹⁸⁵ Şükrü Kızılot, Zuhâl Kızılot, “*Vergi Uyuşmazlıkları ve Çözüm Yolları*” Gözden Geçirilmiş 20. Baskı, Yaklaşım, Ankara 2012, s.119

¹⁸⁶ Ahmet Özdemir, Götürü Gelir Vergisi Mükellefiyeti, “*Maliye Bakanlığı Tetkik Kurulu Yayını*”, Yayın No: 1983/58, Ankara 1983, s.75.

¹⁸⁷ Turgut Candan, “*Vergilendirme Yöntemleri ve Uzlaşma*” Genişletilmiş ve Güncelleştirilmiş 2. Baskı, Maliye ve Hukuk Yayınları, Ankara 2006. s.228

¹⁸⁸ N. Alper Ünal, “*Türk Vergi Hukukunda Vergi Hataları ve Düzeltme Yolları*” VDD, Şubat 2006, s.77

Dönem itibari ile 2016 yılına ait olan bir gayrimenkul sermaye iradının 2015 yılında tahsil edilerek o yılın kazancıymış gibi vergilendirilmesi, vergilendirme döneminde hatadır.

“Emlak vergisinde, konut olarak kullanılan bina ya da apartman dairelerine ilişkin geçici muafiyet döneminin yanlış hesaplanması”¹⁸⁹ muafiyet döneminde yapılan bir vergilendirme hatasıdır.

Güncele dair bir örnek olarak ise beyanname verme dönemleri belli zamanlarda idare tarafından uzatılabilmektedir ve bu uzatılmış süre sonuna kadar beyannamelerini veren mükelleflerin normal süresinde verdiği kabul edilmektedir. Ancak bu sürelerin sık sık uzatıldığı dönemleri idarenin de atlayarak mükellefe geç bildirimde bulunduğu gerekçesi ile cezai işlem uyguladığı görülmektedir.

“Herhangi bir vergi ile ilgili olarak vergilendirme ve muafiyet dönemlerinin yanlış uygulanması bu hata türünü yaratır. Örneğin emlak vergisindeki geçici muafiyet döneminin yanlış hesaplanması, geliri yanlış yılda vergilendirmesi birer vergilendirme hatasıdır. Buna karşılık gelir vergisinde kıst (kısa, eksik) dönem uygulaması, vergi kanunlarının yürürlüğe girişi ve yürürlükten kalkışı, zamanaşımı konularındaki uygulama yanlışlıkları tartışmaya elverişli nitelikleri gereği hukuki uyumsuzluk konusu yapılır.”¹⁹⁰ “Her verginin kendi kanununda belirtilen bir vergilendirme dönemi vardır.”¹⁹¹ 1998 yılına ait ticari belgelerini, Defter ve Vesikaları Muhafaza başlıklı Vergi Usul Kanunu madde 253 e göre 5 yıl boyunca muhafaza edip sonra imha eden mükellefe 2005 yılında bu vesikaları ibraz etmediği gerekçesi ile cezai işlem uygulanması da bu türden bir hataya örnektir.

Bu hata türü aynı zamanda Vergi Usul Kanunu nun hesap dönemi başlıklı 174 maddesindeki “*Defterler hesap dönemi itibariyle tutulur. Kayıtlar her hesap dönemi sonunda kapatılır ve ertesi dönem başında yeniden açılır. Hesap dönemi normal olarak takvim yılıdır. Şu kadar ki, takvim yılı dönemi faaliyet ve muamelelerinin mahiyetine uygun bulunmayanlar için, bunların müracaatı üzerine Maliye Bakanlığı 12’şer aylık*

¹⁸⁹ Sabri Arpaç, “*Açıklamalı-Uygulamalı Emlak Vergisi Kanunu*”, Vergi Yayınları, Ankara 1983, s.79.

¹⁹⁰ Mualla Öncel vd. “*Vergi Hukuku*”, Gözden Geçirilmiş Değişiklikler İşlenmiş 23. Bası, Ankara 2014, s.180.181

¹⁹¹ Yılmaz Özbalcı, “*Vergi Usul Kanunu Yorum ve Açıklamaları*”, Oluş Yayıncılık, Ankara 2006. s.396

özel hesap dönemleri belli edebilir. Yeniden işe başlama veya işi bırakma hallerinde, hesap dönemi içinde bir yıldan eksik olan faaliyet süresi, hesap dönemi sayılır” hükmü ile de doğrudan ilişkilidir.

Vergilendirme ve muafiyet döneminde yapılan hatalara ilişkin verilebilecek Danıştay Kararlarına örnekler;

“Davacının 1993 ve 1994 yıllarında almış olduğu teşvik ikramiyeleri üzerinden yapılan gelir vergisi kesintilerinin talebine uyularak idarece kendisine iade edilmesinden sonra tekrar ve taksitler halinde maaşından kesilmek suretiyle geri alınması üzerine 15.6.1995 tarihinde yapılan geri ödemenin ilk taksitine karşı dava açma süresi geçirildikten sonra Vergi Usul Kanununun 116. ve takip eden maddeleri ile 124. maddesi uyarınca söz konusu vergi kesintisinin red ve iadesi için yapılan düzeltme ve şikâyet başvurusunun reddi yolunda yapılan işleme karşı açılan davayı... Gelir Vergisi Kanununun 29/1. maddesi hükmü uyarınca gelir vergisinden bağışık tutulması ve vergi kesilmemesi gerektiğinden teşvik ikramiyesinden kesilen gelir vergisinin davacıya red ve iade edilmesi icap ettiği gerekçesiyle kabul ederek, dava konusu verginin ret ve iadesine karar veren İzmir Üçüncü Vergi Mahkemesinin ... sayılı kararının; düzeltme başvurusuna ilişkin dilekçede ileri sürülen hususların vergilendirme ve hesap hataları kapsamına girmemesi, tarhiyatın esasına yönelik iddialar içermesi nedeniyle olayda düzeltme hükümlerinin uygulanmasına olanak bulunmadığı, bu nedenle davanın öncelikle usul yönünden reddi gerektiği, esas yönünden ise teşvik ikramiyelerinin Gelir Vergisi Kanununun 29/1. maddesi kapsamına girmediği ileri sürülerek bozulması istemiyle açılan” (3. Daire 1996/5990 E, 1997/2182 K.) kararı¹⁹²

“Davacı, Maliye Bakanlığı'na yaptığı düzeltme şikâyet yoluyla başvurusunun reddine ilişkin ... sayılı işlemin iptali istemiyle dava açmıştır. .. sayılı kararıyla; Vergi Usul Kanununun 116 ve müteakip maddelerinde vergi hatasının tanımlandığı, bir

¹⁹² 213 sayılı Vergi Usul Kanununun 124 üncü maddesi uyarınca düzeltme şikâyet yoluna başvurulabilmesi için ortada açık bir vergi hatası bulunması gerekmektedir. Teşvik ikramiyesi üzerinden gelir vergisi kesilmesi, sözü edilen maddelerde tanımlandığı şekilde açık bir vergilendirme veya hesap hatası oluşturmadığı gibi uyumsuzluğun hukuki bir nitelik taşıması nedeniyle olaya düzeltme hükümlerinin uygulanması olanaksızdır. Bu nedenle mahkemece uyumsuzluğun vergi hatası kapsamında bulunmadığı gözetilmeden işin esasına girilerek tevkif edilen verginin red ve iadesi yolunda verilen kararda yasal isabet görülmemiştir.

vergileendirme işleminde vergi hatasından söz edebilmek için ortada açık biçimde vergi miktarında fazlalık veya eksikliğe ya da vergi yükümlülüğünün saptanmasına neden olan yanlışların bulunması gerektiği, olayda, davacının merkezi yurt dışında bulunan bir şirkete vermiş olduğu mühendislik hizmeti karşılığı aldığı ücretlerin beyana dahil edilip edilmeyeceği hususunun hukuki nitelikte olduğu, yoruma açık konuların vergi hatası kapsamında incelenmesine olanak bulunmadığı, bu tür davaların ancak süresi içinde açılacak bir davada inceleneceğinden, davalı idare işleminde Kanuna aykırılık görülmediği gerekçesiyle davanın reddine karar vermiştir. Davacı, yaptığı başvurunun vergi hatası kapsamında olduğunu ileri sürerek kararın bozulmasını istemiyle açılan” (4. Daire 2005/1282 E, 2006/289 K.) davanın kararı¹⁹³

“Mülkiyeti Hazineye ait olup Milli Eğitim Bakanlığına tahsisli ve bu Bakanlığa bağlı okul ve kurumlardaki kantin, açık alan, salon ve benzeri yerlerin okul aile birlikleri işletilmesi veya işlettirilmesi ile ilgili olarak yapılacak uygulamalara ilişkin kuralların yer aldığı 5.8.2004 tarih ve 11 seri nolu Kurumlar Vergisi Sirküler'inin; 14.6.1973 tarih ve 1739 sayılı Millî Eğitim Temel Kanunu'nun 5257 sayılı Kanunla değişik 16 ncı maddesinin son fıkrasında okul-aile birliklerinin gelirlerinin her türlü vergi resim ve harçtan muaf olduğunun belirtildiği, Katma Değer Vergisi Kanunu'nun 19 ncu maddesinde diğer kanunlardaki vergi muafılık ve istisna hükümlerinin katma değer vergisi bakımından geçersiz olacağı, getirilecek istisna ve muafiyet hükümlerinin, bu Kanuna hüküm eklemek veya bu Kanunda değişiklik yapmak suretiyle düzenleneceği hükmüne yer verilmiş olsa dahi, 1739 sayılı Milli Eğitim Temel Kanunu ile getirilen muafiyet hükmünün, 3065 sayılı Katma Değer Vergisi Kanunu'ndan sonra yürürlüğe girdiği dikkate alındığında ve 1739 sayılı Kanunun 16 ncı maddesi hükmünün 3065 sayılı Kanun'un 19 uncu maddesi hükmü karşısında özel ve sonraki kanun hükmü niteliği taşıdığı, bu itibarla, söz konusu muafiyetin katma değer vergisini de kapsadığı iddiasıyla iptali istenilen davaya ilişkin” (4. Daire 2009/248 E , 2011/4403 K.) karar¹⁹⁴

¹⁹³ Bu durumda, söz konusu ücretlerin açık olarak vergiden müstesna olması nedeniyle beyan edilen bu ücretlerle ilgili olarak Vergi Usul Kanununun 118 inci maddesinin 3 numaralı fıkrasında belirtildiği şekilde açık bir vergileendirme hatası bulunduğunu kabulü gerekir. Bu nedenle, olayda açık bir vergileendirme hatası mevcut olduğundan, dava konusu işlemin iptali gerekirken, davanın reddine ilişkin mahkeme kararında hukuka uyarlık bulunmamaktadır.

¹⁹⁴ ..., 11 seri nolu Kurumlar Vergisi Sirküler 'inin "Okul ve Kurumlardaki Kantin, Açık Alan, Salon ve Benzeri Yerlerin Okul Aile Birlikleri Tarafından Üçüncü Kişilere Kiraya Verilmesi" başlıklı 3 üncü bölümünün 2,3 ve 4 üncü paragraflarının iptaline, 492 sayılı Harçlar Kanunu'nun 13 üncü maddesinin (j)

3.4.4. Vergi Hatalarının Tespit Usulleri

“Vergi hatalarının düzeltilebilmesi için ortaya çıkarılmaları gerekir.”¹⁹⁵ Vergi hataları şu yollarla meydana çıkarılabilir. (Vergi Usul Kanunu madde 119)

“İlgili memurun hatayı bulması veya görmesi ile,

Üst memurların yaptıkları incelemeler neticesinde hatanın görülmesi ile,

Hatanın teftiş sırasında meydana çıkarılması ile,

Hatanın vergi incelenmesi sırasında meydana çıkarılması ile,

Mükellefin müracaatı ile.”

3.4.4.1. İlgili Memurun Hatayı Bulması veya Görmesi ile

Vergi mevzuatımız gereği vergilerin büyük çoğunluğu beyan esasına göre tarh edilmektedir. Vergi mevzuatımızın sık sık değiştiği, anlaşılır olmadığı gibi hususları önceki konularımızda irdemiştik. Beyan esasına göre tarhiyat yapan vergi sistemimizde denetimin istenilen noktada olmaması yapılan beyana güvenmemize büyük oranda bizi mecbur bırakmaktadır. Bu yapı içinde bütün vergi ödevlerini bildiği varsayılan mükelleflerin hata yapması kaçınılmaz olacaktır. Hatanın olağanlığı bu yönüyle bir masumiyet karinesi teşkil edebilir. Ancak görevi zaten hatayı bulmak ve görmek olan memurun ve idarenin aynı olağanlıkla ikinci bir hata yapması ve mükellefin hatasını görememesi daha vahim sonuçları beraberinde getirecektir.

Her ne kadar tarh, tahakkuk, tahsil gibi işlemler vergi idareleri tarafından yapılıyorsa da bilgiyi işleme adına teknolojik gelişmeler vergi idaresine hatayı bulması adına çok iyi imkânlar sunmaktadır.

bendi uyarınca davalı İdareden maktu karar harcı alınmasına gerek olmadığına, peşin alınan ... karar harcının istemi halinde davacıya iadesine, aşağıda dökümü yapılan ... yargılama gideri ile davacı vekili için Avukatlık Asgari Ücret Tarifesi uyarınca takdir edilen vekalet ücretinin davalı İdareden alınıp davacıya verilmesine, artan posta ücretinin isteği halinde davacıya iadesine, kararın tebliğini izleyen günden itibaren otuz gün içinde Danıştay VDDK nezdinde temyiz yolu açık olmak üzere 23.5.2011 gününde oyçokluğuyla karar verildi.

¹⁹⁵ S. Ateş Oktar, “*Vergi Hukuku*” Gözden Geçirilmiş ve Güncelleştirilmiş 9. Baskı, Türkmen Kitabevi, İstanbul 2013, s.149

“Beyana dayalı tarhiyatta mükellef veya sorumlunun beyanı açısından “adi kanuni karine” niteliği yani “ilk bakışta doğruluk karinesi” geçerlidir.”¹⁹⁶ Mükelleflerden beyan esasına göre tarh edilen vergilerin doğruluğunu araştırmak idarenin hakkı ve görevidir.

“Vergi dairelerinde görevli olan tarh, tebliğ, tahakkuk ve tahsilat işleriyle uğraşan memurlar vergilendirme süreci olan verginin tarhından tahsiline kadarki süreçte vergi hatalarına rastlayabilmekte veya dosya üzerinden işlem yaparken vergi hatalarını tespit etmektedirler.”¹⁹⁷

3.4.4.2. Üst Memurların Yaptıkları İncelemeler Neticesinde Bulunması

İdarenin hiyerarşik yapısı içerisinde bulunan ast üst ilişkisi gereği üst memur konumunda çalışanların alt memurları denetleme yetkileri vardır. “Bir kamu kuruluşunda üstün hangi makam olduğu kuruluşu ilgili mevzuatta belirtilir.”¹⁹⁸ Gelir idaresi Başkanlığının Teşkilat ve Görevleri hakkındaki kanun bu teşkilat içindeki hiyerarşiyi belirler. Kanuna göre üst memurlar, gelir idaresi başkanı, grup müdürleri, daire başkanları, vergi dairesi başkanları, servis şefleri, mal müdürleri gibi kişilerdir. İşte bu kişilerin yaptıkları incelemeler esnasında hata hallerini saptaması mümkündür.

3.4.4.3. Hatanın Teftiş (İç Denetim) Sırasında Meydana Çıkarılması

“5018 sayılı Kanunda iç denetim, “kamu idaresinin çalışmalarına değer katmak ve geliştirmek için kaynakların ekonomiklik, etkililik ve verimlilik esaslarına göre yönetilip yönetilmediğini değerlendirmek ve rehberlik yapmak amacıyla yapılan bağımsız, nesnel güvence sağlama ve danışmanlık faaliyetleri” şeklinde tanımlanmıştır.

Vergi idaresinde, belirli aralıklarla bazı inceleme elemanlarınca, daire genel bir biçimde teftişe tabi tutulur, bu arada işlemlerin doğru olup olmadığı, mükellef dosyaları ve diğer kayıtlar taranmak suretiyle araştırılır.”¹⁹⁹

“Mali idare içinde yapılan teftişler iç denetim birim yönergesinde belirtilen esaslara göre yapılmaktadır. Bu Yönerge İç Denetçilerin Çalışma Usul ve Esasları Hakkında Yönetmeliğin 13 üncü maddesi uyarınca hazırlanmaktadır. Bakanlığın merkez, taşra ve

¹⁹⁶ Tahir Erdem, “*Türk Vergi Sisteminde Uzlaşma*” Sirküler Rapor Serisi, Seri No: 2007-6, Ankara TÜRMOB Yayınları, s.25.

¹⁹⁷ Şeref Gözübüyük, “*Yönetim Hukuku*”, Turhan Kitabevi, Ankara 2000, s. 253.

¹⁹⁸ Şeref Gözübüyük, *age*, s. 253.

¹⁹⁹ Şükrü Kızılot, Zuhale Kızılot, “*Vergi İhtilafları ve Çözüm Yolları*”, Yaklaşım, Ankara 2005. s.124

yurt dışı teşkilatına dahil birimlerin mali ve mali olmayan tüm faaliyet ve işlemleri iç denetim kapsamındadır. Bakanlığın bağlı, ilgili ve ilişkili kuruluşlarının iç denetim faaliyeti, kendi iç denetçileri tarafından yürütülür. Bu anlamda vergi yönetimin temel uygulama birimi olan vergi dairelerinin teftişten geçirilmesi, iç denetim sırasında ortaya çıkarılacak hatalı uygulamaların saptanması açısından son derece önemlidir. Zira teftiş yapılırken esasında vergi mükellefleri de dolaylı olarak denetlenmiş olmaktadır.²⁰⁰

3.4.4.4. Vergi İncelemesi Sırasında Ortaya Çıkarılması

Mevzuatımızın genelde beyana dayalı tarhiyat yoluyla vergilendirme yaptığını ve beyan esasının kendine özgü sıkıntılarından birisinin de yapılan beyana güvenmek zorunda olduğumuz gerçeğini irdelemiştik. Vergi idaresinin inceleme aracılığı elde etmek istediği şey ise işte bu yapılan beyanlara istinaden topladığı verginin doğruluğunu kontrol etmektir.

“Vergi incelemesi; Vergi Müfettişleri, Vergi Müfettiş Yardımcıları, ilin en büyük mal memuru veya vergi dairesi müdürleri tarafından yapılır. Gelir İdaresi Başkanlığının merkez ve taşra teşkilatında müdür kadrolarında görev yapanlar her hal ve takdirde vergi inceleme yetkisini haizdir.”²⁰¹

Vergi incelemesinden maksat, ödenmesi gereken vergilerin doğruluğunu araştırmak, tespit etmek ve sağlamaktır. İncelemeye yetkili olanlar tarafından lüzum görüldüğü takdirde inceleme, işletmeye dahil iktisadi kıymetlerin fiili envanterinin yapılmasına ve beyannamelerde gösterilmesi gereken unsurların tetkikine de teşmil edilebilir.

Fiili envanterin yapılmasının gerektirdiği ve incelemeyi yapan tarafından tasdik edilen giderler hazinece mükellefe ödenir.²⁰²

“İncelemeyi yürütenler delilleri ve gerekçeleri ile birlikte denetim sonuçlarını bir rapor halinde vergi dairesine gönderir. Vergi dairesi gerekli tarhiyat ve işlemleri bu rapora göre yapar. Vergi dairesi inceleme raporundaki sonuçlarla bağlıdır ve bu konuda takdir ve değerlendirme yetkisine sahip değildir.”²⁰³ Nitekim Maliye Bakanlığının bir iç

²⁰⁰ Şeref Gözübüyük, “*Yönetim Hukuku*”, Turhan Kitabevi, Ankara 2000, s. 453

²⁰¹ 213 Sayılı VUK madde 135

²⁰² 213 Sayılı VUK madde 134

²⁰³ Yusuf Karakoç, “*Türk Vergi Yargılaması Hukukunda Delil Sistemi*”, 2. Bası, Dokuz Eylül Üniversitesi Hukuk Fakültesi DSİ Yayınları, İzmir 1997 s.194-195.

genelgesinde de vergi mükellefi nezdinde yapılan incelemelerde, düzeltme ve iade edilmesi gereken hususların belirlenmesi durumunda bunun rapora aktarılması ve bu çerçevede düzeltme ve iade işlemlerinin yapılması gerektiği emredilmiştir.²⁰⁴

3.4.4.5. Mükellefin Müracaatı ile Ortaya Çıkarılması

Mükellefler kendi yaptıkları kontroller neticesinde beyanlarında bir vergi hatası bulundan bahisle vergi dairesine düzeltme için başvuruda bulunabilirler. Düzeltme talebi sadece kendinden kaynaklı hatalar için de olmayabilir. Vergi dairesinin yaptığı örneğin mükellefiyette veya mevzuda yapılan bir hatadan dolayı da mükellef vergi dairesine başvuruda bulunabilir. Ancak eksik vergi ödemelerine sebebiyet veren hatalar için mükelleflerin başvurmaları bir diğer ifade ile beyanlarını düzeltmeleri kendilerinin lehine olacaktır.

Çünkü:

“Beyana dayanan vergilerde vergi zıyaı cezasını gerektiren fiilleri işleyen mükelleflerle bunların işlenişine iştirak eden diğer kişilerin kanuna aykırı hareketlerini ilgili makamlara kendiliğinden dilekçe ile haber vermesi hâlinde, haklarında aşağıda yazılı kayıt ve şartlarla vergi zıyaı cezası kesilmez.”²⁰⁵

“1. Mükellefin keyfiyeti haber verdiği tarihten önce bir muhbir tarafından her hangi resmi bir makama dilekçe ile veya şifahi beyanı tutanakla tevsik edilmek suretiyle haber verilen husus hakkında ihbarda bulunulmamış olması (Dilekçe veya tutanağın resmi kayıtlara geçirilmiş olması şarttır.).

2. Haber verme dilekçesinin yetkili memurlar tarafından mükellef nezdinde her hangi bir vergi incelemesine başlandığı veya olayın takdir komisyonuna intikal ettirildiği günden evvel (Kaçakçılık suçu teşkil eden fiillerin işlendiğinin tespitinden önce) verilmiş ve resmi kayıtlara geçirilmiş olması.

3. Hiç verilmemiş olan vergi beyannamelerinin mükellefin haber verme dilekçesinin verildiği tarihten başlayarak on beş gün içinde tevdi olunması.

²⁰⁴ 31.7.1990 Tarih ve 1990/9 sayılı “*Vergi Denetimi ve Koordinasyon İç Genelgesi*”

²⁰⁵ 213 Sayılı VUK madde 371 (5728 sayılı Kanunun 281 inci maddesiyle değişen madde)

4. Eksik veya yanlış yapılan vergi beyanının mükellefin keyfiyeti haber verme tarihinden başlayarak on beş gün içinde tamamlanması veya düzeltilmesi.

5. Mükellefçe haber verilen ve ödeme süresi geçmiş bulunan vergilerin, ödemenin geciktiği her ay ve kesri için, 6183 sayılı Kanunun 51 inci maddesinde belirtilen nispette uygulanacak gecikme zammı oranında bir zamla birlikte haber verme tarihinden başlayarak on beş gün içinde ödenmesi.”

Konu hakkında Vergi Dava Dairelerinin baktığı (2007/272 E, 2008/166 K.) nolu davada,

“2003 yılının 2-4, 5-7 ve 11,12 nci aylarına ilişkin muhtasar beyannamelerini süresinden sonra veren davacı adına re'sen gelir (stopaj) vergisi salınmış, vergi ziyai cezası kesilmiştir.

Davalı idarenin temyiz istemini reddeden Danıştay Dördüncü Dairesi, kararın düzeltilmesi istemini kabul ederek 12.10.2006 günlü ve E:2006/2089, K:2006/1900 sayılı kararıyla, ... vergi incelemesine başlanılmasından veya takdir komisyonuna sevk edilmesinden sonra verilenler hariç olmak üzere, kanuni süresi geçtikten sonra verilen vergi beyannameleri için bu madde uyarınca kesilecek cezanın yüzde elli oranında uygulanacağını belirttiği, aynı Kanunun 371 inci maddesinde ise vergi ziyai cezasını gerektiren kanuna aykırı hareketlerini ilgili makamlara kendiliğinden dilekçe ile haber veren mükelleflere maddede yazılı kayıt ve şartlarla vergi ziyai cezası kesilmeyeceği hükmüne yer verildiği, ... vergi ziyamın doğduğunun kabulü gerektiği; dosyanın incelenmesinden, pişmanlık ve ıslah kapsamında değerlendirilebilecek nitelikte bir başvurusu bulunmadığı anlaşılan davacı adına tarh edilen, ancak süresinden sonra verilen beyanname üzerine tahakkuk ettiği için düzeltme fişi ile terkin edilen vergilere bağlı olarak ... sayılı Anayasa Mahkemesi Kararı dikkate alınarak karar verilmesi gerektiği gerekçesiyle, mahkeme kararını bozmuştur”.

3.4.5. Vergi Hataları ile Muhasebe Hataları Arasındaki İlişki ve Vergi Hatasına Neden Olan Muhasebe Hataları

“Terminolojik açıdan muhasebe kelimesi, “hesap etme” den türemektedir. Türkçe sözlüklerde muhasebe, “hesaplaşma, karşılıklı hesap görme, hesap işleriyle uğraşma,

hesapların bütünü, hesapların yürütüldüğü yer, saymanlık gibi anlamları ifade etmektedir.”²⁰⁶ “Muhasebe bilimi için hata; finansal tablolarda ve muhasebe kayıtlarında yapılan matematiksel yanlışlıklar veya muhasebe ilkelerinin uygulanmasında gözden kaçma ve gerçek verilerin kasıtlı olmayarak yanlış beyan edilmeleridir.”²⁰⁷ “Muhasebe hataları genel olarak kanunlara, yönetmelik ve yönerge gibi yasal mevzuata, genel kabul görmüş muhasebe ilkeleri ile işletme politikalarına ve doğruluğu kabul edilen diğer ilke ve prensiplere aykırı ancak kasıt unsuru içermeyen fiil ve davranışlar olarak tanımlanabilir.”²⁰⁸

Tanımlardan da anlaşılacağı üzere vergi hatalarında olduğu gibi muhasebe hatalarında da kasıt söz konusu olmayıp bilgisizlik, tecrübesizlik, ihmal ve dikkatsizlikten kaynaklanmaktadır. Gelişen teknolojinin muhasebeleştirme sürecine katkısı sayesinde hatalarda büyük oranda azalmalar meydana geldiği gibi hataların tespitine de büyük katkı sağlamıştır.

Her muhasebe hatasının sonucu bir vergi hatası olmadığı gibi, her vergi hatasının da nedeni aynı şekilde bir muhasebe hatası değildir.

Aralarındaki ilişkiyi vergi usul kanunu tarafından tanımlanmış olan (Vergi Usul Kanunu md. 116) “*Vergi hatası, vergiye müteallik hesaplarda veya vergilendirmede yapılan hatalar yüzünden haksız yere fazla veya eksik vergi istenmesi veya alınmasıdır*” tanımları ile açıklamak ve (Vergi Usul Kanunu mad. 117) ile de hatanın kaynağını tespit etmek daha isabetli olacaktır.

Bir diğer ifade ile ilgili kanun hükümlerinden yola çıkarak, hatalı bir muhasebe işleminin vergi hatası olarak tanımlanabilmesi için vergiyi;

- “*Eksik veya fazla gösterme, (117/1)*”

- “*Eksik veya fazla hesaplama, (117/2)*”

- “*Mükerrer hesaplama, (117/3)*” ile sonuçlanan bir işlem olması gerekmektedir.

²⁰⁶ Recep Pekdemir, “*Türkiye’de Muhasebe Mesleği ve Meslek Ahlakı*” Muhasebe ve Finans Öğretim Üyeleri Bilim ve Araştırma Derneği (MUFAD), Muhasebe ve Finans Dergisi, Ekim 1999, s.19

²⁰⁷ Özgür Çatıkkaş, Y. Ercan Çalış, “*İşletmelerde Muhasebe Hilelerinin Önlenebilmesi İçin Hile Belirtileri*” 2007, Muhasebe Bilim Dünyası Dergisi. S.2, s.188

²⁰⁸ Maliye HUD, “*Denetim İlke ve Esasları*”, Acar Matbaası, İstanbul 2004, s.128

Vergi hatasına neden olan muhasebe hatalarını ise;

“Muhasebede hataların sınıflandırılmasında farklılıklar mevcut olup bu farklılıklar hataları; önemli hatalar, önemsiz hatalar ve hatalar şeklinde sınıflandırılırken, bir başka açıdan ise muhasebe hataları; matematik hataları, kayıt hataları, unutulma ve tekrarlanma hataları, nakil hataları, bilanço hataları ve telafi edici hatalar, olarak sınıflandırılmaktadır.”²⁰⁹

Burada değineceğimiz nokta muhasebe hatalarının neler olduğundan ziyade vergi hatasına neden olan muhasebe hataları ve örnekleri olacaktır.

3.4.5.1. Matematik Hataları

Matematik hataları genellikle amortisman, yeniden değerlendirme, katma değer vergisi, maliyet artış fonu gibi aritmetik işlemlerin yapıldığı hesaplarda matematiksel işlemler sonucunda yapılan hatalarla ortaya çıkmaktadır.

Örneğin, varlıkların amortismanının hesap edildiği bir dönem sonu çalışmasında amortisman oranının yanlış uygulanması ve neticesinde ayrılan fazla amortisman tutarı sebebiyle döneme ait vergi matrahının yanlış hesaplanması hatalı bir muhasebe işleminin neticesini olarak matematik hatasına bir örnek teşkil etmektedir.

3.4.5.2. Kayıt Hataları

Bu tür hatalar ticari belgelerin kayıtlara intikali esnasında yapılan dönemsel, rakamsal ve yanlış hesap kullanımından kaynaklanan hatalardır. Örneğin, Bir alış faturasının sehven gider hesaplarına kaydedilmesi neticesinde vergi matrahının yanlış hesaplanması.

“Kayıt altına alınan muhasebe belgesinin tarihi ile kayıt tarihinin uyuşmaması ve incelenen dönemin zaman dilimi ile hazırlanan mali tablo veya mizanın aynı döneme ait olmaması veya bir önceki döneme ait olan verilerin bir sonraki döneme aktarıldığı zaman gerçekleşen hatalardır.”²¹⁰

²⁰⁹ Mevlüt Özer, “*Vergisel ve Teknik Boyutuyla Muhasebe*” 1.Baskı, Özkan, Ankara 1998, s.628

²¹⁰ Faruk Güçlü, “*Muhasebe Denetimi*” 1.Baskı, Detay Yayıncılık, Ankara 2005, s.74

3.4.5.3. Nakil Hataları

Bu tür hatalar kayıtların defterden deftere, mali tablodan bir başka mali tabloya, sayfadan sayfaya, hesaptan hesaba aktarılması esnasında meydana gelen hatalardır. Örneğin mamul maliyeti tablosundaki mamul maliyetinin ilgili maliyet hesaplarına olduğundan farklı aktarılması veya alakası olmayan başka bir hesaba aktarılması durumunda dönem kar/zarar hesabı bundan etkilenecek ve vergi matrahını bozacaktır. “Dolayısıyla nakil hataları rakamsal hatalar ve hesap hataları olmak üzere iki şekilde yapılmaktadır.”²¹¹

3.4.5.4. Unutma ve Tekrar Hataları

Ticari belgelerin herhangi bir sebeple ait olduğu dönemde kayıtlara alınmaması, geç alınması, hiç alınmaması veya mükerrer alınması şeklinde yapılan hatalardır. “Bir kaydın geçirilmesinin unutulduğu durumlarda, hatanın farkına varıldığı tarihte o işleme ait bilgi ve belgeleri ilgili deftere kaydolunur.”²¹² “İşletme çalışanları hesap mutabakatları sırasında farkına vardıkları unutma hatalarını farkına vardıkları tarihte kayıt altına alarak hesaplarını düzeltmelidirler.”²¹³ Örneğin döneminden sonra kayda alınan bir harcama belgesinin ait olduğu cari dönem vergi matrahını bozması bu türden hataya örnektir.

3.4.5.5. Bilanço Hataları

Bilanço işletmenin belli bir tarihte sahip olduğu varlıkları ve bu varlıkların kaynaklarını gösteren mali tablonun adıdır. Bilanço ilkeleri gereği varlıklar ve borçlar bilanço tarihindeki gerçek değer ile gösterilir. Bu ilkelere aykırı olarak yapılan her türlü işlem hataya sebep olur. Bu ilkelere uyulmaması neticesinde ortaya iki tür hata çıkar. Bunlardan ilki değerlendirme hatasıdır.

Değerleme Vergi Usul Kanunu nun değerlendirme ile ilgili hükümleri gereğince işletmenin sahip olduğu varlıkların ve kaynakların kanunca belirlenmiş ölçülere göre gerçek değerinin tespiti için yapılır. Bu tespit esnasında varlık ya da borcun gerçek değerinden farklı hesap edilerek bilanço kalemlerine yanlış intikal ettirilmesi

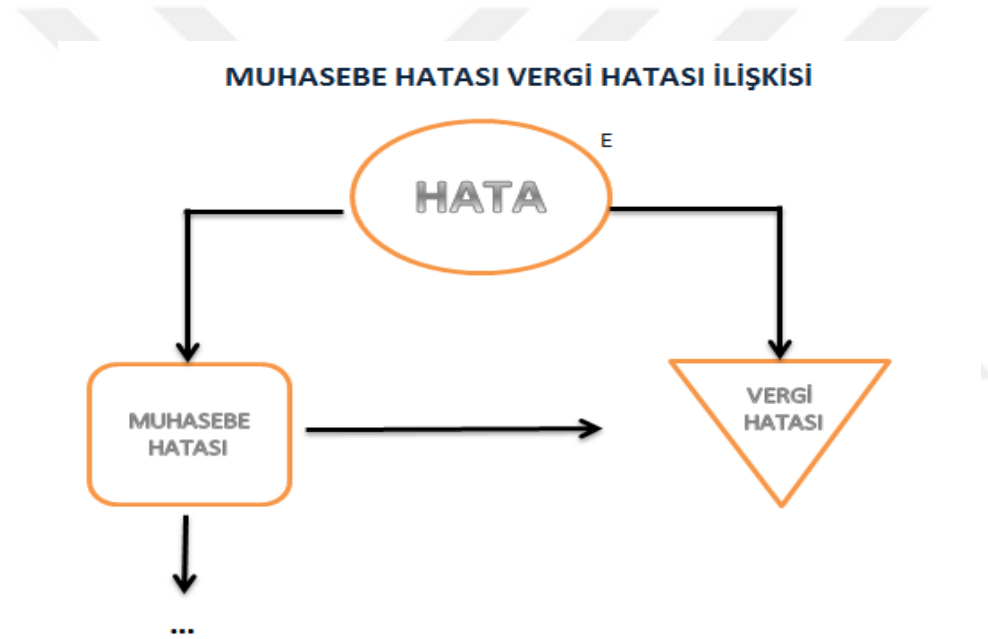
²¹¹ Nihat Küçükşavaş, “*Genel Muhasebe İlke ve Uygulamaları*” 9. Baskı, Beta, İstanbul 2006, s.361

²¹² Kenan Erkural, “*Muhasebe Prensipleri ve Uygulamaları*” İİTİA Yayınları, İstanbul 1982, s.75

²¹³ Orhan Sevilengül, “*Tek Düzen Muhasebe Sistemi ile Uyumlu Genel Muhasebe*” Gazi Kitabevi, Ankara 2005 s.23

neticesinde meydana gelen hata değerlendirme hatasıdır. “Örneğin Dönem stoklarının noksan değerlendirilmesi gibi aktifleştirilmesi gereken bir harcamanın gider yazılması da değerlendirme hatasıdır.”²¹⁴ “Örneğin, iktisadi işletmelere dahil olan gayrimenkullerin, maliyet bedeline göre değerlendirilmesi gerekirken rayiç bedele göre bilançoya alınması veya boş arazilere dönem sonunda amortisman ayrılması gibi hatalar değerlendirme hataları olarak tanımlanmaktadır.”²¹⁵

Görüldüğü üzere vergi hataları ile muhasebe hataları arasında doğrudan bir ilişki vardır. Yapılan her vergi hatası bir muhasebe hatasının sonucu olmadığı gibi, aynı şekilde yapılan her muhasebe hatasının sonucu da bir vergi hatası meydana getirmez. Bu ilişkiyi bir şekil üzerinden açıklamak gerekir ise aşağıdaki şekil ile ifade edilebilir.



Şekil 1.1. Vergi Hatası Muhasebe Hatası İlişkisi

²¹⁴ Hasan Kaval, “*Muhasebe Denetimi*” 1.Baskı, Gazi Kitabevi, Ankara 2005, s.65

²¹⁵ Yako Gökay, “*İşletmelerde Vergi Denetimi*” Boyut Yayıncılık, İstanbul 1998, s.119

BÖLÜM 4. VERGİ HATALARININ DÜZELTİLMESİ

4.1. GENEL TANIMLAMALAR

“Düzeltilme kavramı sözlük anlamı itibari ile tashih, daha iyi duruma getirmek için yapılan değişiklik, ıslahat, reform,”²¹⁶ “bir tüze işleminde, yargı ve öteki yazılı belgelerde, yazılarda yapılan yanlışlığın, yöntemine göre düzeltilmesi,”²¹⁷ Yanlış olarak gerçekleştirilen vergilerin yasalarına göre düzeltilmesi. “Bir sayışımı, bir işlemi kapsadığı yanlışlıklardan arıtarak düzeltme” gibi anlamlara gelmektedir.

Düzeltilme vergilendirme işlemlerindeki hataların giderilmesi amacıyla Vergi Usul Kanununda düzenlenmiş bulunan barışçıl yollardan olup idari bir süreçtir. İlgili kanunun 116-126. Maddeleri düzeltmenin yolunu ve vergi hatalarını hüküm altına almıştır.

“Vergi Hukukundaki karşılığı ise, vergi hatalarının yargı mercilerine gidilmeksizin, hatayı yapan vergi dairesince ortadan kaldırılmasına yönelik idari bir işlem,”²¹⁸ “genel bir ifadeyle vergi uyuşmazlıklarının yargı yoluna başvurmaksızın idari aşamada çözümünü sağlayan ve hem vergi borcunun hem de vergi cezasının kısmen veya tamamen ortadan kaldırılmasını sağlayan bir yol”²¹⁹ şeklinde tanımlanabilir.

“Bir başka tanıma göre ise, idarenin mükellefle kuracağı iyi bir diyalogla uyuşmazlıkları karşılıklı anlaşma yoluyla kısa sürede ve az masrafla sonuçlandırmasına vergi uyuşmazlıklarının idari aşamada çözülmesi denir.”²²⁰

²¹⁶ TDK “*Güncel Türkçe Sözlük*”

²¹⁷ “*Ceza Yargılama Yöntemi Yasası Terimleri Sözlüğü*” TDK Ankara 1972

²¹⁸ A. Ömer Arpacı, “*Vergi Hatasını Düzeltme*” Vergici ve Muhasebeciyle Diyalog Dergisi, 2010, s.230

²¹⁹ Mehmet Tosuner, Zeynep Arıkan, “*Vergi Uyuşmazlıklarının İdari Aşamada Çözümü ve Türk Vergi Yargısı*” Maliye Bölümü Masaüstü Yayıncılık, İzmir 2010. s.88

²²⁰ Şükrü Kızılot, “*Vergi İhtilafları ve Çözüm Yolları*” Yaklaşım Yayınları Ankara 1999. s.55.

4.2. DÜZELTME KAVRAMI VE HUKUKİ GEREKÇESİ

“Çağdaş devletin, sosyal devlet ilkesinin kapsadığı ödevlerini yerine getirmesi, özel kesimde yaratılan kaynaklardan bir bölümünün devlete aktarılmasını ve bunların devlet düzeyinde kamusal harcamalara dönüşmesini gerekli kılmaktadır.”²²¹ “Ancak hukuksal esasa dayanan ve gereğinde hukuksal yatırımlarla alınması sağlanan bir yükümlülük olan verginin”²²² “devletin çıkarı ile bireyin çıkarının karşılaştığı, verginin gerekliliği ile kişisel özgürlüklerin bir arada bulunduğu çok duyarlı bir denge noktasında olması”²²³ bireyin devlete nazaran ve ondan daha fazla bazı güvencelerle korunması ve kollanmasını gerektirmektedir.

Vergi alacaklısı ve vergi borçlusu ilişkisinin taraflarından birisi olan devlet bu ilişkide güçlü ve üstün durumda olduğu için emredicidir. Vergisel kurallar ağırlıklı daha ziyade verginin toplanması amacıyla kabul edilmişlerdir. Vergilendirme anlayışının en belirgi kuralı bu şekildedir ve bu anlayışta temel usul kanunu olan Vergi Usul Kanunu vergilendirme ile ilgili sürecin teminatı olarak sadece mükellefin yükümlülüklerini anlatmaktadır. “Buna karşılık mükellef hakları başlığı altında ya da bununla bağlantılı özel ve sistematik düzenlemeler ne Vergi Usul Kanunun da ne de bireysel vergilerle ilgili kanunlarda bulunmaktadır.”²²⁴

“İdare Hukukunda yasal idare ilkesi, yönetimin yasa yanında tüzük, yönetmelik ve diğer düzenleyici işlemlere de uygun davranışlarını ifade ederken, verginin yasallığı ilkesine göre daha geniş bir içerik taşımaktadır.”²²⁵

Bireylerin devleti ile olan ilişkisi özel hukuk düzenlemeleri arasında kendine fazlaca yer bulamamıştır. Bu ilişki genelde temel haklar olarak kamu hukukunun alt hukuk dallarında ifade edilmiştir. Kamu kurumları ve idarecileri kanunlardan aldıkları yetkiye

²²¹ Selim Kaneti, “*Türk Kamu Maliyesinin Anayasal Temelleri*” Makaleler S. 8, İstanbul 1989, s.319/332

²²² Orhan Dikmen, “*Maliye Dersleri 1. Kitap*” 2. Bası, İstanbul 1964, s.81.

²²³ *Atatürk’ün Söylev ve Demeçleri*, 1.11.1937, 5. Dönem, 3. Toplanma Yılıni açarken, Ankara 1989, c.1, s.419.

²²⁴ Gülşen Güneş, Z. Ertunç Şirin, “*Vergi Ödevlisinin Hakları*” Vergi Sorunları Dergisi, S.197, Şubat 2005, s.135

²²⁵ Mualla Öncel vd. “*Vergi Hukuku*” Gözden Geçirilmiş Değişiklikler İşlenmiş 23. Bası, Ankara 2014, s.40

dayanarak hakları kısıtlayıcı işlem yapabilmektedirler. Ancak ne olursa olsun kanuni yetkinin dahilinde hareket etmek zorundadırlar.

“Bireylerin özgürlük alanlarına en derin müdahalelerde bulunan ceza hukukunun araçlarının iktidarlar tarafından kötüye kullanılmasını engelleyici önlemlerin alınmasının zorunluluğu *suçta kanunilik veya kanunsuz suç olmaz ve cezada kanunilik veya kanunsuz ceza olmaz* şeklinde ifade edilen ilkelerin oluşmasına yol açmıştır.”²²⁶ Bu ilke kamu haklarının bir güvencesi olarak ta kabul edilmektedir.

Verginin alınmasının zorunluluğu ilkesi gereği yasalar tarafından belirlenmiş olan vergiyi mutlak surette almak zorundadır, çünkü yasaların emredici hükmü gereği kendisine vergi toplama görevi yüklenmektedir. “Ayrıca devletin vergiyi mutlaka alması gerektiği yolundaki ilkeyi destekleyen bir yönde devletin vergiyi zorla yürütüm yoluyla (cebri icra yoluyla) alabilmesi yetkisi ile donatılmış olmasıdır. (Verginin zorla yürütüm yoluyla alabilmesi ilkesi)”²²⁷

“Vergi Usul Kanunumuzun “Yetki” başlıklı Mükerrer 414. maddesi gereği ödenecek para cezalarının Bakanlar Kurulu tarafından on katına kadar ayrı ayrı artırma ve bunlar yasal düzeyine indirmeye yetkili olması, AATUHK’ da gecikme zammına ait miktarı yüzde seksene kadar artırabilecek ve azaltabilecek olması, verginin yasallığı ilkesi kadar diğer ilkeler ile de çelişmektedir.”

“Bir hukuksal soruna yasa yanıt vermiyorsa yasada boşluk var demektir.”²²⁸ Anayasal temeli bulunmadığı halde vergi yasalarında usul ve esasa dair belirlemeleri yapmaya Maliye Bakanlığı’nın yetkili kılındığına dair kanunların altına hükümler konulmaktadır. “Hukuk Devleti ilkesi, bir yandan yasaların, diğer yandan da yönetimin eylem ve işlemlerinin yargısal denetime tabi tutulmasını gerektirmektedir.”²²⁹

Yargısal denetim açısından kendisi hakkında yasa ve anayasaya aykırı bir işlem yapılan yükümlünün itirazını yargı organlarına intikal ettirmeye hakkı vardır. Ancak bir

²²⁶ Kayıhan İçel, Süheyl Donay, “*Karşılaştırmalı Uygulamalı Ceza Hukuku*” Savaş 1987. İstanbul s.79.80.

²²⁷ Gülsen Güneş, “*Verginin Yasallığı İlkesi*” On iki Levha Yayıncılık, 4. Tıpkı baskı, İstanbul 2014, s.14-15

²²⁸ Selim Kaneti, “*Vergi Usul Kanunundaki Boşlukların Yargı Tarafından Doldurulması*” VDD. İstanbul 1991, S. 13, s.35.

²²⁹ Gülsen Güneş, *age*, s.252

mükellefin veya vergi dairesinin anayasanın 150. Maddesi gereğince doğrudan anayasa aykırılık iddiası ile iptal davası açması mümkün değildir.

“Hukuk devleti ilkesi gereği yürütme işlemlerinin yargısal denetimi esastır. Anayasamızın 125. Maddesi “İdarenin her türlü eylem ve işlemlerine karşı yargı yolu açıktır. (Ek hüküm: 13.08.1999-4446/2 mad.) Kamu hizmetleri ile ilgili imtiyaz şartlaşma ve sözleşmelerinde bunlardan doğan uyuşmazlıkların milli veya milletlerarası tahkim yoluyla çözülmesi öngörülebilir” hükmü ile vergilendirmede hukuka aykırılıkların yargı yolunu açmaktadır.”

“İdare yapmış olduğu bir işlem ile bir kişinin menfaatini veya hakkını ihlal ettiğinde ve bu şekilde bir idari uyuşmazlık veya dava ortaya çıktığında, bu idari uyuşmazlık veya davada belirlenecek olan temel şey, çatışan öznel haklardan hangisinin hukuk tarafından korunduğu değil, idarenin hukuka uygun hareket edip etmediğinin kontrolüdür.”²³⁰

Ülkemizde vergi yasaları dinamik bir yapıya sahiptir. Siyaset kurumunun hukuk sistemi üzerindeki baskın yapısı bu dinamizmin en temel nedenlerindendir. “Bugün ülkemizde vergi yasaları çeşitli değiştirilerle (tadillerle) o hale getirilmişlerdir ki, bunların içinden değil sade vatandaş, en etkili merciler ve en deneyimli uzmanlar dahi çıkamamaktadır.”²³¹

Verginin alınabilmesi için o verginin sadece yasal bir tanımının olması yeterli değildir. Bununla beraber yasanın uygulamadaki bazı usullere de ayrıca yer vermesi diğer koşullar gerekmektedir. “Mevcut vergi kanunlarının temel kurgusu içinde yer alan mükelleflerin ödevleri tek başına anlam ifade etmemektedir. Anayasada yer alan vergilendirme ilkelerinin varlığı soyut nitelik taşımakla birlikte bunların mükellef veya ilgililerin hukuki durumlarını somut olarak etkileyebilmesi ve yeterli bir şekilde güvence sağlayabilmesi için bu ilkelere işlerlik kazandıracak birtakım anayasal yol ve garantilerin varlığı şarttır.”²³²

²³⁰ Metin Günday, “*Hukuk Usulü Muhakemeleri Kanunu Hükümlerinin İdari Yargıda Uygulanma Alanı*”, İdari Yargının Yeniden Yapılandırılması ve Karşılaştırmalı İdari Yargılama Usulü Sempozyumu, Ankara 2003, s.79.

²³¹ Gıyaseddin Akdeniz, “*Vergi kanunları ve Vergi Anketleri*” İstanbul 1958, 15. Seri, s.27

²³² Ahmet Kumrulu, “*Vergi Hukukunun Bir Kısım Anayasal Temelleri*”, AÜHFD, 1979, s.159.

Bu şekilde kanunca belirlenmiş olan temel ilkeler yine ilgili hukuk kuralları içinde düzenlenecek hükümlerle tamamlanıp uygulanma alanına kavuşmaktadır. Böyle olmazsa bu temel ilkelerin gerekliliği anlamsız kalacaktır.

“İşte verginin tarhı, tebliği, tahakkuku ve tahsili, ödeme zamanları, yükümlülerin ödevleri, yükümlülerin denetlenmesi, uygulanacak yaptırımlar, vergi uyumsuzluklarında izlenecek yöntemler, vergi alacağını ortadan kaldıran nedenler hep yasalarla düzenlenmesi gereken, vergisel ödevlere ve vergisel uygulama yöntemlerine ilişkin noktalardır. Bütün bu konuların yasalarda yönetimin takdirine yer bırakmayacak şekilde yer alması gerekmektedir. Verginin yasallığı ilkesi de bunu gerektirmektedir.”²³³

4.2.1. Hataları Düzeltme Yetkisi ve Reddiyat

*“Vergi hatalarının düzeltilmesine, ilgili vergi dairesi müdürü karar verir. Bu hatalar düzeltme fişine dayanılarak düzeltilir. Hatanın mükellef aleyhine yapılmış olması halinde, fazla vergi aynı fişe dayanılarak terkin ve tahsil olunmuş ise mükellefe ret olunur. Düzeltme fişinin bir nüshası, reddedilecek miktarla müracaat edeceği muhasebe ve müracaat süresi zikredilmek suretiyle mükellefe tebliğ edilir. Mükellef tebliğ tarihinden başlayarak bir yıl içinde parasını geri almak üzere müracaat etmediği takdirde hakkı sakıt olur.”*²³⁴

“Vergilendirme işlemlerindeki belli sakatlıkların giderilmesini sağladığından, düzeltme yolu bir yandan verginin yasallığı ilkesini sübjektif idari işler bakımından gerçekleşmesine yol açar; böylece anayasal hukuk devletin işlerlik kazanmasında da rol oynar.”²³⁵

“İdari çözüm yolları çerçevesinde yer alan müesseselerin ”barışçıl çözüm yolları” olarak adlandırılması mümkün olup; bundan amaç; uyumsuzluğun bir yargı merci önündü çekişme konusu haline getirilmemesi ve yargının yükünün hafifletilmesidir.”²³⁶

²³³ Gülsen Güneş, “*Verginin Yasallığı İlkesi*” On iki Levha Yayıncılık, 4. Tıpkı baskı, İstanbul 2014, s.144-145

²³⁴ 213 Sayılı VUK madde 120

²³⁵ Mualla Öncel vd. “*Vergi Hukuku*” Gözden Geçirilmiş Değişiklikler İşlenmiş 23. Bası, Ankara 2014, s.173-174

²³⁶ Abdurrahman Akdoğan, “*Türk Vergi Sistemi ve Uygulaması*” 4. Baskı, Gazi Kitabevi, 2003 Ankara s.68.

Burada amaç gerçek verginin alınmasını sağlayarak hem mükellefe hem de hazineye değer katmaktır.

“Düzeltilmede asıl olan, hatanın ortadan kaldırılması suretiyle vergi hatasına bağlı ve özünde hukuki tartışma bulunmayan bir uyuşmazlığın, yargı yoluna başvurmak yerine, ondan daha kolay ve daha kısa bir yol olan düzeltme yoluna başvurarak ortadan kaldırılmasını sağlamak ve bu sonuçtan hem idarenin hem de mükellefin menfaat elde etmesini sağlamaktır.”²³⁷

Vergi hatalarının düzeltilmesi, bir yandan vergi borcunu, diğer yandan da vergi cezasını (Vergi Usul Kanunu Md. 375) kısmen ya da tamamen ortadan kaldıran bir yoldur. “Vergi hatalarının düzeltilmesi, yargı yolunu kapamadığından özellikle mükellef yönünden ek bir güvence sağlayan ek bir kurum olarak karşımıza çıkmaktadır.”²³⁸

“Vergi usul kanunu ile mükelleflere, vergi hatası olduğunda, 30 gün içinde dava açma hakkının yanı sıra”²³⁹ mükellef kanunda tanımlı vergi hatalarından birinin bulunması halinde vergi hatasının düzeltilmesi için direkt olarak yargı yoluna gidilebileceği gibi beş yıl içinde res’en (idarece) veya kendisinin talebi ile vergi idaresi tarafından düzeltme yoluna gitme hakkına da sahiptir.

“Bu bakımdan düzeltme, vergi hatalarının yargı mercilerine gidilmeksizin, hatanın ilgili vergi dairesince ortadan kaldırılmasına yönelik bir idari işlem özelliği taşımakta ve bununla birlikte yapılan düzeltme başvurusunun daha sonra yargı uyuşmazlığına dönüştürülebilmesi sebebiyle, bir idari denetim türü olarak, kanuna uygun vergilendirmenin gerçekleştirilmesinde ek bir güvence niteliği taşımaktadır.”²⁴⁰

Vergi uyuşmazlığı ve vergi hatası kavramları çoğu kez birbirlerine ikame edilen ve karıştırılan birer kavramdır. Bununla beraber düzeltme yapılan kurumların farklı olması nedeni ile ayrı birer kavram olarak kullanılmalıdır.

²³⁷ Mahmut Sekdur, “*Düzeltilmenin Kapsamı*”, Yaklaşım, 2002. S.112, s.242-243.

²³⁷ Sadık Kırbaş, “*Vergi Hukuku*” Temel Kavramlar İlkeler ve Kurumlar, 20. Baskı, Siyasal Kitabevi, Ankara 2015, s.191

²³⁹ Erdoğan Öner, “*Vergi Hukuku*” Seçkin Yayıncılık, Şubat 2015, Ankara s.204

²⁴⁰ Akif Erginay, “*Vergi Hukuku*” Düzenlenmiş ve Gözden Geçirilmiş 16. Baskı, Savaş, Ankara 1998. s.126

Vergi uyuşmazlığının çözümü hem külfetli hem de uzun bir süreç gerektirir. İdare de bu konuda mükellefe yardımcı olmalı ve kolaylıklar göstererek sorunu çözümleyici olarak mükellefin yargı yoluna başvurmasını engellemelidir.

“Nakden veya mahsuben tahsil edilen ancak fazla veya yersiz olarak tahsil edildiği anlaşılan vergilerde ve kanunları gereğince mükelleflere yapılacak iade ve mahsup işlemlerinde, düzeltmeye dayanak teşkil edecek belgeler ile bu işlemlere ait usul ve esaslar Maliye Bakanlığı tarafından belirlenir.”²⁴¹

Yargı organlarına intikal etmiş ve görüşülmüş davaların bile düzeltme kapsamında belirtilen şartlara haiz olması durumunda bile düzeltilmesi mümkündür.

Düzeltilme talebi vergi dairesi tarafından reddedilen mükellef şikâyetini bir üst mercie taşıyabilir. Talep ve şikâyetleri kabul edilmeyen mükellef ret işlemi için dava açarak uyuşmazlık konusunu yargıya intikal ettirmiş olur. Bununla ilgili (3. Daire 2005/2364 E, 2006/942 K) davadaki iddiaya²⁴² istinaden mahkemenin verdiği karar²⁴³

4.2.2. Vergi Hatalarını Düzeltme Yolları

“Vergilendirmeye ilişkin çok sayıda işlemler karşısında, mükelleflerin ya da vergi idaresinin bazı hatalar yapabileceğini düşünen kanun koyucu, vergi hukukunda vergi hatalarına yer vermiş ve bunların herhangi bir suç teşkil etmeden düzeltilebileceğini

²⁴¹ Yıldırım Genç, M. Akif Özmen, “*Örnek Olaylarla Vergi İhtilafları ve Vergi Yargısı İlke ve Esasları*” Türkmen Kitabevi, İstanbul 2011.s.32

²⁴² Davacıların off-shore hesaptan elde ettikleri faiz gelirini beyan etmedikleri yolunda düzenlenen vergi inceleme raporu uyarınca tarhiyat öncesi uzlaşmaya varıldıktan sonra matrahta hata yapıldığı ileri sürülerek uzlaşma tutanağının iptali ile fazla yapılan ödemenin yasal faiziyle birlikte iadesi istemiyle düzeltme yoluyla yaptıkları şikâyet başvurusunun reddine ilişkin işleme karşı açılan davayı; 213 sayılı Vergi Usul Kanununun "Tarhiyat Öncesi Uzlaşma" başlıklı Ek II'inci maddesinin ikinci fıkrasında; tarhiyattan önce uzlaşmaya varılması halinde tutanakla tespit edilen bu husus hakkında dava açılmayacağı ve hiçbir mercie şikâyetle bulunulmayacağına kurala bağlanmış olması karşısında davacının hata iddiasıyla yaptığı başvuru üzerine, uzlaşılan vergi ve cezaya karşı hiç bir mercie şikâyetle bulunulmayacağı yolunda tesis edilen dava konusu işlemde yasaya aykırılık bulunmadığı gerekçesiyle reddeden Adana 2. Vergi Mahkemesinin 20.4.2004 gün ve E:2003/937, K:2004/482 sayılı kararına yönelik temyiz istemini reddeden Danıştay Üçüncü Dairesinin 26.5.2005 gün ve E:2004/2208, K:2005/1330 sayılı kararının; faiz gelirinin üzerinden hesaplandığı ana paranın da matraha dahil edilerek yapılan tarhiyatta açıkça vergilendirme hatası bulunduğu ileri sürülerek düzeltilmesi istenmiştir.

²⁴³ Vergilendirilmeyecek bir unsurun matraha dahil edilmesi, 213 sayılı Yasanın 117'inci maddesine göre açık bir vergi hatası oluşturmaktadır. Yargı yerlerince daha önce hakkında verilmiş bir karar bulunmayan bu hatanın düzeltme hükümlerine göre giderilmesinin şartları mevcut olup, uzlaşmaya varılmış olmasının düzeltme ile ilgili hükümlerin uygulanmasını engellemediği sonucuna varıldığından, vergi hatası kapsamı dışındaki durumlar için öngörülen Ek maddenin sözü edilen kuralına dayanılarak verilen karar hukuka uygun düşmemiştir.

öngörmüştür.”²⁴⁴ Vergi Usul Kanununun 375 inci maddesine göre, “Vergi cezalarında yapılan hatalar, bu kanunda vergi hataları için belli edilen usul ve şartlara göre düzeltilir.” “Vergi hatalarının düzeltilmesinde res’en düzeltme ve mükelleflerin talebi üzerine düzeltme olmak üzere iki yol bulunmaktadır.”²⁴⁵

4.2.2.1. Re’sen Düzeltme

Re’sen ifadesi dilimize Arapçadan girmiş olup anlam olarak, kendi başına kendiliğinden bağımsız olarak, kimseye bağlı olmaksızın gibi anlamlara gelir.²⁴⁶ Hukuk terminolojisinde de aynı anlamlarda kullanılır.

Vergi usul Kanunumuzun 121. Maddesi re'sen düzeltmeyi “İdarece tereddüt edilmeyen açık ve mutlak vergi hataları re'sen düzeltilir. Kendi aleyhlerine düzeltme yapılan kimselerin düzeltmeye karşı vergi mahkemesinde dava açma hakları mahfuzdur” şeklinde tanımlamıştır.

“Vergi hatası mükellefin aleyhine yapılmış olabileceği gibi idarenin aleyhine de yapılmış olabilir. Kanun hükmünden de anlaşılacağı üzere idare düzeltme işlemini mükellefin başvurusu olmaksızın yapmaktadır ve mükellef yapılan tarhiyat için bir ay içinde doğrudan vergi mahkemesine başvuruda bulunabilir. Mükellef lehine yapılan bir düzeltme söz konusu ise düzeltme fişinin bir örneği mükellefe gönderilerek tebliğ edilir. Mükellef bu düzeltilen tutarı ödemişse bile bir yıl içinde saymanlıktan iade alabilir.”²⁴⁷ “Aksi durumda, parayı geri alma hakkı kaybolur.”²⁴⁸

4.2.2.2. Mükellefin Talebi Üzerine Düzeltme

“Mükellefler, vergi muamelelerindeki hataların düzeltilmesini vergi dairesinden yazı ile isteyebilirler. Bunların posta ile taahhütlü olarak gönderilmesi caizdir.”²⁴⁹ “Düzeltilme merci talebi yerinde gördüğü takdirde, düzeltmenin yapılmasını emreder; yerinde görmediği takdirde, keyfiyet düzeltmeyi isteyene yazı ile tebliğ olunur.”²⁵⁰

²⁴⁴ Osman Pehlivan, “*Vergi Hukuku Genel İlkeler ve Türk Vergi Sistemi*” Celepler, Trabzon 2014, s.122

²⁴⁵ S. Ateş Oktar, “*Vergi Hukuku*” Gözden Geçirilmiş ve Güncelleştirilmiş 9. Baskı, Türkmen Kitabevi, İstanbul 2013, s.150

²⁴⁶ TDK “*Güncel Türkçe Sözlük*”

²⁴⁷ 213 sayılı VUK madde 120

²⁴⁸ Şükrü Kızılot, Zuhâl Kızılot, “*Vergi İhtilafları ve Çözüm Yolları*” Yaklaşım. Ankara 2010, s.128

²⁴⁹ 213 sayılı VUK madde 122

²⁵⁰ 213 sayılı VUK madde 123

Başvuru ile düzeltme talebi mükellefin irade beyanıdır. “Bu başvuru, idari denetim türlerinden “istitaf” yani aynı merciye başvuru yoluna tekabül etmektedir.”²⁵¹ İdare bu başvuruyu kabul etmez ise yükümlü hiyerarşik başvuru ile üst merciye gider. Buna şikâyet yolu adı verilir. (Vergi Usul Kanunu md.124)

“Vergi hatasının talep üzerine düzeltilmesi bu konuda yararı bulunan mükellefin yazı ile düzeltme talebini işlemi yapan ilgili vergi dairesine bildirmesi gerekir.” (Dan.4. E.75/505, K.75/550). “Yasada başvuran kişinin mükellef olacağı hususu açıkça ifade edilmiştir.”²⁵²

“Maliye Bakanlığı’nın görüşü de düzeltmeye konu olan hatalı vergilendirmede sorumluların kendilerinden fazla vergi istenen ya da alınan kişi olmadıklarından düzeltme başvurusu yapma yetkilerinin bulunmadığı yönündedir.”²⁵³

“Kanunun müteakip maddelerinde geçen mükellef tabirinin vergi sorumlularına da şamil olduğu belirtildiğinden vergi sorumlusu sıfatıyla sehven fazla yatırılan bir vergi için sorumlu tarafından düzeltme başvurusu yapabileceği sonucuna varılmaktadır. Bu durum ilgili bir davada (Vergi D. Gen. Kur. 1995/194 E, 1997/188 K.) iddiaya”²⁵⁴ “verilen karar”²⁵⁵ ile sabittir.

“Ayrıca; kesinti (stopaj) suretiyle vergi ödeyenler, düzeltmeyi, kesilen vergilerin sorumlu tarafından yatırıldığı vergi dairesinden isterler.”²⁵⁶

²⁵¹ Mualla Öncel vd. “*Vergi Hukuku*” Gözden Geçirilmiş Değişiklikler İşlenmiş 23. Bası, Ankara 2014, s.182

²⁵² Osman Pehlivan, “*Vergi Hukuku Genel İlkeler ve Türk Vergi Sistemi*” Celepler, Trabzon 2014, s.126

²⁵³ Gürel Ürel, “*Güncel Vergi Usul Kanunu Uygulaması*” Maliye ve Hukuk Yayınları, Ankara 2007, s.256.

²⁵⁴ ... Mahsup talebiyle ilgili olarak yapılan vergi incelemesi sonucu, düzeltme talebinin ancak, mükellefler tarafından yapılabileceği, vergi sorumlularının düzeltme talebinde bulunamayacakları belirtilen davalı idarenin 27.4.1993 günlü yazısıyla iade talebi reddedilmiş ve eksik ödenen Kasım 1990 ayına ait gelir (stopaj) vergisi borcunun, vergi aslına dönüşen gecikme zamlarıyla birlikte tahsili için dava konusu ödeme emri düzenlenerek, 10.9.1993 tarihinde tebliğ edilmiştir...

²⁵⁵ Vergi Usul Kanununun 121 inci maddesinde, tereddüt edilmeyecek derecede açık ve mutlak vergi hatalarının idarece, resen düzeltilmesi kurala bağlanmıştır. tahakkukunun Vergi Usul Kanununun 121 inci maddesine göre resen düzeltilmesi ve davacı isteği doğrultusunda işlem yapılması gerekirken, Kurum adına ödeme emri düzenlenmesinde ve ödeme emrine karşı açılan davanın reddi yolundaki kararda hukuka uygunluk görülmemiştir.

²⁵⁶ Erdoğan Öner, “*Vergi Hukuku*” Seçkin Yayıncılık, Ankara 2015, s.207

4.2.3. Düzeltme Talebinin İncelenmesi

“(2686 sayılı Kanunun 23'üncü maddesiyle değişen madde) Vergi dairesinin ilgili servisi düzeltme talebini kendi mütalaasını da ilave ederek, düzeltme merciine gönderir.

Düzeltilme merci talebi yerinde gördüğü takdirde, düzeltmenin yapılmasını emreder; yerinde görmediği takdirde, keyfiyet düzeltmeyi isteyen yazı ile tebliğ olunur.”²⁵⁷

Aynı türden vergi hatasının mükellef tarafından birden fazla yılda yapılmış olması durumunda, mükellef eğer bunlardan birisi için hatanın varlığına dair yargı kararı almışsa diğer hata veya hatalar için idareye yapılacak düzeltme başvurusunun reddedilmesi olanaksızdır.

“Tarhiyat ihbarnamesine karşı açılmış olan dava başka bir mükellef bazında verilmiş olmakla beraber, tarhiyat konusunun açık olarak vergi konusu dışındaki gelir vb. ile ilgili olduğu veya diğer şekilde vergi hatalarından biri ile malul bulunduğu değerlendirilmesi genel nitelikte sayılmak zorundadır.”²⁵⁸

4.2.4. Düzeltme Talebinin Reddi ve Sonuçları

Mükellefin vergi hatasının düzeltilmesi için yaptığı başvuru idarece kabul görürse süreç düzeltme ile sona erer. “Düzeltme talebinin reddi halinde başvurulabilecek yollar, talepte bulunulan zamana göre değişmektedir.”²⁵⁹

4.2.4.1. Vergi Mahkemesine Dava Açma Süresi içinde Düzeltme Talebinde Bulunulması

Vergi Usul Kanununda dava açma süresi içinde yapılan düzeltme başvurularına yönelik açık bir hüküm bulunmamaktadır.

Mükellefin başvurusu üzerine dava açma süresi içinde yapılan düzeltme taleplerinden biri olan vergi hataları genellikle ikmalen, re'sen ve benzeri şekilde yapılmış ilave tarhiyat durumlarında görülmektedir.

²⁵⁷ 213 Sayılı VUK madde 123

²⁵⁸ Yıldırım Genç, M. Akif Özmen, “Örnek Olaylarla Vergi İhtilafları ve Vergi Yargısı İlke ve Esasları” Türkmen Kitabevi, İstanbul 2011. s.35.

²⁵⁹ S. Ateş Oktar, “Vergi Hukuku” Gözden Geçirilmiş ve Güncelleştirilmiş 9. Baskı, Türkmen Kitabevi, İstanbul 2013, s.151

Mükellef tarafından vergi idaresinden ilgili vergi hatasının kaldırılmasını, geri alınmasını, değiştirilmesini veya yeni bir işlem yapılmasını üst makamdan, idari dava açma süresi içinde yani süreyi geçirmeden isteyebilir. Bu süre dava açılmadan geçirilirse zamanaşımına uğramış demektir. Artık bu idari işlem dava konusu yapılamaz. “Konu ile alakalı olarak (Vergi D. D. Kur. 1996/244 E, 1998/45 K.) nolu davada *idari yargılama hukukunda dava açma sürelerinin kamu düzeniyle ilgili olduğu ve hak düşürücü süre niteliği taşıdığı, iddiası*”²⁶⁰ için verilen “*yasada öngörülen hallerde uzayacağı, duracağı ve kesileceği, vergi mahkemesinde 30 günlük dava açma*

²⁶⁰ 2464 sayılı Belediye Gelirleri Kanununun 103 üncü maddesinin ikinci fıkrası uyarınca, ... istemiyle dernek tarafından 26.10.1990 gününde yapılan başvuruya cevap verilmemek suretiyle kurulan olumsuz işleme karşı 18.2.1991 tarihinde açılan dava ... reddedilmiştir. Davacının temyiz başvurusu Danıştay Dokuzuncu Dairesince incelenmiş ve ... dosyanın vergi mahkemesine gönderilmesi gerektiğinden söz edilerek bozulmuş ve bu karar uyarınca dosya, vergi mahkemesine gönderilmiştir. Davayı inceleyen İzmir 3. Vergi Mahkemesi, 6.10.1994 günlü ve E:1994/1217, K:1994/869 sayılı kararıyla; Danıştay Dokuzuncu Dairesince davanın görüm ve çözümünün vergi mahkemesine ait olduğuna karar verildiğinden, mahkemelerince görev uyuşmazlığının devam ettirilmesinin mümkün olmadığı, dava açma sürelerinin, 2577 sayılı İdari Yargılama Usulü Kanununun 7 nci ve 8 inci maddelerinde düzenlendiği, olayda, ... davalı idareye 26.10.1990 tarihinde başvurulduğu, 2577 sayılı Yasanın 10 uncu maddesi uyarınca 60 gün içinde cevap verilmediğinden, bu sürenin bittiği 25.12.1990 tarihinde isteğin reddedilmiş sayıldığı, yasadaki kurulumla sayılan olumsuz işleme karşı, vergi mahkemelerinde dava açılması halinde geçerli olan 30 günlük dava açma süresinin 24.1.1991 tarihinde sona ereceği, 18.2.1991 tarihinde açılan davanın süre aşımı nedeniyle reddi gerektiği ancak, davanın konusunun, vergi, resim, harç ve benzeri mali yükümlülükle veya bunlara ait zam ve cezalarla ilgili olmadığı, vergi hasılatından kesilecek payın davacı derneğe ödenmesiyle ilgili bulunduğu, nitekim, davacı tarafından da davanın çözümünün, idare mahkemesinin görevine girdiği düşüncesiyle bu mahkemelerde geçerli olan 60 günlük dava açma süresi içinde ve 18.2.1991 tarihinde dava açıldığı, idare mahkemesince verilen kararın, Danıştay Dokuzuncu Dairesi tarafından görev yönünden bozulması üzerine dosyanın mahkemelerine intikal ettiği, davanın çözümünün idare veya vergi mahkemesinden hangisinin görevine gireceği hususunun mahkemeler arasında dahi değişik yorumlandığı, davanın görüm ve çözümünün hangi mahkemenin görevine girdiğinin davacı tarafından tespitin çok zor olduğu, bu yüzden davacının idare mahkemesinde dava açmasından dolayı kusurlu görülemeyeceği, her ikisi de idari yargı merci olan idare ve vergi mahkemelerinde dava açma sürelerinin farklı düzenlenmesinden kaynaklanan bu durumun, davacı aleyhine yorumlanarak idare mahkemesinde süresi içinde açılan davanın, Danıştay kararıyla görevlendirilen vergi mahkemesinde süre aşımından reddinin, genel hukuk kuralları, hakkaniyet ve adalet prensiplerine ters düşeceği, kendi kusuru dışında yargı mercilerinin farklı görüşleri nedeniyle dava açma hakkının engellenmesi sonucunu doğuracağı, her ne kadar, idare mahkemesince görev yönünden reddedilen ve işlemin tebliğinden itibaren 31 ila 60 inci gün arasında açılmış olan ve vergi mahkemesinin görevindeki her dava için bu mahkemelerde açılacak davanın süre aşımından reddi gerekmekte ve aksi görüşle bu davaların süresinde kabulü halinde, vergi mahkemesinde dava açma süresini geçiren bazı kişilerce süresi geçen vergi davalarının idare mahkemesinde açılabileceği ancak, bunun açıkça vergi mahkemesinin görevinde olmasına rağmen idare mahkemesinde açılan davalarla sınırlı tutulması gerektiği, bu nedenle, idare mahkemesinde görev yönünden reddedilerek vergi mahkemesine gelen dava dosyalarının yukarıdaki açıklamalar doğrultusunda titizlikle incelenmesi ve davanın süresinde olup olmadığının, olayın gelişimine göre karar verilmesinin hakkaniyet gereği olduğu, aksi halde, idare mahkemesinde dava açan herkesin, dava açma süresi 60 gün olmasına karşın, mahkemece davanın görev yönünden reddi ile dosyanın vergi mahkemesine gönderilmesi olasılığını düşünerek, vergi mahkemeleri için belirlenen 30 günlük dava açma süresini esas alarak dava açması gibi hukuki dayanağı olmayan güvensiz bir durumun ortaya çıkacağı, bu açıklamalar karşısında davanın süresinde açıldığının kabulü gerektiği, 2464 sayılı Belediye Gelirleri Kanununun 103 üncü maddesinin 2 nci fıkrası uyarınca, belediyelerin ... payın davacı derneğe ödenmesinin yasa gereği olduğu gerekçesiyle işlemin iptaline karar vermiştir.

*süresi geçirildikten sonra açılan davanın süre aşımı yönünden reddi gerektiği hakkında karar.*²⁶¹

“Dava açma süresi içinde düzeltme talebinde bulunulması dava açma süresini durdurur”²⁶² buna ilişkin olarak (Danıştay 3. Daire, E. 1986/1210, K. 1986/2201, T. 12.11.1986) sayılı davada “*mali denge vergisi ile kesilen özel usulsüzlük cezasını; terkin eden Vergi Mahkemesi kararının; bozulması isteminden ibaret*” iddia²⁶³ için verilen “*vergi davasına konu olabilecek tarh ve ceza ihbarnamelerinin tebliği üzerine dava açma süresi içinde düzeltme istemiyle vergi dairesine başvurulması halinde işlemeye başlamış olan dava açma süresi duracağından ve düzeltme isteminin reddi veya altmış gün içinde cevap verilmemesi nedeniyle isteğin reddedilmiş sayılması halinde duran süre yeniden işlemeye başlayacağından davanın, düzeltme yapılması için vergi dairesine başvurma tarihine kadar işlemiş olan dava süresinden arta kalan sürede açılması gerekeceği hakkında*” karar²⁶⁴ ancak verginin tahsilini durdurmamaktadır. Konu ile ilgili (4. Daire 1998/3289 E, 1999/763 K.) davaya²⁶⁵ verilen karar²⁶⁶ örneğidir.

²⁶¹ İdari yargılama hukukunda dava açma sürelerinin kamu düzeniyle ilgili olduğu ve hak düşürücü süre niteliği taşıdığı ancak, yasada öngörülen hallerde uzayacağı, duracağı ve kesileceği gözönüne alındığında, 26.12.1990 gününde kurulmuş sayılan dava konusu olumsuz işleme karşı davanın en geç 24.1.1991 tarihinde açılması zorunlu olduğu halde bu süre geçirildikten sonra ve 18.2.1991 tarihinde açılan davanın süre aşımı nedeniyle reddi gerekirken, davanın esası incelenerek verilen ısrar kararında yasaya uygunluk görülmemiştir.

Bu nedenlerle, temyiz isteminin kabulüne, İzmir 3. Vergi Mahkemesinin 9.5.1996 günlü ve E-.1996/414, K:1996/387 sayılı ısrar kararının bozulmasına, yeniden verilecek kararda karşılanacağından yargılama giderleri yönünden hüküm kurulmasına gerek bulunmadığına,

²⁶² S. Ateş Oktar, “*Vergi Hukuku*” Gözden Geçirilmiş ve Güncelleştirilmiş 9. Baskı, Türkmen Kitabevi, İstanbul 2013, s.151

²⁶³ Uyuşmazlık, yükümlü adına 1979 dönemi ... geliri beyan etmediği nedeniyle, gayrimenkul sermaye iradı yönünden tarh edilen gelir, mali denge vergisi ile kesilen özel usulsüzlük cezasını; terkin eden Vergi Mahkemesi kararının; bozulması isteminden ibarettir. Yükümlüye tarh ve ceza ihbarnamelerinin 2.12.1982 tarihinde tebliğ edildiği, buna karşı 24.12.1982 tarihinde vergi dairesine başvurularak düzeltme isteminde bulunulduğu, vergi dairesince düzeltme isteminin reddine ilişkin yazının tebliğ edildiği 12.7.1984 tarihinden sonra 17.7.1984 tarihinde vergi mahkemesine dava açıldığı

²⁶⁴ ... olayda tarh ve ceza ihbarnamelerinin tebliğ edildiği 2.12. 1982 tarihinden itibaren 22 gün geçtikten sonra 24.12.1982 tarihinde düzeltme istenilmiş olduğundan ve buna göre düzeltme için başvuru tarihinden itibaren 60 gün geçtikten sonra 22.2.1983 tarihinde istek redde dilmiş sayılacağından, kalan 8 günlük süre dava süresi içinde en geç 2.3.1983 tarihinde dava açılması gerekirken, bu süreler geçirildikten sonra düzeltme isteminin 12.7.1984 tarihinde reddi üzerine 17.7.1984 tarihinde açılan davanın süre aşımı yönünden reddi gerekirken mahkemece esas yönünden incelenerek, cezalı tarhiyatın terkinini yolunda verilen kararda yasaya uyarlık bulunmamaktadır.

²⁶⁵ Davacı ... kurum adına yapılan tarhiyata karşı düzeltme ve şikayet talebinde bulunulduğu, düzeltme talebinde bulunulmasının tahsilatı durdurmayacağı, ... Davacı kurum, düzeltme talebinin reddi üzerine dava açtıklarını, dolayısıyla tahsilatın durması gerektiğini ileri sürerek kararın bozulmasını istemektedir.

²⁶⁶ Temyiz dilekçesinde öne sürülen hususlar 2577 sayılı İdari Yargılama Usulü Yasasının 49. maddesinin 1. fıkrasında belirtilen nedenlerden hiçbirisine uymayıp vergi mahkemesince verilen kararın dayandığı hukuki ve yasal nedenler karşısında, anılan kararın bozulmasını gerektirir nitelikte görülmemektedir.

Dava açma süresi içinde yapılan düzeltme talepleri dava açma süresini kesmekte ve talebin reddedilmesi halinde kalan süre içerisinde dava açma hakkı bulunmaktadır.

İYUK’ un “*Üst makamlara başvurma*” başlıklı 11’inci maddesine göre, ilgililer tarafından idari dava açılmadan önce, idari işlemin kaldırılması, geri alınması değiştirilmesi veya yeni bir işlem yapılması üst makamdan, üst makam yoksa işlemi yapmış olan makamdan, idari dava açma süresi içinde istenebileceği, bu başvurunun işlemeye başlamış olan idari dava açma süresini durduracağı ve yine 60 gün içinde bir cevap verilmezse²⁶⁷ isteğin reddedilmiş sayılacağı hükme bağlanmıştır.

İYUK’ un 7. maddesine göre, vergi davası açma süresi, özel kanunlarında ayrı bir süre olarak gösterilmemişse otuz gündür. “Vergilendirme işlemlerinde vergi hatası bulunduğunu ileri süren bir mükellef bu otuz gün içinde düzeltme yoluna gidebileceği gibi dilerse konuyu doğrudan yargıya da taşıyabilir. Aynı maddenin 2-b bendine göre; vergi, resim ve harçlar ve benzeri mali yükümler ve bunların zam ve cezalarından doğan uyuşmazlıklarda tebliğ yapılan hallerde veya tebliğ yerine geçen işlemlerde tebliğin yapıldığı tarihi izleyen günden itibaren otuz günlük kanuni dava açma süresi içerisinde mükellef idareden düzeltme talebinde bulunabilmektedir.”²⁶⁸

Burada dikkat edilmesi gereken bir diğer husus ise Vergi Usul Kanunu madde 378/2 “Mükellefler beyan ettikleri matrahlara ve bu matrahlar üzerinden tarh edilen vergilere karşı dava açamazlar. Bu hükmün iki istisnası mevcuttur. Bunlardan ilki vergi hatasının bulunması, ikincisi ise beyannamenin “ihtirazi kayıtlı”²⁶⁹ verilmiş olmasıdır. Bu, kanunun vergi hatalarına ait hükümleri mahfuzdur” hükmündedir. Ancak “Beyan üzerine tarh olunan vergideki hataya karşı doğrudan dava açılabilir” hakkında (DŞ. 13. D, 13.06.1977 tarih ve E.1977/1282, K.1977/1915) nolu davada verilen karar²⁷⁰

²⁶⁷ Zımnî Ret

²⁶⁸ Ali Çakmakçı, “*Vergi Hatalarının Düzeltilmesine İlişkin Olarak İdare ve Yargı Safhasında Geçen Süreler*” Maliye Postası Dergisi, Kasım 2008, s.76

²⁶⁹ İhtirazi kayıt, mükelleflerin kendi beyanlarına göre yapılan işlemler aleyhine dava açamayacakları şeklindeki kurala karşı geliştirilen ve bu işlemlere de yargı denetimi sağlayan bir yargılama usulü müessesesidir. (A. Bumin Doğrusöz, 31.10.2002 “*Dünya Gazetesi*”)

²⁷⁰ Beyan edilen matrahla veya bu matrah üzerinden salınan vergide vergilendirme hataları bulunduğu takdirde, ihtirazi kayıt olmasa bile itiraz hakkı vardır. Yükümlü tarafından ileri sürülen düzeltme sebebi dairesizce de yerinde görüldüğünden, düzeltme isteminin kabulü ile 27.12.1976 gün ve E. 1976/1295, K. 1976/3710 sayılı kararımızın ortadan kaldırılmasına karar verildikten sonra esasın incelenmesine geçildi. 213 sayılı Vergi Usul Yasası’nın 378. maddesinin son fıkrasında yükümlülerin beyan ettikleri matrahlara ve bu matrahlar üzerinden tarh edilen vergilere itiraz edemeyecekleri belirtildikten sonra, aynı fıkra

mevcuttur. Birçok hususta olduğu gibi yine bu konuda da farklı kararlar verilebilmekte. (DŞ. 3. D, 25.02.1987 tarih ve E.1986/1892, K.1987/567)²⁷¹ kararında ise davanın düzeltme talebinden sonra açılacağı yönündedir.

“Dava açma süresi içinde düzeltme yoluna başvurulmakla birlikte, aynı süre içinde vergi mahkemesinde dava açılmışsa ve düzeltme talebi, dava sonuçlanmadan, talepte bulunanın isteği yönünde kabul edilmişse, vergi mahkemesinde açılan davanın konusu kalmayacağından karar verilmesine yer olmadığına karar verilerek dosya işleminden kaldırılmalıdır.”²⁷²

Beyan edilen matrahın veya hesaplanan vergilenin hatalı olması, en azından ihtirazı kayıt olmasa bile itiraz hakkını saklı tutar.

Bu konuda Danıştay Vergi Dava Daireleri kurulunun (E. 1992/248, K. 1992/466, T. 11.12.1992) nolu davaya²⁷³ dair verilen karar²⁷⁴ kararında “Vergi Usul Kanunu’nda

parantez içerisinde «Bu kanunun vergi hatalarına ait hükümleri mahfuzdur» denilmek suretiyle yasa koyucu bu madde hükmüne bir istisna getirmiştir.

Bu nedenle, aynı yasanın 116, 117 ve 118. maddelerinde bir bir sayılan vergi hataları bulunduğu takdirde, yükümlülerin beyan ettikleri matrahlara ve bu matrahlar üzerinden salınan vergilere itiraz edebilecekleri hiç bir kuşkuyla yer vermeyecek kadar açık olduğundan, temyiz komisyonunca bu husus gözönünde tutulmaksızın; vergi hatalarının nasıl düzeltileceğinin 213 sayılı Yasanın 116 ve izleyen maddelerinde belirtildiği, bu madde hükümlerine göre yükümlünün düzeltme yoluna başvurması gerekirken itiraz komisyonuna başvurmasında usule uyarlık görülmediği yolunda karar verilmesinde anılan madde hükmüne uyarlık görülmediğinden, davanın kabulü ile temyiz komisyonu üçüncü dairesinin 26.1.1976 gün ve 1975/3299 sayılı kararının, yükümlü kooperatifçe beyan olunan matrahta ve bu matrah üzerinden salınan vergide vergi hataları bulunup bulunmadığı araştırıldıktan sonra doğacak sonuca göre yeniden bir karar verilmek üzere bozulmasına, oybirliğiyle karar verildi.

²⁷¹ sayılı Kararı’nda, beyannameye ihtirazi kayıt koyup, beyan olunan matrah üzerinden salınan vergideki hataya karşı, vergi dairesinden düzeltme talebinde bulunmadan dava açılmayacağına karar vermiştir.

²⁷² Yusuf Karakoç, “*Vergi Yargılaması Hukukunda Süreler*” Yetkin Yayınları, Ankara 2000, s.111

²⁷³ Mülkiyeti yükümlü kuruma ait olmakla beraber, imar planında okula ayrılan arsa nedeniyle 1984-1985 takvim yılları için ödeme emri ile takip edilen arsa ve bina vergisi 15.12.1989 tarihinde ödendikten sonra düzeltme isteminde bulunulmuştur. Başvurusu 3.1.1990 günlük işlemle reddedilen Kurum, 12.1.1990 tarihinde Bakanlığa şikayet dilekçesi vermiş ve altmış günlük süre içinde bir yanıt alınamamıştır. Bakanlık, 29.8.1990 günlük işlemiyle yazılı olarak olumsuz yanıt verdiğinden, bu işlemin iptali istemiyle Danıştay Dokuzuncu Dairesinde dava açılmıştır. Davayı inceleyen Danıştay Dokuzuncu Dairesi bir işlemin kaldırılması, değiştirilmesi, geri alınması istemiyle yapılan başvurular üzerine kurulan işlemlerde dava açma süresinin, 2577 sayılı Yasanın 11.maddesine göre hesabı gerektiği, Kanunun, bu maddede 10.maddede olduğu gibi süresi içinde yanıt verilmediği takdirde dava açılmayan hallerde idarenin sonradan vereceği yanıt üzerine sürenin yeniden işlemeye başlayacağını öngören bir düzenleme yapmadığı, dolayısıyla 12.1.1990 tarihinde yapılan başvuruya altmış günlük yanıt süresi geçtikten sonra dava açmayan Kurumun, 29.8.1990 tarihli işleme dayanarak yeniden dava açma hakkı kazanamayacağı, gerekçesiyle davayı reddetmiştir.

²⁷⁴ Yöntemi Vergi Usul Kanununda düzenlenmiş bulunan vergi hatalarının düzeltilmesi ile ilgili başvurularla ilgili olarak kurulan işlemlere karşı açılacak davalarda, 2577 sayılı Kanunun 7.maddesinde öngörülen başlatılması gerekmektedir. Olayda geliştiği gibi şikayet başvurusu üzerine ilk defa kurulan olumsuz yanıt nedeniyle açılan davada bu işlemin yeni bir işlem olduğu gözardı edilerek, İdari Yargılama Usulü Kanununun idari makamların sükutu ve üst makamlara başvurmayı öngören 10 ve 11.maddelerinin

ayrıca öngörülmediğinden Maliye ve Gümrük Bakanlığı işlemlerine karşı açılan davalarda İdari Yargılama Usulü Kanunu'nun 7. maddesindeki sürenin uygulanacağı” hükmüne yer verilmiştir.

“Danıştay dava daireleri arasında vergi uyuşmazlıklarının idari aşamada çözümü için 213 sayılı ve 6183 sayılı Kanunların düzenlediği özel hükümlerin uygulanması gerektiği, ancak İYUK’ un 11. maddesinin vergi uyuşmazlıklarında uygulanıp uygulanmayacağı konusunda görüş farklılıkları vardır.”²⁷⁵

(D. 4. Daire, E. 2004/1655, K. 2005/146, T. 03.02.2005) nolu karar²⁷⁶

(Vergi Dava Daireleri 2006/75 E, 2006/300 K.) nolu karar²⁷⁷

(7. Daire 1997/2994 E, 1997/4176 K.)²⁷⁸

4.2.4.2. Dava Açma Süresi Geçtikten Sonra Düzeltme Talebinde Bulunulması ve Şikâyet Yolu ile Müracaat

Vergi borçlusunun dava açma süresini geçirdikten sonra Maliye Bakanlığına şikâyet yolu ile başvurulması ile üst makamlara başvuru yolu aynı şey değildir. Şikâyet yoluna dava açma süresinin geçirilmesinden sonra vergi hatası kapsamında, düzeltme talebi reddedilen mükelleflerin başvuru yapabilecekleri bir yoldur.

“Şikâyet yolunun düzenlenmesinde amaç gereksiz yere dava açmayı önlemek, eğer bir hata söz konusu ise konunun yeniden daha yetkili bir organca incelenerek hatanın düzeltilmesini sağlamaktır.”²⁷⁹ “213 sayılı Kanun’un 124. maddesi ve 188 sıra nolu Vergi Usul Kanunu Genel Tebliği uyarınca, düzeltme talebinin vergi mahkemesinde

uygulanması yerinde görülmemiştir. Bu nedenlerle temyiz isteminin kabulü ile davanın, 2577 sayılı Kanunun 11.maddesinde öngörülen süreden sonra açıldığı gerekçesiyle reddine ilişkin Danıştay Dokuzuncu Dairesinin 10.3.1992 günlü ve 1992/767 sayılı Kararının bozulmasına karar verildi.

²⁷⁵ Mehmet Batun, “*İdare Hukukunda Üst Makamlara Başvurma ve Vergisel Konularda Uygulanabilirliği*” VDD, Kasım 2009, s.112

²⁷⁶ 2577 Sayılı Kanunun Üst Makamlara Başvurmayı Düzenleyen 11. Maddesinin Vergi, Resim, Harçlarla benzeri mali yükümlülüklerin tarh tahakkuk ve tahsilinde ve bunların zam ve cezalarından doğan uyuşmazlıklarda uygulanamayacağı hakkında

²⁷⁷ Vergi Davalarında 2577 Sayılı Kanun'un 11. Maddesinin Uygulanma Olanağı Bulunmadığı Düzenlenen Ödeme Emirlerinin 6183 Sayılı Kanun'un 58. Maddesi Kapsamında İncelenmesi Gerektiği Hakkında.

²⁷⁸ Verginin Tahsili Amacıyla Düzenlenen Ödeme Emrinde de 2577 Sayılı Kanunun 11.Maddesinin Uygulanabileceği Hakkında

²⁷⁹ Yalçın Kökey, “*2686 ve 2577 Sayılı Yasalar Açısından Düzeltme Talebinin Reddi ve Dava Konusu Edilmesi*”, VDD, Aralık 1982, S.16

dava açma süresi geçtikten sonra yapılması ve bu düzeltme talebinin reddi halinde; mükelleflerin dava açmaları mümkün olmadığı için, ancak Vergi Usul Kanunu’ un 117. ve 118. maddelerinde belirtilen vergi hatalarının bulunmasından dolayı şikâyet yolu olarak adlandırılan usulde hiyerarşik idari başvuru olarak Maliye Bakanlığı’na başvurmaları sağlanmaktadır.”

“Şikâyet yoluyla başvuruda Maliye Bakanlığı’nın mükellefe ne kadar sürede cevap vermesi gerektiğiyle ilgili Vergi Usul Kanunu’nda bir düzenleme bulunmadığından, İdari Yargılama Usulü Kanunu’nun 10’uncu maddesinde belirtilen altmış günlük bekleme süresinin burada da geçerli olduğunu kabul etmek gerekir.”²⁸⁰

“İYUK nun 11. maddesi uyarınca üst makamlara başvuru yoluna dava açma süresi dolmadan gidilebilmekte ve başvurabilmek bakımından herhangi bir konu kısıtlaması bulunmamaktadır.”²⁸¹ “Şikâyet yolu ile yaptığı başvurusu dava açma süresi geçtikten sonra yaptıkları düzeltme talepleri reddolunanlar şikâyet yolu ile Maliye Bakanlığına müracaat edebilirler, Bu madde gereğince il özel idare vergileri hakkında valiliğe ve belediye vergileri hakkında belediye başkanlığına müracaat edilir.”²⁸² “Şikâyet yoluyla başvurunun düzenlendiği Vergi Usul Kanunu 124. maddesinde şikâyet yoluna hangi süre içinde başvurulması gerektiğine ilişkin hüküm bulunmamakla birlikte teamülen bu haktan, düzeltme zamanaşımı içinde faydalanabileceği kabul edilmektedir.”²⁸³

“Mükelleflere tanınan otuz günlük dava açma süresinden sonra ise artık vergi hatalarının düzeltilmesi konusunda şikâyet yolu ile Maliye Bakanlığı’na başvurabilecektir. Bu çerçevede Vergi Usul Kanunu’ un 124’üncü maddesine göre mükelleflerden vergi mahkemesinde dava açma süresi geçtikten sonra yaptıkları düzeltme talepleri reddolunanlar şikâyet yolu ile vergiyi tahsil eden Maliye Bakanlığı’na, Valilik ve Belediye Başkanlığı’na müracaat edebilirler. Yalnız Kanun’da geçen “düzeltme talebi ret olunanlar” ibaresini “ret olmuş sayılanlar” şeklinde geniş kapsamda düşünmekte yarar vardır. Çünkü Vergi Usul Kanunu ile İYUK arasında yasal

²⁸⁰ Hasan Hacıgöl, Veli Karataş. “213 Sayılı Vergi Usul Kanunu’nda Düzeltme ve Şikâyet Yolu”. VDD. Kasım 2007, s. 135.

²⁸¹ Ahmet Erol, “Türk Vergi Sistemi ve Vergi Hukuku” Yaklaşım Yayıncılık, Ankara 2012, s.231

²⁸² 213 Sayılı VUK madde 124

²⁸³ N. Alper Ünal, “Vergi Hataları ve Düzeltme Yolları” Vergici ve Muhasebeciyle Diyalog, S. 294, s.40

boşluklar bulunmakta ve Vergi Usul Kanunu esasında İYUK tarafından idareye hak olarak verilen yasal düşünme süresini dikkate almamaktadır.”

Konu ile ilgili (Danıştay 9. D. nin 8.6.1987 tarih ve E.1986/1780, K.1987/1948) nolu kararında bu husus “*Olayda, yükümlünün 30 günlük dava süresinden sonra yaptığı düzeltme talebinin vergi dairesince reddinden sonra Maliye ve Gümrük Bakanlığına şikâyet yolu ile başvurusu, Bakanlığın işlem tesis etmesinden sonra Danıştay'a müracaat etmesi gerekmekte olup, bu hükümlere uyulmadan idari merci tecavüzü suretiyle doğrudan vergi mahkemesine dava açtığı anlaşıldığından, vergi mahkemesince davanın görev yönünden reddi gerekirken süre aşımı nedeniyle reddine karar verilmesinde isabet görülmemiştir, Açıklanan nedenlerle Vergi Mahkemesi kararının bozulmasına ve dosyanın Maliye ve Gümrük Bakanlığına gönderilmesine karar verildi.*” ifadesi ile doğrudan mahkeme nezdinde açılan davanın görülmemesi gerektiğine karar verilmiştir.

Dava açma süresi geçtikten sonra yapılan başvurunun reddedilmesi üzerine açılacak dava için ancak kanunda belirtilen hata hallerinden birinin mevcut olması gerekmektedir.

“İdari yargılama usulü kanunu vergi davalarında süreyi genel olarak otuz gün olarak düzenlemiştir. Bu süreler Vergi, resim ve harçlar ile benzeri mali yükümler ve bunların zam ve cezalarından doğan uyuşmazlıklarda; Tahakkuku tahsile bağlı olan vergilerde tahsilatın; tebliğ yapılan hallerde veya tebliğ yerine geçen işlemlerde tebliğin; tevkif yoluyla alınan vergilerde istihkak sahiplerine ödemenin; tescile bağlı vergilerde tescilin yapıldığı ve idarenin dava açması gereken konularda ise ilgili merci veya komisyon kararının idareye geldiği tarihi izleyen günden başlar.”²⁸⁴

“Düzeltilme başvurusu bakımından zamanaşımı süresi içinde kalmak koşuluyla bir süre kısıtlaması bulunmamaktadır. Ancak dava açma süresi geçtikten sonra yapılacak başvurularda dikkat edilmesi gereken şey, düzeltme talep edilen hususun doğrudan yargıda ileri sürülebilecek tarzda bir itiraz niteliği taşımasıdır.”²⁸⁵

²⁸⁴ İ.Y.U.K. madde 7/2,b

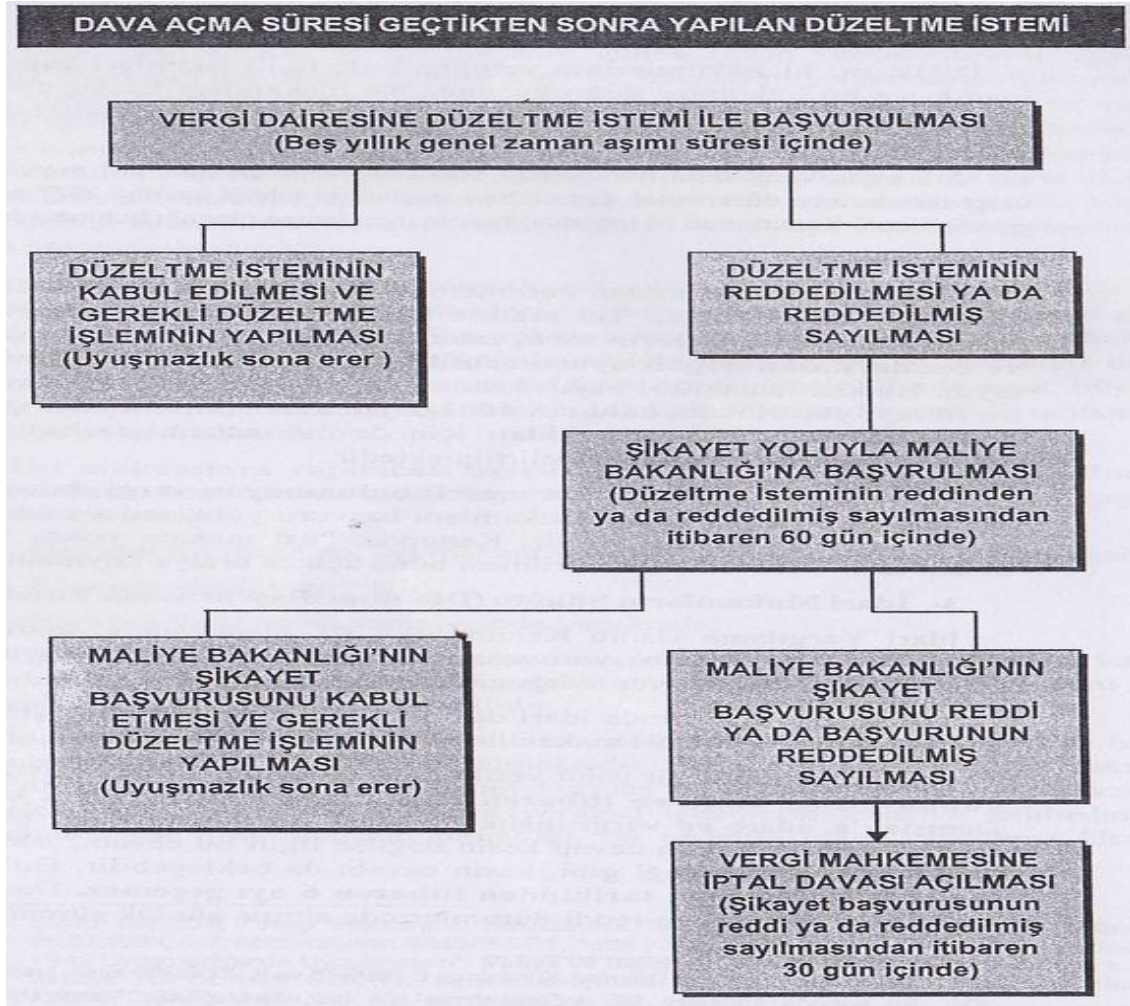
²⁸⁵ M. Ali Özyer, “*Açıklama ve Örneklerle Vergi Usul Kanunu Uygulaması*” 4. Baskı, HUD, Ankara 2006. s.232.

Yukarıdaki tanımı tamamlayıcı bir karar olması cihetiyle, (Danıştay 7. D. nin 11.6.2001 tarih ve E.2000/1631, K.2001/2097) nolu davada istem²⁸⁶ hakkında verilen karar²⁸⁷ vergi mahkemesinde dava açma süresi geçtikten sonra vergi dairesine yapılan başvuruların Vergi Usul Kanunu 'nun 124 üncü maddesi kapsamında incelenmesi gerektiği hakkındadır.

²⁸⁶ Mülkiyeti Hazineye ait ... Kışlası vasıflı binanın irtifak hakkının, tapuda yapılan işlemle 49 yıllığına davacı kuruma verilmesinden doğan ve ödenen damga vergisinin, irtifak hakkı tesisine ilişkin işlemin iptal edilmiş bulunması nedeniyle iadesi istemiyle vergi dairesi müdürlüğüne yapılan başvurunun reddine dair işlemi iptal eden ... Vergi Mahkemesinin ... günlü, ... sayılı kararının, Danıştay Yedinci Dairesinin 25.11.1998 günlü, E:1997/2576; K:1998/4168 sayılı kararıyla; 213 sayılı VUK nun 122'nci maddesinde, mükelleflerin, vergi muamelelerindeki hataların düzeltilmesini vergi dairesinden yazı ile isteyebilecekleri; 123'üncü maddesinde, düzeltme talebi yerinde görüldüğü takdirde düzeltmenin yapılacağı, aksi halde, durumun düzeltme isteyene yazı ile tebliğ olunacağı; 124'üncü maddesinde, vergi mahkemesinde dava açma süresi geçtikten sonra yapılan düzeltme talepleri reddolunanların şikayet yolu ile Maliye Bakanlığına başvuracakları; düzeltmenin kapsamını belirleyen 125'inci maddesinde, vergi mahkemesi, bölge idare mahkemesi ve Danıştaydan geçmiş olan muamelelerde hata bulunduğu takdirde, hata hakkında bu yerlerce karar verilmemiş olmak koşuluyla, söz konusu kararlar kesinleşmiş olsa dahi aynı hükümlere göre düzeltilebileceği; 126'ncı maddesinde ise, vergi hatalarının tarh zaman aşımı süresi dolmadan düzeltileceği öngörüldükten sonra, düzeltme zaman aşımının özel hallerine yer verildiği; kanunun bu kısmında, yapılan düzeltmelerde, düzeltme zaman aşımı ile ilgili süreler dışında, ilgililerin düzeltme ve şikayet yollarına belli sürelerde başvurmalarını zorunlu kılan herhangi bir kurala yer verilmediği; yöntemi Vergi Usul Kanununda düzenlenmiş bulunan vergi hatalarının düzeltilmesi ile ilgili başvurular nedeniyle düzenlenen işlemlerin iptali istemiyle açılacak davalarda, 2577 sayılı Kanunun 7'nci maddesinde öngörülen otuz günlük sürenin aranması ve bu sürenin, yazılı bildirim tarihinde başlatılması gerektiği; olayda geliştiği üzere, davacı kurum tarafından, vergi mahkemesinde dava açma süresi geçtikten sonra Vergi Dairesi Müdürlüğüne yapılan düzeltme başvurusunun reddi üzerine açılan davada, bu işlemin yukarıda açıklanan düzeltme ve şikayet kapsamında bir başvuru olduğu, davanın ancak, yapılacak şikayet başvurusunun Maliye Bakanlığınca reddi üzerine açılacağı göz ardı edilerek, 2577 sayılı İdari Yargılama Usulu Kanununun idari makamların sükutu ve üst makamlara başvurmayı öngören 10'uncu maddesinin uygulanması suretiyle verilen kararda isabet görülmediği gerekçesiyle bozulması üzerine, bozma kararına uyarak, idari merci tecavüzü nedeniyle dava dilekçesini Maliye Bakanlığınca tevdi eden ... Vergi Mahkemesinin ... günlü, ... sayılı kararının; ortada düzeltme-şikayet yoluna başvurulması gereken bir vergi hatası bulunmadığı, vergiyi doğuran tapuya tescil işleminin idare mahkemesince iptali nedeniyle, Hazinesinin sebepsiz zenginleştiği böyle bir uyuşmazlıkta, Borçlar Kanununun sebepsiz zenginleşmeye ilişkin hükümlerinin uygulanması gerektiği; nitekim, vergi dairesi müdürlüğünce de olayın vergi hatası kapsamında görülmeyle, mahkemece davanın kabul yolunda verilen ilk karar üzerine verginin iade edildiği ileri sürülerek bozulması istenilmektedir.

²⁸⁷ İlk derece mahkemesi kararlarının, Danıştay'ca, uyuşmazlığın çözümü de gösterilerek bozulması durumunda; kararı bozulan mahkemece, bu karara uyularak yeniden verilecek kararlara karşı yapılacak temyiz başvurularının, bozma kararında yazılı esaslara uygunluğu bakımından incelenmesi gerekir. Dosyanın incelenmesinden, temyize konu vergi mahkemesi kararının, Dairemizin açıklanan nitelikteki bozma kararına uyularak verildiği anlaşıldığından, istemin reddine ve kararın onanmasına, 11.6.2001 gününde oybirliği ile karar verildi.

Şekil 1:Dava Açma Süresi Geçtikten Sonra Yapılan Düzeltme İstemi.



Şekil 1.2. Dava Açma Süresi sonrası Düzeltme Süreci²⁸⁸

Yukarıda verdiğim dava örneklerine ilave olarak aşağıdakilerini de ilave edebiliriz.

Düzeltme ve şikâyet yolu ile dava açabilmek için 213 sayılı yasada öngörülen anlamda bir vergi hatası bulunması ve dava açma süresinin geçtiği, mükellefiyet tesisine ilişkin işlemin tek başına dava konusu yapılamayacağı hakkında Danıştay Kararı (11. Daire, E. 1996/5978, K. 1997/4181, T. 21.11.1997)²⁸⁹

²⁸⁸ Şükrü Kızılot, ve Zuhâl Kızılot. “*Vergi İhtilafları ve Çözüm Yolları*” Yaklaşım Yayıncılık, Ankara, 2010, s.135

²⁸⁹ Yükümlü kurumun katma değer vergisi mükellefiyet tesisinin iptali amacıyla düzeltme ve şikâyet yoluyla yaptığı başvuru davalı idarece reddedilmiştir. İstanbul 4.Vergi Mahkemesi ... gün ve 1996/136 sayılı kararla; 3065 sayılı yasanın 17/1-a maddesinde belirtilen istisna hükmünün, Bakanlar Kurulunca

“Dava açma süresi geçirildikten sonra yapılan vergi hatalarının düzeltilmesi isteminde dava konusu idari işlemin, düzeltme isteminin reddine ilişkin vergi dairesi işlemine karşı şikayet yoluyla yapılacak başvuru sonucu maliye bakanlığınca tesis edilecek ret işlemi olduğu hakkında Danıştay kararı (DŞ. 7. D, 31.12.2004 tarih ve E.2001/2220, K.2004/3742)”²⁹⁰

vergi muafiyeti tanınan vakıfların ilim, fen ve güzel sanatları, tarımı yaymak ve ıslah etmek gibi sayılan faaliyetlerini kapsadığı, vakıf senedinin 14. maddesinin sosyal ve kültürel yardımlar kapsamında vakıf tarafından okul kurulabileceği ve işletilebileceğini öngördüğü yolundaki iddiaya itibar edilemeyeceği, zira kanunda sayılan istisnanın daha üst düzeydeki faaliyetleri kapsadığı, vakfa bağlı olarak yüksek öğretim düzeyinde eğitim ve öğretim hizmeti veren okulların teslim ve hizmetlerinin katma değer vergisi yönünden vergilendirilmesinde ve mükellefiyet tesisinde yasalara aykırılık bulunmadığı gerekçesiyle davayı reddetmiştir. Yükümlü kurum vekili tarafından, vakfa bağlı üniversitelerinin eğitim hizmetlerinin istisna kapsamında değerlendirilmediği takdirde 3065 sayılı Yasanın 17/1-a maddesinin uygulama alanının kalmayacağı, bu maddede istisnanın daha üst düzeyde ilim, fen ve güzel sanatlarla ilgili eğitim hizmetlerine uygulanacağı yolunda bir ayırım yapılmadığı ileri sürülerek kararın bozulması istenilmektedir. Olayda, yükümlü kurum için katma değer vergisi yönünden ... tarihinde mükellefiyet tesis edildiği, henüz vergi mahkemesinde dava açma süresi geçmeden ... tarihinde mükellefiyet tesisinde hata yapıldığı iddiasıyla düzeltme talebiyle vergi dairesine başvurulduğu dikkate alındığında 213 sayılı Yasanın 124. maddesinde açıklanan koşullar gerçekleşmediğinden düzeltme ve şikayet yoluna başvurularak dava açılmasında yasal isabet bulunmamaktadır. Öte yandan, vergi mahkemesinde dava açmaya yetkili olanları belirleyen Vergi Usul Kanununun 377/1.maddesinde, mükellefler ve kendilerine vergi cezası kesilenlerin, tarh edilen vergilere ve kesilen cezalara karşı vergi mahkemesinde dava açabilecekleri vurgulandıktan sonra 378.maddesinde de vergi mahkemesinde dava açabilmek için verginin tarh edilmesi, cezanın kesilmesi, tadilat ve takdir komisyonları kararların tebliğ edilmiş olması; tevkif yoluyla alınan vergilerde istihkak sahiplerine ödemenin yapılmış ve ödemeyi yapan tarafından verginin kesilmiş olması gerektiği hükme bağlanmıştır. İdarenin kesin ve yürütülmesi zorunlu işlemlerinin idari davaya konu olabilecekleri kabul edilmekle birlikte, vergi uyuşmazlıklarında, kesin ve yürütülmesi zorunlu idari işlemler, ihbarname, ödeme emri veya haciz varakası tebliğ edilmesi, tahakkuk fişi düzenlenmesi ya da vergi tevkifatı yapılması yahut düzeltme ve şikayet başvurularının yetkili makamlarca reddedilmesi halinde ortaya çıkmaktadır. Buna göre mükellefiyet tesisine ilişkin işlem vergi yargısı açısından ön işlem niteliğinde olup vergi uyuşmazlığına konu olabilmesi için sonuç doğuran bir işlemle tamamlanması, başka bir deyişle yükümlü tarafından ihtirazi kayıtla verilecek beyanname üzerine tahakkuk fişi kesilmesi veya vergi tarhı ve ceza kesildiğine ilişkin ihbarnamenin tanzim ve tebliğ edilmesi gerekmektedir. Bu itibarla olayda vergi mahkemesinde dava açma süresinin geçmemiş olduğu ve ortada yasada tanımlandığı şekilde bir vergi hatası gerçekleşmediğinden düzeltme ve şikayet koşullarının oluşmadığı, ayrıca mükellefiyet tesisinin tek başına uyuşmazlık konusu yapılamayacağı dikkate alındığında davanın belirtilen gerekçelerle reddedilmesi gerektiğinden mahkeme kararında sonucu itibarıyla isabetsizlik görülmemiştir.

Açıklanan nedenlerle temyiz isteminin reddine, karar verildi.

²⁹⁰ İstemin Özeti: Davacı adına, 4481 sayılı Kanunun 3'üncü maddesi uyarınca tahakkuk edilen motorlu taşıtlar vergisine ilişkin olarak yapılan düzeltme başvurusunun reddine ilişkin vergi dairesi müdürlüğü işlemini; faaliyet konusu nakliye ve nakliyat komisyonculuğu olan davacının aktifinde kayıtlı araçların taşımacılık faaliyetinde kullanıldığının açık olduğu; bu nedenle, dava konusu işlemde hukuka aykırılık bulunduğu gerekçesiyle iptal eden İstanbul İkinci Vergi Mahkemesinin 22.12.2000 günlü ve E:2000/1545; K:2000/2011 sayılı kararının; dava konusu işlemin hukuka uygun olduğu ileri sürülerek bozulması istenilmektedir.

213 sayılı Vergi Usul Kanununun 122'nci maddesinde, mükelleflerin, vergi muamelelerindeki hataların düzeltilmesini vergi dairesinden yazı ile isteyebilecekleri; 124'üncü maddesinde ise, vergi mahkemesinde dava açma süresi geçtikten sonra yaptıkları düzeltme talepleri reddolunanların şikâyet yoluyla Maliye Bakanlığına müracaat edebilecekleri belirtilmiştir.

... maddelerin birlikte değerlendirilmesinden, dava açma süresi geçirildikten sonra yapılan vergi hatalarının düzeltilmesi istemlerinde dava konusu idari işlemin, düzeltme isteminin reddine ilişkin vergi

4.2.5. Düzeltmenin Kapsamı

Vergi mahkemesi, bölge idare mahkemesi ve Danıştay'dan geçmiş olan muamelelerde vergi hataları bulunduğu takdirde, bu hatalar, yargı kararları kesinleşmiş olsa bile, evvelki maddelerde yazılı usul dairesinde düzeltilebilir. Bununla alakalı olarak Danıştay 3. Dairesinin, (04.04.2006 tarih, E. 2005/2364 ve K. 2006/942) nolu davaya ilişkin *“Vergilendirilmeyecek bir unsurun matraha dahil edilmesi 213 yasanın 117'nci maddesine göre açık bir vergi hatası oluşturduğundan, yargı yerlerince daha önce hakkında verilmiş bir karar bulunmayan bu hatanın düzeltme hükümlerine göre giderilmesi şartları mevcut olup, tarhiyattan önce uzlaşmaya varılması halinde tutanakla saptanan bu husus hakkında dava açılmayacağına ilişkin vergi hatası kapsamı dışındaki durumlar için öngörülen ek 11'inci maddesine dayanılarak davanın reddi yolunda verilen mahkeme kararının hukuka aykırı olduğu hakkındadır.”*²⁹¹

daresi işlemine karşı şikayet yoluyla yapılacak başvuru sonucu Maliye Bakanlığınca tesis edilecek ret işlemi olduğu anlaşılmaktadır. Olayda; ... başvurunun, dava açma süresinden sonra yapılmış düzeltme başvurusu olduğu açıktır.

Bu bakımdan; davacı tarafından yapılan düzeltme isteminin reddi üzerine, şikayet yoluyla Maliye Bakanlığına başvurulmadan, düzeltme işleminin reddine dair işlemin iptali istemiyle ve vergi dairesi müdürlüğü husumetiyle açılan davada; dava dilekçesi ve eklerinin, idari merci tecavüzü nedeniyle, 2577 sayılı İdari Yargılama Usulü Kanununun 15'inci maddesinin 1'inci fıkrasının (e) bendi uyarınca Maliye Bakanlığına gönderilmesi gerekirken, işin esasının incelenmesi suretiyle, istemin özeti bölümünde yazılı gerekçeyle verilen mahkeme kararında isabet görülmemiştir.

Açıklanan nedenle, temyiz isteminin kabulüne ve mahkeme kararının bozulmasına; bozma kararı üzerine Mahkemece verilecek kararla birlikte yargılama giderleri de dikkate almayacağından bu hususta hüküm tesisine gerek bulunmadığına, 31.12.2004 gününde oybirliği ile karar verildi.

²⁹¹ 213 sayılı Vergi Usul Kanununun 116'ncı maddesinde; vergi hatasının, vergiye müteallik hesaplarda veya vergilendirmede yapılan hatalar yüzünden haksız yere fazla veya eksik vergi istenmesi veya alınması olduğu belirtilmiş, 117'nci maddesi ile de vergilendirme ile ilgili beyanname, tahakkuk fişi, ihbarname, tekâlif cetveli ve kararlarda matraha ait rakamların fazla gösterilmiş olması hesap hataları arasında sayılmıştır. Yükümlülerin, vergi muamelelerindeki hataların düzeltilmesini vergi dairesinden yazı ile isteyebilecekleri, vergi mahkemesinde dava açma süresi geçtikten sonra yaptıkları düzeltme talepleri reddolunanların şikâyet yoluyla Maliye Bakanlığına müracaat edebilecekleri Yasanın 122 ve 124'üncü maddelerinde düzenlenmiş, 125'inci maddesinde de, düzeltmenin şümulüne yer verilmiştir. Buna göre vergi mahkemesi, bölge idare mahkemesi ve Danıştay'dan geçmiş olan muamelelerde dahi vergi hataları bulunduğu takdirde, bu hataların Yasada öngörülen usuller dairesinde düzeltilebileceğini kabul eden yasa koyucu, sadece hatalar hakkında, anılan yargı mercileri tarafından bir karar verilmiş olması halini düzeltme yapılmasına engel saymış, bunun dışında bir kısıtlama öngörmemiştir. 213 sayılı Yasanın 3.Bölümünde uzlaşma müessesesi düzenlenmiş, tarhiyat öncesi uzlaşmayla ilgili Ek 11'inci maddesinin ikinci fıkrasında, tarhiyattan önce uzlaşmaya varılması halinde tutanakla saptanan bu husus hakkında dava açılmayacağı ve hiç bir mercie şikayette bulunulamayacağı kurala bağlanmıştır. Davacıların off-shore hesaptan elde ettikleri faiz geliri nedeniyle yapılan inceleme sonucu tarhiyat öncesi uzlaşmaya varıldıktan sonra tarhiyata esas alınan matraha, faizin üzerinden hesaplandığı ana paranın da dahil edildiğinin anlaşılması üzerine bu durumun hata oluşturduğu yolunda düzeltme yoluyla yaptıkları şikayet başvurusunun, Ek 11'inci maddenin ikinci fıkrasına dayanılarak reddedildiği, vergi mahkemesinin de bu kuralı esas alarak davanın reddi yolunda verdiği kararın temyiz edildiği anlaşılmıştır. Vergilendirilmeyecek bir unsurun matraha dahil edilmesi, 213 sayılı Yasanın 117'inci maddesine göre

“Şu kadar ki; düzeltmenin yapılabilmesi için hatalar hakkında anılan yargı mercileri tarafından bir karar verilmemiş olması şarttır.”²⁹²

“Vergi hatasının varlığına yönelik emin olunmayan hallerde bunlar için yargı yoluna başvurulması mükellefin yararına olacaktır.”²⁹³

“Düzeltilme kurumunun mantığı, Vergi Usul Kanunu nun 116’ncı maddesinde tanımlanan, 117 ve 118’inci maddelerinde tek tek sayılarak belirtilen vergi hatalarından herhangi birinin varlığı halinde ödeme emri aşamasında da düzeltme işleminin uygulanabileceğinin kabulünü gerektirir.”²⁹⁴ “Cezalar ise tarh ve tahakkuk etmiş olmak şartı ile Vergi Usul Kanunu madde 375 te belirlenen usul ve şartlara göre düzeltilir. Bununla ilgili olarak Danıştay 3. Daire (E. 1996/5668, K. 1997/3699, T. 30.10.1997) no’lu dava”²⁹⁵ için verdiği kararında”²⁹⁶ *213 sayılı vergi usul kanununun vergi hatalarının düzeltilmesine ilişkin 116. ve devamı maddelerinin içeriği itibariyle yalnızca vergi ve vergiye bağlı olarak kesilen cezaları kapsadığı görüşüne yer vermektedir.*

Yapılan vergilendirme işlemi vergi mahkemesi, bölge idare mahkemesi ve hatta Danıştay tarafından kesinleşmiş bir karar olsa dahi vergi hatası bulunduğu takdirde

açık bir vergi hatası oluşturmaktadır. Yargı yerlerince daha önce hakkında verilmiş bir karar bulunmayan bu hatanın düzeltme hükümlerine göre giderilmesinin şartları mevcut olup, uzlaşmaya varılmış olmasının düzeltme ile ilgili hükümlerin uygulanmasını engellemediği sonucuna varıldığından, vergi hatası kapsamı dışındaki durumlar için öngörülen Ek 11’inci maddenin sözü edilen kuralına dayanılarak verilen karar hukuka uygun düşmemiştir. Açıklanan nedenlerle temyiz isteminin kabulü ile Adana 2. Vergi Mahkemesinin 20.4.2004 gün ve E:2003/937, K:2004/482 sayılı kararının bozulmasına, yargılama giderlerinin yeniden verilecek kararda karşılanması gerektiğine 4.4.2006 gününde oybirliğiyle karar verildi.

²⁹² 213 Sayılı VUK madde 125

²⁹³ Recai Dönmez, , “*Vergi Hukuku*” Anadolu Üniversitesi Yayını, 4. Baskı, Eskişehir, 2006, s.252

²⁹⁴ S. Ateş Oktar, “*Vergi Hukuku*” Gözden Geçirilmiş ve Güncelleştirilmiş 9. Baskı, Türkmen Kitabevi, İstanbul 2013, s.152

²⁹⁵ Davacı şirket adına, 30.5.1995 gün ve 119814 sayılı tutanağa dayanılarak, 1995 yılı için kesilen özel usulsüzlük cezasına ilişkin olarak düzeltme şikâyet yoluyla Maliye Bakanlığına karşı yapılan başvurunun cevap verilmemek suretiyle reddi üzerine açılan davayı; 213 sayılı Vergi Usul Kanununun vergi hatalarının düzeltilmesine ilişkin 116. ve devamı maddelerinin içeriği itibariyle yalnızca vergi ve vergiye bağlı olarak kesilen cezaları kapsadığı, dava konusu olayda, uyumsuzluğun, satın alınan mal karşılığında fatura almama fiilinden kaynaklanan özel usulsüzlük cezasına ilişkin olması nedeniyle vergi hatası olarak kabul etme imkânı bulunmadığından, işbu davanın düzeltme şikâyet kapsamında kabul edilerek çözümünün mümkün bulunmadığı gerekçesiyle reddeden Hatay İkinci Vergi Mahkemesinin 18.6.1996 gün ve E:1996/90, K:1996/234 sayılı kararının: 213 sayılı Vergi Usul Kanununun 375. maddesine göre cezalarda yapılan hataların da düzeltileceği, olayda vergi hatası bulunduğu ileri sürülerek bozulması istemidir.

²⁹⁶ Temyiz dilekçesinde öne sürülen hususlar, 2577 sayılı İdari Yargılama Usulü Yasasının 49. maddesinin 1. fıkrasında belirtilen nedenlerden hiçbirisine uymayıp vergi mahkemesince verilen kararın dayandığı hukuki ve yasal nedenler karşısında anılan kararın bozulmasını gerektirir nitelikte görülmemektedir.

düzeltilme hükümlerine göre düzeltilir. Ancak yargı mercileri tarafından o hata hakkında bir kararın verilmemiş olması gerekmektedir. “Öte yandan vergi dairesinin hatalı işlemi hakkında, yargı organı karar vermişse artık bu hata vergi dairesince düzeltilemez.”²⁹⁷

4.2.6. Düzeltmede Zamanaşımı

“İdari işlemlerde istikrarı koruma endişesi kural olarak sakat bir idari işlemin ancak belli bir sürede geri alınabilmesini ve bu süre içinde geri alınmadığı takdirde sürekli bir geçerliliğe sahip olmasını zorunlu kılmaktadır.”²⁹⁸ “Hukukta süreler hakların ve yetkilerin kazanılması, kullanılması ve yitirilmesi yönünden önem taşırlar.”²⁹⁹ “Vergi hukukunda belirli bir sürenin geçmesiyle bazen bir hak sona erer, bazen de bir ödev veya yükümlülük ortaya çıkar.”³⁰⁰ Hukuk sistemimizde zamanaşımı ile hak düşürücü süreler birbirinden farklıdır. Zamanaşımında hak ortadan kalkmaz fakat dava ve talep hakkı düşer. “Zamanaşımını bundan yararlanacak olanların def'i olarak ileri sürmesi gerekir. Hak düşürücü sürelerde ise, kanunlarla belli edilmiş süre içinde gerekli bir hukuki işlemin yapılmaması sonucu bir hak ortadan kalkmaktadır.”³⁰¹ Zamanaşımı süresini ifade eden farklı kelimelerde kullanılmış olup (Müruruzaman, yıllanma, süreaşımı) bunlar içerisinde en yaygın olanı zamanaşımıdır.

“Vergi Hukuku açısından süreler ve esasları kanunun 14. Maddesinde kanuni ve idari süreler olarak ortaya konmuştur. Buna bir de İYUK ta yer alan yargısal süreleri eklemek mümkündür.”³⁰²

Madde 114 “Vergi alacağının doğduğu takvim yılını takip eden yılın başından başlayarak beş yıl içinde tarh ve mükellefe tebliğ edilmeyen vergiler zamanaşımına uğrar.”

“(İptal ikinci fıkra: Anayasa Mahkemesi’nin 15/10/2009 tarihli ve E.: 2006/124, K.: 2009/146 sayılı Kararı ile.; Yeniden düzenleme: 23/7/2010-6009/8 md.) Şu kadar ki,

²⁹⁷ Gürol Ürel, “*Güncel Vergi Usul Kanunu Uygulaması*” Yaklaşım Yayınları, Ankara 2003, s.246

²⁹⁸ Metin Günday, “*İdare Hukuku*” Yenilenmiş 5. Bası, imaj Yayınevi, Ankara 2002. s.159.

²⁹⁹ Mualla Öncel vd. “*Vergi Hukuku*” 10. Baskı, Turhan kitabevi, Ankara 2002, s.109

³⁰⁰ Çağan Nami, “*Vergi Hukukunda Süreler*” Ankara 1975, AÜHF Yayınları No.389.s.4-5

³⁰¹ Emin Akyol, “*Vergi Kanunlarımızda Zaman Aşımına İlişkin Özel Düzenlemeler*” Maliye Postası, 1997, S. 406, s.34.

³⁰² Doğan Şenyüz vd. “*Vergi Hukuku Genel Hükümler*”, 5. Baskı, Ekin Basın Yayın Dağıtım, Bursa 2014, s.201

vergi dairesince matrah takdiri için takdir komisyonuna başvurulması, zamanaşımını durdurur. Duran zamanaşımı mezkûr komisyon kararının vergi dairesine tevdiini takip eden günden itibaren kaldığı yerden işlemeye devam eder. Ancak işlemeyen süre her hâl ve takdirde bir yıldan fazla olamaz.

“(Ek : 4/12/1985 - 3239/9 md.; Değişik üçüncü fıkra: 16/7/2004-5228/5 md.) Şarta bağlı istisna veya muafiyet uygulamaları sonucu kısmen veya tamamen alınmayan vergilere ilişkin zamanaşımı süresi, istisna veya muafiyet şartlarının ihlâl edildiği tarihi takip eden takvim yılı başından itibaren başlar.”

“(Değişik : 4/12/1985 - 3239/9 md.) Damga vergisine tabi olup vergi ve cezası zamanaşımına uğrayan evrakın hükmünden tarh zamanaşımı süresi dolduktan sonra faydalanıldığı takdirde mezkûr evraka ait vergi alacağı yeniden doğar,” hükmü ile belirtilen süre dolduktan sonra vergi hatalarının düzeltilmesi mümkün değildir. Şu kadar ki, düzeltme zamanaşımı süresi;

a) “Zamanaşımı süresinin son yılı içinde tarh ve tebliğ edilen vergilerde hatanın yapıldığı;

b) (Değişik: 23/6/1982 - 2686/26 md.) İlan yolu ile tebliğ edilip vergi mahkemesinde dava konusu yapılmaksızın tahakkuk eden vergilerde mükellefe ödeme emrinin tebliğ edildiği;

c) (Ek: 4/12/1985 - 3239/11 md.) İhbarname ve ödeme emri ilan yoluyla tebliğ edilen vergilerde 6183 sayılı Kanuna göre haczin yapıldığı tarihten başlayarak bir yıldan aşağı olamaz.”³⁰³

Vergi hukukunda düzeltmede zamanaşımının belirlenmesinde tarh zamanaşımı esas alınmıştır. “Yukarıda da belirtildiği üzere bu süre beş yıl olup bazı özel durumlarda”³⁰⁴ altı yıla uzadığı görülmektedir.

³⁰³ 213 sayılı VUK madde 126

³⁰⁴ Zamanaşımı süresinin son yılı içinde tarh ve tebliğ edilen vergilerde hatanın yapıldığı, ilan yolu ile tebliğ edilip vergi mahkemesinde dava konusu yapılmaksızın tahakkuk eden vergilerde ödeme emri tebliğ edildiği, ihbarname ve ödeme emri ilan yoluyla tebliğ edilen vergilerde ve 6183 sayılı Amme Alacaklarının Tahsil Usulü Hakkında Kanuna göre haczin yapıldığı tarihten başlayarak hesaplanır. Ek sürenin uygulanabilmesi için hatalı verginin mutlaka normal zamanaşımı süresi içinde ilgisine tebliğ edilmiş olması gereklidir.

Düzeltilme talebi için vergi hukukumuzda göre, talebin zamanaşımı süresi içinde yapılıp yapılmadığı esas olarak belirlenmiştir. Hataların düzeltilmesi talebi alacağın doğduğu takvim yılını takip eden yıldan başlayarak beş yıldır

“Vergi hatalarının düzeltilmesinde zamanaşımı süresi kural olarak beş yıl olmakla birlikte, düzeltilme zamanaşımı süresi içinde yapılan düzeltilme başvuruları zamanaşımını kesmektedir.”³⁰⁵ “Vergi hatalarını düzeltilme bakımından getirilen zamanaşımı süresi, niteliği itibarıyla hak düşürücü süredir.”³⁰⁶ “Kanunda belirtilen süre hem res’en yapılan hem de mükellefin başvurusu üzerine yapılan düzeltmeler için geçerlidir. Bu sürenin dolması ile hatalı işlem sonucu lehine bir durum doğmuş taraf olarak yükümlü ya da vergi dairesi için adeta bir kazanılmış hakkın varlığı söz konusu olmaktadır.”³⁰⁷

Konuya ilişkin verilebilecek yüksek mahkeme karar örnekleri;

DVDDGK 22.10.99 Tarih E.1999/78, K.1999/462 sayılı kararı ³⁰⁸

Dnş. 7. D. 30.09.98 tarih ve E.1997/2737, K.1998/3086 sayılı kararı³⁰⁹

Dnş. 7. D. 21.09.98 tarih ve E.1997/3723, K.1998/2931 sayılı kararı³¹⁰

³⁰⁵ Cevat Koç, “*Vergi Hatalarına Karşı Yönetmelik ve Yargısal Başvuru Yolları*” VDD. S. 107 s.62.

³⁰⁶ Şükrü Kızılot, Zuhal Kızılot, “*Vergi İhtilafları ve Çözüm Yolları*” 12. Baskı. Ankara 2007. Yaklaşım, s. 123.

³⁰⁷ Mualla Öncel vd. “*Vergi Hukuku*” Gözden Geçirilmiş Değişiklikler İşlenmiş 23. Bası, Ankara 2014, s.183

³⁰⁸ ... vergi ihbarnamesinin tebliği üzerine düzeltme yoluna başvurulmuş olması dava açma süresini durdurmayaacağından süre aşımı göz ardı edilerek davanın karara bağlanmasında yasaya uygunluk bulunmadığına...

³⁰⁹ ... düzeltme isteminin vergi dairesince reddi üzerine süresi içinde açılan davada işin esasının incelenmesi gerekirken: düzeltme isteminin reddine ilişkin vergi dairesi işlemlerine karşı Maliye Bakanlığına düzeltme şikayet talebinde bulunulmadan açılan davada idari merci tecavüzünde bulunulduğu gerekçesiyle, dava dilekçesinin Maliye Bakanlığına gönderilmesi yolunda verilen temyize konu kararda isabet bulunmamaktadır. Açıklanan nedenlerle, temyiz isteminin kabulüne, mahkeme kararının bozulmasına, bozma kararı üzerine verilecek kararla birlikte yargılama giderleri de hüküm altına alınacağından, bu hususta ayrıca hüküm tesisine gerek bulunmadığına, 30.9.1998 gününde oybirliği ile karar verildi.

³¹⁰ 213 sayılı Vergi Usul Kanununun 122'nci maddesinde, mükelleflerin, vergi muamelelerindeki hataların düzeltilmesini vergi dairesinden yazı ile isteyebilecekleri; 124'üncü maddesinde de, vergi mahkemesinde... ile dava konusu işlemin iptaline karar veren ... Vergi Mahkemesinin ... gün ve 1996/1228 sayılı kararının; yükümlü şirkete verilen teşvik belgesinde, vergi, resim ve harç istisnası tanınması için 3505 sayılı... sermaye artırımı işlemleri nedeniyle ödenen damga vergisinin düzeltme hükümleri doğrultusunda ret ve iadesi istemiyle yapılan başvurunun ilgili vergi dairesince reddini müteakip şikayet yoluyla Maliye Bakanlığınca tesis edilecek ret işlemidir

4.2.7. Düzeltmenin Sonuçları

“Düzeltme hükümlerinin uygulanması neticesinde taraflar açısından üç farklı sonuç söz konusudur. İlk olarak hata tahakkuk etmemiş vergilere ilişkin ise hatalı işlem düzeltilecektir. İkinci olarak hata, tahakkuk etmiş vergilere yönelik ise vergi terkin edilecektir. Son olarak hata, tahsil edilmiş vergilere yönelik ise hata sonucu fazla alınan vergi terkin edilerek mükellefe ret ve iade edilecektir.”³¹¹

Ortaya çıkan bu üç farklı sonucu taraflar açısından değerlendirmek gerekirse,

Danıştay 1. Dairesinin E.1990/50, K.1990/49 nolu kararında³¹² görüleceği üzere düzeltme işlemi geri alma niteliğinde bir işlemdir. Vergi usul kanununun 120. Maddesi gereğince düzeltme mükellef lehine yapılmış ise vergi dairesi müdürü tarafından düzeltme fişi ile bir nüshası mükellefe tebliği edilmek suretiyle gerçekleştirilir. Bu şekilde idari yolla çözüme kavuşturulan hatalar için emek ve zaman kaybı önlenmiş olmakla beraber tarafların dava giderlerine katlanması gibi bir durumda söz konusu değildir.

Henüz tahakkuk etmemiş bir vergi için düzeltme işlemi yapılmış ise sadece işlemin düzeltilmesi ile sonuçlandırılır. Aksi söz konusu ise yani tahakkuk etmiş bir vergi için düzeltme yapılıyor ise vergi terkin edilerek sonuçlandırılır. Mükelleften tahsil edilmiş bir vergi için düzeltme yapılıyor ise bu tutar mükellefin hesabına iade edilebileceği gibi varsa borçlarına mahsuben de işlem sonuçlandırılabilir. İdare tarafından mükellefe

³¹¹ Necati Perçin, “*Vergi Hatası ve Vergi Uyuşmazlığı Farkı Vergi Hatalarında Düzeltme ve Reddiyat*” Mali Çözüm Dergisi, 2007, S. 79 s. 155- 164.

³¹² Görüldüğü üzere, söz konusu "düzeltme" ile, açıkça "yanlış" olduğu belirtilen bir işlem, başka bir deyişle başlangıçta, yapıldığı tarihte yanlış, hatalı olan bir işlem ikinci bir işlemle düzeltilmiş bulunmaktadır. Bu durumda, "düzeltme" işlemi, yapıldığı tarihten sonrası için hüküm doğuran bir "işlem değişikliği" niteliğinde olmayıp, yeni bir işlemle önceki yanlış, hatalı işlemi ortadan kaldıran bir "geri alma" işlemi niteliği "taşımaktadır. Gerek öğreti gerek uygulamada, yanlış, hatalı işlemlerin ilgilileri lehine kazanılmış bir hak doğurmadığı, bir idari işlemin geri alınmasının, onu, yapıldığı tarihten itibaren doğurduğu hukuki sonuçlarla birlikte hükümsüz kılan, ortadan kaldıran, geriye yürütür sonuçlu ikinci bir işlem olduğu ve bu niteliği nedeniyle işlemin yapıldığı tarih ile geri alınması arasında yapılan bütün idari işlemleri geçersiz kıldığı kabul edilip benimsenmiş bulunmaktadır. Açıklanan nedenlerle, 88/1 sayılı Tebliğin yürürlüğe girdiği 1.1.1988 tarihiyle bu Tebliğe ilişkin düzeltmenin Resmi Gazetede yayımlandığı 27.1.1988 tarihi arasında geçen süre içerisinde Tebliğin 43'üncü sıra numarasında yer alan mamulü ihraç edenlere Destekleme ve Fiyat istikrar Fonundan 10'uncu madde hükmüne göre ödeme yapılması gerektiği, bu tarihler arasında söz konusu mamulü ihraç edenler için herhangi bir müktesep hak doğmayacağı ve yapılan bütün idari işlemlerin geçersiz olduğu, mütalaa kılınmakla, dosyanın Danıştay Başkanlığına sunulmasına 3.4.1990 gününde oybirliğiyle karar verildi.

kendisine yapılan tebligata istinaden mükellef tarafından iade alacağı tahsil edilmezse mükellef bu hakkını yitirecektir.

Değişmeden önceki haliyle Vergi Usul Kanunu 112/3. maddesinde gecikme faizine ilişkin olarak yer alan hüküm şu şekildedir, “*Vergi mahkemesinde dava açma dolayısıyla 2577 sayılı İdari Yargılama Usulü Kanununun 27’nci maddesinin 3 numaralı fıkrası gereğince tahsili durdurulan vergilerden taksit süreleri geçmiş olanlar, vergi mahkemesi kararına göre hesaplanan vergiye ait ihbarnamenin tebliği tarihinden itibaren bir ay içinde ödenir. Ayrıca ikmalen, re’sen veya idarece yapılan tarhiyatlarda*

a) Dava konusu yapılmaksızın kesinleşen vergilere, kendi vergi kanunlarında belirtilen ve tarhiyatın ilgili bulunduğu döneme ilişkin normal vade tarihinden itibaren, son yapılan tarhiyatın tahakkuk tarihine kadar;

b) Dava konusu yapılan vergilerin ödeme yapılmamış kısmına, kendi vergi kanunlarında belirtilen ve tarhiyatın ilgili bulunduğu döneme ilişkin normal vade tarihinden itibaren, yargı organı kararının tebliği tarihine kadar;

Geçen süreler için 6183 sayılı Kanuna göre tespit edilen gecikme zammı oranında gecikme faizi uygulanır. Gecikme faizi de aynı süre içinde ödenir. Gecikme faizinin hesaplanmasında ay kesirleri nazara alınmaz.

Uzlaşılan vergilerde gecikme faizi; uzlaşılan vergi miktarına, (a) fıkrasında belirtilen tarihten itibaren uzlaşma tutanağının imzalandığı tarihe kadar geçen süre için uygulanır.

Dava açılması nedeniyle tahsili duran vergi ve cezalar mükellefler tarafından istenildiği takdirde davanın devamı sırasında da kısmen veya tamamen ödenebilir”.

Söz konusu bu düzenlemeler ile idarenin geç tahakkuk ettirilen vergiler nedeni ile uğrayacağı zararın tazmin edilmesi mümkün hale getirilmiştir. “Devletin vergi alacağını zamanında tahsil edememesi halinde kamu hizmetlerinin aksayacağı, bu yüzden

mükelleflerin vergilerini zamanında ödemelerinin sağlanması ve zamanında ödemeyenlere ise faiz uygulanmasının gerekli olduğu doktrinde vurgulanmaktadır.”³¹³

213 sayılı Vergi Usul Kanununun 112’nci maddesine 4369 sayılı Kanunla eklenen ve 01.01.1999 tarihinden itibaren geçerli olan dördüncü bent ile vergi idaresine, fazla ve yersiz ödenen vergileri mükelleflere iade ederken faiz ödeme yükümlülüğü getirilmiştir. Gerek Vergi Usul Kanununun 112. maddesinin 4. bent hükmüne³¹⁴ istinaden ve gerekse 08.12.2012 tarihli ve 28405 sayılı resmi gazetede yayınlanarak yürürlüğe giren 418 sıra nolu Vergi Usul Kanunu genel tebliğine istinaden mükellefin alacağının korunması amaçlanmaktadır.

4369 sayılı kanun ile Vergi Usul Kanunu 112. maddesine yeni fıkra eklenmiş ve mükellefe iade edilmesi gereken vergilere faiz ödenmesi kabul edilmiştir: “*Fazla veya yersiz olarak tahsil edilen veya vergi kanunları uyarınca iadesi gereken vergilerin, ilgili mevzuatı gereğince mükellef tarafından tamamlanması gereken bilgi ve belgelerin tamamlandığı tarihi takip eden üç ay içinde iade edilmemesi halinde, bu tutarlara üç aylık sürenin sonundan itibaren düzeltme fişinin mükellefe tebliğ edildiği tarihe kadar geçen süre için aynı dönemde 6183 sayılı Kanuna göre belirlenen tecil faizi oranında hesaplanan faiz, 120. madde hükümlerine göre red ve iadesi gereken vergi ile birlikte mükellefe ödenir*”.

Vergi Usul Kanunu 112/4. maddesinde yapılan değişikliğin madde gerekçesinde ise, “*mükellef hukukunun gözetilmesi, enflasyonist etkilerin mükellef alacağında oluşturacağı aşınmasının giderilmesi ve idarenin gereksiz zaman kayıplarının önlenmesinin hedeflendiği belirtilmektedir*.”³¹⁵

³¹³ Elif Sonsuzoğlu, “*Türk Vergi Hukukunda Fer’i Borç ve Alacak Olarak Faiz*” Filiz Kitabevi, İstanbul 2001, s.1

³¹⁴ “Fazla veya yersiz olarak tahsil edilen veya vergi kanunları uyarınca iadesi gereken vergilerin, ilgili mevzuatı gereğince mükellef tarafından tamamlanması gereken bilgi ve belgelerin tamamlandığı tarihi takip eden üç ay içinde iade edilmemesi halinde, bu tutarlara üç aylık sürenin sonundan itibaren düzeltme fişinin mükellefe tebliğ edildiği tarihe kadar geçen süre için aynı dönemde 6183 sayılı Kanuna göre belirlenen tecil faizi oranında hesaplanan faiz, 120nci madde hükümlerine göre red ve iadesi gereken vergi ile birlikte mükellefe ödenir.

³¹⁵ “Bu madde ile fazla ve yersiz tahsil edilen veya kanun gereği iadesi gereken vergilerin mükellefe red ve iadesinde mükellef hukukunun gözetilmesi, enflasyonist etkilerin mükellef alacağında yaratacağı aşınmanın giderilmesi ve idarenin haklı ve yasal iade işlemlerinde gereksiz zaman kaybının önlenmesi amacıyla düzenlemeler yapılmaktadır. Buna göre, mükellefin, ilgili mevzuat uyarınca kendisinden istenilecek bilgi ve belgeleri iadeyi yapacak idareye tesliminden itibaren üç aylık normal bir iade süreci başlayacaktır. Bu süre içinde iadenin yapılamaması durumunda, üç ayı aşan süreler için, aynı dönemde

“Mükellef de kendisine faizsiz iade yapıldığında, kararda belirtildiği gibi zarara uğramış olmaktadır. Doktrinde bunu destekleyen nitelikteki diğer bir görüşte de, 3239 sayılı Kanun’un gerekçesinde devletin alacakları için faiz alınması gerekliliğini gösteren günümüzde her çeşit alacak için gecikmelerde faiz alındığı yönündeki ifadenin, zarara uğrayan mükellef bakımından da tümüyle geçerli olduğu belirtilmektedir.”³¹⁶

Mükellefin aleyhinde sonuçlanan düzeltme işlemleri çoğunlukla idari denetimler veya teftişler neticesinde memurların hatayı bulması üzerine gerçekleşir. Böyle bir durumda eğer vergi henüz tahakkuk ettirilmemiş ise önce vergi tahakkuk ettirilecek, tahsil edilmemiş bir vergi ise gecikme faizi ile birlikte tahsil edilecektir. Vergi hataları sonucunda zamanında tahakkuk etmeyen vergi zıyana bağlı olarak Vergi Usul Kanunu’nun 344’üncü maddesine dayanılarak kesilen vergi zıya cezası ilgili maddede “mükellef veya sorumlu tarafından 341’inci maddede³¹⁷ yazılı hallerle vergi zıyana sebebiyet verilmesi” olarak tanımlanmaktadır.

“Vergi hatalarının niteliğine bağlı olarak idari suç ve cezalarından bir diğeri olan usulsüzlük cezaları kesilebilir. Usulsüzlük, vergi kanunlarının şekle ve usule ilişkin hükümlerine uyulmamasıdır. Genel ve özel usulsüzlük olarak ayrılan bu usulsüzlükler arasındaki temel ayrım uygulanan para cezalarının tespit şekli ve miktarıdır.”³¹⁸

uygulanmakta olan ve 6183 sayılı Kanunun 48 inci maddesine göre belirlenen tecil faizi esas alınmak suretiyle bir faiz hesaplanacak ve bu faiz, iadesi gereken miktarlarla birlikte mükellefe ödenecektir. Bu faiz, üç aylık sürenin sonundan itibaren düzeltme fişinin mükellefe tebliğ edildiği tarihe kadar geçen süre için hesaplanacaktır. Üç aylık normal iade sürecinin, mükellefin eksik bilgi ve belgeleri tamamladığı tarihten itibaren başlayacağı kuşkusuzdur. Red ve iadenin mükellefe bildirilmesi üzerine 213 sayılı Vergi Usul Kanunun 120 nci maddesinde sözü edilen bir yıllık hak düşürücü süre işlemeye başlayacaktır”. 4369 Sayılı Kanun Tasarısı’nın Gerekçesi, s. 350-351.

³¹⁶ Ahmet KUMRULU, “*Vergi Davalarında Uygulanan Gecikme Faizi Hakkında Düşünceler*”, AÜHFD. C. 40, S. 1-4, 1988, s. 249.

³¹⁷ mükellefin veya sorumlunun vergilendirme ile ilgili ödevlerini zamanında yerine getirmemesi veya eksik yerine getirmesi yüzünden verginin zamanında tahakkuk ettirilmemesini veya eksik tahakkuk ettirilmesini ifade eder”. “Şahsi, medeni haller veya aile durumu hakkında gerçeğe aykırı beyanlar ile veya sair suretlerle verginin noksan tahakkuk ettirilmesine veya haksız yere geri verilmesine sebebiyet vermek de vergi zıya hükmündedir”.

³¹⁸ Doğan Şenyüz, “*Vergi Ceza Hukuku (Vergi Kabahatleri ve Suçları)*” Bursa 2008, Ekin Yayınevi. S.69

BÖLÜM 5. SONUÇ VE ÖNERİLER

Vergi hatası, genellikle vergi kanunlarının anlam bakımından uygulanması esnasında ortaya çıkan yorum farklılıklarının ifadesi olan hukuk uyuşmazlığı kavramından ayrılır. Başka bir ifade ile hukuk uyuşmazlığı, belli bir vergi kanun hükmünün uygulanmasında farklı yorumların varlığını gösterir. Kabulü gereken yorumun hangisi olduğu hususunda son sözü yetkili ve görevli yargı mercii söylemektedir.

Vergi hatalarının ortadan kaldırılması için mutlaka yargı yoluna başvurulması gerekli değildir. Bu hatalar, idari süreç içinde de düzeltilerek ortadan kaldırılabilir. Hatalı bir işlemin varlığı konusunda, uyuşmazlık doğuran işlemlerde olduğu gibi farklı yorumlara genellikle rastlanmaz. Bu durum hatanın herkes tarafından kolayca görülebilir olmasının bir sonucudur. Hata idari aşamada düzeltilmediği takdirde bir hukuki uyuşmazlığa dönüşür ve asli olarak yargı mercilerince çözüme bağlanır.

Vergi hatalarının düzeltilmesi, Türk vergi sistemi uygulamasında sıkça başvurulanan bir yol değildir. Şartları bulunduğu takdirde uzlaşmanın mükelleflerce daha kolay ve basit bir yol olarak görülmesi ve düzeltme yolunun nispeten karmaşıklığı bu durumun başlıca nedenleri arasında yer almaktadır. Vergi hatalarının düzeltilmesi için kanunun öngördüğü tarh zamanaşımı süresi kadar, hatta bazı özel durumlarda daha da uzun olan süre, kanunda sayılan yedi vergi hatasından birinin varlığı halinde, mükelleflere büyük bir avantaj sağlamaktadır. Ayrıca, düzeltme yolunun etkin kullanımının teşvik edilmesinin vergi yargısının yükünü azaltacağı gibi, vergi idaresinde de etkinliğin sağlanmasına katkıda bulunacağı da ifade edilebilir.

Beyana dayalı tarhiyat vergi sistemimizin esasını oluşturmaktadır. Bu esasın gereği olarak mükellefler kendi kazançlarını kendileri hatasız ve eksiksiz olarak hesaplamak ve ödemekle yükümlüdür. Bu yükümlülüklerini yerine getirirken gerek mükelleflerin gerekse mali idarenin hata yaptıklarını görmekteyiz. Bu hatalar yorum veya uygulama farklılığından kaynaklanmaktadır. Vergi hukukumuzda “*hata üzerinden vergi alınmaması prensibi*” gereği hataların barışçıl yolla çözümü ilke olarak kabul

edilmelidir. Vergilendirme sürecinde yapılan hatalar, açık ve mutlak değilse, idare tarafından tespitini zorlaştırmaktadır. Barışçıl çözüm yollarından biri olan vergi hatalarının düzeltme yolu ile giderilmesi sürecinde, hatanın, vergi usul kanununda öngörülen yorum tekniklerine başvurmada anlaşılabilecek kadar açık olması ve mevzuattaki tanımlamalarla somutlaştırılabilir nitelikte olmasını gerektirmektedir.

Vergi hatalarını yargı yolu ile düzeltmenin tercih edilmemesine dair, bu yolun maliyetli olması, zaman alması gibi gerekçeler sayılırken aslında idari yolla yapılması gereken düzeltmelerin yapılmayarak veya yapılamayarak hukuk yargı üstüne bırakılması, bir kısmının uyuşmazlık halini alması yargı yolunu bir tercih olmaktan çıkarıp bir mecburiyet haline getirmektedir. Bu mecburiyet ise düzeltme müessesesinden beklenen çözümün zamanında gerçekleştirilememesi sonucunu doğurmuştur.

Vergi hatalarının idari yollarla düzeltilmesi sürecin en başı sayıldığı için takip edecek süreçlere, hatanın bir külfet olarak devredilmesi engellenmiş olacaktır. Hataların yargı yolu ile çözümünün belli başlı sıkıntıları olduğu kendisine intikal eden konulardan anlaşılmaktadır. Vergi hatalarının idari yollarla düzeltilmesinin sağlanması, taraflar açısından en az maliyetli ve en kısa sürede sonuç alması amacıyla teşvik edilmeli ve kolaylaştırılmalı, hatta idari yolla çözüme yargı yolu ile çözümün bir önkoşulu gibi işlevsellik kazandırılmalıdır. Bu sayede kamunun finansmanında vergi temelli kararların daha isabetli olacağı da bir gerçektir.

Her ne kadar anayasamızda “*İdarenin her türlü eylem ve işlemlerine karşı yargı yolu açıktır*” hükmü bulunsa da, ilkesel olarak idari yolla çözüm teşvik edilmelidir. Vergi hatalarının düzeltilmesi ile ilgili sürecin tamamı ele alındığı zaman sistemin yasa koyucu tarafından iyi okunması ve yapılan yasal düzenlemelerin yargı kararlarının da dikkate alınarak yapılması vergi hatalarının uyuşmazlık olarak büyümesini engelleyecektir. Bununla beraber denetim alanında iyileştirilmelerin yapılması da doğacak hataların daha erken tespit edilerek, bunların düzeltilmesi adına daha hızlı ve kolay karar alınmasını sağlayacaktır. Bu sayede tarafların hatalarında bariz bir azalma sağlanarak makul seviyelere indirgenecek ve hataların kontrol altına alınması mümkün olacaktır.

KAYNAKLAR

Kitaplar

- [1] Akdeniz, Gıyaseddin. (1958), *Vergi kanunları ve Vergi Anketleri*, İstanbul, 15. Seri
- [2] Akdoğan, Abdurrahman. (2003), *Türk Vergi Sistemi ve Uygulaması*, 4. Baskı, Gazi Kitabevi, Ankara
- [3] Akıntürk, Turgut., Karaman D. Ateş. (2013), *Medeni Hukuk*, Beta Yayınları, İstanbul
- [4] Aksoy, Şerafettin. (1999), *Vergi Hukuku ve Türk Vergi Sistemi*, 5. Baskı, Filiz Kitabevi, İstanbul.
- [5] Aliefendioğlu, Yılmaz. (1975) *Türk Vergi Sisteminde Verginin Kaynakta Kesilmesi (Stopaj)*, Ankara.
- [6] Arpaç, Sabri. (1983), *Açıklamalı-Uygulamalı Emlak Vergisi Kanunu*, Vergi Yayınları, Ankara.
- [7] Atatürk'ün Söylev ve Demeçleri, (1 Kasım 1937), 5. Dönem, 3. Toplanma Yılına Açarken, Ankara 1989.
- [8] Bilgen, Pertev. (1999), *İdare Hukuku Derslerine Giriş*, Filiz, İstanbul.
- [9] Bilici, Nurettin. (2015), *Vergi Hukuku*, Güncelleştirilmiş ve Geliştirilmiş 35. Baskı, Savaş, Ankara.
- [10] Candan, Turgut. (2006), *Açıklamalı İdari Yargılama Usulü Kanunu*. Genişletilmiş ve Güncelleştirilmiş 2. Baskı. Maliye ve Hukuk Yayınları. Ankara.
- [11] Candan, Turgut. (2006), *Vergilendirme Yöntemleri ve Uzlaşma*, Genişletilmiş ve Güncelleştirilmiş 2. Baskı, Maliye ve Hukuk Yayınları, Ankara.
- [12] Centel, N., Zafer, H., Çakmut, Ö. (2011), *Türk Ceza Hukukuna Giriş*, 7. Baskı, İstanbul.
- [13] *Ceza Yargılama Yöntemi Yasası Terimleri Sözlüğü* (1972) TDK, Ankara.
- [14] Çağan, Nami. *Vergi Hukukunda Süreler*, (1975) AÜHF Yayınları No.389 Ankara,

- [15] Demirbaş, Timur. (2006), *Ceza Hukuku Genel Hükümler*. Yeni Türk Ceza Kanununa Göre Gözden Geçirilmiş 3. Baskı. Seçkin Yayıncılık, Ankara.
- [16] Dikmen, Orhan. (1964), *Maliye Dersleri, Birinci kitap*, 2. Bası, Fakülteler Matbaası, İstanbul.
- [17] Dönmez, Recai. (2006), *Vergi Hukuku*, Anadolu Üniversitesi Yayını, 4. Baskı, Eskişehir.
- [18] Dönmezer, S., Sahir, E. (1994) *Nazarî ve Tatbikî Ceza Hukuku*, Genel Kısım, Cilt: II,
- [19] Duran, Lütfi. (1982), *İdare Hukuku*. İstanbul: İstanbul Üniversitesi Yayın No:2956; H.F. No:648, Fakülteler Matbaası.
- [20] Erdem, Tahir. (2012), *Vergi Hukukunda Uyuşmazlıkların İdari Aşamada Çözümü ve Alternatif Çözüm Yolları*, Seçkin Yayıncılık, Ankara.
- [21] Eren, Fikret. (2009), *Borçlar Hukuku Genel Hükümler*, 11. Baskı, Beta, İstanbul.
- [22] Erginay, Akif, (1998), *Vergi Hukuku*, Düzenlenmiş ve Gözden Geçirilmiş 16. Baskı, Savaş, Ankara.
- [23] Erginay, Akif. (1990), *Kamu Maliyesi*, Savaş Yayınları, Ankara.
- [24] Erkural, Kenan. (1982), *Muhasebe Prensipleri ve Uygulamaları*, İİTİA Yayınları, İstanbul.
- [25] Erol, Ahmet. (2012), *Türk Vergi Sistemi ve Vergi Hukuku*, Yaklaşım Yayıncılık, Ankara.
- [26] Genç Yıldırım., Özmen M. Akif. (2011), *Örnek olaylarla Vergi İhtilafları ve Vergi Yargısı İlke ve Esasları*. Türkmen Kitabevi, İstanbul.
- [27] Gökay, Yako. (1998), *İşletmelerde Vergi Denetimi*, Boyut Yayıncılık, İstanbul.
- [28] Gözler, Kemal. (2003), *İdare Hukuku*. Cilt 1. Ekin Kitabevi Yayınları. Bursa
- [29] Gözübüyük, Şeref. (1999), *Yönetim Hukuku*, Turhan Kitabevi, 13. Baskı. Ankara.
- [30] Güçlü, Faruk. (2005), *Muhasebe Denetimi*, 1.Baskı, Detay Yayıncılık, Ankara.
- [31] Günday, Metin. (2002), *İdare Hukuku*, Yenilenmiş 5. Bası, İmaj Yayınevi, Ankara.
- [32] Güneş, Gülsen. (2014), *Verginin Yasallığı ilkesi*, On iki Levha Yayıncılık, 4. Tıpkı Baskı, İstanbul.
- [33] Güngör, Devrim. (2007), *Ceza Hukukunda Fiil Üzerinde Hata*, Yetkin, Ankara.
- [34] Hafizoğulları, Zeki. (2008), *Türk Ceza Hukuku Genel Hükümler*, Seçkin. Ankara.
- [35] İçel, K., Donay, S. (1987), *Karşılaştırmalı Uygulamalı Ceza Hukuku*, Savaş. İstanbul.

- [36] İspir, E., Yağmurlu, T., Özbalcı, Y. (1985), *Vergi Usul Kanunu Uygulamasına İlişkin Danıştay Kararları*, Ankara.
- [37] Kaneti, Selim. (1989), *Vergi Hukuku*, Filiz Kitabevi, İstanbul.
- [38] Karakoç, Yusuf. (1997), *Türk Vergi Yargılaması Hukukunda Delil Sistemi*, 2. Bası, İzmir.
- [39] Karakoç, Yusuf. (2000), *Vergi Yargılaması Hukukunda Süreler*, Yetkin Yayınları, Ankara.
- [40] Karakoç, Yusuf. (2007), *Genel Vergi Hukuku*, Yetkin Yayınları. Ankara.
- [41] Karatepe, Şükrü. (1988), *İdare Hukuku*, İzmir.
- [42] Kaval, Hasan. (2005), *Muhasebe Denetimi*, 1.Baskı, Gazi Kitabevi.
- [43] Kılıçoğlu, A. Mithat. (2008), *Borçlar Hukuku Genel Hük.* Turhan Yayınevi, 10. Baskı. Ankara.
- [44] Kırbaş, Sadık. (2015), *Vergi Hukuku, Temel kavramlar İlkeler ve Kurumlar*, 20. Baskı, Siyasal Kitabevi, Ankara.
- [45] Kızılot, Şükrü. (1994), *Vergi Usul Kanunu ve Uygulaması*, Ankara, Yaklaşım Yayıncılık
- [46] Kızılot, Şükrü, Kızılot, Zuhale. (2010), *Vergi İhtilafları ve Çözüm Yolları*. Yaklaşım, Ankara
- [47] Kızılot, Şükrü, Kızılot, Zuhale. (2012), *Vergi Uyuşmazlıkları ve Çözüm Yolları*, Gözden Geçirilmiş 20. Baskı, Yaklaşım, Ankara.
- [48] Koca, M., Üzülmüş, İ. (2010), *Türk Ceza Hukuku Genel Hükümler*, Gözden Geçirilmiş ve Güncellenmiş 3. Bası, Ankara.
- [49] Kocahanoğlu, O. Selim. (1983), *Vergi Suçları Vergi Cezaları ve Kurtulma Yolları*, Genişletilmiş 2. Baskı, İstanbul.
- [50] Küçüksavaş, Nihat. (2006), *Genel Muhasebe İlke ve Uygulamaları*, 9. Baskı, Beta Yayınları, İstanbul.
- [51] Maliye Hesap Uzmanları Derneği, *Denetim İlke ve Esasları*, Acar Matbaası, İstanbul.
- [52] Oğuzman, K., Öz, T. (2012), *Borçlar Hukuku Genel Hük*, C 1, 10. Baskı, Vedat, İstanbul.
- [53] Oktar, S. Ateş. (2013), *Vergi Hukuku*, Gözden Geçirilmiş ve Güncelleştirilmiş 9. Baskı, Türkmen Kitabevi, İstanbul.
- [54] Öncel, M., Kumrulu A., Çağan N. (2014) *Vergi Hukuku*, Gözden Geçirilmiş, Değişiklikler İşlenmiş 23. Bası, Ankara.

- [55] Öner, Erdoğan. (2015), *Vergi Hukuku*, Seçkin Yayıncılık, Ankara.
- [56] Özbalcı, Yılmaz. (2006), *Vergi Usul Kanunu Yorum ve Açıklamaları*, Oluş Yayıncılık, Ankara.
- [57] Özbilen, Şevki. (1997), *Kamu Maliyesi*, Ünyay Yayıncılık. Muğla.
- [58] Özen, Mustafa. (2008), “*Ceza Hukukunda Bilmemek ve Hata*” Uğur Alacakaptan’a Armağan. İstanbul.
- [59] Özer, Mevlüt. (1998), *Vergisel ve Teknik Boyutuyla Muhasebe*, 1.Baskı, Özkan Matbaacılık. Ankara
- [60] Özyer, M. Ali. (2006) *Açıklama ve Örneklerle Vergi Usul Kanunu Uygulaması*, 4. Baskı, Hesap Uzmanları Derneği. Ankara.
- [61] Pehlivan, Osman. (2014), *Vergi Hukuku Genel ilkeler ve Türk Vergi Sistemi*, Celepler Matbaacılık, Trabzon.
- [62] Saban, Nihal. (2009) *Vergi Hukuku*, 5. Baskı, Beta, İstanbul.
- [63] Sevilengül, Orhan. (2005) *Tek Düzen Muhasebe Sistemi ile Uyumlu Genel Muhasebe*, Gazi Kitabevi. Ankara
- [64] Sonsuzoğlu Elif. (2001), *Türk Vergi Hukukunda Fer’i Borç ve Alacak Olarak Faiz*, Filiz Kitabevi, İstanbul.
- [65] Soyaslan, Doğan. (2005), *Ceza Hukuku Genel Hükümler*. Güncelleştirilmiş 3. Baskı, Yetkin Yayınları. Ankara.
- [66] Şenyüz, Doğan. (2008), *Vergi Ceza Hukuku (Vergi Kabahatleri ve Suçları)*. Ekin Yayınevi. Bursa
- [67] Şenyüz, D., Yüce, M., Gerçek, A. (2014) *Vergi Hukuku, Genel Hükümler*, 5. Baskı, Ekin Basın Yayın Dağıtım, Bursa.
- [68] Tekinay, S. S., Akman, S., Burcuoğlu, H., Altop, A. (1993) *Borçlar Hukuku Genel Hükümler*, Gözden Geçirilmiş ve Genişletilmiş 7. Baskı, Filiz, İstanbul.
- [69] Toroslu, Nevzat. (2012) *Ceza Hukuku Genel Kısım*. Savaş Yayınları Ankara Ekim.
- [70] Tosuner, M., Arıkan, Z. (2010) *Vergi Uyuşmazlıklarının İdari Aşamada Çözümü ve Türk Vergi Yargısı*. Masaüstü Yayıncılık. İzmir.
- [71] Uler, Yıldırım. (1970), *İdari Yargıda iptal Kararının Sonuçları*, Sevinç, Ankara.
- [72] Uysal, A., Eroğlu, N. (2005), *Açıklamalı ve İçtihatlı Vergi Usul Kanunu*, 3. Baskı. Ankara.
- [73] Ürel, Gürol. (2007), *Güncel Vergi Usul Kanunu Uygulaması*, Maliye ve Hukuk Yayınları, Ankara.

- [74] Yılmaz Ejder. (2002) *Hukuk Sözlüğü*, Yetkin, Ankara.
- [75] Zevkliler, Aydın. (2001), *Borçlar Hukuku*, Turhan, Ankara.

Dergi Makale ve Yayınlar

- [1] Akkaya, Mustafa. (1997) *Vergi Sorumlusunun Vergi Yargısı ve Vergi İdaresi Karşısındaki Konumu*, AÜHFD.
- [2] Akmaz, K., Akyol Ö. (2007) *Vergi Uyuşmazlıkları, Uyuşmazlıkların Nedenleri ve Çözüm Mercileri*, E Yaklaşım.
- [3] Akyol, Emin. (1997) *Vergi Kanunlarımızda Zaman Aşımına ilişkin Özel Düzenlemeler*”, Maliye Postası.
- [4] Arpacı, A. Ömer. (2010) *Vergi Hatasını Düzeltme*. Vergici ve Muhasebeciyle Diyalog Dergisi.
- [5] Batun, Mehmet. (2009) *İdare Hukukunda Üst Makamlara Başvurma ve Vergisel Konularda Uygulanabilirliği*, Vergi Dünyası Dergisi.
- [6] Çakmakçı, Ali. (2008) *Vergi Hatalarının Düzeltilmesine İlişkin Olarak İdare ve Yargı Safhasında Geçen Süreler*, Maliye Postası Dergisi.
- [8] Çatıkkaş, Ö. Ç., Yıldırım E. (2007) *İşletmelerde Muhasebe Hilelerinin Önlenebilmesi İçin Hile Belirtileri*, Muhasebe Bilim Dünyası Dergisi.
- [9] Değirmenci, Olgun. (2014) TBB Dergisi
- [10] Dönmezer, Sulhi. *Genel Ceza Hukuku Dersleri*, Bahçeşehir Üniversitesi Yayınları, İstanbul 2003
- [11] Dumanoglu Sezai. (2005). *Hata ve Hile Ayrımı: Hile Denetimi*, Marmara Üniversitesi İ.İ.B.F. Dergisi
- [12] Erdem, Tahir. (2005) “*Vergi Cezalarında Uzlaşma Mümkün mü?*”, Vergi Sorunları Dergisi.
- [13] Erdem, Tahir. (2007) *Türk Vergi Sisteminde Uzlaşma*, Sirküler Rapor Serisi, Seri No: 2007-6, TÜRMOB Yayınları. Ankara.
- [14] Ersoy, Yüksel. (1967) “*Ceza Hukukunda Bilmeme ve Hatanın Hukuki – Psikolojik Anlamı*”, AÜSBFD. Ankara.
- [15] Günday, Metin. (2003) “*Hukuk Usulü Muhakemeleri Kanunu Hükümlerinin İdari Yargıda Uygulanma Alanı*”, İdari Yargının Yeniden Yapılandırılması ve Karşılaştırmalı İdari Yargılama Usulü Sempozyumu, Ankara.
- [16] Güneş, G., Şirin, Z. E. (2005) “*Vergi Ödevlisinin Hakları*”, Vergi Sorunları.
- [17] Güngör, Devrim. (2007) “*Kural Üzerinde Hata*”, Türkiye Barolar Birliği Dergisi
- [18] Hacıgöl, H., Karataş, V. (2007) “*213 Sayılı Vergi Usul Kanunu’nda Düzeltme ve Şikâyet Yolu*”. Vergi Dünyası.

- [19] İnelli, Ender. (2010) “*Yargı Kararları Işığında Vergi Usul Kanunu Uyarınca Düzeltme Konusu Yapılabilecek Vergi Hatalarının Kapsamı*”, Yaklaşım Dergisi.
- [20] Keskin, Filiz. (2006) “*Vergi Hatası-Hukuki Uyuşmazlık Ayrımı*”, Yaklaşım Dergisi,
- [21] Koç, Cevat. (1990) “*Vergi Hatalarına Karşı Yönetmelik ve Yargısal Başvuru Yolları*” Vergi Dünyası Dergisi.
- [22] Kökey, Yalçın. (1982) “*2686 ve 2577 Sayılı Yasalar Açısından Düzeltme Talebinin Reddi ve Dava Konusu Edilmesi*”, Vergi Dünyası Dergisi.
- [23] Kumrulu, Ahmet. (1979), *Vergi Hukukunun Bir Kısım Anayasal Temelleri*, AÜHFD.
- [24] Kumrulu, Ahmet. (1988) “*Vergi Davalarında Uygulanan Gecikme Faizi Hakkında Düşünceler*”, AÜHFD.
- [25] Mutluer, Kamil. (1976) *Türkiye de Vergi Yargı Sistemi*, EİTİA. Yayınları Eskişehir.
- [26] Oto, Şenay. (1996) “*Türk Vergi Hukukunda Vergi Hatalarının Düzeltilmesi*” Vergi Sorunları.
- [27] Özdemir, Ahmet. (1983) *Götürü Gelir Vergisi Mükellefiyeti*, Maliye Bakanlığı Tetkik Kurulu Yayını, Ankara
- [28] Pekdemir, Recep. (1999) *Türkiye’de Muhasebe Mesleği ve Meslek Ahlakı*, Muhasebe ve Finans Öğretim Üyeleri Bilim ve Araştırma Derneği (MUFAD) Muhasebe ve Finans Dergisi
- [29] Perçin, Necati. (2007) *Vergi Hatası ve Vergi Uyuşmazlığı Farkı Vergi Hatalarında Düzeltme ve Reddiyat*, Mali Çözüm Dergisi.
- [30] Sekdur, Mahmut. (2002) “*Düzeltmenin Kapsamı*”, Yaklaşım Dergisi.
- [31] Sipahi, Barış. (2004) SAS 82 Çerçevesinde Muhasebe Denetiminde Hile Riskini Ortaya Çıkaran Faktörler. Mali Çözüm Dergisi.
- [32] Sungurbey İsmet. (1966) *Medeni Hukuk Terimleri Sözlüğü*, Ankara Türk Dil Kurumu Yayınları.
- [33] Şahinok, Aynur. (1986) “*Her Yönüyle ve Mukayeseli Olarak Vergi Hukukunda Uzlaşma Müessesesi*”, İdare Hukuku Ve İdari Yargı İle İlgili İncelemeler II, Ankara
- [34] Tomul, Ahmet. (2008) *Vergi Yargısı Kararları Işığında Düzeltme Ve Düzeltme Şikayet Müessesesinin Kısa Bir Değerlendirmesi*, Yaklaşım Dergisi.
- [35] Ünal, N. Alper. (2006) *Türk Vergi Hukukunda Vergi Hataları ve Düzeltme Yolları*, Vergi Dünyası Dergisi.

- [36] Ünal, Noyan, Alper. (S. 294) *Vergi Hataları ve Düzeltme Yolları*. Vergici ve Muhasebeciyle Diyalog Dergisi.

Tezler

- [1] İşbilir, Şener. (2008) *Türkiye’de Vergi Uyuşmazlıkları ve Çözüm Yolları*, Yüksek Lisans Tezi, Trakya Üniversitesi, Sosyal Bilimler Enstitüsü, Maliye Anabilim Dalı, Edirne.
- [2] Dolgun, Kudret Pekin. (2014) *Vergi Uyuşmazlıklarının idari Aşamada Çözümlemesi ve Uzlaşma*, Yüksek Lisans Tezi, Celal Bayar Üniversitesi, Maliye Anabilim Dalı, Manisa.
- [3] Kaşıkçı, Nihan. (2011) *Vergi Usul Hukukunda Hata ve Düzeltme*, Yüksek Lisans Tezi, Sosyal Bilimler Enstitüsü, İstanbul Üniversitesi, İstanbul.
- [4] Biniş, Mine. (2012) *Türk Vergi Hukukunda Vergi Hataları ve Sonuçları*, Doktora Tezi, Sosyal Bilimler Enstitüsü, İzmir.

İnternet Kaynakları

- [1] UYAP Ulusal Yargı İletişim Ağı Programı

Kanunlar ve Mahkeme Kararları

- [1] 01.07.2012 Tarihli B.K.
- [2] 169 nolu Vergi Usul Kanunu Tebliği
- [3] 213 sayılı Vergi Usul Kanunu
- [4] 238 nolu VUK Tebliği
- [5] 2464 sayılı Belediye Gelirleri Kanunu
- [6] 2577 Sayılı Kanun
- [7] 280 nolu Vergi Usul Kanunu Tebliği
- [8] 31.7.1990 Tarih ve 1990/9 sayılı Vergi Denetimi ve Koordinasyon İç Genelgesi
- [9] 5237 sayılı Türk Ceza Kanunu
- [10] Anayasa Mahkemesi, 15.06.1971, AMKD, Ankara 1972, sayı:9
- [10] Danıştay 13. D. E.73/3529, K.74/1440
- [11] Danıştay 4. D. 6.4.1977 tarih ve E. 1976/1861, K. 1977/931 sayılı kararı
- [12] Danıştay 4.D. 16.03.1984 Tarih ve E. 1982/17962, K. 1984/1112
- [13] Danıştay 7. D. 20.04.1998 Tarih ve E.1997/1357 ,K. 1998/1429 Sayılı Kararı
- [14] Danıştay 9. D. 6.11.2008 tarih ve E. 2007/1454, K. 2008/5158 sayılı kararı

- [15] Danıştay İ. B. K. 22.12.1973 gün ve E:1968/8, K: 1973/14 sayılı kararı.
- [16] Danıştay 4. D. E. 1987/2903, K. 1989/2463, T. 09.10.1989
- [17] Danıştay 4. D. E. 1991/128, K. 1992/4719, T. 02.11.1992
- [18] Danıştay 9. D. E. 1985/1105, K. 1987/512, T. 18.02.1987
- [19] DİBK E.68/8, K.73/17, T.22.12.1973, RG.14.6.1973-14915
- [20] DİBK' nun 24.4.1952 tarih ve 1952/59, K.1952/166 sayılı kararı
- [21] Danıştay 9. D. E.1977/3077, K.1978/3541,21.02.1977
- [22] Resmi Gazete, 10.01.1961 tarih, s.1037
- [23] Resmi Gazete, 13.7.1939 tarih, s.4257
- [24] Resmi Gazete, 14.03.1926 tarih, s. 321.
- [25] Resmi Gazete, 25.3.1934 tarih, s.2662.
- [26] Vergi Dava Daireleri Kurulu, E. 1993/118, K. 1994/195, T. 22.04.1994
- [27] Vergi Dava Daireleri Kurulu, E. 1994/77, K. 1995/42, T. 24.02.1995