HATA KAVRAMI VE VERGİ HUKUKUNDA HATALARIN DÜZELTİLMESİ USULÜ

ALPER TAŞAR

EYLÜL 2023

ÇANKAYA ÜNİVERSİTESİ

SOSYAL BİLİMLER ENSTİTÜSÜ

KAMU HUKUKU ANABİLİM DALI

KAMU HUKUKU YÜKSEK LİSANS TEZİ

HATA KAVRAMI VE VERGİ HUKUKUNDA HATALARIN DÜZELTİLMESİ USULÜ

ALPER TAŞAR

EYLÜL 2023

ÖZET

HATA KAVRAMI VE VERGİ HUKUKUNDA HATALARIN DÜZELTİLMESİ USULÜ

TAŞAR, Alper
Kamu Hukuku Yüksek Lisans Tezi

Danışman: Prof. Dr. Nurettin BİLİCİ
Eylül 2023, 137 sayfa

Bu yüksek lisans tezi, hukukta hata kavramı ile özel olarak vergi hukukumuzda hataların düzeltilmesine ilişkin öngörülen usulün araştırılması amacıyla yazılmıştır. Bu konuda çalışma yapılmasının amacı, devletlerle bireyler arasındaki uyuşmazlıkların fazlalığı ile devletlerin gelişmişlik seviyelerinin ters orantılı olması karşısında taraflar arasında uyum sağlanmasının önemine duyulan inançtır.

İnceleme konusunun hata düzeltme müessesesi olması sebebiyle çalışmanın ilk bölümünde genel olarak hata kavramının anlamı, hukukumuzda hatalara ilişkin düzenlemeler ve özel olarak vergi hatasından anlaşılması gerekenler incelenmiştir. Hata ve vergi hatası kavramları açıklığa kavuşturulduktan sonra vergi hukuku alanında meydana gelen hataların düzeltilmesi için 213 sayılı Kanun'da özel olarak öngörülmüş idari çözüm yolu olan hata düzeltme müessesesi incelenmiş, son bölümde ise hata düzeltme talebinin reddi durumunda izlenecek yollar izah edilmiştir. Sonuç bölümünde ise görüşler, tespitler ve bazı çözüm önerileri yer almıştır.

Anahtar Kelimeler: Hata, Vergi Hukukunda Hata, Hataların Tespiti, Hata Düzeltme, Şikâyet Yolu, Yargıya Başvuru.

ABSTRACT

NOTION OF ERROR AND PROCEDURE FOR CORRECTION OF ERRORS IN TAX LAW

TAŞAR, Alper

M.A. in Public Law

Supervisor: Prof. Dr. Nurettin BİLİCİ

September 2023, 137 pages

This master's thesis was written to investigate the concept of error in law and specifically the procedure for correcting errors in our tax law. The purpose of working on this subject is the belief in the importance of achieving harmony between the parties in the face of the abundance of disputes between states and individuals and the inverse proportionality of the development levels of the states.

Since the subject of the study is the error correction institution, in the first part of the study, the meaning of the concept of error in general, the regulations regarding errors in our law and specifically what should be understood from tax error are examined. After the concepts of error and tax error were clarified, the error correction institution, which is an administrative solution specifically foreseen in Law No. 213 for the correction of errors occurring in the field of tax law, was examined, and in the last section, the methods to be followed in case the error correction request is rejected were explained. In the conclusion section, opinions, findings and some solution suggestions are included.

Keywords: Error, Error in Tax Law, Detection of Errors, Correction of Errors, Complaint Way, Application to the Judiciary.

TEŞEKKÜR

Bu çalışma sırasında; değerli vaktini esirgemeden sorularımı hiçbir zaman cevapsız bırakmayan, danıştığım tüm sorunları güler yüzüyle çözen, gelecekteki meslek hayatım için örnek aldığım, tez çalışması sürecinde yardım ve katkılarıyla beni bilgilendiren ve yönlendiren tez danışmanım Prof. Dr. Nurettin BİLİCİ'ye teşekkür ederim.

İÇİNDEKİLER

TEZDE İNTİHAL OLMADIĞINA DAİR BEYAN SAYFASI iii
ÖZET iv
ABSTRACT v
TEŞEKKÜR vi
İÇİNDEKİLER vii
KISALTMALAR LİSTESİ x
GİRİŞ 1
BÖLÜM I 5
HATA KAVRAMI VE KAVRAMIN HUKUKTAKİ YERİ 5
1.1. GENEL ANLAMIYLA HATA KAVRAMI 5
1.2. MEDENİ HUKUKTA HATA KAVRAMI 7
1.2.1. Borçlar Hukukunda Hata Kavramı 8
1.2.1.1. Saik Hatası 9
1.2.1.2. Beyan Hatası 11
1.2.2. Aile Hukukunda Hata Kavramı 13
1.2.2.1. Evliliğin Nisbi Butlan Sebebi Olarak Hata 13
1.2.2.2. Tanımanın İptal Sebebi Olarak Hata 15
1.2.3. Miras Hukukunda Hata Kavramı 16
1.2.3.1. Ölüme Bağlı Tasarruflarda Hata 16
1.2.3.2. Mirasçılıktan Çıkarmada Hata 19
1.2.4. Eşya Hukukunda Hata Kavramı 20
1.3. CEZA HUKUKUNDA HATA KAVRAMI 20
1.3.1. Hukuki Hata 23
1.3.2. Fiili Hata 24
1.4. İDARE HUKUKUNDA HATA KAVRAMI 26
1.5. VERGİ HUKUKUNDA HATA KAVRAMI 32
1.5.1. Hesap Hataları 43
1.5.1.1. Matrah Hataları 43

1.5.1.2. Vergi Miktarında Hatalar 47
1.5.1.3. Verginin Mükerrer Olması 48
1.5.2. Vergilendirme Hataları 51
1.5.2.1. Mükellefin Şahsında Hata 51
1.5.2.2. Mükellefiyette Hata 52
1.5.2.3. Mevzuda Hata 54
1.5.2.4. Vergilendirme veya Muafiyet Döneminde Hata 56
BÖLÜM II 58
TÜRK VERGİ HUKUKUNDA HATALARIN TESPİTİ VE DÜZELTİLMESİ 58
2.1. HATALARIN MEYDANA ÇIKARILMASI 60
2.1.1. İlgili Memurun Hatayı Bulması veya Görmesi 61
2.1.2. Üst Memurların İncelemesi Neticesinde Hatanın Görülmesi 61
2.1.3. Teftiş Sırasında Ortaya Çıkarma 63
2.1.4. Vergi İncelemesi Sırasında Hatanın Meydana Çıkması 63
2.1.5. Mükellefin Müracaatı İle Hataların Meydana Çıkması 65
2.2. HATALARIN DÜZELTİLMESİ 66
2.2.1. Hata Düzeltme Kavramı ve Tarihçesi 66
2.2.2. Hata Düzeltme Müessesesinin Kapsamı 69
2.2.2.1. Hata Düzeltme Müessesesinin Kapsamında Sayılabilecek Bazı Özel Durumlar 72
2.2.2.1.1. Davasız veya Ceza İndiriminden Yararlanılarak Ödeme Yapılması 72
2.2.2.1.2. Uzlaşma Sağlanan Tarhiyatlarda Hatanın Bulunması 73
2.2.2.1.3. Ödeme Emrinde Hata Bulunması 75
2.2.2.2. Hata Düzeltme Müessesesinin Kapsamında Sayılmayan Bazı Özel Durumlar 79
2.2.2.2.1. Mahkeme Kararlarında Hata Bulunması 79
2.2.2.2.2. Vergi Hatası – Hukuki Uyuşmazlık Ayrımı 80
2.2.3. Hata Düzeltme Yolları 86
2.2.3.1. Re'sen Düzeltme 86
2.2.3.2. Düzeltme Talebinde Bulunulması 88
2.2.4. Düzeltme İşlemleri ve Sonuçları 89
2.2.5. Düzeltme Müessesesinde Zamanaşımı 91

BÖLÜM III 93
HATA DÜZELTME TALEBİNİN REDDİ VE YARGI YOLUNA BAŞVURU 93
3.1. DAVA AÇMA SÜRESİ GEÇMEDEN YAPILAN DÜZELTME BAŞVURUSUNUN REDDİ 94
3.1.1. İYUK'un 10. ve 11. Maddelerinin Uygulama Şartları 96
3.1.2. Dava Açma Süresi İçinde Yapılan Düzeltme Başvurusunun İYUK'un İdari Başvurulara İlişkin Hükümleri Çerçevesinde Değerlendirilmesi 99
3.2. DAVA AÇMA SÜRESİ GEÇTİKTEN SONRA YAPILAN DÜZELTME BAŞVURUSUNUN REDDİ 102
3.2.1. Şikâyet Müessesesi 102
3.2.2. Şikâyet Müessesesinin İYUK'un 10. ve 11. Maddeleri Karşısındaki Durumu ile Şikâyet Başvurusunun Zorunlu Bir Başvuru Yolu Olup Olmadığı 104
3.2.3. Şikâyet Başvurusunun Reddi Halinde Yargıya Başvuru 106
3.2.4. Şikâyet Başvurusunun Reddi Halinin Yargı Yolunda Çözümlenmesi . 109
SONUÇ 111
KAYNAKÇA 117
ÖZGEÇMİŞ 125

KISALTMALAR LİSTESİ

AATUHK	: Amme Alacaklarının Tahsil Usulü Hakkında Kanun
age.	: Adı Geçen Eser
agm.	: Adı Geçen Makale
agt.	: Adı Geçen Tez
A.Ş.	: Anonim Şirket
AYM	: Anayasa Mahkemesi
bkz.	: Bakınız
E.	: Esas Numarası
Ed.	: Editör
ET.	: Erişim Tarihi
GİB	: Gelir İdaresi Başkanlığı
GVK	: Gelir Vergisi Kanunu
İYUK	: İdari Yargılama Usulü Kanunu
K.	: Karar Numarası
KDV	: Katma Değer Vergisi
KDVK	: Katma Değer Vergisi Kanunu
KHK	: Kanun Hükmünde Kararname
Md.	: Madde
No.	: Numara
s.	: Sayfa
ss.	: Sayfa Aralığı
TBB	: Türkiye Barolar Birliği
TBK	: Türk Borçlar Kanunu
TBMM	: Türkiye Büyük Millet Meclisi
T.C.	: Türkiye Cumhuriyeti
TCK	: Türk Ceza Kanunu
TL	: Türk Lirası

TMK	: Türk Medeni Kanunu
UYAP	: Ulusal Yargı Ağı Bilişim Sistemi
vb.	: Ve Benzeri
VUK	: Vergi Usul Kanunu

GİRİŞ

Devletlerin var oldukları günden itibaren yükümlülüklerini yerine getirmeleri ve masraflarını karşılamaları için gelir ihtiyaçları olmuştur. Her devletin en önemli gelir kalemi ise vergidir. Devletlerin egemenlik yetkisine dayanarak talep ettikleri vergiler, kamu giderlerinin karşılanması amacıyla bireylerden toplanan ekonomik değerlere verilen genel isimdir. Vergiler her ne kadar devletlerin en önemli gelir kalemiyse, vergi ödemekle mükellef olanlar için de o kadar büyük külfettir. Özellikle vergi ilişkisinde devletlerle mükelleflerin eşit konumda olmadıkları da düşünüldüğünde, vergilemeye ilişkin düzen tesisinin önemi anlaşılmaktadır.

Nitekim insanlık tarihine yön veren olaylar da vergilerden ve vergilere karşı girişilen mücadelelerden kaynaklanmıştır. Günümüzde devletlerin anayasalarında yer alan temel hak ve hürriyetler, uluslararası metinlerde ve sözleşmelerde düzenlenen haklar, günümüz modern devletlerini şekillendiren bildirgeler veya beyannamelerin özünde bireylerin vergiye karşı tepkisi bulunmaktadır.

Her ne kadar vergi ilişkisi devlet ile birey arasında mücadeleyi gösteren bir kavram olsa da insanlığın gelişiminde verginin önemli rolü bulunmaktadır. Bireylerin finanse edemeyecekleri yatırımlar, büyük projeler, tarihi eserler, büyük keşifler, önemli icatlar, insanlığı geliştiren araştırma ve geliştirme faaliyetleri çağlar boyunca devletler tarafından finanse edilmiştir. İhtiyaç duyulan finansman ise önemli ölçüde toplanan vergilerle sağlanmıştır. Dolayısıyla vergiler bir yandan bireyler için külfet yaratırken aynı zamanda kamu ve birey menfaati için önem arz ederler.

Bu durumdan dolayı, vergi ilişkisinin çok hassas bir konu olduğu söylenebilir. Vergi ilişkisinde gözle görülemez bir denge bulunmaktadır. Kişilerin vergi denetimi olmaksızın, vergi ödeme tehdidi altında bulunmaksızın ekonomik hayatlarını devam ettirmeleri halinde devletlerin vergi gelirleri azaldığı gibi çok sıkı denetim, yüksek vergi oranları ve idarenin sert yaklaşımlarda bulunmaları halinde de vergi gelirleri azalmaktadır. Nitekim Laffer eğrisi de bu ilişkiyi gözler önüne sermektedir.

Bu tez çalışması; mevzuatla düzenlenmiş olan, özel kanunda düzenlenen idari uyuşmazlık çözüm yöntemine ilişkin bir konu hakkında kaleme alınmıştır. Dolayısıyla

bir hukuki müessesenin teknik açıdan incelemesi yapıldığı varsayılabilir. Ancak bu konuda çalışma isteği uyandıran asıl husus, devletlerin gelişmesine ve o devletle ilişki içerisinde bulunan insanların refah seviyesinin, o devletin gelişmişliğinin, genel olarak bireylerin mutluluğunun devletle birey arasındaki uzlaşı ile tarafların uyumu sayesinde yükseleceğine duyulan inançtır. Bu inanç sebebiyledir ki, ilgili müessese incelenirken yorum yapılması gereken noktalarda vergi ilişkisinin herhangi bir tarafına yakınlık duyulmamış, hem mükellefler hem de idare açısından en yararlı sonucu verecek olan çözüm önerileri, kanun koyucunun iradesi de gözetilerek ortaya konulmuştur.

Hipotezimiz şu şekildedir:

"Hatalar, kanun koyucunun her daim önüne geçmesi gereken durumlardır. Hukukun hangi alanına ilişkin olduğu fark etmeksizin, kanun koyucunun hata hallerine ilişkin çözüm yolları geliştirmesi gerekir. Özellikle idare ile kişiler arasında meydana gelen uyuşmazlıklarda hataya yer yoktur. Zira idarenin her türlü işleminin hukuka uygun olduğu kabul ediliyor ve bu sebepten ötürü derhal gereği yerine getiriliyorsa, idarenin iş ve işlemleri hatalı olamaz.

Özellikle vergi konusundaki hatalara daha çok dikkat edilmesi gerekir. Zira tarih boyunca devletlerle bireylerin arasındaki mücadelenin odağında vergilerin olması, vergilere karşı tepkiler sebebiyle devlet yapılarının dahi değişmesi sebebiyle vergisel iş ve işlemlerde hata yapılmamalı, hata meydana geldiyse derhal önüne geçilmelidir. Bireylerin devlete güvenmesi ile vergiye uyum sağlamasının yolu, devletin hata yapmayacağına veya hatayı derhal düzelteceğine duyulan güvenden geçer.

Bu kapsamda kanun koyucu; hukukumuzda vergi hatalarına veya hataların düzeltilmesine ilişkin boşluk bırakmamalı, tartışmalı olan noktalarda derhal çözüm odaklı kanun değişiklikleri yapmalıdır. Yapılan özel düzenlemelerin yorumlanması ihtiyacı oluştuğunda ise vergi ilişkisinin tarafları için en büyük yararı gözetecek şekilde yorum yapılmalı, mükelleflerin haklarını daraltıcı yorumlar sebebiyle bireylerin devletin hukuka bağlılığına duyduğu inancı zedeleyecek uygulamalardan kaçınılmalıdır."

Belirtilen hipotez çerçevesinde, devlet ile birey arasındaki ilişkinin somutlaşmış hallerinden biri olan vergi idaresi ile mükellef arasındaki ilişki seçilerek inceleme yapılacaktır. Vergi ilişkisinin tarafları arasında incelenecek konu ise hatalar ve hata düzeltme müessesesidir.

Çalışmanın birinci bölümünde genel olarak hata kavramının anlamı tespit edilerek hataların hukuktaki yeri incelenecektir. Hukukumuzda hatalara ilişkin yapılan düzenlemeler, her hukuk prensibine göre ayrı başlıklar altında incelenerek hataların çeşitli alanlardaki görünümlerinin aydınlatılması suretiyle hata kavramının hukuk düzeni için ne kadar önemli olduğu izah edilecektir. Bölümde son olarak vergi hukukunda hata kavramı açıklanacak; vergi hatası kalıbı kullanıldığında akla nelerin gelmesi gerekir, idarenin farklı isimler altında cebren tahsil ettiği gelirlere ilişkin mükelleflerin korunması mümkün müdür, vergi idaresiyle mükellefler arasındaki vergi ilişkisine dair kurallar yalnızca vergi adını taşıyan mali yükümlülüklere ilişkin midir sorularına cevap aranacaktır. Vergi hatası kavramındaki *"vergi"* ibaresinin sınırları çizildikten sonra ise VUK'ta yapılan özel düzenlemelerle *"hata"* ibaresinin sınırları da çizilecektir; bu suretle vergi hatalarının neler olduğu ortaya konularak ilk bölüm sonlandırılacaktır.

Çalışmanın ikinci bölümünde ise yine hipotezimiz çerçevesinde hareket edilerek mevzuatımızda yer alan vergi hatalarının tespit edilme usulleri ve vergi hatalarının düzeltilmesine ilişkin uygulama incelenecektir. Hataların düzeltilmesi, idari başvuru ve yargısal başvuru yoluyla sağlanabilir. Bu bölümde, hataların idari başvuru yoluyla düzeltilmesine yoğunlaşılacaktır. Zira hipotezimiz çerçevesinde vergi idaresi ile mükellefin uyum sağlaması gereği düşünüldüğünde hatanın idare tarafından düzeltilmesi için öngörülen usulü detaylıca incelemek gerekir. Bu kapsamda, öncelikle hata düzeltme kavramı ortaya konarak müessesenin tarihi gelişimi incelecektir. Devamında hata düzeltme yolunun kapsamı belirlenecek, hata düzeltme yolunun dışında bırakılan hususlar da ortaya konarak bunların kapsam dışında bırakılma sebepleri araştırılacaktır. Bölümün devamında hataların nasıl düzeltileceği, tarafların yerine getirmeleri gereken hususlar, hata düzeltme müessesine başvurunun kabulü halinde doğacak sonuçlar ile müesseseye başvuru için öngörülen süreler incelenerek ikinci bölüm sonuçlandırılacaktır. İkinci bölümde, kanun koyucunun hataların düzeltilmesine ilişkin öngördüğü süreç incelenerek kanun koyucunun amacıyla hipotezimizin örtüşüp örtüşmediği araştırılacaktır.

Çalışmanın üçüncü bölümünde ise hata düzeltme talebinin reddedilmesi ile meydana gelecek durum araştırılacaktır. Bölümde mükelleflerin hata düzeltme taleplerini dava açma süresi içinde ve dava açma süresi geçtikten sonra yapmaları dikkate alınarak inceleme yapılacaktır. Zira idarenin tesis ettiği işleme karşı dava açma süresi ilgili mevzuat gereği 30 gün iken düzeltme zamanaşımı için öngörülen süre

vergiyi doğuran olayın gerçekleşmesinden itibaren 5 yıldır. Bu kapsamda da hataların düzeltilmesi için yapılan başvuruların çok büyük çoğunluğu dava açma süresi geçtikten sonra yapılmaktadır. Dolayısıyla mükelleflerin dava açma süresinin geçmesiyle hak kaybına uğrayıp uğramadığının tespit edilmesi gerekir. Bu kapsamda, kanun koyucunun dava açma süresi geçtikten sonra yapılan düzeltme başvurularının yargıya taşınması öncesinde özel olarak öngördüğü şikâyet müessesesi değerlendirilecek, son olarak yapılan taleplerin reddedilmiş olması durumunda yargısal çözüm yolu incelenerek bu şekilde araştırma sonlandırılacaktır. Çalışmanın sonuç bölümünde hipotezimizle ortaya çıkan bulgular karşılaştırılarak değerlendirmelerde bulunulacak ve çalışmamız sonlandırılacaktır.

BÖLÜM I

HATA KAVRAMI VE KAVRAMIN HUKUKTAKİ YERİ

Hata düzeltme yolunun açıklanabilmesi için öncelikle hata kavramının ne olduğunun ortaya konması elzemdir. Zira hukukumuzda hata kavramına verilen anlam ve meydana gelen hataların türleri, bireylerin başvurabilecekleri hukuki müesseselerin tespitinde önem arz etmektedir. Bu sebeple, çalışmamızda öncelikle hata kavramının anlamı ortaya konacak ve devamında hukukumuzda hataların çerçevesinin belirlenmesi amacıyla hataların medeni hukukta, ceza hukukunda, idare hukukunda ve vergi hukukundaki karşılıkları tespit edilecektir.

1.1. GENEL ANLAMIYLA HATA KAVRAMI

Hata kavramının anlamının tespiti için öncelikle sözlükteki karşılığına bakılması gerekir. TDK, hata kavramı için *"Yanlış. İstemeyerek ve bilmeyerek yapılan yanlış, kusur, yanılma, yanılgı. Suç, günah ve kusur."* açıklamasında bulunmaktadır.[1] Kelime esasen Arapça olmakla birlikte dilimizdeki karşılığı *"yanılma"* kelimesidir.[2] Yanılmanın sözlükteki karşılığı ise *"Yanılmak işi."* şeklindedir.[3]

Hata kavramına ilişkin olarak yapılan tanımlamalardan biri de kasıt olmadan ve iyi niyet hali içerisinde meydana gelen gerçeğe uymaz beyanlar, bildiriler veya ihmaller şeklinde ifade edilebilir.[4] Hata kavramı Yılmaz tarafından *"Yanılma; yanılgı, gerçeğe uygun olmayan ve hata eden kişice kesin olarak gerçek kabul edilen eylem."* şeklinde tanımlanmıştır.[5]

Hataların hukuk düzeninde karşılık bulması ve hatalara karşı başvurulması gereken usullerin düzenlenmesi Roma hukukunda görülmeye başlanmıştır. Roma

---

[1] TÜRK DİL KURUMU (2023), https://sozluk.gov.tr/, ET. 15.04.2023.
[2] Mustafa DEMİREL (2016), *Vergi Hataları ve Düzeltme Yolları* (Yayımlanmamış Yüksek Lisans Tezi), Okan Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, İstanbul, s. 3.
[3] TÜRK DİL KURUMU (2023), https://sozluk.gov.tr/, ET. 15.04.2023.
[4] Ayça Fulya TAYFUR (2011), *Vergi Hataları ve Düzeltme Yolları* (Yayımlanmamış Yüksek Lisans Tezi), İstanbul Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, İstanbul, s. 5.
[5] Ejder YILMAZ (1996), *Hukuk Sözlüğü*, Genişletilmiş 5. Baskı, Yetkin Yayınları, Ankara, s. 319.

hukukuna bakıldığında hataların hile ve korkutma halleriyle birlikte irade sakatlığı yaratan durumlar olarak kabul edildiği ve özellikle medeni hukukun ilgilendiği alanların düzenlendiği görülmektedir.[6] Roma hukukunda hile, gerçeğe aykırı bir izlenim uyandırarak kişi veya kişileri istenmeyen bir hukuki işlem yapmaya iten fiiller bütünüdür. Korkutmada ise tehdit bulunması gerekir. Kişiye karşı zor kullanma veya kişiye zarar verme ihtimali bulunduğuna dair bir görüntü yaratmak suretiyle kişilerin iradesini sakatlayan fiiller söz konusudur.[7] Hatanın tanımı Corpus Iuris Civilis'te yapılmadığı gibi günümüz borçlar kanunlarında da hata kavramına ilişkin yapılış bir tanım yer almamaktadır. Hata kavramına ilişkin yapılan düzenlemelerden hatanın gerçek hakkında farkında olmadan yanlış düşüncede olmak şeklinde ele alındığını söylemek mümkündür.[8]

Roma hukukunda yer alan hata düzenlemeleri incelendiğinde iradenin oluşuma ve iradenin beyanına ilişkin hataların gözetildiği anlaşılmaktadır. İradenin oluşumundaki hataların bir türü adi saik hatalarıdır. Bu hatalarda irade oluşum aşamasında hatalıdır. Bu sebepledir ki beyanda bulunulanla kişinin iradesi aynı yöndedir. Roma hukukunda bu tür hatalar dikkate alınmazlar.[9] Bir diğer tür ise esaslı vasıf hatalarıdır *(Error in Materia)*. Bu tür hatalarda sözleşme konusu olan şey üzerinde yanlış bir kanı mevcuttur. Örneğin kişi gümüş bir kalem aldığını düşünürken aslında gümüş rengindeki metal bir kalemi alıyorsa burada esaslı vasıf hatası mevcuttur. Bu kavram özde hata *(Error in Substantia)* kavramıyla karıştırılmakta olsa da bu ikisi farklı kavramlardır.[10] Özde hatada esasen sözleşme konusu şeyin kendisi hakkında hataya düşülmektedir. Örneğin kişi kalem aldığını düşünürken kalem boyutlarında bir ağaç parçası alıyorsa özde hata söz konusu olur. Roma hukukunda esaslı vasıf hataları ve özde hatalarda sözleşmenin geçerliliğinin etkilenmediği söylenebilir ancak özde hataların bazı türlerinde sözleşmenin geçerliliğinin etkilendiği yönünde görüşler de mevcuttur.[11]

Roma hukukunda iradenin beyanına ilişkin hatalara bakıldığında ise öncelikle hukuki işlemlerin konularında yapılan hataların akıbetinin ne olacağının incelendiği

---

[6] Yusuf BÜYÜKAY (2007), *Roma Borçlar Hukukunda Hata*, Yetkin Yayınları, Ankara, s. 38.
[7] age. s. 38.
[8] age. s. 39.
[9] Özlem SÖĞÜTLÜ (2022), *Roma Özel Hukuku Ders Kitabı*, Genişletilmiş 3. Baskı, Seçkin Yayıncılık, Ankara, s. 351.
[10] Werner FLUME (1975), *Eigenschaftsirrtum und Kauf,* Regensberg-Münster, s. 68 *Aktaran* Yusuf BÜYÜKAY 2007, age s.76.
[11] Yusuf BÜYÜKAY 2007, age. s. 86.

görülmektedir. Kişinin iradesi belli bir yönde iken beyanın farklı yönde olması hali konuda yapılan hatanın meydana geldiği anlamını taşır. Örnek vermek gerekirse, kişinin gümüş bir yüzük için sözleşme yapmak istemesine rağmen gümüş bir kolye için sözleşme yapması konuda hatayı meydana getirir. Roma hukukunda bu durumlar esaslı hata sayılmaktadır ve bu şekilde gerçekleşen hukuki işlemler geçerli değildir.[12] Bir diğer beyana ilişkin hata ise işlemin niteliğinde hatadır. Bu hata tipinde ise hata konu doğru olsa da sözleşmenin tipi veya bir diğer ifadeyle sözleşmenin esaslı unsurlarında hata meydana gelmektedir. Örneğin bir atın satılması amacıyla sözleşme yapılmak istenirken atın bağışlanması amacıyla sözleşme yapıldığına dair açıklama yapılırsa burada işlemin niteliğinde hatanın mevcut olduğu söylenebilir. Bu durumda da tarafların iradeleri uyuşmadığından dolayı sözleşmenin geçerli olduğu söylenemez.[13] Şahısta hata durumu da Roma hukukunda beyan hatası olarak kabul edilmektedir. Bu hata türünde sözleşmenin tarafında meydana gelen bir hata söz konusudur ve esaslı bir hata sayılmakta olduğundan dolayı sözleşmenin geçerliliğinden bahsedilemez.[14]

Görüldüğü üzere hata kavramına ilişkin olarak Roma hukukunda çok detaylı tespitler, geniş tabanlı düzenlemeler ve birçok duruma ilişkin olarak konmuş bulunan kurallar yer almaktadır. Günümüzde özellikle Kıta Avrupası hukuk sistemlerinin Roma hukuku kurallarına olan bağı da göz önünde bulundurulduğunda, günümüz hukuk sistemlerinde hata kavramına ilişkin yapılan düzenlemelerin önemi anlaşılır hale gelmektedir. Bu sebeple, hukukumuzda hata kavramına ilişkin olarak yapılan düzenlemelerin farklı hukuk dallarındaki görünümleriyle birlikte ele alınması elzemdir.

1.2. MEDENİ HUKUKTA HATA KAVRAMI

Hata kavramında olduğu gibi medeni hukukun kökeni de Roma hukukudur. Vatandaş hukuku anlamına gelen "ius civile" kavramı, ilk zamanlarda Roma

[12] Özcan KARADENİZ ÇELEBİCAN (2008), *Roma Hukuku*, On Üçüncü Baskı, Yetkin Yayınları, Ankara, s. 211.
[13] age. s. 209.
[14] Şahısta hata halleri her zaman esaslı hata sayılmazlar. Buradaki önemli husus, sözleşmenin taraflar için esaslı unsur olarak kabul edecekleri hususun şahısların kişilikleri olup olmadığıdır. Örneğin bir eser sözleşmesi söz konusu ise şahısta hata esaslı bir hata sayılacaktır ve yapılan sözleşme geçerli olmayacaktır. Ancak bir adet kalem satılmasına ilişkin olarak akdedilen sözleşmenin taraflarının kişilikleri önem arz etmediğinden dolayı alıcı tarafından satıcının kim olduğu konusunda hataya düşülerek sözleşme yapılması sözleşmeyi geçersiz hale getirmez. bkz. Özcan KARADENİZ ÇELEBİCAN 2008 age. s. 210.

vatandaşları için uygulanan hukuk kuralları bütünüyken zamanla bu kavramın içeriği genişlemiş ve imparatorlukta yaşayanlara uygulanan hukuk anlamında kullanılmaya başlanmıştır.[15]

Medeni hukukta hakkın öznesi olabilen kişilerin hukuki önemi haiz her türlü yaşam ilişkileri düzenlenir. Bu bakımdan her bireyin birbiri arasında, bireylerle eşyalar arasında veya bireylerle diğer canlılar arasında meydana gelen ilişkiler medeni hukukun çalışma kapsamına girmektedir.[16] Yürürlükte bulunan 4721 sayılı TMK'nin sistematiği incelendiğinde de yapılan açıklamalarla paralel olarak başlangıç hükümleri sonrasında kişiler hukuku, aile hukuku, miras hukuku ve eşya hukuku isimleriyle dört ayrı kitaptan meydana geldiği görülmektedir. Bu kitaplar dışında borçlar hukukunun düzenlendiği borçlar kanunu da medeni kanunumuzun mütemmim cüzü ve genel kabule göre beşinci kitabıdır.[17]

Medeni hukukta hata kavramına ilişkin olarak yapılan açıklamalar genel itibariyle borçlar hukukumuzun düzenlendiği 6098 sayılı TBK'de yer almakta olup TMK'yi oluşturan kitaplar içerisinde daha özel nitelikte hükümlere yer verilmiştir. Bu sebeple işbu başlık altında öncelikle borçlar hukukunda hata kavramından bahsedilecek olup devamında TMK'de yer alan kitaplardaki hükümler incelenecektir.

1.2.1. Borçlar Hukukunda Hata Kavramı

Borçlar hukukunda hata kavramı, sözleşmeden doğan borç ilişkilerinde irade bozukluğu hali olarak önem arz etmektedir. TBK'nin 30. ve devamı maddelerinde *"Yanılma"* kavramı altında hata kavramıyla alakalı düzenlemeler yer almaktadır. Hata kavramının irade bozukluğu hali olarak düzenlenmiş bulunması, sözleşmelerin geçerliliğini etkileme kabiliyeti bakımından önemlidir. Zira bilindiği üzere sözleşmeler, sözleşme taraflarının birbirine uygun karşılıklı irade beyanlarıyla meydana gelirler. Tarafların iradeleri ile beyanları arasında tarafların bilgisi veya rızası olmaksızın meydana gelen uyumsuzluklar, uygun karşılıklı irade beyanının oluşmasını engelleyeceğinden dolayı sözleşmelerin kurulmasını engelleyecektir. Aile, miras ve

[15] Osman Gökhan ANTALYA ve Murat TOPUZ (2021), *Medeni Hukuk (Giriş-Temel Kavramlar-Başlangıç Hükümleri) Cilt I*, Seçkin Yayıncılık, Ankara, s. 48.
[16] age. s. 49.
[17] age. s. 86.

eşya hukuku alanlarındaki özel düzenlemeler de esasen bu prensipten yola çıkılarak getirilmiştir. [18]

Türk borçlar hukukunda irade ile beyan arasında istem dışı meydana gelen irade bozuklukları inceleme konusu yapılarak kanunda bu tür bozukluklara ilişkin düzenlemeler yapılmış bulunmaktadır. İstem haliyle meydana gelen bozukluklar Türk borçlar hukuku öğretisinde genel olarak kabul edildiği üzere konumuz olan hata kavramı açısından inceleme dışında bırakılmaktadır.[19]

TBK'de hata kavramına ilişkin olarak üçlü bir ayrım tercih edilmiştir. Kanun'un 31. maddesinde *"Açıklamada Yanılma"* adı altında beyan hataları, 32. maddesinde *"Saikte Yanılma"* adı altında saik hataları ve 33. maddesinde *"İletmede Yanılma"* adı altında sözleşmenin aracı vasıtasıyla kurulması hallerine ilişkin özel bir düzenleme yapılmıştır. Sözleşmenin kurulması aşamasında açıklanacak olan icap veya kabul iradesinin bir aracı veya araç vasıtasıyla iletimi esnasında hata meydana geldiyse iletmeden hatanın meydan gelmiş olduğu söylenebilir.[20] Kanun, 33. madde düzenlemesiyle iletmede hata hallerini tarafın hatası olarak kabul etmiştir ve bu durumda Kanun'da yer alan hataya ilişkin hükümlerin uygulanacağı belirtilmiştir.

TBK'nin 30. maddesi, hata hallerinin tamamının sözleşmenin geçerliliğini etkilemediğini vurgulamaktadır. Maddeye göre yalnızca esaslı hata hallerinde sözleşmenin geçersizliğinden bahsedilebilecekken esaslı olmayan hata hallerinde taraflar sözleşmeyle bağlıdırlar. Esaslı hatanın tespitinde hem objektif hem subjektif açıdan esaslı hatanın gerçekleşmiş olması aranır.[21]

Hata kavramına ilişkin temel ayrım saik hatası-beyan hatası şeklinde ortaya konmaktadır. Çalışmamızda da borçlar hukukundaki saik hatası-beyan hatası ayrımından yola çıkılarak bu hata türlerinin esaslı hata olup olmadıkları üzerinden değerlendirmede bulunulacaktır.

1.2.1.1. Saik Hatası

TDK sözlüğünde saik kavramına ilişkin *"Sebep, güdü."* tanımında bulunulmuştur.[22] Bireylerin fiilleri, fiillerine yön veren sebeplere dayanarak meydana

---

[18] Ahmet M. KILIÇOĞLU (2021), *Borçlar Hukuku Genel Hükümler*, Gözden Geçirilmiş-Genişletilmiş 25. Baskı, Turhan Kitabevi, Ankara, s. 249.
[19] Fikret EREN (2021), *Borçlar Hukuku Genel Hükümler*, 26. Baskı, Yetkin Yayınları, Ankara, s. 434.
[20] age. s. 453.
[21] Ahmet KILIÇOĞLU 2021, age. s. 438.
[22] TÜRK DİL KURUMU (2023), https://sozluk.gov.tr/, ET. 15.04.2023.

gelirler. Fiillerin gerçekleşmesi için ise her zaman tek bir sebep olmayabilir. Fiilin gerçekleşmesi bakımından esas sebebi etkileyen yan sebepler bulunması da mümkündür. Saik kavramı, bireylerin hareketlerinin altında yatan temel sebebi değil sebepler bütününü anlatır.[23]

Saik hatası, sözleşme yapma iradesinin yanlış tasavvura binaen oluşması halinde meydana gelmektedir.[24] Örneğin aslında gümüş rengi bir boyayla desen çizilmiş bir bardağın gümüş işlemeli olduğu düşünülerek satın alınmasında veya çantanın zarar gördüğünü sanarak çantayı tamir ettirmek amacıyla çantacı ile yapılan sözleşmede saikte hataya düşülmüştür.

Yukarıda belirtildiği üzere fiillerin sebebi birden fazla olabilir. Hukukumuzda sözleşmelerin geçerliliği bakımından önem arz eden saikler ise temel hatası oluşturmaya matuf saik hatalarıdır.[25] TBK'nin 32. maddesi gereği saikte hataya düşülmesi esaslı yanılma hali sayılmamaktadır. Dolayısıyla saikte hata hali sözleşmenin geçerliliğini kural olarak etkilememektedir. Maddenin devamında bir istisna hali öngörülmüştür. Madde hükmü gereği hataya düşülen saik, hataya düşen taraf için sözleşmenin temelini oluşturuyorsa ve bu halde dürüstlük kuralı gereği sözleşmeyle bağlı olunmaması gerekiyorsa hata esaslı sayılır ve dolayısıyla sözleşmenin geçersizliğine yol açar. İstisna olarak belirtilen bu durumda meydana gelen hataya temel hatası ismi verilmektedir.[26]

Bir saik hatasının temel hatası olarak kabul edilebilmesi için saikin ihtimale değil kesin bir duruma dayanması gerekir.[27] Örneğin bazı dondurma çeşitlerinde dondurmayı cezbedici kılmak amacıyla bedava dondurma hakkı tanıyan çubuklar kullanılabilmektedir. Bu dondurmalardan satın alan kişinin aldığı dondurma paketinden bedava hakkı taşıyan çubuk çıkmadığı takdirde saik hatasının meydana geldiğinden söz edilemez. Zira bu olayda, dondurma paketinin içindeki çubuğun bedava hakkı tanıyan çubuk oluşu ihtimale dayalıdır. Eğer her dondurma paketinde bedava dondurma hakkı tanıyan çubuğun yer aldığına dair bir beyan varken bahsi geçen çubuk çıkmazsa bu durumda saik hatası mevcuttur denebilir.

---

[23] Mustafa Tolga ÖZER (2019), *Medeni Hukukta Hata Kavramı*, On İki Levha Yayıncılık, İstanbul, s. 67.
[24] Fikret EREN 2021, age. s. 439.
[25] Mustafa Tolga ÖZER 2019, age. s.69.
[26] Ahmet KILIÇOĞLU 2021, age. s. 258.
[27] Mustafa Tolga ÖZER 2019, age. s. 70.

1.2.1.2. Beyan Hatası

Beyan hataları; beyan fiilinde hata ve beyan içeriğinde hata olmak üzere iki başlık altında incelenebilmektedir. Beyan fiilinde hatada beyan sahibi, beyanının iletimi esnasında hataya düşmekte iken beyan içeriğinde hatada tarafların beyana verdikleri anlamlar farklıdır.[28] Türk borçlar hukuku öğretisinde bu ayrım üzerinden açıklamada bulunulduğu görülse dahi TBK'deki düzenlemenin tanım yapmaktan ziyade doğrudan oluşabilecek durumları ortaya koyması sebebiyle tarafımızca TBK düzenlemesi ele alınarak açıklamada bulunulacaktır.

TBK'nin 31. maddesinde *"Açıklamada Yanılma"* adı altında düzenlenmiş bulunmaktadır. Madde metni şu şekildedir:

> *"Özellikle aşağıda sayılan yanılma hâlleri esaslıdır:*
>
> *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."*

Maddede göze çarpan ilk husus, beyan hatalarının tamamının esaslı yanılma hali olarak düzenlenmiş bulunduğudur. Düzenlemenin bu şekilde olmasının sebebi, beyan hatası kavramında beyan sahibinin beyanı ile iradesi arasında istem dışı meydana gelen bir uyumsuzluğun bulunmasıdır. Kanun koyucu, tarafların saiklerinde sakatlık olmasa dahi tarafların sözleşme yapma iradesinin dış dünyaya yansıtılması esnasında meydana gelen hatalar bulunması halinde meydana gelen hatanın esaslı hata kabul edilmesinde fayda görmektedir.[29]

Maddenin ilk bendinde sözleşmelerin niteliğinde meydana gelen hatalar düzenlenmiş bulunmaktadır. Bentte düzenlenen durumda her ne kadar tarafların iradeleri sözleşme yapmak için uyuşsa da yapılmak istenen sözleşmeden farklı bir

---

[28] Fikret EREN 2021, age. s. 442.
[29] age. s. 440; Mustafa Tolga ÖZER 2019, age. s. 55.

sözleşme meydana getirilmektedir.[30] Örneğin sözleşme taraflarının iradesi satış sözleşmesi yapmak iken yaptıkları sözleşmenin ivazsızlık sebebiyle bağışlama sözleşmesi olması halinde sözleşmenin niteliğinde hataya düşüldüğü söylenebilir.

Bir diğer durum sözleşmenin konusunda hatanın meydana gelmesidir. Bu hata türünde sözleşmenin yapılma sebebini oluşturan konuda hataya düşülmüştür.[31] Örneğin taraflar A kaleminin satışı için anlaşmış bulunmasına rağmen B kaleminin satışı için sözleşme akdederlerse sözleşmenin konusunda hataya düşüldüğü söylenebilir.

Üçüncü hal kişide hataya düşülmesi halidir. Hataya düşen taraf, sözleşme yapılması için gerekli irade beyanını sözleşme yapmak istediği kişiden farklı bir kişiye açıklarsa kişide hataya düşüldüğü söylenebilir.[32] Örneğin A ile satış sözleşmesi yapılmak istenirken sözleşmeye ilişkin iradenin B'ye yöneltilmiş olması halinde kişide hataya düşüldüğü söylenebilir.

Bir diğer beyanda hata hali ise kişinin niteliğinde hatanın meydana gelmesidir. Burada akla öncelikle eser sözleşmeleri gelmektedir. Örneğin bir sanat galerisindeki natürmort resimleri beğenen kişi, resimlerin A tarafından çizildiğini sanarak galeri ile A'nın yeni bir resim çizmesi için anlaşma yaparsa ve sonrasında resimleri A'nın çizmediğini, üstelik A'nın natürmort eserler çizmede tecrübesi dahi olmadığını öğrenirse burada kişinin niteliklerinde hataya düşüldüğü söylenebilir.

Maddede düzenlenen son beyan hatası hali ise edimin miktarında hata halidir. Bu durumda tarafların edimleri arasında büyük bir dengesizlik söz konusudur. Dikkat edilmesi gereken nokta, burada gabin halinin söz konusu olmadığıdır. Gabin, TBK'nin 28. maddesinde *"Aşırı Yararlanma"* başlığı altında düzenlenmiş bulunan müessesedir. Madde hükmüne göre gabin müessesesinden bahsedebilmek için edimler arasındaki orantısızlığın tarafın zor durumda kalması, düşüncesizliği veya deneyimsizliği suretiyle meydana gelmiş olması gerekir. Oysa edimin miktarında hatanın meydana gelmesi için tarafların esas iradesi birbirine denk edimler üzerine anlaşmak olmasına rağmen sözleşmede orantısız edimler belirlenmelidir.[33] Örneğin bir ürünün etiketi üzerinde 100 Euro bedele satılık olduğu belirtilmiş iken A kişisi, Euro kurunu 10 TL olarak düşünmüş ve 1000 TL'ye karşılık geldiğini düşünerek ürünü banka kartı

[30] Ahmet KILIÇOĞLU 2021, age. s. 252.
[31] Mine BİNİŞ (2012), *Türk Vergi Hukukunda Vergi Hataları ve Sonuçları*, Adalet Yayınevi, Ankara, s. 8.
[32] Fikret EREN 2021, age. s. 445; Ahmet KILIÇOĞLU 2021, age. s. 254.
[33] Ahmet KILIÇOĞLU 2021, age. s. 255.

kullanarak satın almıştır. Faturada ise ürünün TL karşılığı olarak 2500 TL yazıldığını ve dolayısıyla kartından 2500 TL tahsil edildiğini görmüştür.[34] Bu durumda edimin miktarında hataya düşüldüğü söylenebilir.

Açıklanan hata türlerinin meydana gelmesi halinde madde gereği esaslı yanılmanın meydana geldiği söylenebilir. Esaslı yanılma hali, TBK'nin 30. maddesi gereği önem arz etmektedir. Zira maddeye göre esaslı yanılmaya düşen taraf, sözleşme ile bağlı olmayacaktır. Dolayısıyla bahsi geçen durumların meydana gelmesi halinde iptal sebebinin var olduğu kabul edilecektir.[35]

1.2.2. Aile Hukukunda Hata Kavramı

Kanun koyucu, aile hukukundaki evlilik, evlat edinme veya tanıma gibi bazı müesseselerin taşıdığı önemi göz önünde bulundurarak bu müesseselerdeki hatalar için özel hükümler öngörmüştür. Durum böyle olsa da borçlar hukukunda hata kavramına ilişkin yapmış olduğumuz genel nitelikteki açıklamalar, uygun düştüğü ölçüde medeni hukukun diğer prensiplerine de uygulanacaktır.[36] İşbu başlık altında, vurguladığımız aile hukuku müesseselerine ilişkin hata düzenlemeleri ele alınacaktır.

1.2.2.1. Evliliğin Nisbi Butlan Sebebi Olarak Hata

Evlilik müessesesinin toplumdaki önemi gereği evlenme ile ilgili sıkı şartlar öngörülmüştür. Evlenmenin geçersizliği açısından şartların noksanlıklarına bağlanan sonuçlar ise birbirinden farklıdır. Evliliğin maddi ve şekli şartlarındaki eksikliklere bağlanan sonuçlar temel olarak yokluk ve butlan şeklinde ikiye ayrılabilir.[37] Evliliğin kurucu unsurlarında eksiklik bulunması halinde evliliğin yokluğundan bahsedilecekken kurucu unsurlarda sakatlık olmayıp geçerliliği veya iradeleri etkileyen bazı diğer şartlardaki eksiklikler butlan sonucunu doğurur.[38] Evliliğin butlanı ise mutlak butlan ve nispi butlan şeklinde ikiye ayrılır.

Mutlak butlan ve nispi butlan sebepleri sırasıyla TMK'nin 145. ve 148. ile 151. maddeleri arasında sınırlı olarak sayıldıklarından dolayı butlanın meydana gelmesine

---

[34] age. s. 256.
[35] age. s. 252.
[36] Mustafa Tolga ÖZER 2019, age. s. 327.
[37] Mehmet ERDEM ve Aslı MAKARACI BAŞAK (2022), *Aile Hukuku*, Seçkin Yayıncılık, Ankara, s. 69.
[38] Emre KÖROĞLU (2022), "Türk Medeni Hukukunda Evliliğin Nisbi Butlanı Sebeplerinden Korkutma", *İstanbul Hukuk Mecmuası*, Cilt 80, Sayı 3, ss. 925-966, s. 929.

sebep olan durumlar genişletilemez.[39] İlgili maddelere göre eşlerden birinin evli oluşu, evlilik sırasında sürekli olarak temyiz kudretinin bulunmaması, evlenmeye engel akıl hastalığı bulunması ve evlenmeye engel hısımlığın bulunması mutlak butlan sebepleri iken evlilik sırasında geçici olarak temyiz kudretinin kaybı ile TBK düzenlemelerindeki irade bozukluğu hallerini de oluşturan yanılma, aldatma veya korkutma ile yasal temsilci izninin bulunmaması durumlarının mevcudiyeti halinde evliliğin nispi butlanı söz konusudur ve evliliğin iptali için dava açılabilir.

Evliliğin nispi butlanı sebebi olarak hata kavramı TMK'nin 149. maddesinde düzenlenmiştir. Madde, TBK'de olduğu gibi *"Yanılma"* başlığını taşımaktadır. Madde hükmü şu şekildedir:

> *"Aşağıdaki durumlarda eşlerden biri evlenmenin iptalini dava edebilir:*
>
> *1. Evlenmeyi hiç istemediği veya evlendiği kişiyle evlenmeyi düşünmediği hâlde yanılarak bu evlenmeye razı olmuşsa,*
>
> *2. Eşinde bulunmaması onunla birlikte yaşamayı kendisi için çekilmez bir duruma sokacak derecede önemli bir nitelikte yanılarak evlenmişse."*

İlk bentte yer alan düzenlemede esasen hata meydana getiren iki farklı durum söz konusudur. Bunlardan ilki evliliğin niteliğine ilişkin iken diğeri eşin şahsına ilişkindir. İlk durumda evlenen kişi, evlenmeyi istemeyip başka bir husus için irade beyanda bulunduğunu düşünürken evlenmek için irade beyanında bulunmaktadır.[40] Kanun koyucu bu hali hata durumu olarak kabul etmiştir. Bu noktada esasen beyan hatasının aile hukukundaki izlenimi göze çarpmaktadır.[41] Bahsi geçen durumun fiilen yaşanması, evlenmek için kanunda düzenlenmiş olan şekil şartlarının genişliği ve uygulamada evlilik için aranan prosedürler göz önünde bulundurulduğunda imkansıza yakındır.[42]

İlk bentte düzenlenmiş bulunan ikinci hal ise eşin şahsında hata meydana gelmiş olmasıdır. Bende göre hataya düşen taraf esasen evlilik iradesine sahip olmakla birlikte evlenme rızasını gösterir iradesini evlenmek istemediği kişiye karşı açıklamaktadır.[43] Evlenilen eşin şahsında değil, kimliğinde hataya düşülmesi halinin bu kapsamda değerlendirilip değerlendirilemeyeceği hususu öğretide tartışmalıdır. Örneğin kişilik özellikleri hakkında yanıltıcı davranışlarda bulunan kişinin gerçek

---

[39] Hüseyin HATEMİ (2020), *Aile Hukuku*, On İki Levha Yayıncılık, İstanbul, s. 136-146.
[40] Mustafa Tolga ÖZER 2019, age. s. 330.
[41] Bilge ÖZTAN (2015), *Aile Hukuku*, Turhan Kitabevi, Ankara, s. 604.
[42] Mustafa Tolga ÖZER 2019, age. s. 330.
[43] age. s. 331.

özellikleri fark edilince hata bahsi söz konusu olabilmektedir. Kanımızca bu durum, ilk bentte düzenlenen halin içerisinde değerlendirilemez. Zira bentler incelendiğinde ilk bentte hataya düşen kişinin beyanında meydana gelen yanılmalara ilişkin hükümler öngörülmüşken ikinci bentte iradeyi oluşturan hususlarda hata meydana gelen durumlar düzenlenmektedir. Dolayısıyla evlenilen kişinin bazı niteliklerindeki hataların ikinci bent kapsamında değerlendirilmesi gerekir.

Maddenin ikinci bendinde ise hataya düşen tarafın eşinde bulunduğunu düşündüğü niteliklerin gerçekte olmadığının öğrenildiği durum düzenlenmiştir. Görüldüğü üzere maddede borçlar hukukundaki beyan hatası-saik hatası ayrımının yansıması görülmektedir. Eşin niteliğinde hata durumu, nitelikli saik hatası benzeri kabul görerek nispi butlan sebebi olarak düzenlenmiş bulunmaktadır. Eşte bulunduğuna dair hataya düşülen özelliğin hataya düşen eş için birlikte yaşamayı çekilmez duruma getirmemesi halinde nispi butlan sebebinin bulunduğu söylenemeyecektir. Dolayısıyla bu noktada da temel hatası-saik hatası ayrımının yansıması görülmektedir.

Birlikte yaşamanın imkânsız hale gelip gelmediğinin tespiti hususunda hem subjektif hem de objektif esaslılığın araştırılması gerekir.[44] Subjektif esaslılık açısından değerlendirmede bulunurken hataya düşen tarafın değer yargılarının ve nedensellik bağının bulunup bulunmadığının araştırılması önem arz eder.[45] Objektif esaslılıkta ise hataya düşenin evliliğe devam etmesinin kendisinden beklenemeyecek olması hali araştırılır. Bu noktada eşin kendi düşüncelerinden ziyade toplumun evliliğe verdiği anlam göz önünde bulundurularak evlilik müessesesinin devamının beklenip beklenmeyeceği gözetilir.[46]

1.2.2.2. Tanımanın İptal Sebebi Olarak Hata

Tanıma, baba ile çocuk arasındaki soybağının kurulmasını sağlayan tek taraflı irade beyanıyla meydana gelen hukuki durumdur. Bu beyanın herhangi bir kimseye yönelmesine gerek yoktur. Babanın tanıma beyanında bulunması, tanıma vasıtasıyla soybağı kurulması için yeterlidir, kabul şartı yoktur.[47]

---

[44] Bilge ÖZTAN 2015, age. s. 605.
[45] Mustafa Tolga ÖZER 2019, age. s. 333.
[46] Mustafa DURAL, Tufan ÖĞÜZ ve Mustafa Alper GÜMÜŞ (2018), *Türk Özel Hukuku Cilt III Aile Hukuku*, Filiz Kitabevi, İstanbul, s. 478.
[47] Mehmet ERDEM ve Aslı MAKARACI BAŞAK 2022, age. s. 360.

Kanun, tanımanın iptal edilebilmesi amacıyla iptal davası ile ilgili düzenlemeler de içermektedir. TMK'nin 297. maddesine göre tanımanın iptali için tanıyan tarafından yanılma, aldatma ve korkutma sebepleriyle iptal davası açılabilir. Yapılan düzenlemede yine irade sakatlıkları hallerinin göz önüne bulunduruldukları açıktır.

Madde kapsamında yer alan hatalardan, tanıyanın baba olduğunu sanacağı veya baba olamayacağını bilmesini engelleyecek düşünceler anlaşılmaktadır. Örneğin tanıyanın kısır olduğunu bilmeksizin çocuğu tanırsa tanıyanın hataya düştüğü kabul edilebilir.[48] Tanımada hatadan bahsedilebilmesi için hataya düşülen hususun baba-çocuk ilişkisine ilişkin olması gerekir. Örneğin tanıyanın çocuğa veya anneye ilişkin beklentilerde hataya düşmüş olması durumunda tanımada hataya düşüldüğünden bahsedilemez.[49]

1.2.3. Miras Hukukunda Hata Kavramı

TMK'de yer alan miras hukuku düzenlemelerimizde yasal ve iradi miras hükümlerinin karışımı olarak görülen liberal sistemin etkileri görülmektedir. Miras hukukumuzda saklı pay düzenlemeleri, tasarruf sınırı gibi yasal mirasçılık düzenlemeleri bulunsa da miras bırakanın iradesine göre miras paylaşımı yapılması esastır.[50] Miras bırakanın iradesi ile miras paylaşımı değişebildiğinden dolayı miras hukukumuzda da miras bırakanın iradesini sakatlayan hallere ilişkin düzenlemeler yapılmıştır. Bu başlık altında, miras hukukumuzda irade sakatlığı doğuran hataya ilişkin hükümler incelenecektir.

1.2.3.1. Ölüme Bağlı Tasarruflarda Hata

Yukarıda belirtmiş olduğumuz üzere ölüme bağlı tasarruflar miras bırakanın sağ olduğu zamanda bulunduğu tasarruflardır. Hukuka uygun şekilde meydana gelmiş bir tasarruftan bahsedilebilmesi için iradenin oluşumunda iradeyi sakatlayan durumların bulunmaması gerektiği açıktır. Kanun koyucu bu hususu TMK'nin 504. maddesinde düzenlemiş bulunmaktadır. Maddeye göre miras bırakanın yanılma, aldatma, korkutma veya zorlama etkisi ile yapmış olduğu ölüme bağlı tasarruflar

[48] Mustafa Tolga ÖZER 2019, age. s. 356.
[49] Mustafa DURAL, Tufan ÖĞÜZ ve Mustafa Alper GÜMÜŞ 2018, age. N. 1454.
[50] Osman Gökhan ANTALYA (2019), *Marmara Hukuk Yorumu-Miras Hukuku Cilt: III*, Genişletilmiş 4. Baskı, Seçkin Yayıncılık, Ankara, s. 45.

geçersiz olacaktır. Maddede, irade sakatlığı ile gerçekleştirilmiş olan ölüme bağlı tasarrufların geçerli sayılabileceği bir hal düzenlenmiştir. 1. fıkranın devamında, miras bırakanın iradesini sakatlayan halleri öğrendiği veya bu hallerin etkisinden kurtulduğu andan itibaren bir yıl içinde tasarruftan dönmediği durumda bu ölüme bağlı tasarrufun geçerli sayılacağı düzenlenmiştir. Maddenin 2. fıkrasında ise doğrudan hata hali için bir düzenleme yer almaktadır. Hükme göre kişinin veya şeyin belirtilmesinde açık yanılma durumu söz konusu ise miras bırakanın arzusu kesin olarak belirlendiği takdirde tasarruf bu arzuya göre düzeltilecektir.

Yapılan düzenleme yorumlanırken TMK'nin 557. maddesinin de göz önünde bulundurulması gerekir. Maddede ölüme bağlı tasarrufların iptal sebepleri düzenlenmiştir ve yapılan düzenlemede ölüme bağlı tasarrufun yanılma, aldatma, korkutma veya zorlama ile yapılması halinde iptal için dava açılabileceği düzenlenmiştir.

Maddelerin birlikte değerlendirilmesinden 504. maddede yer alan *"geçersizdir"* ibaresinden kesin hükümsüzlük değil iptal edilebilirlik anlaşılmalıdır.[51] Zira maddede görüldüğü üzere, kanun koyucu ölüme bağlı tasarrufun ayakta kalması için bazı mekanizmalar öngörmüştür. Hem iradeyi sakatlayan halin öğrenilmesi sonrasındaki 1 yılda dönme şartı hem de açık hata halinde miras bırakanın arzusunun aranıyor olması, kanun koyucunun miras bırakanın iradesini ayakta tutmaya çalıştığını göstermektedir. Nitekim bu durum, yukarıda bahsetmiş olduğumuz liberal sistemin getirisidir.[52]

Ölüme bağlı tasarruflarda hatanın oluşumu, borçlar hukukumuzda olduğu gibi beyan hatası ve saik hatası şeklinde meydana gelebilir. Beyan hatasında yine kişinin tasarrufta bulunma iradesinin oluşumunda hata yoktur anca bu hatanın dış dünyaya yansıtılmasında hataya düşülmektedir.[53] Örneğin miras bırakan gerçekte X marka olan otomobilini Ahmet'e vasiyet etmek isterken vasiyetnamede *"Y marka olan otomobilimi Ahmet'e vasiyet ediyorum."* şeklinde bir ibare kullanmıştır. Bu örnekte beyan hatası bulunduğu söylenebilir. Zira miras bırakanın saiki sağlıklı bir şekilde oluşsa da miras bırakan beyanda bulunurken hataya düşmüştür. Bu örnek üzerinde TMK'nin 504/2 hükmü de açıklanabilir. Eğer miras bırakanın yalnızca bir adet

[51] Mustafa Tolga ÖZER 2019, age. s. 362.
[52] supra 12.
[53] Fikret EREN ve İpek YÜCER AKTÜRK (2019), *Türk Miras Hukuku*, 2. Baskı, Yetkin Yayınları, Ankara, s. 76.

otomobili varsa ve vasiyetnamedeki markayla uyuşmuyorsa burada maddede geçen şeyin belirtilmesinde açık yanılma halinin gerçekleştiği söylenebilir. Bu takdirde vasiyetnamenin ayakta tutulması ve X marka aracın Ahmet'e bırakılması gerekir. Ancak miras bırakanın otomobil koleksiyonu var ve bu koleksiyon içerisinde Y marka araç bulunmuyorsa miras bırakanın gerçek iradesinin açıkça tespiti mümkün olamayacaktır.

Saik hatasında ise miras bırakanın iradesini oluşturan etkenlerde hataya düşülmektedir. Örneğin çocuklarına bakmakta zorlanan Ahmet'e yardım etmek amacıyla vasiyetnamesinde Ahmet'e para ve altın vasiyet eden miras bırakan gerçekte Ahmet'in çocuğu olmadığını bilmiyorsa miras bırakanın saikte hataya düştüğü söylenebilir. Bu durumda miras bırakanın mirasçıları, saikte hata bulunduğunu ileri sürerek vasiyetnamenin iptalini talep edebilirler.[54]

İradeyi oluşturan herhangi bir hususta hatanın meydana gelmiş olması halinde, ölüme bağlı tasarrufla uygun illiyet bağı içerisinde olduğu sürece hata hükmünün uygulanacağı söylenebilir.[55]

Ölüme bağlı tasarruflarda hata hükümlerinin hangi ölüme bağlı tasarrufa ilişkin uygulanabileceği hususu tartışmalıdır. Bir görüş hem vasiyetnamelerde hem de miras sözleşmelerinde hata hükümlerinin miras bırakan yönünden TMK'nin 504. maddesi çerçevesinde, karşı taraf açısından TBK'de yer alan hata hükümleri çerçevesinde uygulanabilirliğini savunurken[56] diğer görüş TMK'nin 504. maddesinde yer alan hata hükmünün yalnızca vasiyetnamelere uygulanabileceğini, miras sözleşmelerinin sağlar arası yapılmış tipik bir sözleşme olması sebebiyle miras sözleşmelerine ilişkin olarak TBK'de yer alan hata hükümlerinin uygulanması gerektiğini savunmaktadır.[57]

TMK'de yer alan hata düzenlemesi ile TBK'de yer alan düzenlemenin en önemli farkı ise TMK düzenlemesinde esaslı hata kavramına vurgu yapılmaması, iptal hükmünün uygulanması için her türlü hatanın mevcudiyetinin yeterli oluşudur.[58]

---

[54] age. s. 78; Bilge ÖZTAN (2019), *Miras Hukuku*, 10. Bası, Yetkin Yayınları, Ankara, s. 228.
[55] Osman Gökhan ANTALYA 2019, age. s. 300.
[56] Mehmet AYAN (2016), *Miras Hukuku*, Seçkin Yayıncılık, Ankara, s. 165.
[57] Mustafa DURAL ve Turgut ÖZ (2019), *Türk Özel Hukuku Cilt IV Miras Hukuku*, 13. Bası, Filiz Kitabevi, İstanbul, s.227; Necip KOCAYUSUFPAŞAOĞLU (1987), *Miras Hukuku*, 3. Bası, Filiz Kitabevi, İstanbul, s. 330; Osman Gökhan ANTALYA 2019, age. s. 301.
[58] Bilge ÖZTAN 2019, age. s. 227; Mustafa Tolga ÖZER 2019, age. s. 365.

1.2.3.2. Mirasçılıktan Çıkarmada Hata

Mirasçılıktan çıkarma, TMK'nin 510 ve devamı hükümlerinde düzenlenmiştir. Iskat olarak da bilinen mirasçılıktan çıkarma, esasen miras bırakanın yasal mirasçılarının mirastan pay almalarının önüne geçmek için kanunda yer alan müessesedir. Zira bilindiği üzere mirasçıların saklı payları üzerinde miras bırakanın tasarrufta bulunması mümkün değildir. Hal böyle olsa da kanun koyucu, mirasçının miras bırakana veya yakınlarına karşı ağır suç işlemesi ve mirasçının miras bırakana veya aile üyelerine karşı aile hukuku çerçevesinde bulunan yükümlülüklerini büyük ölçüde yerine getirmemesi hallerinde mirasçının saklı payının korunmasında menfaat görmemiştir. Bu sebeple de kanunda mirasçılıktan çıkarma hükümleri kaleme alınmıştır.[59]

Mirasçılıktan çıkarma genellikle tek taraflı irade beyanıyla ve ölüme bağlı tasarrufla gerçekleşir. Müessesenin çıkış sebebi düşünüldüğünde mirasçılıktan çıkarmanın saklı payı bulunan mirasçılara karşı uygulanabileceği söylenebilir. Miras sözleşmesi ile mirasçı atanması hususuyla alakalı olarak ise TMK'nin 546. maddesinde düzenleme yapılmıştır. Maddeye göre her ne kadar tek taraflı irade beyanıyla sözleşmeden dönülemese de 510. maddede yer alan durumların atanan mirasçı tarafından yerine getirilmesi halinde de tek taraflı irade beyanıyla miras sözleşmesinin kaldırılması mümkündür.[60]

Miras bırakanın iradesine sıkı sıkıya bağlı olan mirasçılıktan çıkarma müessesesinde de kanun koyucu iradenin sakatlanması hallerini düzenlemiş bulunmaktadır. TMK'nin 510. maddesinin lafzından hareketle mirasçılıktan çıkarma ölüme bağlı tasarrufla gerçekleşse de kanun koyucu 504. madde ile yetinmeyerek 512. maddede ayrıca irade sakatlığı hallerine ilişkin düzenlemede bulunmuştur.

TMK'nin 512. maddesine göre miras bırakan, mirasçılıktan çıkarma sebebini açıkça belirtmek zorundadır. Eğer sebep belirtilmemiş veya ispat edilememişse saklı pay korunacaktır. Maddede son olarak miras bırakanın çıkarma sebebinde açık bir hataya düştüğü durumda çıkarmanın geçersiz olacağı düzenlenmiş bulunmaktadır. Maddede her ne kadar *"açık bir yanılma"* ibaresi yer alsa da miras hukukunda bütün saik yanılmalarının iptal sebebi sayılması karşısında açık ibaresinin kullanımının maddenin uygulanması açısından herhangi bir değişiklik meydana getirmeyeceği

[59] Ali Naim İNAN, Şeref ERTAŞ ve Hakan ALBAŞ (2019), *Türk Medeni Hukuku-Miras Hukuku*, 10. Bası, Seçkin Yayınları, Ankara, s. 262.
[60] age. s. 263.

söylenebilir.[61] Burada kanun koyucu açıkça saik hatasına ilişkin bir düzenlemede bulunmuştur. Maddede yer alan geçersizlik, ölüme bağlı tasarruflarda irade sakatlığı hallerinde olduğu gibi iptal edilebilirlik olarak yorumlanmalıdır.[62]

1.2.4. Eşya Hukukunda Hata Kavramı

TMK'nin dördüncü kitabı olan *"Eşya Hukuku"* kitabı, kanunun 683. maddesinden 1027. maddesine kadar olan düzenlemeleri içerir. Kanunda yer alan hükümlerle bireylerin eşya üzerindeki hakimiyetleri, hakimiyetin kuruluş biçimleri ve bireyler arasında hakimiyet sebebiyle oluşan ilişkiler düzenlenmektedir.[63]

Yapılan düzenlemeler içinde herhangi bir eşya hukuku müessesinde irade bozuklukları veya doğrudan hatalara ilişkin düzenleme yer almamaktadır. Bu durumda akla borçlar hukukunda yer alan düzenlemeler gelmektedir. Kanunun eşya hukukuna ilişkin özel bir düzenlemede bulunmayışı karşısında TBK'nin 30. maddesi ve devamı hükümlerinin uygun düştüğü ölçüde eşya hukukuna ilişkin uyuşmazlıklarda da uygulanabileceği söylenebilir. Zira bireylerin her türlü ilişkilerinde olduğu gibi eşyalar sebebiyle oluşan ilişkilerinde de birçok hakkı ve borcu bulunmaktadır. Bu kapsamda da TBK'nin genel nitelikte olan hükümleri, eşya hukukuna hakim ilkelerle çatışmadığı müddetçe eşya hukukuna ilişkin uyuşmazlıklarda uygulanabilecektir.[64]

Örneğin taşınır eşyanın zilyetliğinin devrine ilişkin olarak yapılan anlaşmalarda irade sakatlığı meydana gelmesi veya taşınmaz eşyanın tapu siciline tescil ile gerçekleşmesi dolayısıyla yapılan anlaşmada irade sakatlığı bulunması halinde uyuşmazlığın çözümü TBK'nin genel nitelikteki normları vasıtasıyla çözülebilecektir.[65]

1.3. CEZA HUKUKUNDA HATA KAVRAMI

Bireylerin bir arada yaşaması ve toplum halini alabilmesi için kurallara tabi olarak yaşamaları gerektiğinden şüphe yoktur. Bu kurallar çok geniş çapta olabilmektedirler. Örneğin bir önceki başlıkta açıklamış olduğumuz üzere medeni hukuk kuralları, hukuki önem arz eden yaşam ilişkilerini düzenler.[66] Ceza hukuku

---

[61] Mustafa DURAL ve Turgut ÖZ 2019, age. s. 214; Mustafa Tolga ÖZER 2019, age. s. 379.
[62] Mustafa Tolga ÖZER 2019, age. s. 378.
[63] A. Lale SİRMEN (2018), *Eşya Hukuku*, 6. Baskı, Yetkin Yayınları, Ankara, s. 1.
[64] Jale AKİPEK, Turgut AKINTÜRK ve Derya ATEŞ (2018), *Eşya Hukuku*, 2. Baskı, Beta Basım Yayım Dağıtım, İstanbul, s.87.
[65] Mustafa Tolga ÖZER 2019, age. s. 384,392.
[66] supra 4.

kurallarının temel amacı ise bireylerin çatışmalarının önlenmesi ile barış halinin devamının sağlanmasıdır. Ceza hukukunda bu husus, yaptırımlarla sağlanır. Ceza hukuku kuralları, bireylerin belirli fiillerini suç olarak düzenler ve suç olarak düzenlenen fiillerin yaptırımlarını tespit eder.[67]

Bu bakımdan suçtan ne anlaşılması gerektiğinin tespiti önem arz etmektedir. Zira haksızlık meydana getiren fiillerle suç oluşturan fiiller birbirinden farklıdır. Haksızlık meydana getirseler dahi bazı fiiller kanunda sayılmış olan suç meydana getiren unsurları taşımadıkları sebebiyle suç sayılmazlar. Özetle suç oluşturan her fiilin özünde haksızlık bulunsa dahi haksızlık meydana getiren her fiil suç oluşturmaz.[68]

Nitekim ceza kanunumuzun genel hükümlerinde özellikle suçun tespitine yönelik hükümler bulunduğu görülmektedir. Suçun unsurlarının ve bu kapsamda suçtan anlaşılması gerekenlerin ortaya konduğu genel prensiplere suç genel teorisi adı verilmektedir.[69] Bir fiilin suç meydana getirebilmesi için temel olarak maddi ve manevi unsurların bulunması gerekir. Maddi unsurlarda ilgili suç tipini meydana getiren bir fiil, fiili meydana getiren fail, fiilden mağdur olan kişi veya kişiler, fiil sonucu oluşan bir netice ve netice ile fiil arasında nedensellik bağı bulunması anlaşılır. Manevi unsurdan bahsedildiğinde ise kast ve taksir unsurları akla gelir. [70] Son olarak, suçun meydana gelebilmesi için hukuka aykırılık unsurunun bulunması gerekir.

Hukuka aykırılığın suç unsuru olarak kabulü İtalyan hukukunda sınırlı hallerde görülüyor olsa da günümüzde ağırlıklı görüş hukuka aykırılığın suçun unsuru olduğudur.[71] Kavram genel itibariyle bireylerin hukuken korunan haklarının veya menfaatlerinin saldırıya uğramasını ve bu suretle işlenen fiilin hukuk dışı kalmasını ifade eder.[72] Suçun unsuru olarak kabulü gereği her suçun hukuka aykırı fiilin gerçekleşmesiyle meydana gelmiş olması gerekir ancak her hukuka aykırı fiil suç meydana getirmez. Zira haksızlık açısından baktığımızda da hukuka aykırılık kavramı fiillerin sıfatı olabilirken haksızlık kavramı fiilin kendisine karşı kullanılır.[73]

---

[67] Timur DEMİRBAŞ (2020), *Ceza Hukuku Genel Hükümler*, Güncellenmiş 15. Baskı, Seçkin Yayınları, Ankara, s. 51.
[68] Mahmut KOCA ve İlhan ÜZÜLMEZ (2019), *Türk Ceza Hukuku Genel Hükümler*, Gözden Geçirilmiş ve Güncellenmiş 12. Baskı, Seçkin Yayınları, Ankara, s. 85.
[69] Timur DEMİRBAŞ 2020, age. s. 203.
[70] Mahmut KOCA ve İlhan ÜZÜLMEZ 2019, age. s. 87.
[71] Timur DEMİRBAŞ 2020, age. s. 271.
[72] age. s. 271; Mahmut KOCA ve İlhan ÜZÜLMEZ 2019, age. s. 262.
[73] İzzet ÖZGENÇ (2020), *Türk Ceza Hukuku Genel Hükümler*, Gözden Geçirilmiş ve Güncellenmiş 16. Bası, Seçkin Yayıncılık, Ankara, s. 318.

TCK'nin yapısında haksızlık kavramı ile kusur kavramları da birbirinden ayrılmış durumdadır. Haksızlık kavramı hukuk düzeninin suç olarak düzenlemiş olduğu fiiller için kullanılırken kusur kavramı ise haksız ve hukuka aykırı olarak nitelendirilebilecek fiilin failinin amacını veya durumunu gözeterek fiilden dolayı yaptırıma tabi tutulup tutulamayacağı anlamını içerir.[74] Bu niteliğinden dolayıdır ki suçun manevi unsurunu oluşturan kast ve taksir için genel olarak kusurluluk ifadesi de kullanılmaktadır.[75] Nitekim TCK'de düzenlenmiş bulunan kusur türlerinin kast, taksir ve neticesi sebebiyle ağırlaşmış suç olduğu söylenebilir.[76]

TCK'nin sistematiğine bakıldığında doğrudan kusurlulukla ilgili düzenlemeler yer almadığı görülse de öğretide kabul gördüğü üzere ceza hukukunda hata kavramı, kusurluluğu kaldıran sebepler arasında gösterilmektedir. Kanun'un ikinci kısmının ikinci bölümünde düzenlenen *"Ceza Sorumluluğunu Kaldıran veya Azaltan Nedenler"* başlığı altında yalnızca kusuru kaldıran sebeplere değil; hukuka uygunluk sebeplerine, cezalandırılma şartlarına ve isnat yeteneğiyle alakalı düzenlemelere de yer verilmiştir. İlgili bölümde bu şekilde farklı hususlara ilişkin düzenlemelere yer verilmiş olması öğretide eleştirilmektedir.[77]

Ceza hukukunda hata, suçun manevi unsurları olan kast ve taksiri ortadan kaldıracak mahiyettedir. Zira hataların özünde bilmeme ve istememe yatar. Hataların suç işleme iradesine veya suçun icra hareketinde bulunması mümkündür. Bu sebeple de ceza hukukunda hata kavramına ilişkin temel ayrım hukuki hata ve fiili hata şeklinde ifade edilmektedir.[78] Öğretide hata kavramına ilişkin kastı kaldıran hata ve kusurluluğu etkileyen hata ayrımı da yer almaktadır.[79] İşbu başlıkta temel olarak hukuki ve fiili hata kavramına yer verilecek, ilgili kısımlarda geçen kanun maddelerinden hareketle de kastı kaldıran hata ve kusurluluğu etkileyen hata ayrımına ilişkin açıklamalara yer verilecektir. Bir diğer ifadeyle, her iki ayrım birlikte ele alınarak ceza hukukunda hata ayrımlarına bir madalyonun iki yüzü şeklinde yaklaşılacaktır.

---

[74] Mahmut KOCA ve İlhan ÜZÜLMEZ 2019, age. s. 309.
[75] Doğan SOYASLAN (2020), *Ceza Hukuku Genel Hükümler*, Güncelleştirilmiş 9. Baskı, Yetkin Yayınları, Ankara, s. 428.
[76] Timur DEMİRBAŞ 2020, age. s. 375.
[77] Zeki HAFIZOĞULLARI ve Muharrem ÖZEN (2020), *Türk Ceza Hukuku Genel Hükümler*, 12. Baskı, U S-A Yayıncılık, Ankara, s. 290.
[78] age. s. 293; Timur DEMİRBAŞ 2020, age. s. 433.
[79] İzzet ÖZGENÇ 2020, age. s. 478; Mahmut KOCA ve İlhan ÜZÜLMEZ 2019, age. s. 253-366; Sulhi DÖNMEZER ve Sahir ERMAN (2016), *Nazarî ve Tatbikî Ceza Hukuku Cilt I*, 14. Bası, Der Yayınları, İstanbul, s. 257.

1.3.1. Hukuki Hata

Hukuki hata kavramı, ceza kanununda suç olarak düzenlenmiş bir fiilin yok sayılarak hareket edilmesi, diğer bir deyişle bilinmeden işlenmesi anlamına gelir.[80] TCK'nin 4. maddesinde yer alan düzenlemede ceza kanunlarını bilmemenin mazeret sayılmayacağı düzenlenmiş bulunmaktadır. Maddede yapılan düzenleme esasen hukuki hata kavramıyla alakalıdır. Düzenleme gereği hukuki hatanın ceza hukuku açısından bağlayıcılığının olmadığı, cezalandırmanın önüne geçmeyeceği söylenebilir.[81] Örnek vermek gerekirse bir kişinin hakaret etmenin suç olduğunu bilmemesi sebebiyle kamusal alanda bir başka kişiye hakaret etmesi hali hukuki hatanın gerçekleştiğini gösterir ancak bu kişi işlemiş olduğu fiil sebebiyle cezaya muhatap olacaktır.

Maddenin 2. fıkrasında bireylerin sakınamayacakları hataya düşmeleri sebebiyle kanunu bilmediklerinden dolayı suç olmadığını düşünerek işledikleri fiillerden cezai sorumluluklarına ilişkin düzenleme yapılmış olsa da 29.06.2005 tarihinde, yani Kanun'un yürürlüğe girmesinden yalnızca 28 gün sonra bu hüküm maddeden çıkarılarak aynı tarihte Kanun'un 30. maddesine 4. fıkra eklenmiştir. Eklenen fıkrada bireylerin işledikleri fiillerin haksızlığı noktasında kaçınılmaz hataya düşmeleri halinde cezalandırılamayacakları düzenlenmiştir.[82] Görüldüğü üzere kanun koyucu bu noktada hukuka aykırılık veya kusurluluk kavramlarından değil haksızlık kavramından hareket etmiştir. Kanun koyucunun bu şekilde hareket etme sebebi kanunun esinlenmiş olduğu Alman Ceza Kanunu'nda yer alan düzenlemedir.[83]

TCK'nin 30. maddesinin 4. fıkrasında yer alan düzenleme öğretide işlenmiş olan fiilin haksızlığı noktasında hataya düşülmesi olarak açıklanmaktadır ve bu hata türü kusurluluğu etkileyen hata olarak kabul edilmektedir.[84] Bu hata türünde fail, fiilini bilerek ve isteyerek işlese dahi bu fiilin suç olarak düzenlenmiş olduğunu bilmediğinden dolayı cezai normun varlığında veya yorumunda hataya düşmektedir.[85] Burada haksızlık yanılgısının kaçınılmaz oluşu durumunda kusurluluk ortadan

[80] Zeki HAFIZOĞULLARI ve Muharrem ÖZEN 2020, age. s. 294.
[81] Timur DEMİRBAŞ 2020, age. s. 434.
[82] age. s. 436.
[83] Alman Ceza Kanunu §17 "Şayet fail fiilin icrası sırasında hukuka aykırı hareket etme bilincine sahip değilse ve bu hatasından kaçınamıyorsa kusurlu hareket etmiş olmaz." age. s. 436.
[84] İzzet ÖZGENÇ 2020, age. s. 478.
[85] Ayhan ÖNDER (1992), *Ceza Hukuku Dersleri*, İstanbul *Aktaran* Mahmut KOCA ve İlhan ÜZÜLMEZ 2019, age. s. 366.

kalkmaktadır. Zira fiilin haksızlığının bilinmesi durumuna ilişkin hatadan kaçınma imkânı var ise kusurluluk meydana gelecek ve cezai sorumluluk oluşacaktır.[86]

TCK'nin 30/4 hükmünde yer alan düzenleme, yukarıda bahsetmiş olduğumuz kastı ve kusurluluğu etkileyen hata türlerinden kusurluluğu etkileyen hatalar içerisinde yer alır. Zira failin fiilinin haksızlığını bilmeyişi fiili işleme kastıyla değil failin fiili işlemesinde haklı olup olmadığıyla alakalıdır.[87]

1.3.2. Fiili Hata

Fiili hata kavramı, TCK'de yer alan düzenlemelerde suç olarak düzenlendiği bilinen ancak suçun maddi unsurlarında hataya düşülmesi sebebiyle söz konusu suçun işlendiğini açıklayan kavramdır.[88]

Fiili hata kavramı, TCK'nin 30/1-2-3 fıkralarında düzenleme altına alınmış hallerdir. Bu sebeple ilgili fıkraların incelenmesi elzemdir. Maddenin ilgili fıkraları şu şekildedir:

> *"(1) Fiilin icrası sırasında suçun kanuni tanımındaki maddi unsurları bilmeyen bir kimse, kasten hareket etmiş olmaz. Bu hata dolayısıyla taksirli sorumluluk hali saklıdır.*
>
> *(2) Bir suçun daha ağır veya daha az cezayı gerektiren nitelikli hallerinin gerçekleştiği hususunda hataya düşen kişi, bu hatasından yararlanır.*
>
> *(3) Ceza sorumluluğunu kaldıran veya azaltan nedenlere ait koşulların gerçekleştiği hususunda kaçınılmaz bir hataya düşen kişi, bu hatasından yararlanır."*

1. fıkrada yer alan düzenlemede belirtilen unsurlar, suçun meydana gelmesi için bulunması gerekli tüm maddi unsurlardır. Fail bu unsurlardan herhangi birinde hataya düşerse madde gereği kasten hareket ettiği söylenemeyecektir. Bu durumda taksirli halleri düzenlenmiş olan suç tiplerinin ayrıca ele alınması gerekir. Zira maddede taksirli sorumluluk hali saklı tutulmuştur.[89]

Fiilde hata kavramından failin işlediği fiil üzerinde esaslı bir hataya düşmüş olması anlaşılmaktadır. Örneğin bir kişi kendi telefonunu aldığını zannederek başkasının telefonunu alıp bulunduğu yeri terk ederse bu durumda fiilde esaslı bir hataya düşüldüğünden bahsedilebilir. Görüldüğü üzere başkasının telefonu bilerek ve

---

[86] age. s. 369.
[87] İzzet ÖZGENÇ 2020, age. s. 491.
[88] Timur DEMİRBAŞ 2020, age. s. 444; Zeki HAFIZOĞULLARI ve Muharrem ÖZEN 2020, age. s. 297.
[89] Timur DEMİRBAŞ 2020, age. s. 445.

istenerek alınmakta ancak bu fiil işlenirken telefonun başkasına ait olduğu bilinmemektedir. Bu durumda fiilde esaslı hatanın meydana gelmesi sebebiyle kasten hareket edildiğinden bahsedilemeyecektir. Esaslı olmayan hatalarda ise kişinin kendisinden beklenen özen çerçevesinde hareket etmemesi suretiyle bir fiili işlemesi veya suç işleme iradesi bulunsa dahi fiilin başka bir suçu meydana getirdiğini bilmemesi söz konusudur.[90] Bu durumda, eğer işlenen fiilin taksirli hali de suç olarak düzenlenmiş bulunuyorsa kişinin cezai sorumluluğu doğabilecektir.

2. fıkrada yapılan düzenlemede kastedilen durumun iki yönü bulunmaktadır. Bunların ilki failin işlediğini düşündüğü fiilin nitelikli hali olarak düzenlenmiş daha ağır bir fiil işleyip bunu bilmemesi halidir. Örneğin kasten öldürme suçunu kadın olduğunu bilmediği kişiye karşı işleyen kişi bu kapsamda değerlendirilecektir.

İkinci durumda ise failin nitelikli hal sayılan fiili işlediğini düşünürken esasında nitelikli hal bulunmayan bir suç işlemiş olması halidir. Örneğin kamu görevlisi olduğunu düşündüğü kişiyi kasten yaralayan kişi gerçekte kamu görevlisi olmayan kişiyi yaraladıysa bu durumdan yararlanacaktır.

Bu kabulün temelinde esasen failin işlemediği suçtan dolayı ceza almasının önlenmesi gayesi yatmaktadır. Zira fail esasen nitelikli hal oluşturmadığını bilmiyor olsa dahi işlediği fiille nitelikli hal sayılmayacak bir fiil gerçekleştirmiştir. Dolayısıyla iradesi ne yönde olursa olsun, işlenen fiil nitelikli hal meydana getirmediğinden dolayı temel halden sorumlu tutulması gerekir.[91]

3. fıkrada yapılan düzenleme temelinde hukuka uygunluk sebeplerini barındırmaktadır. Hukuka uygunluk sebepleri, TCK'de suç olarak düzenlenmiş bulunan bir fiilin tüm unsurlarıyla birlikte bilerek ve istenerek işlenmesine rağmen fiilin suç sayılmasının önüne geçecek özel birtakım sebeplere verilen isimdir.[92] Fıkradaki hüküm gereği, fail hukuka uygunluk sebebinin var olduğunu düşünerek fiili işlemişse bundan faydalanması gerekir. Burada bahsi geçen kaçınılmazlık kusursuz olarak hataya düşmedir.[93] Dolayısıyla dikkatsizlik veya özensizlik sebebiyle hataya düşen fail fıkra hükmünden faydalanamaz.[94] Bu husus dışında, fıkranın yalnızca hukuka uygunluk nedenlerinin maddi şartlarına ilişkin değil kusurluluğu kaldıran

[90] Zeki HAFIZOĞULLARI ve Muharrem ÖZEN 2020, age. s. 297.
[91] M. Emre TULAY (2022), Ceza Hukukunda Şahısta ve Konuda Hata (Error In Persona Vel Obiecto), Adalet Yayınevi, Ankara, s. 130.
[92] İzzet ÖZGENÇ 2020, age. s. 322.
[93] Timur DEMİRBAŞ 2020, age. s. 449.
[94] Devrim GÜNGÖR (2007), *Ceza Hukukunda Fiil Üzerinde Hata*, Yetkin Yayınları, Ankara, s. 69.

nedenlere ilişkin de uygulanabileceği söylenebilir.[95] Zira Kanun'da herhangi bir ayrımdan bahsedilmediği gibi her iki durumun da kusurluluk çatısı altında izlenebileceği açıktır. Dolayısıyla kaçınılmaz hata bulunduğu müddetçe her iki koşulda da fıkra hükmü uygulanabilecektir.[96]

Yukarıda bahsi geçen fiili hata türlerini kastı etkileyen ve kusurluluğu kaldıran hata ayrımı çerçevesinde incelersek; 1. fıkrada yer alan suçun maddi unsurlarında hatalar ile 2. fıkrada yer alan nitelikli unsurlarda düşülen hataların kastı kaldıran hata olduğunu, 3. fıkrada yer alan düzenlemenin ise her iki türde de olabileceğini söyleyebiliriz. Zira suçun herhangi bir unsurunun hata ile yanlış değerlendirilerek gerçekleştirilmesi ile suçun nitelikli halini meydana getirdiği bilinmeksizin fiillerin işlenmesi, failin kastını etkileyebilecek hususlardır ve bu haller TCK çerçevesinde yer alan hata değerlendirmelerinde kastı kaldıran hatalar olarak kabul edilirler.[97]

1.4. İDARE HUKUKUNDA HATA KAVRAMI

İdare hukuku, idarenin hukuka bağlı olarak faaliyetlerine devam edebilmesi için gerekli olan hukuki düzenlemelerin tamamıyla ilgilenen hukuk dalına verilen genel isimdir.[98] Bu tanım, geniş anlamda idare hukukuna ilişkin olarak yapılmış bir tanımdır. Dar anlamda idare hukukundan ise idare adı verilen yapının kuruluşuna ve işleyişine yönelik olarak getirilmiş hukuk kuralları bütünü anlaşılmaktadır.[99] İdare hukukunun doğuşu temel olarak idarenin hukuka bağlılığı ile paralellik göstermektedir. Zira devletin hukuka bağlılığından söz edilmedikçe idare hukukuna ihtiyaç da olmayacaktır.[100]

İdarenin hukuka bağlılığından bahsedildiğine göre idareden anlaşılması gereken hususun da aydınlatılması elzemdir. İdare kavramına ilişkin yapılan tanımlamalar incelendiğinde öğretide organik anlamda idare ve fonksiyonel anlamda idare ayrımında bulunularak hareket edildiği göze çarpmaktadır. Organik anlamda idare, belirli eylem ve işlemlerin hangi organ tarafından yapıldığına göre idareyi tespit

[95] İzzet ÖZGENÇ (2005*), Türk Ceza Kanunu Gazi Şerhi (Genel Hükümler)*, 2. Bası, Seçkin Yayıncılık, Ankara, s. 427.
[96] Elvan KEÇELİOĞLU (2010), "Kusurluluğu Ortadan Kaldıran Sebeplerle Hukuka Uygunluk Sebepleri Arasındaki Ayrımın TCK'nın Uygulanması Bakımından Pratik Sonuçları", *TBB Dergisi*, Sayı 87, ss. 299-321, s. 315; Emre TULAY 2022, age. s. 175.
[97] İzzet ÖZGENÇ 2020, age. s. 478-479; Mahmut KOCA ve İlhan ÜZÜLMEZ 2019, age. s. 299.
[98] Metin GÜNDAY (2017), *İdare Hukuku*, 11. Baskı, İmaj Yayınevi, Ankara, s. 24.
[99] Kemal GÖZLER (2019), *İdare Hukuku, 1. Cilt*, 3. Baskı, Ekin Basım Yayın Dağıtım, Bursa, s. 56.
[100] Metin GÜNDAY 2017, age. s. 26.

eden sisteme verilen isimdir.[101] Fonksiyonel anlamda idare kavramından ise devletin hukuki fonksiyonları olan yasama, yürütme ve yargı fonksiyonları yerine getirilirken işlenen faaliyetler anlaşılmaktadır.[102] Konumuzla ilgisi gereği bu ayrımın detaylarına girmek yerine, idare hukuku kurallarının uygulanacağı idarelerden devlet ve kamu idaresinin anlaşılması gerektiği söylenebilir.[103]

İdarenin temel amacı, bireylerin ve toplumun her türlü ihtiyacının karşılanması ve ortak yaşamın devamının sağlanabilmesi için yapılması gerekli her türlü faaliyetin yapılması suretiyle kamu yararının sağlanmasıdır.[104] İdare, bahsi geçen amacı gerçekleştirebilmek amacıyla işlemler tesis eder ve eylemlerde bulunur. İdare hukuku da özünde idarenin işlem ve eylemlerinin nasıl ve ne şekilde yapılması gerektiğini belirler; belirlenen sistemin dışında kalan işlem ve eylemlerin de hukuka aykırı olduğunu tespit eder.[105]

İdari eylemler, idarenin hukuk dünyasında karşılığı bulunan her türlü hareketine, fiiline, eylemine veya eylemsizliğine verilen genel isimdir.[106] Konumuzla ilgisi bakımından idari eylemlerle ilgili daha fazla açıklama yapılmayacaktır, zira idari eylemler gerçekleşir ve son bulur.[107] Dolayısıyla idari eylemlerde hata meydana gelmesi halinde idarenin sorumluluğu mevzubahis olacaktır. Bu husus dışında hukuki olarak irdelenecek bir durum söz konusu değildir.[108]

İdari işlem kavramı, idarenin kamusal nitelikteki her türlü faaliyetini icra etmek maksadıyla yapılan hukuki işlemleri ifade eder.[109] Danıştay İdari Dava Daireleri Kurulunun bir kararında da idari işlemin tespitinde tek yanlılık ve icrailik unsurları ön plana çıkarılarak tanımlama yapılmıştır.[110] Tek yanlılıktan kasıt idari işlemi idarenin tek başına tesis etmesi, tek yanlı irade açıklamasıyla idari işlemin doğması ve tesis etmiş olduğu bu tek yanlı işlemin kişilerin hukuki durumları üzerinde sonuçları bulunmasıdır.[111] İcrailik, tek yanlılık bahsinde açıklamış olduğumuz tek yanlı işlemin

---

[101] Ender Ethem ATAY (2018), *İdare Hukuku*, 6. Bası, Turhan Kitabevi, Ankara, s. 18.
[102] Metin GÜNDAY 2017, age. s. 3.
[103] Ali D. ULUSOY (2019), *Yeni Türk İdare Hukuku*, 2. Baskı, Yetkin Yayınları, Ankara, s. 27
[104] Metin GÜNDAY 2017, age. s. 18.
[105] Ali D. ULUSOY 2019, age. s. 267; Kemal Gözler 2019, age. s. 717.
[106] Kemal GÖZLER 2019, age. s. 718.
[107] Bahtiyar AKYILMAZ, Murat SEZGİNER ve Cemil KAYA (2020a), *Türk İdare Hukuku*, Yenilenmiş 12. Baskı, Savaş Yayınevi, Ankara, s. 317.
[108] Kemal GÖZLER 2019, age. s. 719
[109] Ali D. ULUSOY 2019, age. s. 268.
[110] "İdari bir makam tarafından idare işlevine (idare hukuk alanına) ilişkin olarak tesis edilen tek yanlı, icrai nitelikteki işlemler idari işlem olarak tanımlanmakta olup…" Danıştay İdari Dava Daireleri Kurulu, 22.10.2009, E.2009/230, K.2009/1797. (Corpus, ET. 21.05.2023)
[111] Ali D. ULUSOY 2019, age. s. 273.

kişilerin hukuki durumlarını değiştirmesi özelliğidir.[112] İdarenin bireyler karşısındaki üstünlüğü de hukuki olarak bu unsurlarda yatmaktadır. Zira idare, tek taraflı irade açıklamalarıyla kişilerin hukuki durumlarını değiştirebilmektedir ve tesis etmiş olduğu işlemler hukuka uygunluk karinesinden yararlanmaktadır.[113]

Hal böyle olunca idarenin tesis etmiş olduğu işlemlerde hata bulunması halinde ne olacağının belirlenmesi önem arz etmektedir. Zira idari işlem hatalı olarak meydana gelmiş olsa dahi idari işlemlerin nitelikleri gereği hukuka uygunmuş gibi kişilerin hukuki durumlarını etkileyebilecek mahiyettedirler. Dolayısıyla idare hukukunda hata kavramına idari işlemlerde sakatlık halleri ve sakatlık yaptırımları açısından yaklaşmak gerekir.

İdari işlemlerde sakatlık dediğimizde idari işlemin hukuki geçerliliğini etkileyebilecek noksanlığı bulunan idari işlemler akla gelmektedir.[114] İdari işlemlerde sakatlıklar da diğer hukuk prensiplerinde görüldüğü gibi iradenin beyanıyla veya oluşumuyla alakalı olabilir. TBK'de yer alan sistemde olduğu gibi idari işlem tesis edilirken idarenin iradesi hata, hile ve tehdit halleriyle sakatlanmış olabilir.[115]

İdari işlemlerin hatalı olarak meydana gelmesi halinde hatanın nerede meydana geldiğinin tespiti gerekir. Eğer hata, idari işlemde yer alan yazılardaki basit hatalar veya kararda yer alan hususların yanlış yazılması gibi önemsiz bir hata ise bu hataların düzeltilmesi mümkündür. Eğer hata daha önemli bir hususa ilişkinse bu takdirde idari işlemin sakat bir idari işlem olduğu söylenebilir.[116]

İradenin oluşumunda hatanın idare hukukundaki yansıması ise esasen idari işlemin tesis edilmesine ilişkin sebep, konu veya maksat unsurlarında meydana gelen hatalardır. Bu unsurlarda meydana gelen bir hata, idari işlemi hukuka aykırı hale getirecektir.[117] Nitekim İYUK'un 2. maddesinde de idari işlemlerde yetki, şekil, sebep, konu ve maksat yönlerinden hukuka aykırılık söz konusu ise iptal davası açılabileceği düzenlenmiş bulunmaktadır.

İdari işlemlerde sakatlık hallerinde ise yokluk ve hükümsüz kılınma yaptırımlarının söz konusu olacağı söylenebilir. İdari işlemin söz konusu olması için hukuka aykırı olsa dahi bir irade beyanı bulunması gerekir. Yokluk yaptırımında ise

---

[112] Kemal GÖZLER 2019, age. s. 776.
[113] Ender Ethem ATAY 2018, age. s. 453.
[114] Tahsin Bekir BALTA (1974), *İdare Hukuku I Genel Konular*, Ankara Üniversitesi Siyasal Bilgiler Fakültesi Yayınları No: 326, Ankara, s. 159.
[115] Metin GÜNDAY 2017, age. s. 150.
[116] age. s. 151.
[117] Tayfun AKGÜNER (2021), *İdare Hukuku*, 9. Basım, Der Yayınları, İstanbul, s. 1040.

zaten hiç var olmamış bir idari işlemden bahsedilmektedir.[118] Yoklukla malul işlemlere hayali işlemler, yetki gaspıyla meydana getirilmiş işlemler, ağır şekil sakatlığı meydana gelmiş işlemler gibi sağlıklı bir şekilde meydana gelmemiş olan idari işlemler örnek olarak verilebilirler.[119]

Yoklukla malul olan işlemlere karşı esasında herhangi bir yola başvurmak gerekmemelidir. Zira yok hükmünde olan bir idari işlem sağlıklı bir idari işlem olmadığından dolayı idari yargı mercilerine başvurma gereği yoktur. İlgili idarenin yok hükmünde olan işleme dayanarak herhangi bir eylem tesis etmemesi veya kişilerin hukuki alanlarına müdahale etmemesi gerekir. Uygulamada ise böyle bir tespitte bulunulmadığından dolayı yok hükmünde olan işlemlere karşı da idari yargıda iptal davası açılmaktadır.[120]

Hükümsüz kılınacak idari işlemlere baktığımızda bu tür idari işlemler hukuka aykırı olarak meydana gelmiş olsalar da tüm şartlarını taşıyan ve ayakta idari işlemlerdir. Bu sebeple hukuka uygunluk karinesinden yararlanırlar ve derhal uygulanırlar. Bu işlemlerin hukuk dünyasından kaldırılmaları için iki yol bulunmaktadır. Bunların ilki iptal edilmeleri, ikincisi ise geri alınmalarıdır.[121]

İptal müessesesinde yargı mercii tarafından verilen bir kararla, hukuka aykırı olarak tesis edilmiş olan idari işlem iptal edilmek suretiyle hukuk dünyasından kaldırılmaktadır.[122] İptal için açılmış olan davanın reddedilmesiyle birlikte idari işlemin hukuka uygunluğu tespit edilmiş olur; hukuki anlamda hiçbir değişiklik söz konusu olmaz. Davanın kabulü ise idari işlemin iptali anlamı taşır ve verilen karar geçmişe etkili sonuç doğurur.[123]

Geri alma müessesesinde ise idare tarafından alınan yeni bir kararla sakat olan eski karar hükümsüz hale gelmektedir. Geri almanın pratik sonuçları iptal kararıyla aynı mahiyettedir.[124] Geri alma müessesesi esasen bir idari işleme dayandığından dolayı idari işlemlerin geçerlilik şartlarının tamamı yeni alınan kararda da mevcut olmalıdır. Aksi takdirde geri alma işlemi de hukuka aykırı mahiyette olacaktır. Aynı zamanda idare hukukunda yetki ve usulde paralellik ilkesi gereği idari işlemi geri

[118] Kemal GÖZLER 2019, age. s. 1124,
[119] age. s. 1128.
[120] Ali D. ULUSOY 2019, age. s. 423.
[121] Metin GÜNDAY 2017, age. s. 168.
[122] Bahtiyar AKYILMAZ, Murat SEZGİNER ve Cemil KAYA (2020b), *Türk İdari Yargılama Hukuku*, Yenilenmiş 4. Baskı, Savaş Yayınevi, Ankara, s. 77.
[123] Gürsel KAPLAN (2020), *İdari Yargılama Hukuku*, Güncelleştirilmiş 5. Baskı, Ekin Basım Yayın Dağıtım, Bursa, s. 261.
[124] Metin GÜNDAY 2017, age. s. 171.

alacak olan merci, geri alınması icap eden idari işlemi tesis etmiş olan mercidir. Aksi takdirde tesis edilecek olan geri alma işlemi yetki gaspı suretiyle tesis edilmiş olacaktır.[125]

Geri alma müessesesinin işletilebilmesi için mevcut idari işlemin hukuki durum yaratıp yaratmadığına dikkat etmek gerekir. Örneğin idareden bir talepte bulunulduktan sonra bu talebin reddi işlemi herhangi bir hak doğurmayacağı için ret işlemi her zaman geri alınabilirken hukuki durum değiştiren idari işlemlerin geri alınması süre şartına tabi olacaktır.[126] Düzenleyici işlemlerde ise bu husus geçerli olmaz. Danıştay tarafından verilen bir kararda düzenleyici mahiyette olan idari işlemlerin değiştirilmelerinin veya kaldırılmalarının her zaman mümkün olduğu vurgulanmıştır.[127] Bahsedilen karardan da anlaşıldığı üzere temel şart dava açma süresinin geçmemesidir veya dava açılmış olmasıdır. Danıştay Büyük Genel Kurulu tarafından verilmiş bir içtihadı birleştirme kararında süresiz olarak geri alınabilecek idari işlemlerin yokluk yaptırımına tabi olacak işlemler, açık hata içeren işlemler veya hileli davranış sonucu meydana getirilen idari işlemler olduğu belirtilmiştir.[128] Yine Büyük Genel Kurul tarafından verilen bir başka içtihadı birleştirme kararında ise idari işlemlerin iptal davası açma süresi içinde geri alınması esas olsa dahi yokluk yaptırımına tabi olacak veya irade sakatlığıyla meydana getirilmiş idari işlemler kişiler hakkında hak tesis etmiş olsalar da her zaman geri alınabileceği vurgulanmıştır.[129]

---

[125] Turgut TAN (2018), *İdare Hukuku*, Güncelleştirilmiş 7. Bası, Turhan Kitabevi, Ankara, s. 288.

[126] Turgut CANDAN (2022a), *Açıklamalı İdari Yargılama Usulü Kanunu*, 9. Baskı, Yetkin Yayınları, Ankara, s. 159; Halil ALTINDAĞ (2016), "İdari İşlemin Geri Alınması Sebebi Olarak Açık Hata", *Gazi Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi*, Cilt 20, Sayı 4, ss. 81-97, s. 82.

[127] "…Öte yandan, düzenleyici işlemlerin kural olarak kazanılmış hak yaratmayacağı, kaldırılmaları ve değiştirilmelerinin her zaman olanaklı olduğu idare hukukunun bilinen ilkelerindendir. Düzenleyici işlemlerin kişilere uygulanması suretiyle bireyselleşmesi halinde kazanılmış hak yaratacakları ve bu durumda da düzenleyici işlemlerde yapılacak değişikliklerde idari istikrarın ve/veya kazanılmış hakların korunması gerekeceği hukuk devleti ilkesinin bir sonucudur." Danıştay İdari Dava Daireleri Kurulu, 23.10.2008, E. 2005/1988, K. 2008/1826. (Corpus, ET. 22.05.2023)

[128] *"İdarenin, yokluk, açık hata, memurun gerçek dışı beyanı veya hilesi hallerinde, süre aranmaksızın kanunsuz terfi veya intibaka dayanarak ödediği meblağı her zaman geri alabileceğine 22.12.1973 günü yapılan müzakerede oy birliğiyle karar verilmiştir."* Danıştay Büyük Genel Kurul, 22.12.1973, E. 1968/8, K. 1973/14. (Corpus, ET. 22.05.2023)

[129] "Uyuşmazlığın hali, gerek "İdari işlemlerin geri alınması" ve gerekse "Disiplin yoluyla" olsun ilgililerin hile ve idareyi yanıltmaları sonucu sağladıkları birtakım durumların; bunlar için "kazanılmış hak" sayılıp sayılmayacağı ve idarece durumun farkına varılması üzerine sakat idari işlemlerin, süre koşuluna bağlı kalmaksızın idarece geri alınması halinde bu durumun "İdari istikrar" prensibini zedeleyip, zedelemeyeceği hususunda kısa açıklamayı zorunlu kılmaktadır.

Her ne kadar yanlış idari işlemlerden dolayı kişi yararına hak veya korunması gereken yerleşmiş (müesses) bir durum doğmuş ise idari işlemlerin ancak iptal davası süresi içinde geri alınabileceği; bu sürenin geçmiş olması halinde idare için de işlemin kesinleşmiş olacağı yabancı ve yerli doktrin ve içtihatlarda kabul edilmekte ise de; bu kural iyi niyetli kişiler için geçerli olup, yokluk ve mutlak butlan halleri ile kişinin gerçek dışı beyan ve hilesinin yanlış işlem tesisine neden olduğu hallerde idare yanlış

Bu kapsamda son olarak, uygulanacak yaptırımın tespitinde öğreti ve Danıştay uygulamasında belirtilen açık hatalardan anlaşılması gereken hususun açıklanması gerekmektedir. Açık hata kavramının tespiti, 1973 tarihli kararda[130] belirtilen diğer hususlardan daha zordur. Zira diğer hususlar belli olsa da açık hata kavramı geniş bir çerçeve olup tespit edilebilmesi açısından her olaya ilişkin yorum faaliyetinde bulunmak gerekir.[131]

Danıştay tarafından verilen bir kararda açık hata kavramı, mevzuatta yer alan hükmün yorum faaliyetinde bulunmaksızın çıkan anlamından farklı uygulamalarda bulunulması sonucu işlemin yok hükmünde sayılacak kadar sakatlanması ile gerçekleşen durum olarak tanımlanmıştır.[132] Görüldüğü üzere Danıştay tarafından yapılan yorumda açık hata kavramının tespiti açısından yorum faaliyetinde bulunulmaması temel kriter olarak gösterilmektedir. Dolayısıyla mevzuatta yer alan hüküm tek şekilde uygulanacak bir anlam içeriyorsa ve bu hükme aykırı hareket edildiyse açık hatanın bulunduğu söylenebilir.[133] Bu kapsamda da idari işlemde açık hatanın bulunup bulunmadığı tespit edilirken hatanın maddi hatalarla sınırlandırılması gereği göze çarpmaktadır.[134]

İdare tarafından tesis edilen idari işlemin, mevzuat hükmünün herhangi bir merci tarafından incelenmesi ve yorumlanması sonucu tesis edildiği hallerde açık hatadan bahsedilemeyeceği söylenebilir.[135] Nitekim Danıştay 12. Dairesinin vermiş olduğu bir kararda, teftiş kurulu tarafından yapılan inceleme sonucu tesis edilen bir işlemde açık hatanın bulunamayacağına hükmolunmuştur.[136]

Açık hata kavramına ilişkin yaklaşım göz önünde bulundurulduğunda verilen bu karar uygulamayla uyum içerisinde olsa da kanaatimizce açık hata kavramının bu şekilde yorumlanması, idarenin geri alma işlemini uygulayarak hatalı işlemlerin yargıya başvuru öncesinde hukuk aleminden silinmesini engelleyecek mahiyettedir. Zira bu yaklaşım, yorum kavramının içeriğiyle örtüşmemektedir. Yorum dediğimiz faaliyet, herhangi bir metnin içerdiği anlamın belirlenmesine ilişkin yapılan düşünme sürecidir. Hukuk kurallarının uygulanabilirliği de anlamının ortaya çıkarılması

---

işlemini böyle bir süre şartına bağlı kalmaksızın geriye doğru yürür şekilde geri alabilir." Danıştay Büyük Genel Kurul, 06.07.1987, E. 1987/1, K.1987/2 (Corpus, ET. 22.05.2023)

[130] bkz. 128. dipnot.

[131] Bahtiyar AKYILMAZ, Murat SEZGİNER ve Cemil KAYA 2020a, age. s. 457.

[132] Danıştay 10. Daire, 18.05.2005, E. 2003/4745, K. 2005/2591. (Corpus, ET. 22.05.2023)

[133] Halil ALTINDAĞ 2016, agm. s. 88.

[134] Bahtiyar AKYILMAZ, Murat SEZGİNER ve Cemil KAYA 2020a, age. s. 459.

[135] Halil ALTINDAĞ 2016, agm. s. 90.

[136] Danıştay 12. Daire, 07.02.1996, E. 1995/2082, K. 1996/263. (Corpus, ET. 22.05.2023)

açısından yoruma ihtiyaç duyar. Hukuk alanında yorum faaliyetinden kaçınılması mümkün değildir.[137] Yalnızca hukuk metinleri değil; elde herhangi bir metin varsa mutlaka o metnin yorumu suretiyle anlamı belirlenecektir. Zira bir metnin taşıdığı anlamın tespiti yorumlama faaliyetiyle mümkündür. Dolayısıyla mevzuat hükmü, sözleşme, bireysel idari işlem veya herhangi bir hukuki metin yazılı olduğu müddetçe düşünsel bir etkinlik suretiyle anlam belirlemesi yapılacaktır.[138] Hal böyle iken, bir metnin yorum faaliyetinde bulunulmaksızın ulaşılan anlamının açık hata sayılması, kavramın tespiti açısından hiçbir sınırlama getirmemektedir. Zira bu tanımla hareket edildiğinde bu defa *"yorum yapılmaksızın"* ibaresinin yorumlanması ihtiyacı doğmaktadır ve yorumdan anlaşılması gereken hususun araştırılması gerekmektedir. Dolayısıyla açık hata kavramına ilişkin mevcut yaklaşım yalnızca anlam tespiti sorununu bir adım öteye taşımaktadır.

Sonuç olarak, hatalı şekilde tesis edilmiş olan bir idari işlemde yapılan hatanın mahiyetine göre geri alma müessesesine başvurulabileceği gibi idari işlemin iptali için idari yargı mercilerinde dava açma yoluna başvurulabileceği söylenebilir.

1.5. VERGİ HUKUKUNDA HATA KAVRAMI

Vergi hatası kavramı, vergi mükellefi ile vergi idaresi arasında cereyan eden vergilendirme işlemleri esnasında tarafların kanunda özel olarak belirtilen halleri meydana getirmesi suretiyle ortaya çıkan hatalardır.[139] Vergi hataları 213 sayılı VUK öncesinde maddi hata adı altında incelenmiştir. 3692 sayılı Kanun'da yer alan 23/2 hükmünde vergi hataları maddi hata adı altında ve altı grupta düzenlenmiştir.[140]

Vergi hatalarının diğer hukuk dallarında düzenlemeleri bulunan hata türlerinden ilk farkı, vergi hatalarının tanımının kanuni düzenlemeyle yapılarak kavramın sınırlarının çizilmiş bulunmasıdır.[141] VUK'un 116. maddesinde yapılan düzenlemede vergi hatasının meydana gelmesi açısından öncelikle vergiye ilişkin hesaplarda veya vergilendirme işlemlerinde hatanın meydana gelmiş olması şartı

---

[137] Cengiz OTACI (2010), "Hermeneutik (Yorum Bilim) ve Ceza Kanunlarının Yorumu", *TBB Dergisi*, Sayı 89, ss. 439-491, s. 451.
[138] Ender Ethem ATAY (2021), *Hukuk Başlangıcı*, Güncellenmiş 8. Baskı, Gazi Kitabevi, Ankara, s.278.
[139] Nurettin BİLİCİ (2022), *Vergi Hukuku*, Güncellenmiş 53. Baskı, Savaş Yayınevi, Ankara, s. 207; Mine BİNİŞ 2012, age. s. 28.
[140] Şükrü KIZILOT ve Zuhal KIZILOT (2014), *Vergi İhtilafları ve Çözüm Yolları*, Güncellenmiş 23. Baskı, Yaklaşım Yayıncılık, Ankara, s. 101.
[141] "Vergi hatası: Madde 116 – Vergi hatası, vergiye mütaallik hesaplarda veya vergilendirmede yapılan hatalar yüzünden haksız yere fazla veya eksik vergi istenmesi veya alınmasıdır."

belirtilmiştir. Maddenin devamında, bu hatalar sebebiyle haksız olarak fazla veya eksik vergi istenmesi ve alınması şartı getirilmiştir. Bu düzenlemenin pratikte iki anlamı bulunmaktadır. Bunlardan ilki meydana gelen hatadan dolayı tahsilat yapılmış veya idarenin talep etmiş olması gereğidir. İkincisi ise bu tahsilat veya talebin eksik veya fazla olmasıdır. Yani başlı başına hatalı bir işlem gerçekleştirilmesi halinde vergi hatasından bahsedilemez. Zira teknik anlamda vergi hatasının söz konusu olması için fazla veya eksik tahsilat yapılması ya da tahsilat talebinde bulunulmuş olması gerekir.[142]

Kanımızca vergi hatalarından bahsederken doğrudan hata kavramının irdelenmesi yerine öncelikle vergi kavramından anlaşılması gereken hususların ortaya konması büyük bir önem arz eder. Zira çalışmanın devamında ortaya konacağı üzere, vergi hukukunda hataların düzeltilmesi müessesesinin uygulamasında vergi kavramı es geçilerek doğrudan hata incelemesine girişildiği görülmektedir. Bu sebeple VUK hükümlerinde yer alan vergi hatalarının düzeltilmesi yolunun uygulama alanı bir hayli daraltılmaktadır. Dolayısıyla vergi hatalarının ortaya konmasından önce ilgili hükümlerin uygulanması açısından vergi kavramından anlaşılması gerekenlerin açıklığa kavuşturulması son derece önemlidir.

Vergi kavramı, hayatımızın her alanında karşımıza çıkan ancak tanımı çok zor yapılabilen bir kavramdır. Tarihin her döneminde vergilendirme söz konusudur ve tarihte iktidarlara karşı direniş mekanizmaları vergilendirme gücünün sınırlandırılması amacıyla oluşmuştur.[143] Nitekim demokrasi hareketlerinin temelinde de halkın fazla ve keyfi vergilere karşı oluşu yatarken vergi demokrasisi kavramı da vergi ile demokrasi arasındaki bu ilişkiyi barındırır.[144]

Vergiler devletlerin en önemli gelir kalemi olduğu gibi devletlerce farklı amaçlar için de vergiler kullanılmaktadır. Bireylerin ekonomik eğilimlerinin etkilenmesi, tüketim alışkanlıklarının değiştirilmesi veya belirli alanlara yapılacak yatırımların arttırılması vergiler vasıtasıyla mümkün olabilmektedir.[145] Örneğin tütün ürünlerinin kullanımının azaltılması amacıyla tütün ürünlerine ek vergi getirildiği takdirde bireylerin tütün kullanımının azaldığı söylenebilir. Bir başka örnek verecek

[142] Şükrü KIZILOT ve Zuhal KIZILOT 2014, age. s. 108.
[143] Yusuf KARAKOÇ (2021), *Sosyal Maliye*, Gözden Geçirilmiş ve Ekleme Yapılmış 2. Baskı, Yetkin Yayınları, Ankara, s. 43.
[144] Abdullah ÖMERCİOĞLU (2018), *Vergi Demokrasisi*, Gazi Kitabevi, Ankara, s. 18.
[145] Abuzer PINAR (2021), *Maliye Politikası Teori ve Uygulama*, 11. Bası, Turhan Kitabevi, Ankara, s. 35.

olursak, İngiltere ve Galler'de ilk olarak 1696 yılında uygulaması görülen pencere vergisi isimli bir vergi sebebiyle vergiden kaçınmak isteyen kişilerce evlerinin pencereleri tuğlayla kaplanarak duvara dönüştürülmüştür. Bu evler günümüzde halen pencereleri tuğlayla kapatılmış şekildedirler.[146]

Maliye politikası aracı olarak verginin unsurları bağlamında yapılabilecek ilk tanım, kamu ihtiyaçlarını karşılamak maksadıyla bireylerden zorla alınan ve karşılığı bulunmayan değerler bütünü şeklinde olabilir.[147] Zira vergilerin en temel özellikleri kamu giderlerini karşılama amacına yönelik olmaları ancak karşılıklarının bulunmamasıdır. Kamu giderlerine yönelik olma tabirinden kamu giderleri gerektirmediği müddetçe vergi alınamayacağı ve vergi olarak toplanan paranın kamu gideri dışında harcanamayacağı anlaşılmaktadır.[148] Karşılıksızlıktan kasıt ise bir kişinin fazla vergi vermesiyle birlikte kamu hizmetlerinden daha fazla faydalanması gibi bir durumun söz konusu olmayışıdır.[149]

Bu noktada vergilerle harçlar birbirinden ayrılmaktadır. Zira harçlarla vergilerin en önemli farkı, vergiler herhangi bir hizmetin karşılığı değilken harçların kamu müesseseleri tarafından sağlanan bazı hizmetlerin karşılığı olarak ödenmesidir.[150] Vergiler, kamu gelirlerinin en önemli kalemini oluşturmaktadırlar. Kamu ihtiyaçlarının kamu harcamaları vasıtasıyla karşılandıkları düşünüldüğünde, vergilerin devletler için taşıdıkları önemin fazlasıyla büyük olduğu söylenebilir.[151]

Devletlerin sağladıkları kamusal ihtiyaçların zaman içinde değişmesi ve özellikle nüfus artışıyla birlikte genişlemesi sebebiyle gelir ihtiyaçları da artmıştır. Bu sebeple, devletler vergi gelirlerini arttırmanın yanında bazı vergi benzeri mali yükümlülükler de öngörmüşlerdir.[152] Verginin kapsamı ve dolayısıyla tanımı da zamanla değişmiştir. Öğretide vergilerin dar anlamda vergiler ve geniş anlamda vergiler olmak üzere iki farklı çerçevede incelendikleri görülmektedir. Dar anlamda

---

[146] BBC News (2021), *The 'Visual Beauty' of Bricked-Up Windows*, Londra, https://www.bbc.com/news/in-pictures-57349499, ET. 25.05.2023.
[147] Nurettin BİLİCİ (2015), *Kamu Maliyesi*, Güncelleştirilmiş 6. Baskı, Savaş Yayınevi, Ankara, s. 128; S. Ateş OKTAR (2020), *Vergi Hukuku*, Gözden Geçirilmiş ve Güncelleştirilmiş 15. Baskı, Türkmen Kitabevi, İstanbul, s. 4.
[148] Yusuf KARAKOÇ (2015), "Vergi Gelirlerinin Kamu Giderlerinin Karşılığı Olması İlkesi", *Marmara Üniversitesi Hukuk Fakültesi Hukuk Araştırmaları Dergisi*, Cilt 21, Sayı 2, ss. 413-456, s. 419.
[149] Nurettin BİLİCİ 2015, age. s. 128.
[150] Nurettin BİLİCİ ve Adem BİLİCİ (2017), *Mali Hukuk*, Güncelleştirilmiş ve Geliştirilmiş 4. Baskı, Savaş Yayınevi, Ankara, s. 6.
[151] age. s. 8.
[152] Mualla ÖNCEL, Ahmet KUMRULU, Nami ÇAĞAN ve Cenker GÖKER (2022), *Vergi Hukuku*, Gözden Geçirilmiş ve Güncelleştirilmiş 31. Bası, Turhan Kitabevi, Ankara, s. 39.

vergi kavramı sadece teknik anlamda vergi olarak kabul edilen değerleri kapsarken geniş anlamda vergi kavramı adı ne olursa olsun her türlü mali külfeti kapsamaktadır.[153]

Vergi hatası kavramındaki vergi ibaresinin dar anlamda vergi olarak mı yoksa geniş anlamda vergi olarak mı anlaşılması gerektiğini tespit etmek elzemdir. Bu anlayışın pratikte çok önemli bir sonucu bulunmaktadır. Herhangi bir mali yükümlülükle alakalı olarak herhangi bir aşamada hatanın meydana gelmesi halinde vergi hukukunda hata düzeltme prosedürünün uygulanıp uygulanmayacağının tespiti, mali yükümlülüğün niteliğine göre yapıldığına göre vergi kavramının yorumunun taşıdığı önem tartışmasızdır.

Kanımızca vergi hatası ibaresindeki vergi kavramının geniş anlamda vergi olarak anlaşılması gerekir. Bu noktada öncelikle vergiye ilişkin Anayasal düzenlemeden hareket edebiliriz. Anayasa'nın *"Vergi Ödevi"* başlığını taşıyan 73. maddesi[154], vergi hukukunu kapsayan temel ilkelerin düzenlenmiş olduğu hükümdür. Maddenin ilk iki fıkrasında vergi ödeme ve vergi yükü kavramları kullanılmış olsa da 3. ve 4. fıkralarda, getirilen ilkelerin vergi, resim, harç ve benzeri mali yükümlülükler için getirildiği özel olarak vurgulanmıştır. Anayasa'da *"vergi, resim, harç ve benzeri mali yükümlülükler"* kavramlarının kullanılması esasen vergi ödevinin hukuksal özünün vurgulanmasıdır.[155]

Resimler, kamu harcamalarının finanse edilmesi amacıyla belirli hizmetlerden izin çerçevesinde alınan değere verilen isimdir.[156] Resimlerin bazıları nitelikleri itibarıyla vergilere benzerken bazıları harçlara benzemektedir.[157] Bu sebepledir ki günümüzde resimlere oldukça nadir rastlanmaktadır; resimle ilgili düzenlemelerin harç veya vergi olarak değiştirildiği görülmektedir.[158] Bu noktada damga vergisini örnek olarak vermek gerekir. Resimlerin vergilerden karşılıklılık noktasında kesin

---

[153] age. s. 35; Yusuf KARAKOÇ 2015, agm. s. 421.

[154] "*Madde 73 – 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 konulur, değiştirilir veya kaldırılır.
Vergi, resim, harç ve benzeri mali yükümlülüklerin muaflık, istisnalar ve indirimleriyle oranlarına ilişkin hükümlerinde kanunun belirttiği yukarı ve aşağı sınırlar içinde değişiklik yapmak yetkisi Cumhurbaşkanına verilebilir."

[155] Nihal SABAN (2021), *Vergi Hukuku*, Yenilenmiş 11. Baskı, Beta Basım Yayın Dağıtım, İstanbul, s. 3.

[156] Nurettin BİLİCİ ve Adem BİLİCİ 2017, age. s. 6.

[157] Abdurrahman AKDOĞAN (2020), *Kamu Maliyesi*, 21. Baskı, Gazi Kitabevi, Ankara, s. 110.

[158] Nihal SABAN 2021, age. s. 5.

olarak ayrıldığı söylenebilir ancak 488 sayılı Damga Vergisi Kanunu öncesinde damga resmi söz konusuydu.[159] Değişiklik öncesinde damga resmi temel olarak hukuki işlemlerin onayının ve garantisinin karşılığı olarak görülürken damga vergisi hukuki muamelelerden alınan bir vergi olarak düzenlenmiştir.[160]

"Benzeri mali yükümlülükler"[161] kavramının içerisinde yer alan hususlar da kamu gücüne dayanılarak toplanan kamu geliri tiplerindendir. Benzeri mali yükümlülüklerin temelinde kamunun ihtiyaçlarını karşılamaktan ziyade belirli bazı özel harcamaların yapılması için toplanma amacı yatar.[162] Harcamalara katılma payları da kamu otoritelerince yapılan tesislerin veya görülen bayındırlık hizmetlerinin karşılığı olarak alınırlar.[163] Bu paylar şerefiye olarak da adlandırılırlar. Özellikle belediyeler tarafından yol yapımı, kanalizasyon hattının kurulması veya su şebeke hattı kurulması gibi hizmetler verilmesi karşılığında ilgili bölgedeki gayrimenkullerin değerinin yükselmesinin karşılığı olarak belediyeler tarafından harcamalara katılım payları tahsil edilmektedir.[164]

Kamu otoritelerince tahsil edilen mali yükümlülükler bu şekildedir. Vergi dışında sayılan mali yükümlülükler her ne kadar vergi adı altında düzenlenmiş olmasalar da hukukumuzda mali yükümlülükler vergilerle eş değer olarak görülerek vergilerin hukuki düzenine tabi kılınmışlardır.[165] Bu husus öncelikle Anayasa'nın 73. maddesinde yer alan düzenlemede görülmektedir. Zira vergi niteliğinde olmasalar dahi Anayasa'nın 73. maddesinde yer alan genellik ilkesi, eşitlik ilkesi, mali güce göre vergilendirme ilkesi veya kanunilik ilkesi gibi ilkelerin tüm mali yükümlülükler için geçerli olduğu hükme bağlanmıştır.[166]

İkinci olarak; vergi hukukunun kapsamına bakıldığında genel nitelikteki düzenlemelerin yalnızca vergilere ilişkin değil tüm mali yükümlülüklere ilişkin olarak getirildiğini görmekteyiz. Vergi hukuku terimi, devletin kamu gücü vasıtasıyla talep

---

[159] Nurettin BİLİCİ ve Ümit Süleyman ÜSTÜN (2018), *Damga Vergisi ve Harçlar (Teori ve Uygulama)*, 2. Baskı, Savaş Yayınevi, Ankara, s. 6.
[160] Hilmi ÜNSAL (2022), Amme Alacaklarının Takip ve Tahsili, Katma Değer Vergisi, Damga Vergisi ve Harçlar, Güncellenmiş 2. Baskı, Seçkin Yayıncılık, Ankara, s. 131.
[161] infra 34.
[162] Selim KANETİ, Esra EKMEKCİ, Gülsen GÜNEŞ ve Mahmut KAŞIKCI (2022), *Vergi Hukuku*, 2. Baskı, Filiz Kitabevi, İstanbul, s. 9.
[163] age. s. 8.
[164] Nurettin BİLİCİ ve Adem BİLİCİ 2017, age. s. 7.
[165] Selim KANETİ, Esra EKMEKCİ, Gülsen GÜNEŞ ve Mahmut KAŞIKCI 2022, age. s. 10.
[166] Erdoğan ÖNER (2019), *Vergi Hukuku*, Gözden Geçirilmiş ve Güncellenmiş 11. Baskı, Seçkin Yayıncılık, Ankara, s. 31.

ve tahsil ettiği tüm gelirlerin hukuki zeminiyle ilgilenmektedir.[167] Maliye hukukunun bir alt disiplini olarak gelir hukuku kavramı devletin gelirlerine ilişkin hukukun bir bütün olarak ele alınmasını gerektirir. Gelir hukukunun en temel unsuru da vergiler olduğundan ve tarihsel zemine bakıldığında vergi-vergi dışı gelir ayrımına çok rastlanmadığından ötürü günümüzde vergi hukuku olarak adlandırılan tabir esasen vergi ve vergi dışı tüm gelir tiplerinin hukukunu araştıran disiplindir.[168]

Vergi hukuku kendi içinde bölümlere ayrılmaktadır. Kapsama göre yapılabilecek ilk ayrım genel ve özel vergi hukuku ayrımıdır. Genel vergi hukuku tabiri, kamu gelirlerine uygulanacak genel nitelikteki ilke, müessese ve kavramların tespit edilip düzenlendiği alanı temsil ederken özel vergi hukuku tabirinden her vergi ve diğer mali yükümlülük türlerinin ayrı olarak ele alındığı bölüme verilen isimdir.[169] Diğer bir ayrım ise konularına göre yapılan ayrımdır. Vergi hukuku; vergi usul hukuku, vergi ceza hukuku, vergi icra hukuku, vergi yargılama hukuku ve uluslararası vergi hukuku gibi bölümleri içermektedir. Bu bölümlerden konumuzla ilgisi gereği vergi usul hukuku ve vergi yargılaması hukukundan bahsedilmesi elzemdir. Zira vergi dışındaki mali yükümlülüklerin, vergi hatası kavramındaki vergi ibaresinin kapsamına dahil olduğunu en net görebildiğimiz iki alan vergi usul hukuku ile vergi yargılaması hukukudur.

Usul hukuku kavramı, maddi hukuk kurallarının uygulanması açısından başvuruların nasıl yapılacağını, yargıya yansıyan uyuşmazlıkların yargılamasının ve yargı sürecinin nasıl başlayacağının, nasıl yürütüleceğinin ve nasıl sonuçlanacağının, nihayetinde ise hukuk kuralının uygulanmasının nasıl sağlanacağının haritasının çizildiği hukuk alanını temsil eder.[170] Vergi usul hukuku da bu açıklamaların vergi hukukuna yansıyan halini temsil eder. Vergi ilişkisinden kaynaklanan ilişkilerin gerçekleşmesini ve hakların kullanımını inceleyen hukuk alanına vergi usul hukuku adı verilmektedir.[171]

Vergi usul hukukunun temel mevzuatı olan 213 sayılı VUK, vergi hukukunun kapsamına giren alanlarda uygulanabilecek genel nitelikteki hükümleri

[167] Mualla ÖNCEL, Ahmet KUMRULU, Nami ÇAĞAN ve Cenker GÖKER 2022, age. s. 3; Nurettin BİLİCİ 2022, age. s. 5.
[168] S. Ateş OKTAR 2020, age. s. 24.
[169] age. s. 25.
[170] Ender Ethem ATAY 2021, age. s. 194.
[171] Murat BATI (2021), *Vergi Hukuku (Genel Hükümler)*, Seçkin Yayıncılık, Ankara, s. 37.

içermektedir.[172] Kanun beş ayrı kitaptan oluşmaktadır.[173] Bu beş kitapta yer alan hükümler, vergi hukuku dediğimiz alana ilişkin uygulanmaktadır. VUK hükümleri vergi sistemi içerisinde yer alan tüm vergilere uygulanabilir mahiyette olduğundan dolayı bahsi geçen vergi dışındaki mali yükümlerin talebi ve tahsili sürecindeki tüm idari ve yargısal işlemler vergi usul hukukunun kapsamındadır.[174]

Nitekim VUK'un kanunun kapsamını belirleyen 1. maddesinde yer alan düzenlemede de VUK hükümlerinin genel bütçeye giren vergi, resim ve harçlar ile il özel idarelerine ve belediyelere ait vergi, resim ve harçlar hakkında uygulanacağı düzenlenmiştir. Kanun'un 2. maddesinde ise gümrük idarelerinin tahsil ettiği vergi ve resimlerin VUK kapsamında olmadığı düzenlenerek istisna hükmü getirilmiştir. Kanun'da yer alan düzenleme çerçevesinde kanun koyucunun amacının harç, resim ve harcamalara katılma paylarını vergilerle aynı hukuki zemine bağlamak olduğu söylenebilir.[175] Zira özellikle resim, harç ve harcamalara katılma payları gibi mali yükümlülüklerin nitelik bakımından küçük farkları bulunup verilen hizmete göre ayırt edildiği söylenebileceği gibi bu yükümlülükler aynı yasal çerçevede incelenmektedirler. Bu anlamda Türk hukukunun vergi hukuku kapsamında dar anlamda vergi tanımından hareket etmediği; harçların, resimlerin ve harcamalara katılma payları gibi diğer mali yükümlülüklerin de vergi hukukunun kapsamında yer aldığının kabul edildiği söylenebilir.[176] Nitekim belediye veya merkezi yönetim bütçeleri incelendiğinde de vergi gelirlerinin içerisinde harçların veya resimlerin de yer aldığı görülmektedir.[177]

Benzeri mali yükümlülüklerin ayrıca incelenmesi de gereklidir. Benzeri mali yükümlülükler kavramının içerisinde yer alan hususların VUK düzenlemelerinin kapsamında olmadıkları öğretide kabul görmektedir. Bu sonuca varılma sebebi; benzeri mali yükümlülüklerin resim, harç ve harcamalara katılma paylarından farklı olarak bazı özel kanunlarda yer alan kendilerine özgü düzenlemeler vasıtasıyla talep ve tahsil ediliyor olmasıdır. Nitekim AYM kararları incelendiğinde de Mahkemenin

---

[172] age. s. 37.
[173] *"1. Vergilendirme, 2. Mükellefin Ödevleri, 3. Değerleme, 4. Cezalar, 5. Vergi Yargısı."*
[174] S. Ateş OKTAR 2020, age. s. 25.
[175] Selim KANETİ, Esra EKMEKCİ, Gülsen GÜNEŞ ve Mahmut KAŞIKCI 2022, age. s. 11.
[176] age. s. 11.
[177] T.C. CUMHURBAŞKANLIĞI STRATEJİ VE BÜTÇE BAŞKANLIĞI (2023), *2023 Yılı Merkezi Yönetim Bütçe Kanunu*, Ankara, https://www.sbb.gov.tr/merkezi-yonetim-butce-kanunlari/#1550658802053-28e1db68-a098, ET. 26.05.2023; ANKARA BÜYÜKŞEHİR BELEDİYESİ (2023), *2023 Mali Yılı Bütçesi*, Ankara, https://s.ankara.bel.tr/files/2023/01/23/cb46a1185db48cb582748a272ca44e9f.pdf, ET. 26.05.2023.

bir bedelin *"benzeri mali yükümlülük"* kapsamında olup olmadığına verdiği kıymetin, vergilere ilişkin hukuki düzenlemelerin o bedele ilişkin geçerli olup olmayacağının tespiti noktasındadır. AYM tarafından verilen bir kararda bu husus şu şekilde ifade edilmektedir:

> *"Belediyelerin gelir kaynaklarının büyük bir bölümü, kamu hukukuna dayanır ve üstlendiği kamu hizmetlerinin gerektirdiği harcamaların karşılığını oluşturur. Bu nedenle, belediyelerin alacakları vergi, resim, harç ve benzerlerinin Anayasa'nın 73. maddesinde öngörülen esaslar dairesinde kanunla konulması, aşağı ve yukarı hadlerinin belirlenmesi gerekir.*
>
> *Belediye ve mücavir alan sınırları içindeki yeraltı sularından kamu ve özel kişiler tarafından elde edilen kullanma ve sanayi suları için belediye meclislerince düzenlenecek tarifelere göre "ücret" adı altında alınan paranın, bir hizmet veya malın karşılığını oluşturmaması, maliyet-kâr esasına göre belirlenmemesi ve kamu gücüne dayanılarak tek taraflı irade ile tespit olunması açısından, belediyeler için vergi benzeri mali kaynak oluşturduğu açıktır. Bu ödemenin tarifeye bağlanması ve adına ücret denilmiş olması onun bu niteliğini etkilemez. Bu sebeple, Anayasa'nın öngördüğü vergi ilke ve kurallarına uygun olarak düzenlenmesi, zoralım özelliği taşımaması şarttır."*[178]

AYM bir başka kararında tütün mamulü üretiminde kullanılan tütünün cinsine göre fon alınması, benzeri mali yükümlülük kavramıyla ilişkili görmemiştir.[179] Bir başka kararda ise Belediye Gelirleri Kanunu'nun 97. maddesinde yer alan "ücret" tabiri, benzeri mali yükümlülük kavramıyla ilişkili görülmemiştir.[180] Mülga 5590 sayılı Kanun'un yürürlükte olduğu dönemde verilen bir kararda ise borsada tescil ücretinin benzeri mali yükümlülük kavramına dahil olduğu ortaya konmuştur.[181]

AYM tarafından verilen kararlarda kriter getirilmeksizin tespitlerde bulunulduğu görülmektedir. Saban; bu noktada vergilendirme ilkelerinin uygulanması gerekip gerekmeyeceği, vergi tanımının unsurları çerçevesinde mali külfetin irdelenmesi gibi kriterler vasıtasıyla belirlemede bulunabileceği görüşündedir.[182]

Şu hususu da vurgulamakta fayda vardır: Öğretide genel anlamda benzeri mali yükümlülüklerin VUK kapsamında olmadıkları kabul görmekle beraber bu konudaki

---

[178] Anayasa Mahkemesi, 31.03.1987, E. 1986/20, K. 1987/9 (Corpus, 26.05.2023)
[179] Anayasa Mahkemesi, 12.06.1996, E. 1995/50, K. 1996/19 (Corpus, 26.05.2023)
[180] Anayasa Mahkemesi, 26.01.2011, E. 2009/42, K. 2011/26 (Corpus, 26.05.2023)
[181] Anayasa Mahkemesi, 27.01.1981, E. 1980/27, K. 1981/9 (Lexpera, 26.05.2023)
[182] Nihal SABAN 2021, age. s. 9.

istisnanın *"benzer mali yükümlülükler"* hakkında düzenleme içeren özel kanunda açıkça 213 sayılı VUK hükümlerine atıfta bulunulması olduğu da vurgulanmaktadır. Örnek vermek gerekirse, 2464 sayılı Belediye Gelirleri Kanunu'nda yer alan 98. madde hükmünde aksine hüküm bulunmayan hallerde 213 sayılı VUK hükümlerinin uygulanacağının da vurgulanması sebebiyle 2464 sayılı Kanun'da yer alan katılma paylarıyla alakalı olarak VUK'un vergi hatası olarak düzenlediği hususlardan birinin gerçekleşmesi halinde VUK'un 116. ve devamı maddelerinde düzenlenen haklardan yararlanmak mümkün olacaktır.[183]

Kanımızca benzeri mali yükümlülüklerin de uygun düştüğü ölçüde VUK kapsamında getirilen düzenlemeler çerçevesinde incelenmesi gerekmektedir. Bu konuda yaşanan sorunun temelinde vergi kanunlarımızda vergi ibaresinin tanımının yer almayışı yatmaktadır. Hal böyle olsa da benzeri mali yükümlülükler hakkında VUK hükümlerinin uygulanabilmesi için vergi ibaresinin tanımına veya benzeri mali yükümlülüklerin vergi kapsamında olduğunun açıkça düzenlenmesine ihtiyaç yoktur.[184] Kamunun gelirlerini inceleyen vergi hukuku alanın içerisinde yer alan taraflar olan vergi idaresi ve vergiyi doğuran olayla ilişkili kişilerin arasındaki ilişkileri düzenleyen, vergi usul hukukunun temel mevzuatı olan VUK'un bazı gelir tiplerini dışlaması için ancak açık bir düzenleme bulunması gerekir. Nitekim VUK'un 2. maddesinin Kanun'un gümrük vergileri hakkında uygulanmasını engelleyen bir istisna hükmü olduğu da yukarıda vurgulanmıştır.[185]

Çözüm önerisi olarak ise benzeri mali yükümlülüklerin düzenlendiği özel kanunlara uyuşmazlıkların VUK çerçevesinde çözümleneceğinin işlenmesi[186] veya Anayasa'da ve ilgili kanunlarda yer alan *"benzeri mali yükümlülük"* ibaresinin değiştirilmesi veya kullanımından vazgeçilmesi sorunun çözümüne katkı sağlayacaktır. Zira bir külfetin vergi, resim, harç ve benzeri mali yükümlülük olmasının ön koşulu Anayasa'nın 73. maddesinde yer alan ilkelerin uygulanması değil; tam tersi şekilde ilkelerin uygulanmasının ön koşulu külfetin vergi, resim, harç ve benzeri mali yükümlülük oluşudur. Dolayısıyla ilkelerden yola çıkarak bir mali

[183] Mustafa BALCI (2022), Vergi Hataları ile Düzeltme-Şikâyet Konusunda Uygulamada Yaşanan Hukuki Sorunlar ve Çözüm Önerileri, On İki Levha Yayıncılık, İstanbul, s. 13.
[184] Gürol ÜREL (2023), *Güncel Vergi Usul Kanunu Uygulaması*, Gözden Geçirilmiş 8. Baskı, Seçkin Yayınevi, Ankara, s. 55.
[185] supra 34.
[186] Gürol ÜREL 2023, age. s. 56.

külfetin hangi kapsama dahil olduğunun tespit edilmesi mümkün görünmemektedir. Nitekim AYM'nin uygulaması da bu çerçevede şekillenmiştir.

Benzeri mali yükümlülük ibaresi yalnızca zaman içerisinde yeni tipte mali külfetler yaratılması amacıyla düzenleme yapılabileceği için kanun koyucuya hareket alanı sağlayacak mahiyettedir. Oysa benzeri mali yükümlülükler de tıpkı vergi, resim, harç ve harcamalara katılma payları gibi kamu hizmetlerinin görülmesi amacıyla ihtiyaç duyulan finansmanın sağlanması amacına yöneliktir. Aynı amaca yönelik olsalar da bazı yükümlülüklerin vergilerle aynı düzenlemelere tabi olup bazı başka yükümlülüklerin vergilerle alakalı düzenlemelerin dışında bırakılması ise mükelleflerin Anayasal ve yasal güvencelerinden mahrum kalacakları yeni tipte mali külfetler yaratılması riskini barındırmaktadır.

Son olarak vergi yargılaması hukukuna da değinmemiz gerekmektedir. Vergi yargılaması hukuku, vergi ilişkinin tarafları olan vergi idaresi ile vergi mükellefleri veya sorumluları arasında meydana gelen uyuşmazlıkları yargılama sürecini inceleme altına alan hukuk disiplinine verilen isimdir.[187] Vergi yargısında temel olarak vergi mahkemelerinin görevli oldukları söylenebilir. Vergi mahkemelerinin idari yargı kolunda bulunması sebebiyle istinaf mercii bölge idare mahkemeleri, temyiz mercii ise Danıştaydır.[188]

Vergi mahkemelerinin görev alanını belirleyen 2576 sayılı Bölge İdare Mahkemeleri, İdare Mahkemeleri ve Vergi Mahkemelerinin Kuruluşu ve Görevleri Hakkında Kanun'un 6. maddesinde yapılan düzenlemede vergi mahkemelerinin görev sınırları çizilmektedir. Yapılan düzenleme de esasen vergi tabirinin sınırlarını anlamak bakımından yardımcı olacak mahiyettedir. Hükümle birlikte vergi mahkemeleri, genel bütçeye, il özel idareleri, belediye ve köylere ait vergiler, resimler, harçlar ve benzeri mali yükümlülüklerin çözümüyle alakalı davalarda görevli kılınmaktadır.

Kanunun genel gerekçesinde de vergi mahkemelerinin kuruluş sebebi vergi yargısının üç dereceli sisteminin yarattığı karışıklığın önüne geçilmesi ve VUK kapsamındaki uyuşmazlıkların bağımsız yargı tarafından çözülmesini sağlamak olarak belirtilmiştir.[189] Nitekim Günday da idari yargı kolunda görev hususunu incelerken

---

[187] Murat BATI 2021, age. s. 39.
[188] Fatih SARAÇOĞLU, Elif PÜRSÜNLERLİ ÇAKAR ve Abdullah ÖMERCİOĞLU (2022), *Vergi Hukuku*, 13. Baskı, Gazi Kitabevi, Ankara, s. 299.
[189] T.C. MİLLİ GÜVENLİK KONSEYİ ADALET KOMİSYONU Raporu (1981), Bölge İdare Mahkemeleri, İdare Mahkemeleri ve Vergi Mahkemelerinin Kuruluşu ve Görevleri Hakkında Kanun Tasarısı ve Adalet Komisyonu Raporu, 24.12.1981, E. 1/255, K. 35. (Corpus, ET. 27.05.2023)

vergi mahkemelerinin özel görevli mahkemeler olduğunu ve VUK kapsamındaki tüm vergi ve diğer mali yükümlülüklerin tarh, tahakkuk ve tahsil aşamasından doğacak uyuşmazlıkların vergi mahkemelerinin görev alanına girdiğini vurgulamaktadır.[190]

Kanun'da yer alan düzenlemede vergilerle vergi dışı mali yükümlülükler arasında hiçbir ayrım yapılmaksızın vergi mahkemelerinin görevli kılınması, vergi yargılama hukuku açısından da vergi kavramının dar anlamıyla değil geniş anlamıyla kabul edildiğini ortaya koymaktadır.

Sonuç olarak, yapılan açıklamalar karşısında VUK çerçevesinde yapılan yorumlarda aksi belirtilmedikçe vergi ibaresinden geniş anlamda vergilerin anlaşılması gerektiği sonucuna varılmaktadır. Vergi hataları da VUK'un 116 ve devamı hükümlerinde düzenlenmiş olduğundan dolayı kavramdaki vergi ibaresinin geniş yorumlanması gerekir. Bu suretle teknik ve dar anlamda vergilerin, resimlerin, harçların, harcamalara katılma paylarının ve öğretide tartışmalı olmakla beraber kanımızca benzeri mali yükümlülükler kavramı içinde kabul edilen diğer bazı yükümlülüklerin talep ve tahsili aşamasında meydana gelecek hataların vergi hatası olarak kabul edilmesi gerekmektedir.

Vergi hatası kavramında yer alan "vergi" ibaresi açıklandıktan sonra sırada "hata" kavramına ilişkin açıklamaların yapılması gerekir. VUK'un 116. maddesinde yer alan tanım çerçevesinde düşünüldüğünde hata kavramının haksız şekilde fazla vergi istenmesi veya alınması çerçevesinde şekillendirildiği görülmektedir. Haksızlıktan kasıt, diğer hukuk alanlarında olduğu gibi hukuki bir düzenlemeye[191] dayanmayan durumun meydana gelişi[192] iken fazla vergi istenmesinden veya alınmasından vergilendirme işleminin tüm safhalarında ortaya çıkma hali anlaşılmaktadır.[193] İdari işlemin konu unsurunun işlemin doğurduğu sonuç ve hukuk düzeninde meydana gelen değişikliği[194] ve sebep unsurunun idareyi işlem tesis etmeye yönelten tüm etkenleri temsil etmesi[195] göz önüne alındığında; vergi hukukunda hata

[190] Metin GÜNDAY (2022), *İdari Yargılama Hukuku*, Turhan Kitabevi, Ankara, s. 214.
[191] Vergi hukukunda yasallık ilkesinin egemen olması sebebiyle buradaki hukuki düzenlemeyi kanun veya kanun hükümlerine uygun yönetmelik hükümleri olarak değerlendirmek gerekir.
[192] Mualla ÖNCEL, Ahmet KUMRULU, Nami ÇAĞAN ve Cenker GÖKER 2022, age. s. 198.
[193] Nurettin BİLİCİ 2022, age. s. 207; Yusuf KARAKOÇ (2017), *Vergi Yargılaması Hukuku, Vergi Anlaşmazlıklarının/Uyuşmazlıklarının Çözüm Yolları*, Gözden Geçirilmiş ve Genişletilmiş 4. Baskı, Yetkin Yayınları, Ankara, s. 103.; age. s. 179.
[194] Turgut TAN 2018, age. s. 908.
[195] age. s. 897.

kavramının esasen vergilendirmeye mahsus idari işlemlerin konu ve sebep unsurlarında meydana gelen sakatlık halleri olduğu söylenebilir.[196]

Vergi hatalarının neler olduğuna ilişkin yalnızca 116. madde düzenlemesiyle yetinilmemiş; 117 ve 118. maddelerde vergi hataları açıkça sayılmışlardır. Temel olarak vergi hataları, hesap hataları ve vergilendirme hataları olarak iki başlık altında incelenmektedir. Vergi hatası meydana getiren hususlara ilişkin yapılan düzenlemelerde hatanın meydana gelebileceği haller sınırlı olarak sayılmışlardır. Dolayısıyla ilgili maddelerde düzenlenmemiş bir durumun meydana gelmesi halinde vergi hatasının varlığından bahsedilemeyecektir.

1.5.1. Hesap Hataları

Hesap hataları, VUK'un 117. maddesinde üç bent halinde sayılmış bulunan hata kümesine verilen isimdir. Hesap hatalarının temelinde ödenmesi gereken verginin miktarıyla alakalı olarak yanlışlıklar meydana gelmesine sebep olan durumlar yatmaktadır.[197] Öğretide hesap hatalarına ilişkin olarak aritmetik hatalar[198] veya matematik hataları[199] tanımı yapıldığı da görülmektedir.

1.5.1.1. Matrah Hataları

Matrah hataları kanunda şu şekilde tanımlanmıştır:

"Vergilendirme ile ilgili beyanname, tahakkuk fişi, ihbarname, tekalif cetveli ve kararlarda matraha ait rakamların veya indirimlerin eksik veya fazla gösterilmiş veya hesaplanmış olmasıdır."

Kanun'da yer alan tanımdan anlaşıldığı üzere matrah hataları, tarh işleminin hukuka uygun olarak gerçekleştirilebilmesi için doğru matrahın tespiti aşamasında meydana gelen hatalara verilen isimdir. Matrahın doğru tespit edilmemesi, vergi oranlarının uygulanacağı temel değerin hatalı olması sonucunu doğuracağından dolayı talep ve tahsil edilecek vergiyi de hukuka aykırı duruma getirecektir. Örneğin bir vergi kanununda yer alan istisna hükmünün uygulanması gerekirken uygulanmaması, bir matematik işlemi sebebiyle matrahın değişmesi gibi sebeplerle matrah hataları meydana gelebilir.[200]

---

[196] Turgut TAN (1970), *İdari İşlemin Geri Alınması*, Ankara Üniversitesi Siyasal Bilgiler Fakültesi Yayınları No: 298, Ankara, s. 79.
[197] Mualla ÖNCEL, Ahmet KUMRULU, Nami ÇAĞAN ve Cenker GÖKER 2022, age. s. 201;
[198] Nurettin BİLİCİ 2022, age. s. 207.
[199] Murat BATI 2021, age. s. 437.
[200] Şükrü KIZILOT ve Zuhal KIZILOT 2014, age. s. 112.

Matrah hatalarında dikkat edilmesi gereken husus, hatanın yalnızca basit matematik hatalarından meydana gelmesi gereğidir. Eğer ki kişinin matraha dahil edilip edilmeyeceğine dair yapmış olduğu bir değerlendirme vasıtasıyla matrah eksik veya fazla gösterilirse bu noktada matrah hatasından söz edilemez.[201] Bu konu hukuki uyuşmazlık olarak anılmakta olup konuyla ilgili detaylı açıklamalar çalışmanın ileri bölümlerinde izah edilecektir.[202]

Danıştay 7. Dairesi tarafından verilmiş bir kararda matrah hatalarının ilk bakışta görülebilen hatalar olduğu ve bu şekilde tespit edilemeyen hataların matrah hatası kapsamında değerlendirilemeyeceği vurgulanmıştır.[203]

İstisna hükümlerinin de matrah tespitindeki işlevi dolayısıyla konumuz çerçevesinde incelenmesi gereklidir. İstisna hükmü, vergiyi doğuran olayın gerçekleşmesi sonucu vergiye tabi olması gereken bazı vergi konularının ekonomik veya sosyal amaçlarla kısmi veya tamamen olmak üzere vergilendirilmeyeceğini düzenleyen hükme verilen isimdir.[204] İstisna hükümleri, matrahın tespiti noktasında dikkate alındığından dolayı istisna hükmünün uygulanıp uygulanmamasıyla ilgili olarak açık bir hataya düşülmesi halinde matrah hatasının bulunduğu söylenebilecektir.

Danıştay 9. Dairesi tarafından verilen bir kararda da açık olarak istisna kapsamında bulunan bir konudan vergi talep ve tahsil edilmesinin hukuka aykırı olduğuna hükmedilerek istisna hükmünün uygulanıp uygulanmayacağının yorum faaliyeti sonucu ulaşılan bir sonuç olması sebebiyle davanın reddine karar veren ilk derece mahkemesi kararı bozulmuştur.[205]

Bentte beyannamelerin de sayılmış olması karşısında, Türk vergi sisteminin beyana dayalı bir sistem olması sebebiyle mükelleflerin kendi beyanlarına karşı itiraz etmelerinin çelişki oluşturacağı akla gelebilir. Üstelik VUK'un 378. maddesinde mükelleflerin beyan ettikleri matraha karşı dava açamayacakları da düzenlenmiş bulunmaktadır. Bu noktada da vergi hatalarının önemi karşımıza çıkmaktadır. Zira kişilerin kendi beyanlarına karşı dava açmalarının iki yolu bulunmaktadır. İlgili

[201] Nihan KAŞIKÇI (2011), *Vergi Usul Hukukunda Hata ve Düzeltme* (Yayımlanmamış Yüksek Lisans Tezi), İstanbul Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, İstanbul, s. 36.
[202] infra 76.
[203] Danıştay 7. Daire, 15.04.1999, E. 1998/2069, K. 1999/1496. (Corpus, ET. 29.05.2023)
[204] Hasan Hüseyin BAYRAKLI (1997), *Vergi Hukukunun Temel İlkeleri*, Afyon Kocatepe Üniversitesi Yayını No: 8, İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi Yayını No: 5, Afyon, s. 78.
[205] Danıştay 9. Daire, 23.06.2020, E. 2018/1409, K. 2020/3144. (Corpus, ET. 29.05.2023)

maddenin 2. fıkrasına göre ilk yol ihtirazi kayıtla beyanda bulunulmuş olması, ikinci yol ise beyannamede vergi hatasının bulunuyor olmasıdır.[206]

Matrah hatasının meydana gelebileceği belgeler "*beyanname, tahakkuk fişi, ihbarname, tekalif cetveli ve kararlar"* şeklinde gösterilmişlerdir. Tekalif cetveli, VUK'un tarh ve tahakkuk usulünü düzenleyen birinci kitap ve ikinci kısmının *"Tahrire Dayanan Tarh"* başlıklı üçüncü bölümünde düzenlenmiştir. Kanun'un 39. maddesinde yer alan düzenlemeye göre tahrire dayanan tarhiyatlarda vergi dairesinin yıllık vergileri göstermek amacıyla mahalle ve köylere ilişkin tanzim ettiği cetvellere tekalif cetveli adı verilir. Tekalif cetveli uygulamasıyla günümüzde karşılaşılmaması sebebiyle tekalif cetvelinde matrah hatasına da rastlanmamaktadır.[207]

Yine takdir komisyonu kararının dayanağı olan belgelerde de hata bulunması durumunda matrah hatasının bulunduğu söylenebilir.[208] Özbalcı da konuyla ilgili verdiği bir örnekte beyanname verilmeme sebebiyle takdir komisyonunca belirlenen matrah üzerinden re'sen tarhiyatta bulunulması suretiyle mükellefe vergi salınması sonrasında beyanname verildiğinin tespiti halinde matrah hatasının meydana geleceğini belirtmektedir.[209]

Danıştay 3. Dairesi tarafından verilen bir kararda da vergilendirilmemesi gereken bir hususun matraha dahil edilerek vergilendirilmesinin vergi hatası meydana getireceği vurgulanmıştır.[210]

Matrah hatalarının hangi belgelerde meydana gelebileceği maddede açıkça gösterilmiş olsa dahi öğretide matrah hatasının yalnızca sayılan belgelerde meydana gelen hatalardan mı oluştuğu, sayılan belgelerin eklerinde de meydana gelebilecek matraha ilişkin hataların matrah hatası sayılıp sayılamayacağı hususlarında farklı yönde görüşler bulunmaktadır.

Bir görüşe göre matrah hatası yalnızca maddede belirtilen belgelerde meydana gelebilir.[211] Görüşe göre maddede geçen belgelerin dayanağını oluşturan defter ve belgelerde yer alan hatalar vergi hatası olarak kabul edilmeyecektir. Bu tür hataların

---

[206] Fatih SARAÇOĞLU, Elif PÜRSÜNLERLİ ÇAKAR ve Abdullah ÖMERCİOĞLU 2022, age. s. 305.
[207] Didem Hande KILIÇ (2023), *Türk Vergi Hukukunda Hata Kavramı ve Düzeltme Yolu*, Yetkin Yayınları, Ankara, s. 81.
[208] Gürol ÜREL 2023, age. s. 274.
[209] Yılmaz ÖZBALCI (2004), *Vergi Usul Kanunu Yorum ve Açıklamaları*, Oluş Yayıncılık, Ankara 2004, age. s. 391.
[210] Danıştay 3. Daire, 04.04.2006, E. 2005/2364, K. 2006/942. (Corpus, ET. 29.05.2023)
[211] Mehmet TOSUNER ve Zeynep ARIKAN (2012), *Vergi Uyuşmazlıklarının İdari Aşamada Çözümü ve Türk Vergi Yargısı*, Kanyılmaz Matbaacılık, İzmir, s. 105; Mine BİNİŞ 2012, age. s. 34; Uğur YİĞİT (2019), *Vergi Hukuku*, Yetkin Yayınları, Ankara, s. 289; Yılmaz ÖZBALCI 2004, age. s. 388.

mevcudiyeti halinde yalnızca ilgili defter ve belgeler üzerinden inceleme yapılması sonrasında vergi inceleme raporuna dayanılarak düzeltme yapılması kabul edilebilecektir.[212]

Diğer görüşe göre ise maddede yazılı belgelerin içerisinde yer alabilecek veya yazılan belgelerin temelini teşkil eden bazı diğer belgelerin içerisinde de hata yer alıyorsa matrah hatasının meydana geldiği söylenebilecektir.[213] Biniş, matrah hatasının meydana gelebileceği belgelerin yalnızca maddede yazılanlar olduğunu belirttikten sonra Kızılot ve Kızılot'a atıfta bulunarak matrah hatasının görülebileceği belgeler arasında maddede yazılı olmamakla beraber maddede yazılı belgelerin dayanağı olabilecek olan vergi inceleme raporları veya yoklama fişlerini de saymaktadır.[214] Kaneti, Ekmekci, Güneş ve Kaşıkcı ise beyannamelerde, beyannamelerin dayanağını teşkil eden kayıtlarda ve defterlerde matrah hatasının meydana gelebileceği görüşündedirler.[215]

Kanımızca maddede yazılı olmasa dahi maddede yazılı belgelerin temelini oluşturan bazı diğer belgelerde matraha ilişkin olarak meydana gelen hataların da matrah hatası olarak kabulü gerekmektedir. Zira vergilendirici iş ve işlemler bir zincir gibi birbirini takip ettiğinden ve her işlem bir sonraki işlemi etkilediğinden dolayı vergi inceleme raporunda, vergi tekniği raporunda, yoklama fişinde veya tarhiyat işleminin yapılmasına yönelik olarak tanzim edilen diğer tutanaklarda ve belgelerde matraha ilişkin olarak yapılan hatalar esas işlemin de sakat olmasına yol açacaklardır.[216] Dolayısıyla maddede yazılı belgelerin temelini oluşturan bu tür belgelerde yer alan hataların da matrah hatası olarak kabulü gerekmektedir.

Danıştay 9. Dairesi tarafından verilen bir karara yansıyan olayda, bir gayrimenkule inşa edilen ikinci müştemilat sebebiyle tanzim edilen 2 numaralı harç beyannamesinde arsa değerinin iki kere hesaplanması sebebiyle harç matrahının fazla hesaplandığı ileri sürülmüştür. Mahkeme, harç matrahında yanlış bildirim sonucu hatanın meydana geldiğini tespit etmiş ve tapu harcına ilişkin konunun da VUK'un hata hükümleri çerçevesinde incelenmesi gerektiği yönünde hüküm tesis etmiştir.[217]

---

[212] Gürol ÜREL 2023, age. s. 312.
[213] Doğan ŞENYÜZ, Mehmet YÜCE ve Adnan GERÇEK (2021), *Vergi Hukuku (Genel Hükümler)*, 12. Baskı, Ekin Basım Yayın Dağıtım, Bursa, s. 289; Nihan KAŞIKÇI 2011, agt. s. 37; Şükrü KIZILOT ve Zuhal KIZILOT 2014, age. s. 111.
[214] Mine BİNİŞ 2012, age. s. 35.
[215] Selim KANETİ, Esra EKMEKCİ, Gülsen GÜNEŞ ve Mahmut KAŞIKCI 2022, age. s. 222.
[216] Nihan KAŞIKÇI 2011, agt. s. 40.
[217] Danıştay 9. Daire, 06.06.2007, E. 2006/1299, K. 2007/2211. (Danıştay Karar Arama-ET. 29.05.2023)

1.5.1.2. Vergi Miktarında Hatalar

Kanun'da vergi miktarında hatalara ilişkin yapılan tanım şu şekildedir:

"Vergi nispet ve tarifelerinin yanlış uygulanması, mahsupların yapılmamış veya yanlış yapılmış olması, birinci bentte yazılı vesikalarda verginin eksik veya fazla hesaplanmış veya gösterilmiş olmasıdır."

Hesap hatalarının ödenecek verginin hesabında meydana gelen hatalar oldukları düşünüldüğünde, matrah hatalarından sonra vergi miktarında hataların düzenlenmesi yerindedir. Zira ödenecek verginin hesabında öncelikle matrahın tespit edilip sonrasında bu matraha özel kanunlarda geçen vergi oranlarının uygulanması suretiyle ödenmesi icap eden vergi miktarına ulaşılmaktadır.

Vergi miktarında hatalar da matrahın tespiti sonrasında vergi oranının uygulanması veya doğacak vergi borcunun tespiti aşamasındaki hataları temsil eder. Oran ve tarife hatalarının yanında mahsup işlemindeki hataların veya matrah hataları kısmında sayılan belgelerde vergi borcunun hatalı olarak yer almış olmasının düzenlenmesi bu iradenin bir yansımasıdır.

Vergi miktarında hata kavramına verilebilecek en temel örnek, motorlu taşıtlar vergisinin tespiti aşamasında motorlu taşıtın yaşının veya motor hacminin yanlış tespit edilmesi sebebiyle hatalı tarife üzerinden vergilendirme yapılmasıdır.[218]

Tıpkı motorlu taşıtlar vergisinde olduğu gibi, emlak vergisine tabi olan bir taşınmazın vasfının değişmesiyle vergi oranı da değişecek olduğundan vasıfla alakalı yapılan bir yanlışlık sebebiyle tespit edilen verginin miktarının yanlış olması durumunda verginin miktarında hatanın meydana geldiği kabul edilmelidir.[219] Konuyla alakalı Danıştay 9. Dairesi tarafından verilen bir kararda ise davacıya ait taşınmazların arsa vasfında kabul edilerek fazla vergilendirildiği ancak taşınmazların arazi vasfında bulunduğu ve dolayısıyla vergi miktarında hatanın bulunduğu iddiası kabul görmeyerek davanın reddine dair ilk derece mahkemesi kararı onanmıştır. Kararda yer alan karşı oy gerekçesinde ise taşınmazın vasfına ilişkin kabule göre vergi tarifesinin değişeceğinden bahisle konunun vergi hatası kapsamında kabul edilmesi gerektiği vurgulanmıştır.[220]

Yine Danıştay 9. Dairesi tarafından verilen bir başka kararda ise çevre temizlik vergisi tarifesinin uygulanacağı bina grubunda hayata düşülmesi sebebiyle farklı grup

---

[218] Mualla ÖNCEL, Ahmet KUMRULU, Nami ÇAĞAN ve Cenker GÖKER 2022, age. s. 201.
[219] Mustafa BALCI 2022, age. s. 89.
[220] Danıştay 9. Daire, 12.03.2014, E. 2010/5629, K. 2014/912. (Lexpera, ET. 17.06.2023)

tarifesi üzerinden vergilendirilme hali VUK'un 117. maddesinde yer alan vergi miktarında hata kavramı içerisinde değerlendirilmiştir ve hükme ilişkin yorum faaliyetinde bulunulmasına ihtiyaç duyulduğu gerekçesiyle verilen davanın reddi yönündeki ilk derece mahkemesi kararı bozulmuştur.[221]

1.5.1.3. Verginin Mükerrer Olması

Hesap hatalarının sonuncusu verginin mükerrer olması olarak düzenlenmiştir. Mükerrerlik, Kanun'da şu şekilde düzenlenmiştir:

> *"Aynı vergi kanununun uygulanmasında belli bir vergilendirme dönemi için aynı matrah üzerinden bir defadan fazla vergi istenmesi veya alınmasıdır."*

Hesap hatalarının düzenlenme biçimi göz önünde bulundurulduğunda ilk bentte matrahın doğru tespit edilmesinin temininin amaçlandığı, ikinci bentte doğru şekilde tespit edilen matraha uygulanan vergi oran ve tarifelerinin doğru uygulanarak vergiyi gösteren veya tespit eden belgelerde verginin doğru tespit edilmiş olmasının; varsa mahsup işleminin olması gerektiği gibi yapılmasının ve matraha ilişkin vergilendirici işlemin doğru şekilde tamamlanmasının amaçlandığı görülmektedir. Verginin mükerrer olmasının üçüncü hesap hatası türü olarak düzenlenme sebebi ise vergiyi doğuran olayın gerçekleşmesi sonrasında matrah üzerinden doğru şekilde hesaplanmış olan verginin aynı dönemde tekrar vergilendirilmesiyle oluşacak hukuka aykırılığın önüne geçmektir.

Öğretide mükerrer vergilendirme için çifte vergi teriminin kullanıldığı da görülmektedir.[222] Konuyla ilgili bahsi geçen çifte vergi kavramı uluslararası çifte vergilendirmeyi değil; aynı matrahın aynı vergi kanunumuz çerçevesinde vergilendirilmesi halini kapsamaktadır.[223] Birden fazla devletin aynı konuyu kendi mevzuatları çerçevesinde vergilendirmesi halinde vergi hatasının meydana geldiği söylenemez.

Hesap hatalarının bir türü olan çifte vergi, aynı matrahın aynı takvim yılı içerisinde aynı vergi kanununun uygulanması suretiyle vergilendirilmesi anlamına gelir.[224] Bu tanımla, aynı konunun farklı vergi kanunlarında vergiye tabi tutulması durumunda hata meydana gelmeyeceği, aynı matrahtan birden fazla verginin talep ve

---

[221] Danıştay 9. Daire, 03.02.2016, E. 2013/3145, K. 2016/205. (Lexpera, ET. 17.06.2023)
[222] Mualla ÖNCEL, Ahmet KUMRULU, Nami ÇAĞAN ve Cenker GÖKER 2022, age. s. 202; Murat BATI 2021, age. s. 438.
[223] Didem Hande KILIÇ 2023, age. s. 83.
[224] S. Ateş OKTAR 2020, age. s. 165.

tahsil edilebileceği sonucu çıkmaktadır. Örneğin serbest meslek geliri elde eden bir serbest meslek erbabı, aynı takvim yılı içerisinde aynı gelire ilişkin hem gelir vergisi hem de katma değer vergisi ödeyebilir, bu durumda hata meydana gelmeyecektir. Ancak aynı ayda iki farklı katma değer vergisi beyannamesi verilmesi suretiyle aynı aya ilişkin aynı matrahın iki kere vergilendirilmesi durumunda mükerrer vergilendirme sebebiyle hesap hatası meydana gelmiş olur.[225] Yine bir motorlu taşıtın belirli bir yıldaki motorlu taşıtlar vergisinin iki taksitinin de ödenmesine rağmen taşıtın el değiştirdiğinden bahisle tekrar motorlu taşıtlar vergisi talep edilmesi halinde de mükerrerlikten bahsedilebilir.[226] Zira mükerrer vergilendirmenin meydana gelmesi için aranan şartlarda mükellefin aynılığı aranmamış; aynı matraha aynı takvim yılına ilişkin aynı kanundan vergi salınması veya tahsil edilmesi şartları aranmıştır.[227]

Mükellefin iş yeri adresi ile ikametgâh adresinin farklı olduğu durumlarda mükerrer vergileme ile karşılaşılmaktadır.[228] Mükerrerlik meydana getirebilecek bir diğer durum ise vergi sorumlusunun bulunduğu durumlardır.[229] Vergi sorumlusu ve vergi yükümlüsünün aynı döneme ilişkin aynı vergi ödeme borcunu ayrı ayrı yerine getirdiği durumlarda da mükerrer vergilendirme söz konusu olacaktır. Danıştay 4. Dairesi de vermiş olduğu bir kararda bu hususu vurgulamıştır.[230] 4. Daire vermiş olduğu kararla, tevkif edilerek vergisi ödenen gelirini gelir vergisi beyannamesine dahil ederek fazladan vergi ödemiş olan davacının davasını reddeden ilk derece mahkemesi kararını mükerrer vergilendirme suretiyle vergi hatasında bulunulduğu gerekçesiyle hukuka aykırı bularak bozmuştur.

Danıştay Vergi Dava Daireleri Kurulunun bir kararında ise pişmanlık hükümlerinden faydalanılarak verilen düzeltme beyannamesiyle bazı faturaların KDV indirimlerinden çıkarılmış olmasına rağmen aynı yıl yapılan inceleme sonrasında KDV tarhiyatı ve vergi ziyaı cezası kesilmesi mükerrerlik olarak değerlendirilmiştir.[231]

Danıştay, idare ile mükellefin belirli bir konuya ilişkin olarak uzlaşma müessesesi kapsamında uzlaşmış olmasına rağmen aynı konuyla ilgili ikinci kere

[225] Gürol ÜREL 2023, age. s. 312.
[226] Erdoğan ÖNER 2019, age. s. 236.
[227] Murat BATI 2021, age. s. 438.
[228] Uğur YİĞİT 2019, age. s. 290.
[229] Mualla ÖNCEL, Ahmet KUMRULU, Nami ÇAĞAN ve Cenker GÖKER 2022, age. s. 202; Uğur YİĞİT 2019, age. s. 290.
[230] Danıştay 4. Daire, 29.05.2012, E. 2009/6960, K. 2012/2112. (Corpus, ET. 17.06.2023)
[231] Danıştay Vergi Dava Daireleri Kurulu, 03.07.2019, E. 2019/199, K. 2019/483. (Corpus, ET. 17.06.2023)

vergilendirme işlemi tesis edilmesi halinde mükerrer vergilendirme hükmünün uygulanamayacağı yönünde kararlar almıştır. Danıştay 3. Dairesi tarafından verilen bir karara[232] konu olayda, davacı mükellef tarafından uyuşmazlığın konusunu oluşturan işlemler hakkında uzlaşmaya varılmış ve uzlaşmanın vaki olduğuna dair tutanak tanzim edilmiş olmasına rağmen idarece ikinci kere vergilendirici işlem tesis edilmesi sebebiyle düzeltme talebinde bulunulmuştur. İlk derece mahkemesi ise 213 sayılı VUK'ta uzlaşılan vergi ve cezalarla ilgili olarak hiçbir merciye başvurulamayacağının düzenlendiği gerekçesiyle ret kararı verilmiştir. Daire de bu kararı hukuka uygun bulmuştur.

Bir başka kararda da yine uzlaşılmış konunun tekrar vergilendirildiği, bu hususun da mükerrer vergilendirme olduğu iddiasıyla temyize başvurulmasına rağmen 3. Daire tarafından somut olayda vergi hatası değil hukuki ihtilaf bulunduğu gerekçesiyle temyiz isteminin reddi kararı verilmiştir.[233]

Kanımızca verilen kararlar isabetli değildir. Zira kanundaki tanımlama ile öğretide hükme ilişkin yapılan açıklamaların birlikte değerlendirilmesinden anlaşıldığı üzere verginin mükerrer olması için aynı vergi kanununda belirtilen aynı vergi konusunun aynı döneme ilişkin olarak ve aynı matrah üzerinden birden fazla kere vergilendirilmesi gerekmektedir. Bu durumun meydana geldiği somut olaylarda verginin mükerrer olduğundan bahsedilebilecektir. Kararlara konu olaylarda mükellefin idari başvuruda bulunduğu veya dava konusu yaptığı işlem uzlaşmanın sağlandığı işlem zinciri değildir. Mükellefler, uzlaşmadan sonra yeni olarak meydana getirilen vergilendirici işleme karşı başvuruda bulunmaktadır. Dolayısıyla verginin mükerrer olduğu iddiasıyla yapılan idari veya yargısal başvurular, VUK'un uzlaşma müessesesine ilişkin olarak getirdiği uzlaşılan konuya karşı dava açmama kuralını bertaraf etmeyecektir.

Bahsi geçen hususların hukuki yorum suretiyle meydana çıktığı da söylenemez. Zira üzerine yorum yapılan husus yalnızca mükerrer vergilendirmenin şartlarının meydana gelip gelmediğinden ibaret olacaktır. Dolayısıyla verilen örneklerde hukuki yorumda bulunmak suretiyle davanın çözümlendiği veya VUK'un uzlaşmaya ilişkin getirmiş olduğu yargıya konu edilememe kuralına aykırı davranıldığı gerekçelerinin kabulü mümkün görülmemektedir.

---

[232] Danıştay 3. Daire, 11.10.2010, E. 2008/2542, K. 2010/3061. (UYAP, ET. 17.06.2023)
[233] Danıştay 3. Daire, 06.12.2012, E. 2010/2780, K. 2012/4242. (UYAP, ET. 17.06.2023)

1.5.2. Vergilendirme Hataları

Hesap hataları vergiyi doğuran olayın gerçekleşmesinden sonra ve verginin hesabıyla alakalı meydana gelebilecek bazı hataları kapsamaktayken vergilendirme hatalarının vergiyi doğuran olayın gerçekleşmesine ilişkin hatalar oldukları görülmektedir.[234] Vergilendirme hataları, mükellefin kim olduğunun belirlenmesi faaliyetlerinde yapılan yanlışlıklar[235] olarak tanımlandığı gibi vergi yükümlülüğünün tespit edilmesine ilişkin hatalar olarak da kabul edilmektedir.[236]

VUK'un 118. maddesinde 4 başlık altında sayılmış olan vergilendirme hataları, idari işlemin unsurları çerçevesinde incelendiğinde sebep unsuru bakımından hukuka aykırılık meydana getirmektedirler.[237] Bu sebeple de vergilendirme hataları bulunan somut olayların hukuki uyuşmazlık yaratması ve yorum faaliyetinde bulunulması hesap hataları bulunan somut olaylara göre daha fazla görülen bir durumdur.[238]

Vergilendirme hataları genellikle vergi idaresinin yanlış değerlendirme, yorum veya işlemlerinden kaynaklanmakla beraber bazı durumlarda mükelleflerin yanlış beyanları veya ödemeleri vergilendirme hatası meydana getirebilmektedir.[239]

1.5.2.1. Mükellefin Şahsında Hata

Mükellefin şahsında hata, VUK'un 118. maddesinde şu şekilde tanımlanmaktadır:

"Bir verginin asıl borçlusu yerine başka bir kişiden istenmesi veya alınmasıdır."

VUK'un 8. maddesinde yapılan tanıma göre mükellef, vergi kanunları çerçevesinde kendisine vergi borcu ödevi düşen kişilerdir. Her vergi kanununda, o kanun bakımından mükellef sıfatını taşıyacak olan kişiler sayılmaktadır. Kanunlara bakıldığında ise gerçek kişilerin, tüzel kişilerin ve bazı tüzel kişiliği olmayan kuruluşların mükellef olabilmeleri mümkündür.[240]

Mükellef sıfatına sahip olabilmek için iki şartın gerçekleşmesi gerekir. Bu şartların ilki vergiyi doğuran olayın kişinin şahsında gerçekleşmesi iken diğer şart

---

[234] Mine BİNİŞ 2012, age. s. 38.
[235] Şükrü KIZILOT, Doğan ŞENYÜZ, Metin TAŞ ve Recai DÖNMEZ (2007), *Vergi Hukuku*, Gözden Geçirilmiş ve Güncellenmiş 2. Baskı, Yaklaşım Yayıncılık, Ankara, s. 227.
[236] Mualla ÖNCEL, Ahmet KUMRULU, Nami ÇAĞAN ve Cenker GÖKER 2022, age. s. 202.
[237] age. s. 202.
[238] Uğur YİĞİT 2019, age. s. 290; Yusuf KARAKOÇ (2012), *Genel Vergi Hukuku*, Gözden Geçirilmiş ve Genişletilmiş 6. Bası, Yetkin Yayınları, Ankara, s. 603.
[239] Oktay AKYAVAŞ (1974), *Maliye Bakanlığı Hesap Uzmanları Kurulu Bilim Raporu (Yayımlanmamış)*, Vergi Usul Kanunu'na Göre Düzeltme, Sayı:43/12-87-42, İzmir, s. 31 *Aktaran* Şükrü KIZILOT ve Zuhal KIZILOT 2014, age. s. 115.
[240] Nurettin BİLİCİ 2022, age. s. 50.

vergiyi doğuran olayı gerçekleştiren kişinin vergiyi kendi mal varlığından ödeyecek oluşudur.[241] Bu şartların gerçekleşmesi halinde hak ve fiil ehliyetinin bir önemi olmaksızın mükellef sıfatı kazanılabilir. Ancak şu hususu vurgulamak gerekir ki; fiil ehliyeti olmayan kimsenin vergiyi doğuran olayı şahsında gerçekleştirmesi halinde vergiye ilişkin şekli ödevleri şahsen yerine getirmese de maddi ödevi yerine getirmekle mükelleftir.[242]

Konumuz bakımından vergi sorumlularının kim olduğunun tespiti de önem arz etmektedir. Vergi sorumlusu, vergiyi doğuran olayı şahsında gerçekleştirmemiş olmakla birlikte kanun hükmü gereği mükellefin vergiye ilişkin ödevlerini gerçekleştirmesi gereken kişilere verilen isimdir.[243] VUK'un 8. maddesinin 4. fıkrasında yer alan düzenlemede VUK bakımından mükellef tabirinin vergi sorumlularını da kapsayacağı düzenlenmiştir.

Yapılan tanımlardan sonra mükellefin şahsında hata düzenlemesine bakıldığında ise ilgili vergi kanununda vergi mükellefi veya sorumlusu olarak düzenlenmemiş bulunan kişiden vergi istenmesi veya talep edilmesi halinin mükellefin şahsında hatayı meydana getireceği söylenebilir. Mükellefin şahsında hatanın en temel örneği aynı ismi ve soy ismi taşıyan iki kişiden birine ait olan vergi borcunun diğerinden talep veya tahsil edilmesidir. Vekaleten iş takibi yapan kimseden asilin vergi borcunun talep edilmesi de konuyla alakalı kanunda sorumluluk hükmü bulunmadığı müddetçe mükellefin şahsında hata meydana getirecektir.[244]

Yine bir şirkete ait vergi borcunun herhangi bir sorumluluk hükmünün kapsamında bulunmayan şirket çalışanından talep edilmesi de mükellefin şahsında hataya düşüldüğünü gösterir.[245] Nitekim Danıştay Vergi Dava Daireleri Kurulunun bir kararında da ilgili dönemde kanuni temsilci sıfatı taşımayan kişiden şirketin vergi borçlarının talep edilmesi halinde açık vergilendirme hatası olduğu ve işlemin mükellefin şahsında hatayla meydana geldiği ortaya konmuştur.[246]

1.5.2.2. Mükellefiyette Hata

Mükellefiyette hata kavramı Kanun'da şu şekilde tanımlanmıştır:

---

[241] Şükrü KIZILOT, Doğan ŞENYÜZ, Metin TAŞ ve Recai DÖNMEZ 2007, age. s. 74.
[242] age. s. 75.
[243] Nihal SABAN 2021, age. s. 70.
[244] Mualla ÖNCEL, Ahmet KUMRULU, Nami ÇAĞAN ve Cenker GÖKER 2022, age. s. 203.
[245] Yusuf KARAKOÇ 2017, age. s. 72
[246] Danıştay Vergi Dava Daireleri Kurulu, 13.06.2003, E. 2002/610, K. 2003/319. (Corpus, ET. 21.06.2023)

"Açık olarak vergiye tabi olmıyan veya vergiden muaf bulunan kimselerden vergi istenmesi veya alınmasıdır."

Mükellefiyette hata kavramı, ilk bakışta mükellefin şahsında hata kavramını da kapsıyor gibi görünse de esasen farklı kavramlardır. Mükellef kavramı önceki başlık altında açıklanmış olduğundan bu başlıkta tekrara düşmemek adına izahatta bulunulmayacaktır.[247] İki kavramın esas farkı, vergiyi doğuran olayın gerçekleşip gerçekleşmediğidir. Mükellefin şahsında hatanın meydana gelmesi için vergiyi doğuran olayın meydana gelmiş olması ile maddi ve şekli ödevlerin mevcut bulunması gerekirken mükellefiyette hatanın meydana gelmesi için vergiyi doğuran olay gerçekleşmeksizin veya gerçekleşse dahi kanun hükmü gereği muafiyet tanınmış bir olaydan dolayı; bir başka deyişle maddi veya şekli ödevler bulunmayan bir durumda vergi istenmesi veya alınması gerekir.[248]

Bilindiği üzere vergi muafiyeti, vergiyi doğuran olayın gerçekleşmesiyle birlikte doğacak olan vergi yükümlülüğünün ilgili vergi kanunlarında yapılan düzenlemelerle vergi dışında tutulması veya sınırlandırılmasına vergi muafiyeti adı verilir.[249] Vergi muafiyeti vergi harcaması olarak da nitelendirilebileceği gibi muafiyet hükümleriyle birlikte normal şartlarda vergiye tabi olacak bazı işlemlerin vergilendirilmesinin önüne geçilmektedir.[250]

Mükellefiyette hata düzenlemesinde muafiyet hükümlerinin dikkate alınma sebebi de mükellefiyette hata kavramının özünde vergi ödemeyecek olan kişilere vergi salınması veya bu kişilerden vergi tahsil edilmesinin meydana getirdiği hata yatmaktadır. Zira vergiyi doğuran olay gerçekleşmeksizin bir kişinin vergi ödemesiyle muaf olan kişinin vergi ödemesi teknik olarak farklı hususlar olsa dahi fiiliyatta aynı sonucu meydana getirmektedir. Dolayısıyla kanun koyucu, mükellefiyette hata bahsinde muafiyet hükmünün uygulanmamasını da doğrudan mükellefiyete ilişkin bir hata hali olarak düzenlemiştir.

Danıştay Vergi Dava Daireleri Kurulu da vermiş olduğu bir kararda, köylere hizmet götürme amacıyla kurulmuş olan bir birliğin yapmış olduğu işlemlerin ticari nitelikte olduğu iddiasıyla vergi tarhiyatında bulunulan bir somut olaya ilişkin olarak

---

[247] supra 47.
[248] Şenay OTO (1996), "Türk Vergi Hukukunda Vergi Hatalarının Düzeltilmesi", *Vergi Sorunları Dergisi*, Sayı: 97, ss. 59-84, s. 64.
[249] Abdurrahman AKDOĞAN 2020, age. s. 159. *Kamu Maliyesi*, Gözden Geçirilmiş ve Genişletilmiş 17. Baskı, Gazi Kitabevi, Ankara, s. 159; Şükrü KIZILOT ve Zuhal KIZILOT 2014, age. s. 116.
[250] Mine BİNİŞ 2012, age. s. 42.

verdiği kararda, köylere hizmet götürme birliğinin kâr amacı olmayıp zirai faaliyetin devamı amacıyla hizmet veren birlik olduğu ve kurumlar vergisinden muaf olduğu sebebiyle somut olayda mükellefiyette hata bulunduğuna dair hüküm tesis etmiştir.[251]

Kanun koyucu, vergi hatalarının tanımında açık hata kavramını ilk olarak mükellefiyette hata düzenlemesinde kullanmıştır.[252] Çalışmamızın önceki kısımlarında sayılmış vergi hatalarında açık hatanın mevcudiyetinin aranması içtihat yoluyla gelişmiş olan bir uygulama iken mükellefiyette hata bahsinde açık hatanın aranması kanun hükmü gereği zorunludur.[253] Bu noktadaki açık hata kavramı ise idare hukukunda açık hata kavramına ilişkin durumla örtüşmektedir.[254]

Danıştay 9. Dairesi tarafından verilen bir kararda, özel mülkiyete konu olmayan taşınmazın şirkete tahsis edilmiş olması sebebiyle şirketten emlak vergisi talep edilmesi hali incelenmiştir. İlk derece mahkemesi tarafından bu durumun hukuki yoruma tabi olduğu ve açık hata bulunmadığından dolayı vergi hatası incelemesi yapılamayacağı yönünde hüküm tesis edilmiş olsa dahi Danıştay 9. Dairesi, Kanun'da mevcut hüküm gereği verginin tahsil edildiği kişinin incelenmesi veya muafiyetin bulunup bulunmadığının incelenmesinin hukuki yorum anlamına gelmediği, yalnızca kanun hükmünde yer alan unsurların araştırılması anlamı taşıdığı gerekçesiyle ilk derece mahkemesi kararı hakkında bozma kararı vermiştir.[255]

1.5.2.3. Mevzuda Hata

Mevzuda hatanın tanımı VUK'un 118. maddesinde şu şekilde yapılmaktadır:

"Açık olarak vergi mevzuuna girmiyen veya vergiden müstesna bulunan gelir, servet, madde, kıymet, evrak ve işlemler üzerinden vergi istenmesi veya alınmasıdır."

Açık hata kavramının kullandığı ikinci hata türü olan mevzuda hata, verginin konusunu oluşturan "şey" üzerinde meydana gelen hataları kapsamaktadır. Şey ibaresinden anlaşılması gereken husus yalnızca eşya değildir. Ticari işlemler, eylemler, olgular, ekonomik değeri olan varlıklar, sosyal durumlar da "şey" kavramının içerisinde değerlendirilebilirler.[256] Mevzuda hata bahsinde de

---

[251] Danıştay Vergi Dava Daireleri Kurulu, 24.03.2006, E. 2006/12, K. 2006/59. (Corpus, ET. 29.06.2023)
[252] Mualla ÖNCEL, Ahmet KUMRULU, Nami ÇAĞAN ve Cenker GÖKER 2022, age. s. 203.
[253] Mustafa BALCI 2022, age. s. 96; Turgut CANDAN (2006), *Vergilendirme Yöntemleri ve Uzlaşma*, 2. Baskı, Seçkin Yayıncılık, Ankara, s. 204.
[254] supra 27.
[255] Danıştay 9. Daire, 17.02.2016, E. 2013/6311, K. 2016/520. (Corpus, ET. 29.06.2023)
[256] Ayça Fulya TAYFUR 2011, agt. s. 44; Gülsen GÜNEŞ (2014), *Verginin Yasallığı İlkesi*, 4. Baskı, On İki Levha Yayıncılık, İstanbul, s. 137.

mükellefiyette hatada olduğu gibi verginin talep ve tahsil edilmemesi gereken durumlarda talep ve tahsilin söz konusu olması halini özünde barındırmaktadır. İki kavramın farkı ise mükellefiyette hatayı mükellefin şahsından kaynaklanan hataların meydana getirmesi iken mevzuda hatayı verginin konusunu meydana getiren hususlardaki hataların meydana getirmesidir.[257]

Verginin konusu, vergiyi doğuran olayın üzerinde gerçekleştiği iş, işlem veya şeylerdir.[258] Vergi mükellefi, vergi konusuyla ilişki kurduğu takdirde vergiyi doğuran olayı meydana getirmiş olmaktadır. Bu ilişki, kişilerin hayatın akışı içerisinde somut olarak işledikleri fiillerle soyut kanun hükmünde düzenlenen durumları meydana getirmesiyle kurulmuş olur.[259] Her vergi kanununda o verginin konularının neler olduğu sayılmaktadır.[260] Örneğin gelir vergisinin konusu, GVK'nin 1. maddesinde gerçek kişilerin gelirleri olarak belirlenmiştir. Dolayısıyla gerçek kişiler gelir elde ettikleri takdirde bahsi geçen ilişkinin kurulduğu ve gelir vergisi açısından vergiyi doğuran olayın gerçekleştiği kabul edilebilir.

Karakoç tarafından yapılan tanıma göre vergiyi doğuran olay gerçekleşmeksizin tesis edilen vergilendirici işlemler mevzuda hatalı olacakken[261] Öncel, Kumrulu, Çağan ve Göker'e göre kişilerin vergiyi doğuran olayı meydana getirmemiş olması halinin mükellefiyette hatayı meydana getirmesi sebebiyle vergiyi doğuran olayın gerçekleşmemesi hali hem mükellefiyette hata hem de mevzuda hata bahsi için geçerlidir.[262] Bu noktada biz de vergiyi doğuran olayın gerçekleşmemesi halinde doğrudan mevzuda hatanın meydana geldiğinin söylenemeyeceğini düşünmekteyiz.

Mevzuda hatayı meydana getiren diğer durum ise vergiyi doğuran olay meydana gelmiş olmasına rağmen vergiden istisna edilmiş olan durumlar veya işlemler üzerinden vergi istenmesi veya alınmasıdır. Mükellefiyette hata ve mevzuda hata ayrımının temelinde kişi ve konu ayrımı bulunduğu gibi muafiyet ve istisna ayrımının temelinde de kişi ve konu ayrımı bulunmaktadır. Vergi muafiyeti, vergi kanunlarında yer alan açık hükümler gereği bazı kişilerin vergi dışında bırakılması iken vergi istisnası, vergi kanunlarında yapılan düzenlemelerle vergiyi doğuran olayı

[257] Şükrü KIZILOT ve Zuhal KIZILOT 2014, age. s. 117.
[258] Mine BİNİŞ 2012, age. s. 43;
[259] Nurettin BİLİCİ 2022, age. s. 99.
[260] Erdoğan ÖNER 2019, age. s. 122.
[261] Yusuf KARAKOÇ 2017, age. s. 73
[262] Mualla ÖNCEL, Ahmet KUMRULU, Nami ÇAĞAN ve Cenker GÖKER 2022, age. s. 204.

meydana getirecek bazı vergi konularının işlenmesiyle verginin doğmaması durumudur. Dolayısıyla özel kanunda açıkça vergiden istisna olduğu düzenlenen vergi konularının meydana gelmesi halinde vergilendirici işlemlerin tesis edilmesi halinde de mevzuda hatanın meydana geldiği söylenebilir.

Danıştay 7. Dairesi tarafından verilmiş olan bir kararda idare tarafından verginin konusunun kaldırılmış olması halinde konusuz kalan işlemden vergi tahsil edilmiş olması sebebiyle mevzuda hatanın meydana geldiği yönünde hüküm tesis edilmiştir.[263] Yine Danıştay 7. Dairesinin bir başka kararında ise sit alanında kalan özel mülkiyete tabi gayrimenkulün Hazineye ait olan bir başka gayrimenkulle takas edilmesi halinin KDVK'nin verginin konusunu düzenleyen 1. maddesinde sayılmamış olması sebebiyle mevzuda hatanın meydana gelmesi sebebiyle aksi yöndeki ilk derece mahkemesi kararı hakkında bozma kararı tesis edilmiştir.[264]

Danıştay Vergi Dava Daireleri Kurulu tarafından verilen bir karara konu olayda, ilköğretim okullarında ücretsiz dağıtılacak olan ders kitaplarının satın alınması için kurulan ortaklıktan alınan damga vergisinin iadesi talebine ilişkin gelen ret cevabına karşı yapılan şikâyet başvurusunun reddi işlemi dava konusu yapılmıştır. Mahkeme, yapmış olduğu yargılama sonunda bahsedilen iş gereği yapılmış olan giderlerin konuyla ilgili kanun hükmü gereği damga vergisinden istisna edildiği sebebiyle somut olayda istisna hükmünün uygulanmamış olması sebebiyle mevzuda hata bulunduğu sonucuna varmıştır.[265]

1.5.2.4. Vergilendirme veya Muafiyet Döneminde Hata

Vergilendirme hatalarının sonuncusu olan bu hata türü Kanun'da şu şekilde tanımlanmıştır:

> *"Aranan verginin ilgili bulunduğu vergilendirme döneminin yanlış gösterilmiş veya süre itibariyle eksik veya fazla hesaplanmış olmasıdır."*

Vergilendirme döneminde hatalı işlemlerde vergilendirme işlemlerinde herhangi bir hata meydana gelmemiş olup vergilendirme işlemlerinin gerçekleştirildiği zamanda hata meydana gelmiştir.[266] Her vergi türüne ilişkin vergilendirme dönemi, ilgili kanunda yer alır. Örneğin KDVK'nin *"Vergilendirme Dönemi"* başlıklı 39.

---

[263] Danıştay 7. Daire, 20.04.1998, E. 1997/1357, K. 1998/1429. (Corpus, ET. 29.06.2023)
[264] Danıştay 7. Daire, 11.06.2008, E. 2007/1116, K. 2008/2266. (Corpus, ET. 29.06.2023)
[265] Danıştay Vergi Dava Daireleri Kurulu, 23.06.2021, E. 2020/1674, K. 2021/1003. (Corpus, ET. 29.06.2023)
[266] Murat BATI 2021, age. s. 441.

maddesinde katma değer vergisinin faaliyet halinde geçen takvim yılının üçer aylık dönemleri vergilendirme dönemi olarak tespit edilmiştir. Kanunlarda yer alan vergilendirme dönemlerinin dışında vergilendirme faaliyetinde bulunulması, vergilendirme döneminde hatayı meydana getirecektir.

Muafiyet döneminde hata kavramında da aynı şekilde, muafiyet hükmünden yararlanması gereken kişinin muaf olacağı dönemde yapılan hatalar akla gelir. Örneğin konut olarak kullanılmakta olan bir daireye ilişkin emlak vergisi muafiyeti döneminin yanlış tespiti sebebiyle emlak vergisinin muaf olunan dönemde de talep edilmesi veya ödenmesi, muafiyet döneminde hatanın meydana geldiğini gösterir.[267]

[267] Şükrü KIZILOT ve Zuhal KIZILOT 2014, age. s. 118.

BÖLÜM II

TÜRK VERGİ HUKUKUNDA HATALARIN TESPİTİ VE DÜZELTİLMESİ

Vergi hatası bulunan idari işlemlerin tesis edilmesiyle vergi ilişkisinin tarafları arasında uyuşmazlık meydana gelir. Her vergi hukuku uyuşmazlığı gibi vergi hatalarından kaynaklanan uyuşmazlıkların çözümü, vergi uyuşmazlıklarının çözümleri için ilgili mevzuatta düzenlenmiş uyuşmazlık çözüm yöntemleriyle mümkün olmaktadır.

Hukukumuzda vergilere ilişkin kanun sayımızın çokluğu ve bahsedilen mevzuatın çok sık şekilde değişikliğe uğraması, meydana gelen hata sayısını arttırdığı gibi uyuşmazlık sayısında da artışa sebep olmaktadır.[268] Vergilendirme işlemleri olarak adlandırılan tarh, tebliğ, tahsil aşamalarının her birinde taraflar arasında uyuşmazlık meydana gelebilir.[269] Meydana gelen uyuşmazlıklar için temel olarak iki çözüm yolu bulunmaktadır. Bunlar, idari çözüm yolları ve yargısal çözüm yollarıdır.

İdari çözüm yolları, vergi ilişkisinin tarafları arasında meydana gelen uyuşmazlığın hızlı şekilde çözümünü ve adil bir vergi sisteminin oluşumunu sağlamak amaçlarıyla düzenlenmiş bulunan çözüm yöntemleridir.[270] İdari çözüm yolları, idare açısından erken tahsilat amacına yoğunlaşır ve kamu gelirine yargı yoluna başvuru sebebiyle uzun süre sonra ulaşılmasını engelleyip kamu gelirine olabilecek en kısa sürede ulaşmayı amaçlar. Mükellefler açısından ise ödenecek verginin veya cezanın hukuka uygun şekilde, belki daha az miktarda ödenmesini sağlarlar.[271]

İdari çözüm yolları, VUK'ta hata düzeltme, pişmanlık ve ıslah, cezalarda indirim, kanun yolundan vazgeçme, üst makamlara başvuru ve uzlaşma müesseseleri olarak düzenlenmiştir.[272] İdari çözüm yollarına başvuru zorunlu değildir, idari çözüm

---

[268] Mine BİNİŞ 2012, age. s. 48; Nurettin BİLİCİ 2022, age. s. 193.
[269] Yusuf KARAKOÇ 2017, age. s. 44.
[270] Uğur YİĞİT 2019, age. s. 287.
[271] Kudret PEKİN DOLGUN (2014), *Vergi Uyuşmazlıklarının İdari Aşamada Çözümlenmesi ve Uzlaşma* (Yayımlanmamış Yüksek Lisans Tezi), Celal Bayar Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, Manisa, s. 20.
[272] Fatih SARAÇOĞLU, Elif PÜRSÜNLERLİ ÇAKAR ve Abdullah ÖMERCİOĞLU 2022, age. s. 273.

yollarına başvurmaksızın dava açma süresinin geçirilmemesi kaydıyla yargı yoluna da başvurulabilir. Gümrük vergilerine ilişkin uyuşmazlıklarda idari başvurunun zorunlu olduğunu hatırlatmak yerinde olacaktır.[273]

Yargısal çözüm yollarında ise uyuşmazlığın yargı makamlarına intikal ettirilmesi suretiyle bağımsız ve tarafsız yargı erkince hukuki ölçütler çerçevesinde yürütülen yargılama faaliyetleri söz konusudur.[274] Vergi uyuşmazlıklarının yargı yoluyla çözümünde de idari başvuru yoluyla çözülemeyen veya idari çözüm yollarına başvurulmaksızın yargıya başvurulması suretiyle yargı organlarının uyuşmazlık hakkında inceleme yaparak karar vermesi söz konusu olur.[275] Vergi hukukundan doğan uyuşmazlıklar vergi mahkemelerinin görev alanına girdiği gibi bölge idare mahkemeleri, Danıştay ve AYM de vergi uyuşmazlıklarında görevi bulunan yargı mercileridir.[276]

Vergi hukukumuzda yer alan hata düzenlemeleri çerçevesinde meydana gelen uyuşmazlıklara ilişkin olarak da hem idari hem de yargısal çözüm yolları bulunmaktadır. VUK'un 119. maddesinde hataların hangi şekillerde meydana çıkarılabilecekleri düzenlendikten sonra 120. ve devamı maddelerinde ise vergi hatalarının düzeltilmesi usulü açıklanmıştır. Vergi hukukunda hata düzeltme yolu, birinci bölümde açıklamış olduğumuz vergi hatalarının idari aşamada düzeltilmesi ve hukuka aykırılığın yargı yoluna başvurulmaksızın giderilmesi amacıyla VUK'ta düzenlenmiş bulunmaktadır.

Yukarıda genel açıklamalarda belirtmiş olduğumuz üzere, vergi hatasının meydana geldiği hallerde mükellefler veya sorumlular tarafından dava açma süresinin geçmemiş olması şartıyla doğrudan yargı yoluna da başvurulabilecektir. Ancak dava açma süresi geçtikten sonra vergi hatalarının giderilmesi için yürütülmesi gereken süreç özel olarak düzenlenmiştir ve bu husus çalışmamızın ilerleyen kısımlarında ele alınacaktır.

Çalışmamızın bu bölümünde temel olarak ikili ayrımla hareket edilecektir. Öncelikle hataların tespit edilme yolları ortaya konarak hatanın hangi durumlarda meydana çıkarılabileceği açıklanacak; sonrasında ise VUK'ta yer alan idari çözüm

---

[273] age. s. 272.
[274] Metin GÜNDAY 2022, age. s. 44.
[275] Ahmet EROL (2023), *Türk Vergi Sistemi ve Vergi Hukuku*, Genişletilmiş ve Güncellenmiş 7. Baskı, Adalet Yayınevi, Ankara, s. 428.
[276] Fatih SARAÇOĞLU, Elif PÜRSÜNLERLİ ÇAKAR ve Abdullah ÖMERCİOĞLU 2022, age. s. 299; Nurettin BİLİCİ 2022, age. s. 213.

yöntemlerinden *"Hata Düzeltme"* müessesinin tarihi, kapsamı, bazı özel durumların hata düzeltme düzenlemeleri çerçevesinde nasıl değerlendirilmesi gerektiği, hata düzeltmeye başvuru usulü ve başvurunun sonuçları incelenecektir.

2.1. HATALARIN MEYDANA ÇIKARILMASI

Vergi hatalarının ve hatalı işleme karşı başvurulması gereken idari çözüm yolunun detaylı ve özel olarak düzenlenme sebebinin vergi ilişkisinin tarafları arasında açık hukuka aykırılık sebebiyle uyuşmazlık doğmasına sebep olmaları gözetildiğinde, vergi hatalarının hangi şekillerde meydana çıktıklarının da ayrıca izah edilmesi gerekmektedir.

Bu sebeple, VUK'ta yapılan düzenleme ile hataların hem mükellefler tarafından hem de vergi idaresi tarafından ortaya çıkarılabilecekleri düzenlenmiş bulunmaktadır. VUK'un ilgili 119. maddesi şu şekildedir:

"Vergi hataları şu yollarla meydana çıkarılabilir:

1. İlgili memurun hatayı bulması veya görmesi ile;

2. Üst memurların yaptıkları incelemeler neticesinde hatanın görülmesi ile;

3. Hatanın teftiş sırasında meydana çıkarılması ile;

4. Hatanın vergi incelenmesi sırasında meydana çıkarılması ile;

5. Mükellefin müracaatı ile."

Yapılan düzenlemede ilk dikkat çeken husus, meydana çıkarılma yollarının dördünün vergi idaresinin tespit usulleri olmasıyken mükellefin tespitine ilişkin yalnızca bir hükmün yer almasıdır. Vergi idaresinin tespitinin detaylı olarak kaleme alınmasının sebebi kanımızca vergi idaresinin yapmış olduğu işlemlerin tüm idari işlemlerde olduğu gibi hukuka uygunluk karinesinden yararlanmasıdır. Zira bir idari işlemin iptal edilinceye veya başvuru üzerine geri alınıncaya kadar kanuna ve hukuka uygun olduğunun kabulü karşısında, vergi idaresinin hatalı işlem tesis etmesinin kabul edilemez olduğu söylenebilir.[277] Haliyle kanun koyucu da bu durumun önüne geçilmesi amacıyla idarenin vergi hatalarını birçok şekilde tespit etmesini gerekli kılmıştır.

Hal böyle olsa da hataların meydana çıkarılmasının en yaygın görülen yolu ise mükellefin müracaatıdır.[278] Zira her mükellefin verginin mali yüküne katlanıyor olmasıyla birlikte özellikle günümüzde devletin vergi gelirine daha çok ihtiyaç

[277] Bahtiyar AKYILMAZ, Murat SEZGİNER ve Cemil KAYA 2020a, age. s. 335.
[278] Mine BİNİŞ 2012, age. s. 48.

duyması sebebiyle vergi talebinin artması karşısında mükelleflerin hatalı işlemlere karşı çok daha hassas oldukları söylenebilir. Dolayısıyla mükelleflerin müracaatıyla sürecin başlaması en yaygın olarak görülen durumdur.

2.1.1. İlgili Memurun Hatayı Bulması veya Görmesi

Vergi idaresinin vergilendirme işlemlerini düzenleyen, fiili olarak yerine getiren ve vergilendirme işlemlerinin hukuka uygun olarak meydana getirilmesini sağlayan vergi idaresinde görevli memurlar[279]; tarh, tebliğ veya tahsil işlemleriyle alakalı işleri gördükleri sırada hatanın meydana geldiğini tespit edebilirler.[280]

Yapılan bu tespit idarenin yaptığı işlemlerdeki hatalar olabileceği gibi mükelleflerin yaptıkları vergisel işlemlerle de alakalı olabilir. Beyanname hazırlanırken meydana gelen hatalar bunun en temel örneğidir. Zira mükelleflerin kanunlar hakkındaki bilgi eksikliği veya yanlış yorumları sebebiyle hatalı işlemler meydana getirilmesi yaygın olarak görülen bir durumdur.[281]

İlgili işlemleri gerçekleştiren veya vergisel işlemlerle ilk aşamada muhatap olan vergi idaresinde görevli memurlar bu hataları ortaya çıkarmalıdırlar ve özellikle düzeltme müessesesi açısından gerekli işlemleri yerine getirmelidirler. Zira memurların mevzuat çerçevesinde görevlerini yerine getirirken itina ve özen göstermeleri gereği de göz önüne alındığında, bunun bir yükümlülük olduğu ve yerine getirilmediği takdirde doğacak olan zarardan ilgili memurların sorumlu olabilecekleri söylenebilir.[282]

2.1.2. Üst Memurların İncelemesi Neticesinde Hatanın Görülmesi

İdarenin iş ve işlemlerinin hukuka uygun şekilde ilerleyebilmesi için idareyi oluşturan her birimin uyum içinde hareket etmesi gereklidir. Zira kamu hizmetlerinin aksamadan, olması gerektiği gibi yürütülmesi idarenin bütünlüğüne bağlıdır ve bu husus idarenin bütünlüğü ilkesi olarak adlandırılır.[283] İdarenin bütünlüğü ilkesinin uygulaması açısından en temel hukuki araçlar hiyerarşi ve idari vesayettir.

Vergi idaresi de bu kapsamda kendi içerisinde idarenin bütünlüğü ilkesinin yansıması gereği hiyerarşik denetimde bulunur. Hiyerarşik denetim, bir kamu tüzel

---

[279] Murat BATI 2021, age. s. 442.
[280] Şükrü KIZILOT ve Zuhal KIZILOT 2014, age. s. 121.
[281] Mine BİNİŞ 2012, age. s. 49.
[282] Didem Hande KILIÇ 2023, age. s. 104.
[283] Ali D. ULUSOY 2019, age. s. 143.

kişisinde görevli ast memurun üst memur tarafından denetlenmesine verilen isimdir. Hiyerarşi ilişkisi, kamu tüzel kişisi içerisinde yetkilerin ve sorumlulukların dengeli dağılımını sağladığı gibi işlemin hukuka uygun olarak meydana gelmesi için ast memuru yönlendirir.[284] Hiyerarşik denetimin en önemli özelliği ise üstün asta emir vermesi suretiyle işlemin düzeltilmesinin sağlanmasıdır. Üstün kendiliğinden işlemi değiştirmesi, kaldırması veya uygulamasını durdurması da mümkündür.[285]

Maddede belirtilen üst memurun incelemesi bahsi de özünde vergi idaresi içerisindeki hiyerarşik yapılanmanın bir yansımasıdır. 2018 yılında yapılan Anayasa değişikliklerinin vergi idaresi teşkilatını etkilemesi sebebiyle üst memurların tespit edileceği mevzuatın da değiştiği görülmektedir.

Vergi idaresinde de tıpkı diğer idarelerde olduğu gibi teşkilat ve görevlerin belirlenmesi kanunla yapılmış iken 5345 sayılı Gelir İdaresi Başkanlığı ile İlgili Bazı Düzenlemeler Hakkında Kanun, 02.07.2018 tarihli olup 09.07.2018 tarihinde yürürlüğe giren 703 sayılı KHK'nin 70. maddesiyle isim değiştirmiş ve Kanun'un teşkilat şemasıyla ilgili tüm maddeleri yürürlükten kaldırılmıştır. Anayasa değişikliği ile yürütme erkinde yapılan köklü değişiklikle birlikte Bakanlar Kurulunun ve bakanlıkların kaldırılarak yürütme erkinin yalnızca Cumhurbaşkanı'na ait kılınması sebebiyle[286], Anayasa'nın 106/11 hükmü gereği Hazine ve Maliye Bakanlığı da 1 Sayılı Cumhurbaşkanlığı Teşkilatı Hakkında Cumhurbaşkanlığı Kararnamesi ile Cumhurbaşkanlığı bünyesinde yeniden yapılanmıştır.[287] Bu değişiklik çerçevesinde çıkarılan 4 sayılı Bakanlıklara Bağlı, İlgili, İlişkili Kurum ve Kuruluşlar ile Diğer Kurum ve Kuruluşların Teşkilatı Hakkında Cumhurbaşkanlığı Kararnamesi ile Gelir İdaresi Başkanlığı ve bağlı birimlerinin teşkilat yapıları düzenlenmiştir.[288]

İlgili düzenlemeler incelendiğinde, VUK'un 119. maddesinde yer alan üst memurlar kavramından vergi idaresinde vergilendirici işlemleri gerçekleştiren memurların üstü konumundaki şefler, müdürler, grup müdürleri, şube müdürleri, başkan yardımcıları veya başkanlar anlaşılmaktadır.[289] Bu görevlerde bulunan kişiler, yaptıkları hiyerarşik denetim ve incelemelerde vergilendirici işlemlerde vergi hatası

---

[284] Turgut TAN 2018, age. s. 104.
[285] Bahtiyar AKYILMAZ, Murat SEZGİNER ve Cemil KAYA 2020a, age. s. 177.
[286] Yavuz ATAR (2019), *Türk Anayasa Hukuku*, Güncellenmiş 13. Baskı, Seçkin Yayıncılık, Ankara, s. 291.
[287] Mustafa Oğuzhan BÖLÜKBAŞI (2020), "Cumhurbaşkanlığı Hükümet Sisteminde Bakanlıkların Statüsü (Önceki Hükümet Sistemi ile Mukayeseli Olarak)", *Erzincan Binali Yıldırım Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi*, Cilt 24, Sayı 1-4, ss. 41-69, s. 56.
[288] Uğur YİĞİT 2019, age. s. 293.
[289] Mine BİNİŞ 2012, age. s. 49; Murat BATI 2021, age. s. 442.

yapıldığını tespit edebilirler ve bu hatanın giderilmesi için gerekli iş ve işlemleri yaptırabilir veya yapabilirler.

2.1.3. Teftiş Sırasında Ortaya Çıkarma

VUK'un 119. maddesinin 3. bendi olan hükümde yer alan teftiş kavramının kapsamının tespit edilebilmesi amacıyla maddenin tamamının incelenmesi elzemdir. Teftiş ibaresinin anlamı TDK'nin sözlüğünde denetleme şeklinde açıklanmıştır.[290] Maddenin 4. bendinde vergi incelemelerine ilişkin özel düzenleme bulunduğundan dolayı burada belirtilen teftiş ibaresinden idarenin iç denetimi anlaşılmalıdır.

Vergi idaresinde vergi işlemlerinin denetlenmesi bakımından hiyerarşik denetimin yanında Hazine ve Maliye Bakanlığına bağlı denetim mekanizmaları da yer almaktadır. Nitekim GİB'ten ayrı olarak örgütlenmiş olan Vergi Denetim Kurulu Başkanlığı, 1 sayılı Cumhurbaşkanlığı Teşkilatı Hakkında Cumhurbaşkanlığı Kararnamesi'nin 228. maddesinde yapılan düzenlemeyle doğrudan Hazine ve Maliye Bakanı'na bağlı olarak başkan, başkan yardımcıları, grup başkanları, vergi başmüfettişleri, vergi müfettişleri ve vergi müfettiş yardımcılarından oluşmaktadır. Maddenin 4. fıkrasıyla Kurula verilen görevler ise temelde vergi incelemeleri olmak üzere Bakan tarafından verilen teftiş, inceleme, denetim ve soruşturmaların yapılması olarak belirlenmiştir.

Maddenin 3. bendinde yer alan teftiş kavramının özünü de idarenin kendi içerisinde yürütülen denetleme faaliyetleri oluşturmaktadır. İlgili mevzuat gereği kendisine teftiş görevi verilmiş olan kamu görevlileri, belli dönemlerde vergi dairelerini teftişe tabi tutarak yapılan işlemlerin doğruluğunu incelemektedirler. Yapılan incelemede vergisel işlemlerde meydana gelen hatalar tespit edilebilir ve bu suretle hataların düzeltilmesi amacıyla gerekli işlemler gerçekleştirilir.[291]

2.1.4. Vergi İncelemesi Sırasında Hatanın Meydana Çıkması

Vergi alacağının güvence altına alınması için mevzuatımızda bazı güvenlik tedbirlerinin düzenlendiği görülmektedir. Denetimler özünde hazine zararını önleyerek kamu yararının sağlanmasını amaçlarken mükellef ve sorumluların mesleki işlemlerinin düzenli ve hukuka uygun şekilde ilerlemesini sağlarlar.[292] Zira beyan

[290] TÜRK DİL KURUMU (2023), https://sozluk.gov.tr/, ET. 09.07.2023.
[291] Şükrü KIZILOT ve Zuhal KIZILOT 2014, age. s. 121.
[292] Murat BATI 2021, age. s. 227.

sisteminin esas alındığı vergi sistemimizde mükellef beyanlarının üzerine vergilendirici işlemlerin yürütülmesi dolayısıyla yapılan beyanların doğruluğunun denetlenmesi büyük önem taşımaktadır.[293] VUK hükümleriyle düzenlenmiş bulunan denetim mekanizmaları VUK'un 1. kitabının 7. kısmında *"Yoklama ve İnceleme"* adı altında düzenlenmiş bulunmaktadır. İlgili kısımda yoklama, inceleme, arama ve bilgi toplama müesseseleri düzenlenmiştir.

Vergi incelemesinin tanımı VUK'un 134. maddesinde yapılmıştır. Madde hükmünde vergi incelemesinin ödenmesi gerekli olan vergilerin doğruluğunun araştırılması, tespit edilmesi ve sağlanması faaliyeti olduğu vurgulanmıştır. Vergi incelemesinde inceleme yapmaya yetkili olan vergi müfettişleri, müfettiş yardımcıları, ilin en büyük mal memuru veya vergi dairesi müdürleri tarafından gümrük resim ve vergileri haricinde olup genel bütçeye, belediyelere veya il özel idarelerine ait her türlü vergi, resim, harç ve diğer mali yükümlülüklere ilişkin maddi veya şekli ödevlerin doğru ve hukuka uygun yerine getirilip getirilmediği incelenir.[294]

GİB tarafından 2022 yılında toplam 1764 mükellef incelenmiş, yapılan incelemelerde tüm vergi türlerine ilişkin olarak toplamda 4.613.767.969 TL matrah bildirilmesine rağmen 390.084.748 TL matrah farkı tespit edilmiştir.[295][296] Hal böyle olsa da bu kayıtların ne kadarının hata veya hileyle ortaya çıktığı bilinmediği gibi vergi incelemesinde bu husus da tespit edilmeye çalışılmaktadır.[297]

Vergi incelemesine yetkili olan vergi müfettişleri ve müfettiş yardımcılarının teftiş sırasında da hata tespitinde bulunabileceklerini vurgulamıştır. Vergi incelemesinde hataların çıkarılmasının farkı ise incelenen tarafın vergi idaresi değil mükellefler oluşudur. Mükelleflerin iş ve işlemlerine ilişkin yürütülen vergi

---

[293] Cansu DAĞ BEREKET (2022), *Uluslararası Boyutuyla Vergi İncelemeleri*, Adalet Yayınevi, Ankara, s. 97.

[294] Fazıl TEKİN ve Ali ÇELİKKAYA (2022), *Vergi Denetimi*, Gözden Geçirilmiş ve Güncelleştirilmiş 9. Baskı, Seçkin Yayıncılık, Ankara, s. 177.

[295] GELİR İDARESİ BAŞKANLIĞI (2023), https://www.gib.gov.tr/sites/default/files/fileadmin/faaliyetraporlari/2022/2022_faaliyet_raporu.pdf?id=1, ET. 10.07.2023.

[296] Şu hususu vurgulamak gerekir ki; bahsetmiş olduğumuz incelemeler Vergi Denetim Kurulu Başkanlığı'nca vergi müfettişleri ve müfettiş yardımcıları tarafından yapılan incelemeler değil, 81 il vergi dairesi müdürleri tarafından yapılan incelemelerdir. Zira vergi müfettişleri ve müfettiş yardımcıları tarafından yapılan incelemelere ilişkin sonuçlar GİB'in faaliyet raporlarında değil Vergi Denetim Kurulu Başkanlığı'nın faaliyet raporlarında yer almaktadır. Vergi Denetim Kurulu Başkanlığı'nın 2022 yılı faaliyet raporuna göre ise 2022 yılında 77.610 mükellef incelenmiş ve 23.135.505.200 TL vergi tarhı ile 53.532.656.634 TL vergi cezası kesilmesi önerilmiştir. (bkz. HAZİNE VE MALİYE BAKANLIĞI VERGİ DENETİM KURULU BAŞKANLIĞI (2023), https://ms.hmb.gov.tr/uploads/sites/17/2023/03/Vergi-Denetim-Kurulu-Baskanligi-2022-Yili-Faaliyet-Raporu.pdf, ET. 10.07.2023.)

[297] Mine BİNİŞ 2012, age. s. 50.

incelemelerinde de vergilendirici işlemlerde hatanın meydana geldiği tespit edilebilir. Zira incelemenin amacının vergisel işlemlerin doğruluğunu tespit etmek olduğu da göz önünde bulundurulduğunda, inceleme esnasında hatalı işlemlerin düzeltilebilmesi amacıyla hata tespitinde bulunulabilmesi gereklidir.

2.1.5. Mükellefin Müracaatı İle Hataların Meydana Çıkması

Vergi hatalarının ortaya çıkarılmasının en yaygın görülen hali mükelleflerin müracaatı ile ortaya çıkarılma halidir. Mükellefler vergilendirici işlemlerin doğrudan muhatabı olduklarından dolayı vergilendirme sürecindeki iş ve işlemlerden doğrudan haberdar olarak süreci takip ederler. Haliyle de işlemlerde hata meydana geldiğini doğrudan tespit edebilirler. Örneğin bir mükellef, 2020 yılında gelir vergisine tabi olmayı gerektirecek hiçbir faaliyette bulunmayıp 2021 yılında serbest meslek erbabı olarak gelir vergisine tabi olursa; kendisine tebliğ edilen vergi ceza ihbarnamesinde ise serbest meslek faaliyetinden kaynaklanan gelir vergisine ilişkin tarhiyatın 2020 dönemine ilişkin düzenlendiğini fark ederse mükellef tarafından yapılmış bir tespitten bahsedebiliriz. Bu tespitin yapılabilmesi için hatanın mükelleften veya idareden kaynaklanması gerekmez, her türlü hatayı mükellef tespit edebilir.[298]

Mükelleflerin kendi hatalarını tespit etmeleri ve bu hatanın düzeltilmesini talep etmeleri, mükellefler için büyük önem taşımaktadır.[299] Zira vergi mükelleflerinin özellikle vergi ziyaı meydana getirebilecek hatalarda bulunmaları halinde vergi idaresinin bu durumu inceleme ile tespit etmesi sonrasında vergi ziyaı cezasının uygulanması gerekir. Mükelleflerin bu durumla karşılaşmamaları için VUK'un 371. maddesinde pişmanlık ve ıslah müessesesi düzenlenmiş bulunmaktadır. Pişmanlık ve ıslah, vergisel yükümlülüklerini kasten veya ihmalen hatalı olarak meydana getiren mükelleflerin kendi iradeleriyle bu durumun bildirilmesi ve belirli koşullar çerçevesinde vergi cezalarından korunmasının sağlanmasına ilişkin getirilen müessesedir.[300] Dolayısıyla hatalı olarak beyanname düzenleyerek eksik tarhiyat yapılmasına ve bu suretle vergi ziyaına sebep olan mükelleflerin tespit ettikleri hataları

---

[298] Uğur YİĞİT 2019, age. s. 294.

[299] Mustafa DEMİREL (2016), *Vergi Hataları ve Düzeltme Yolları* (Yayımlanmamış Yüksek Lisans Tezi), Okan Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, İstanbul, s. 56.

[300] Doğan BOZDOĞAN (2017), "Pişmanlık ve Islah Müessesesinin Vergi Cezalarının Yaptırım Gücü Üzerine Etkisi", *Gaziosmanpaşa Üniversitesi Sosyal Bilimler Araştırmaları Dergisi*, Cilt 12, Sayı 1, ss. 153-168, s. 164.; Turgut CANDAN (2022b), *Vergisel Kabahatler ve Suçlar*, Güncellenmiş ve Genişletilmiş 5. Baskı, Yetkin Yayınları, Ankara, s. 885.

kendiliğinden idareye bildirmelerinin mükelleflerin lehine olduğunu belirtmek gerekir.[301]

2.2. HATALARIN DÜZELTİLMESİ

Vergi hatalarının düzeltilmesi için mükelleflerin idari başvuruda bulunabilecekleri gibi dava açma süresi içinde yargı yoluna da başvurabilecekleri yukarıda açıklanmıştır. Çalışmamızın bu kısmında, vergi hatalarının idari başvurular suretiyle yargıya başvurmaksızın düzeltilebilmesi için VUK hükümleriyle düzenlenen hata düzeltme yolu açıklanarak düzeltme kavramı, düzeltme türleri, mükelleflerin düzeltme talepleri, düzeltme yolunun zamanaşımı, vergi idaresince yapılacak incelemeler ve işlemler gibi hususlar ortaya konacaktır.

2.2.1. Hata Düzeltme Kavramı ve Tarihçesi

213 sayılı VUK'un 120. ve devamı maddelerinde düzenlenmiş bulunan hata düzeltme müessesesi, yukarıda izah edilen hesap ve vergilendirme hataları için geçerli olan bir idari uyuşmazlık çözüm yoludur. Vergilendirici işlemlerde meydana geldiği tespit edilen veya iddia olunan hesap veya vergilendirme hatalarının yargıya başvurmaksızın çözümünü sağlayan hata düzeltme yolu, hatalı işlemin yine idare tarafından hukuka uygun hale getirilmesini sağlayan yoldur. Hata düzeltme müessesesinin varlığı, hatalı işlemle vergi talebi ile tahsilini önleyerek idarenin kanuna ve hukuka uygun vergilendirme yapmasını sağlar. Bunun dışında idarenin Anayasa'dan kaynaklanan yükümlülüklerini yerine getirmesini sağladığı gibi adil vergi sistemi oluşturulmasına da katkı sağlamaktadır.[302]

Henüz hukuk dünyasında etki yaratmaması sebebiyle mükellef açısından icrailik vasfını haiz olmayan işlemlerde meydana gelen hatalar teknik olarak hata kavramına dahil olmadıklarından bu tür hataların hata düzeltme kavramı çerçevesinde incelenmesi mümkün bulunmamaktadır.[303] Bir diğer ifadeyle icrailik özelliği bulunmayan vergisel işlemlerde hata meydana geldiği takdirde hata düzeltme kavramı akla gelmemelidir. Zira henüz mükelleften talep edilmeyen veya tahsil aşamasına geçilemeyecek vergilendirici işlemlerde hata meydana geldiği takdirde idare bu hatayı

[301] Uğur YİĞİT 2019, age. s. 295.
[302] Mehmet Ezhan DOĞRUSÖZ (1999), *Türk Vergi Hukukunda Hata ve Düzeltme* (Yayımlanmamış Doktora Tezi), Marmara Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, İstanbul, s. 57.
[303] Nihan KAŞIKÇI 2011, agt. s. 60.

düzelterek teknik anlamdaki idari işlemi meydana getirebilir. Dolayısıyla henüz icrailik vasfı bulunmayan, bir diğer ifadeyle teknik anlamda vergilendirici işlem olmayan birtakım işlemlerde hata düzeltme kavramından bahsedilmesi mümkün olmayacaktır.

Hata düzeltme müessesesi vergilerin aslına ilişkin olarak uygulanabileceği gibi vergi cezalarında meydana gelen hatalara karşı da hata düzeltme müessesesine başvurulabilir.[304] VUK'un 375. maddesinde de bu husus açıkça düzenlenmiştir. Yine gecikme zammıyla ve gecikme faiziyle alakalı hata sayılabilecek hususların meydana gelmesi halinde de hataların düzeltilmesi söz konusu olabilir.[305]

Hukukumuzda hata düzeltme müessesesinin tarihine baktığımızda ise hata düzeltme kavramını karşılamak üzere yapılan ilk düzenlemenin 1934 yılında 2395 sayılı Kazanç Vergisi Kanunu'nda yer aldığı görülmektedir. Kanun'un 62. maddesinde *"İtirazların tebliği ve mükellefin müdafaası"* başlığıyla yapılan düzenlemede temel olarak maddi hata ve yanlış oran uygulanması halleri gibi açık kanunsuzluk mevcutsa düzeltme yapılabileceği açıklanmaktadır. 1936 tarihli ve 2897 sayılı Hayvanlar Vergisi Kanunu, 1940 tarihli ve 3843 sayılı Muamele Vergisi Kanunu veya 1948 tarihli ve 5237 sayılı Belediye Gelirleri Kanunu gibi çeşitli vergi kanunlarında da maddi hata kavramı genelinde düzeltme hükümleri yer almıştır.[306]

Vergi hukukunda hata düzeltme hükmünün temeli kabul edilen esas düzenlemeler ise 1939 tarihli ve 3692 sayılı Vergilerde İhbarnamelerin Tebliğine ve İtiraz ve Temyiz Usullerine ve İtiraz ve Temyiz Komisyonları Teşkiline Dair Kanun'un 23. ve devamı maddeleridir. Kanun'un *"İtirazların komisyonlara sevki"* başlıklı ilgili maddesinde mükelleflerin itiraz ve temyiz dilekçesi vermesi üzerine 15 gün içinde dosyaların maddede sayılanlara tebliğ edilerek incelenmesi gerektiği belirtilmiştir. Maddenin önemi ise hata türlerinin 6 başlık altında sayılmış olmasıdır. Maddede verginin veya matrahın yanlış hesaplanması, mükerrer vergilendirme, mükellefin şahsında hata, vergi miktarında hatalar ve vergilendirme döneminde hatalar maddi hata türleri olarak sayılarak bu hataların meydana gelmesi halinde itiraz edileceği düzenlenmiştir.

---

[304] Mine BİNİŞ 2012, age. s. 51; Nurettin BİLİCİ 2022, age. s. 207.
[305] Cevat KOÇ (1991), *Vergi Hatalarını Düzeltme* (Yayımlanmamış Doktora Tezi), İstanbul Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, İstanbul, s. 23; Yusuf KARAKOÇ 2017, age. s. 104.
[306] Mustafa BALCI 2022, age. s. 70.

Kanun'un *"Maddi hatalar"* başlığı altında düzenlenen 24., 25. ve 26. maddelerinde ise hataların nasıl düzeltileceği açıklanmıştır. Yapılan düzenlemelerde mükelleflerin maddi hataların mevcudiyeti halinde dilekçe ile başvurarak hatanın düzeltilmesini talep edebilecekleri, inceleme sonucunda hatanın ortaya çıkması halinde hatanın 23. maddedeki usulle düzeltilebileceği belirtilmiştir. 25. maddede yer alan düzenleme ise itiraz süreleri geçtikten sonra hatanın mevcudiyetinin ortaya çıkması halinde itiraz ve temyiz komisyonunca verilen kararla kesinleşme gerçekleşmemiş veya zamanaşımı sebebiyle reddedilmiş olmak şartıyla düzeltme yapılabileceği düzenlenmiştir. 26. madde ise düzeltme için zaman sınırı getiren bir hüküm olup maddeyle tahakkuk zamanaşımı süresinin dolmasıyla düzeltme yapılamayacağı hükme bağlanmıştır.

1949 yılında yürürlüğe giren 5432 sayılı VUK'un 106. ve devamı maddelerinde vergi hukukunda hata düzeltme hükümleri daha kapsamlı olarak düzenlenmiştir.[307] Kanunda vergi hataları tanımlanarak hesap hataları ve vergilendirme hataları ayrımı yapıldıktan sonra hataların meydana çıkarılma usulleri gösterilerek belirtilen hataların düzeltilmesi usulü, şikâyet yoluna başvuru ve zamanaşımı düzenlemeleri yapılmıştır. Bahsetmiş olduğumuz değişiklikle kanunda yer alan maddi hata kavramı yerini vergi hatası kavramına bırakarak vergi hataları da özel olarak tanımlanmıştır. Kapsam belirlemesi sonrasında düzeltme hükümleri daha detaylı kaleme alınmıştır.[308] Bu değişikliğin esas sebebi ise 3692 sayılı Kanun yalnızca vergi ve benzeri paylara ilişkin itirazların düzenlenmesini konu alırken 5432 sayılı VUK'un, Kanun'un 1. maddesinde yazılı vergi ve resimlere ilişkin uygulanacak genel esasların belirlendiği karma teknikle hazırlanan temel bir usul kanunu olması yatmaktadır.[309] Zira 3692 sayılı Kanun hükümleri yalnızca itirazlara odaklanırken 5432 sayılı VUK hükümleri tıpkı 213 sayılı Kanun hükümleri gibi çok kapsamlı olup vergilendirme, mükellef ödevleri, değerlemeler, cezalar, uyuşmazlık çözümleri gibi çok çeşitli alanları düzenlemektedir. Hal böyle olunca, hata düzeltme müessesesi kapsamında ele alınabilecek hataların neler olduğu ortaya konmuştur ve Kanun'un kapsamı göz önünde bulundurularak Kanun çerçevesinde *"vergi"* kavramına dahil olabilecek her türlü bedele ilişkin hata olarak düzenlenen hallerin gerçekleşmesi vergi hatası olarak kabul edilmiştir.

---

[307] Nihan KAŞIKÇI 2011, age. s. 63.
[308] Didem Hande KILIÇ 2023, age. s. 48.
[309] Gürol ÜREL 2023, age. s. 55.

3692 sayılı Kanun'da yer alan kesin karar olsa dahi düzeltme yapılabileceğini düzenleyen 25. maddeyle benzer yöndeki hükme 5432 sayılı VUK'un 115. maddesinde yer verilmiştir. Hükümde itiraz veya temyiz komisyonlarınca incelenen muamelelerde vergi hatası bulunuyorsa karar kesin olsa dahi düzeltme yapılabileceği düzenlenmiştir. Benzer yöndeki bu düzenlemeler, kanun koyucunun hata düzeltme yoluna verdiği önemin devam ettiğini açıkça ortaya koymaktadır. Zira kanun koyucu bu düzenlemeyle birlikte kesinleşmiş bir karar olsa dahi hata ile hukuka aykırı işlemlerin gerçekleşmesinin önüne geçmeyi amaçladığını ortaya koymaktadır.[310]

5432 sayılı VUK hükümleri ise 04.01.1961 tarihinde kabul edilen 213 sayılı VUK'un yürürlüğe girmesiyle mülga edilerek günümüzde halen geçerliliğini koruyan hata düzeltme müessesesine ilişkin hükümler yürürlüğe girmiştir. İlgili bölüm *"Vergi Hatalarını Düzeltme"* başlığıyla düzenlenmişken 2003 yılında düzeltme işlemlerinin gerçekleşmesi sonucu reddiyat usulü de bölüme eklenerek bölüm başlığına *"Reddiyat"* ibaresi eklenmiştir. 213 sayılı VUK'ta yer alan hata düzeltme hükümleri büyük oranda 5432 sayılı VUK'ta yer alan hükümlerle benzerlik göstermektedir. İki kanun düzenlemeleri arasında en büyük farklılığı oluşturan husus ise 1982 yılında vergi itiraz ve temyiz komisyonlarının son bularak yerini vergi mahkemeleri ile bölge idare mahkemelerine bırakmış olmasıdır.[311]

2.2.2. Hata Düzeltme Müessesesinin Kapsamı

Hata düzeltme müessesesinin vergi hatasının mevcut olduğu durumlarda işlerlik kazanabileceği, bu bakımdan da VUK'un 117. ve 118. maddelerinde yer alan hata türlerinin mevcudiyeti halinde idare tarafından düzeltme yapılabileceği gibi mükelleflerce de düzeltme talebinde bulunulabileceği vurgulanmıştı. İşbu başlık altında, hangi aşamalarda ve hangi işlemlerde hata düzeltme yolunun uygulanabileceği inceleneceği gibi her somut olayda vergi hatasının bulunup bulunmadığının açıkça tespit edilememesi dolayısıyla vergi hatasından anlaşılması gereken hususların ortaya konarak Danıştay kararları çerçevesinde bazı özellikli durumlar incelenecektir.

Vergi hatalarının düzeltilmesi açısından öncelikle incelenmesi gereken husus tahakkuk fişi bulunup bulunmadığının veya vergi ceza ihbarnamesinin tebliği söz

[310] Didem Hande KILIÇ 2023, age. s. 50.
[311] M. Kamil MUTLUER ve N. Nilay DAYANÇ KUZEYLİ (2019), *Vergi Teorisi ile İlişkilendirilmiş Vergi Hukuku Genel ve Özel Hükümler*, Yetkin Yayınları, Ankara, s. 267.

konusu ise tahakkukun gerçekleşip gerçekleşmediğinin tespitidir.[312] Bu gerekliliğin sebebi, idari işlemlerin icrailik özelliğiyle alakalıdır.[313] Zira bir işlem mükellef açısından hukuki sonuç doğurma kudretine sahip olmaksızın o işlemin düzeltilmesinin somut bir faydası bulunmayacağı gibi işlemin idare tarafından hukuki olarak etki doğuracak hale getirilmesi öncesinde işlem düzeltilebilecektir. Ancak şu hususa dikkat çekmek elzemdir ki bir önceki cümlede yer alan işlemin düzeltilmesinden maksadımız idarenin teknik olarak re'sen düzeltme müessesesine başvurması değil, işlemi tesis etmeden önce olması gereken bilgilerle düzeltilerek nihai işlemin tesis edilmesidir. Zira icrailik vasfını haiz tipik idari işlemin tesisi öncesinde vergi dairesi çalışanları tarafından gerekli doğrulamalar yapılabilir ancak nihai işlemin tesisi ile tahakkukun gerçekleşmesi sonrasında idarenin işlemini düzeltmesi için yine VUK hükümleriyle düzenlenen düzeltme işlemini gerçekleştirmesi gerekecektir.

Danıştay 4. Dairesi de vermiş olduğu bir kararda ilk derece mahkemesinin düzeltme yoluna başvurulabilmesi için icrai niteliği haiz bir idari işlemin mevcut olması gerektiğini vurgulayarak önüne gelen uyuşmazlıkta icrai nitelikte bir işlem bulunmaması sebebiyle düzeltme başvurusunun reddine karşı açılan davanın reddine dair kararı onamıştır.[314]

Beyana dayanan tarhiyatın söz konusu olduğu durumlarda tahakkuk fişi mükellefin beyanına göre tanzim edildiğinden dolayı mükelleflerin tahakkuk fişine itiraz etmesi kural olarak mümkün değildir. Nitekim VUK'un 378. maddesinde de mükelleflerin beyan ettikleri matrahlara ve beyan edilen matrah üzerinden tarh edilen vergilere karşı dava açamayacakları açıkça düzenlenmiştir. Hal böyle olsa da hükmün devamında vergi hatalarına ilişkin hükümler saklı tutulmuştur. Bu noktada da tahakkuk fişinin tanzim edilmiş olması önem arz eder, zira beyana dayanan vergilerde tahakkuk fişi bulunmaksızın mükelleflerin hata düzeltme yoluna başvurması mümkün olmayacaktır.

Bu noktada mahkeme kararı bulunan olaylarda mahkeme kararı üzerine tesis edilen işlemde hatanın mevcut olması durumu da incelenmelidir. Zira 3692 sayılı Kanun ve 5432 sayılı Kanun'da itiraz komisyonu kararında hatanın mevcudiyeti halleri özel olarak düzenlenmişken 213 sayılı VUK'un konuya yaklaşımı da önem arz eder. VUK'un *"Düzeltme Şümulü"* başlıklı 125. maddesinde, önceki kanunlarda

[312] Mine BİNİŞ 2012, age. s. 52; Şükrü KIZILOT ve Zuhal KIZILOT 2014, age. s. 126.
[313] Mualla ÖNCEL, Ahmet KUMRULU, Nami ÇAĞAN ve Cenker GÖKER 2022, age. s. 198.
[314] Danıştay 4. Daire, 14.04.2022, E. 2018/9438, K. 2022/2525. (Corpus, ET. 13.08.2023)

olduğu gibi mahkeme incelemesinden geçmiş bulunan olaylarda tesis edilen işlemin hatalı olması halinde karar kesin olsa dahi düzeltme yoluna başvurulabileceği düzenlenmiştir. Bu hususun istisnası ise mahkeme kararına konu olayın hata olduğu ileri sürülen hususa ilişkin olmasıdır. Yani eğer ki mahkemenin incelediği somut olayın ihtilaflı hususu zaten hata olduğu ileri sürülen durumsa ve mahkeme tarafından dava konusunu oluşturan işlemde hata bulunmadığı tespit edildiyse mükellefin mahkeme kararı sonrasında hata düzeltme yoluna başvurması mümkün olmayacaktır.[315]

Kanun koyucunun istisna düzenlemesini korumasının ve devam ettirmesinin sebebi ise kuvvetler ayrılığı gereği idarenin yargı kararını değiştirmeye matuf idari işlem tesis edememesi ile bir olayda hatanın bulunmadığı yargı tarafından tespit edilmişken idarenin kesinleşmiş yargı kararı bulunan durum hakkında tekrar inceleme yapmasının fuzuli olmasıdır.[316]

Vergi idaresinin bireysel idari işlemler dışında kalan düzenleyici faaliyetteki işlemlerine ilişkin de hata düzeltme yoluna başvurulması mümkün değildir. Örneğin idarenin düzenlediği bir yönetmeliğin veya genel tebliğin hukuka aykırı olması halinde vergi hatası bulunduğu ileri sürülemeyeceğinden dolayı hata düzeltme yoluna da başvurulamaz.[317]

Hata düzeltme müessesesine başvuru için mevcut olması gerekli olan vergi hatalarıyla alakalı olarak vergi ibaresinden anlaşılması gereken hususlar ile vergi hatalarının türlerine ilişkin detaylı açıklamalar çalışmanın önceki bölümünde detaylıca yapılmış olsa dahi işbu başlıkta vergi hatalarında bulunması gerekli üç temel özelliğin vurgulanması elzemdir.[318] Bunların ilki tesis edilen işlemde haksızlığın bulunmasıdır. Haksızlıktan kasıt, hukuka ve kanuna aykırı olarak tesis edilmiş olmaktadır.

İkinci özellik ise kanuna aykırılık hususudur. Buradaki kanuna aykırılık haksızlık hususundan farklıdır. Kanuna aykırılık başlı başına haksızlığın doğmasına yol açmaktadır. Burada kastettiğimiz kanuna aykırılık, tesis edilen vergilendirici işlemin esastan sakat olmasına yol açacak mahiyetteki kanuna aykırılıktır. Vergilendirici işlemlerin tipik idari işlemler olması sebebiyle kanun hükümlerine

[315] Şükrü KIZILOT ve Zuhal KIZILOT 2014, age. s. 126.
[316] Mualla ÖNCEL, Ahmet KUMRULU, Nami ÇAĞAN ve Cenker GÖKER 2022, age. s. 204; Yusuf KARAKOÇ 2017, age. s. 114.
[317] Mualla ÖNCEL, Ahmet KUMRULU, Nami ÇAĞAN ve Cenker GÖKER 2022, age. s. 199.
[318] Hata düzeltme müessesesi çerçevesinde vergi hatası kavramından anlaşılması gereken hususlar için bkz.: supra 28.

aykırı davranışlarla idari işlemin unsurlarını sakatlayacak mahiyette idari işlem tesis edilmesi halinde hukuka aykırılık koşulunun gerçekleştiği söylenebilir.[319] Bu nitelikteki kanuna aykırılık VUK'un 117. ve 118. maddelerinde yer alan durumlardan herhangi birini meydana getiriyorsa somut olayda vergi hatası bulunduğu söylenebilir.[320]

Üçüncü temel özellik ise hatanın açık olması gereğidir. İdare tarafından düzeltilebilecek olan vergi hataları, işlemde hatanın mevcut olduğu hakkında tereddüt edilmeyecek olan açık hatalardır. Tereddüt etmemeden kasıt ise mükellefin esasa ilişkin herhangi bir açıklamada bulunmasına ihtiyaç olmamasıdır, tarafların hatanın bulunduğunu doğrudan fark edebilmesidir.[321]

Vergi hatası sayılan hallerin ortak özellikleri de ortaya konduktan sonra öncelikle vergi hatası olarak değerlendirilmesi gereken bazı özel durumlara değinilerek devamında vergi hatası olarak kabul edilmeyen hususlar açıklanınca hata düzeltme müessesesinin kapsamı netleştirilmiş olacaktır.

2.2.2.1. Hata Düzeltme Müessesesinin Kapsamında Sayılabilecek Bazı Özel Durumlar

2.2.2.1.1. Davasız veya Ceza İndiriminden Yararlanılarak Ödeme Yapılması

VUK'un 34. maddesinde belirtildiği üzere ikmalen ve re'sen tarhiyat yapılması hallerinde mükellefe ihbarname tebliğ edilir. İhbarnamenin tebliğinden sonra mükellef dava açma yoluna gitmeyerek doğrudan ödeme yapabilir veya VUK'un 376. maddesinde belirtildiği üzere tarh edilen verginin, vergi farkının, vergi ziyaı cezasının, usulsüzlük ve özel usulsüzlük cezalarının yarısını ihbarname tebliğinden sonraki 30 gün içerisinde, bir diğer ifadeyle dava açma süresi içinde belirli şartlarla ödeyebilir.

Bu ihtimallerin ilkinde idarenin tarhiyat işlemi dışında herhangi bir tasarrufu söz konusu değildir. Dolayısıyla eğer ki somut olayda vergi hatası mevcut ise düzeltme zamanaşımı süresi içerisinde[322] düzeltme talep edilmesi ve işlemin düzeltilmesi mümkün olacaktır. İkinci ihtimalde ise her ne kadar idare ile mükellef arasında bir anlaşma mevcut olduğundan dolayı mükellefin işleme itiraz edemeyeceğinden bahisle dava açılamayacağı ve tarhiyatın hukuka aykırılığının ileri sürülemeyeceği akla gelse de eğer ki somut olayda vergi hatası mevcutken mükellef tarafından VUK'un 376.

---

[319] Mehmet Selim BİLMEN (2010), *Vergi Usul Kanunu'nda Düzeltme Kurumu* (Yayımlanmamış Yüksek Lisans Tezi), Marmara Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, İstanbul, s. 39.
[320] Mualla ÖNCEL, Ahmet KUMRULU, Nami ÇAĞAN ve Cenker GÖKER 2022, age. s. 199.
[321] Mehmet Selim BİLMEN 2010, agt. s. 43.
[322] infra 87.

maddesinden yararlanılarak ödeme yapılırsa yine düzeltme zamanaşımı süresi içerisinde düzeltme talep edilebilir ve idare tarafından hatanın düzeltilmesi gerekir.[323]

2.2.2.1.2. Uzlaşma Sağlanan Tarhiyatlarda Hatanın Bulunması

Uzlaşma müessesesi, tarhiyat öncesinde veya sonrasında idare ile mükellefin müzakere etmek suretiyle vergi ve cezalar üzerinde anlaşarak mükellefin ödeme yapmasını sağlayan hukuki yoldur.[324] Uzlaşma sağlandıktan sonra tıpkı indirim müessesesinde olduğu gibi mükellef tarafından dava açılamaz. Nitekim bu husus, VUK'un Ek 7. maddesinde de açıkça düzenlenmiştir.

Öğretide uzlaşma sağlandıktan sonra hatanın tespit edilmesi halinde hata düzeltme yoluna başvurulup başvurulamayacağı tartışmalıdır. Bir görüşe göre uzlaşma sağlandıktan sonra hata tespit edilirse düzeltme talebinde bulunulabilir ancak talebin reddi halinde dava yoluna gidilemez. Zira düzeltme talebinin reddi halinde düzeltme talebinin reddi hakkında dava yoluna gidilmesinin VUK'un Ek 7. maddesi hükmünün göz ardı edilmesi anlamına geleceği ileri sürülmüştür.[325]

Danıştayın yakın tarihli kararlarında ise uzlaşma sağlanan konularla alakalı olarak hatanın tespit edilmesi halinde düzeltme talebinde dahi bulunulamayacağı ortaya konmaktadır.[326] Örneğin Danıştay 4. Dairesinin bir kararında tarhiyat öncesi uzlaşma sağlandıktan sonra hata düzeltme talebinde bulunulmasının VUK'un Ek 7. maddesi hükmünde yer alan uzlaşılan husus hakkında dava açılamayacağı ve dolayısıyla hiçbir merciye şikâyette bulunulamayacağı gerekçeleriyle mümkün olmadığı yönünde hüküm tesis edilmiştir.[327]

Her ne kadar öğretide aksi yönde görüşler bulunduğu gibi Danıştayın güncel uygulaması da uzlaşmanın sağlanması halinde hataların düzeltilmesinin mümkün olmadığı yönünde olsa da kanımızca uzlaşma sonrasında uzlaşılan vergi ve cezaya ilişkin somut olayda hatanın meydana geldiği tespit edildiği takdirde hata düzeltme müessesesine başvurulabilecektir.[328] Öncelikle uzlaşmanın sağlandığı olayda hatanın

---

[323] Şükrü KIZILOT ve Zuhal KIZILOT 2014, age. s. 127.
[324] Fatih SARAÇOĞLU, Elif PÜRSÜNLERLİ ÇAKAR ve Abdullah ÖMERCİOĞLU 2022, age. s. 273.
[325] Turgut CANDAN 2022b, age. s. 1061.
[326] Mustafa BALCI 2022, age. s. 34.
[327] *"…tarhiyattan önce uzlaşmaya varıldığı, bu hususun usulüne uygun olarak düzenlenmiş tutanakla kayıt altına alındığı ve Kanun'un amir hükmü gereği uzlaşılan husus hakkında dava açılamayacağı ve hiçbir mercie şikâyette bulunulamayacağı açık olduğundan, düzeltme şikâyet başvurusunun zımnen reddine dair işleme karşı açılan davanın reddine dair Vergi Mahkemesi kararında sonucu itibarıyla hukuka aykırılık görülmemiştir."* Danıştay 4. Daire, 14.12.2020, E. 2016/16296, K. 2020/5621. (Corpus, ET. 14.08.2023)
[328] Mustafa BALCI 2022, age. s. 36; Şükrü KIZILOT ve Zuhal KIZILOT 2014, age. s. 127.

tespiti halinde düzeltme ve şikayet yoluna başvurulduktan sonra ret işlemine karşı dava açılması, müessesenin işlevi göz önünde bulundurulduğunda VUK'un Ek 7. maddesine aykırılık doğurmaz. Zira uzlaşmanın kesin olmasına ilişkin yapılan düzenleme uzlaşmanın işlevini kuvvetlendirmektir.[329] Zira uzlaşmanın kesin oluşu mükellef açısından yeni vergi ve ceza salınması tehdidini ortadan kaldırdığı gibi idarenin tahsil etmesi gereken vergiye ve cezaya daha kısa sürede ulaşmasını sağlar. Burada bahsi geçen kesinlik, idarenin işlemlerinin yargı mercilerince yargısal denetim mekanizmasıyla incelenmesinin önüne geçmek veya belirli bazı idari işlemlere karşı yargı yolunu kapatmak değildir. Ayrıca düzeltme talebinin reddi veya şikâyete ilişkin verilen ret cevabına karşı iptal davası açılması, uzlaşılan konunun yargıya taşınması anlamına gelmeyecektir. Zira mahkemenin konu hakkında vereceği kararın uzlaşmayla ilgisi bulunmayacaktır. Mahkemenin açık bir hata meydana gelmesi sebebiyle düzeltme talebinin reddine dair idari işlemi iptal etmesinin fiili olarak uzlaşmanın vaki olduğuna dair tutanağın aksi yönde bir durum meydana getirebilecek olması, başlı başına VUK'un Ek 7. maddesinin ihlal edildiği anlamına gelemez.

Birçok mükellef inceleme aşamasında tarhiyat öncesi uzlaşma talep edip etmediği sorusuna doğrudan talep ettiği şeklinde cevap vermekte, vergi idaresiyle bir an önce anlaşma yolunu tercih etmektedir. Dolayısıyla bir mükellef, yaşadığı korkuyla dahi hata bulunup bulunmadığını anlamaksızın idareyle uzlaşabilir. Mükellef vergi oranının yanlış uygulandığını tespit edemeyebilir, mükerrer vergilendirmede bulunulduğunu anlamayabilir veya bir verginin asıl borçlusu olmadığını fark etmemiş olabilir. Yine idare de hatanın mevcut olduğunu fark etmeden uzlaşmış olabilir. Bu tür esaslı sakatlıklara yol açan hataların mevcudiyeti halinde safi uzlaşmanın sağlanması sebebiyle mükellefin düzeltme talebinde bulunamayacağının ileri sürülmesi ve bu iddianın kanun hükmünün açıklığı şeklinde bir iddiaya dayandırılmasının hukuka uyar yönü bulunmamaktadır. Zira kanun koyucunun Ek 7. madde hükmünün amacı göz önünde bulundurulurken hata düzeltme hükümlerinin saikleri görmezden gelinemez. Kanun koyucu, geçmişteki kanunlarda da olduğu gibi 213 sayılı VUK'un 125. maddesinde kesinleşmiş mahkeme kararında hata bulunsa dahi düzeltme talebinde bulunulabileceğini açıkça hükme bağlamıştır. Bu madde, kanun koyucunun vergi hatası bulunması durumunda hatanın kesin olarak düzeltilmesi gerektiği yönündeki iradesini açıkça ortaya koymaktadır.[330] Üstelik bu durum,

[329] Didem Hande KILIÇ 2023, age. s. 100.
[330] Mustafa BALCI 2022, age. s. 36.

idarenin kesinleşmiş mahkeme kararına rağmen düzeltme işlemi tesis edebilmesi hakkına sahip olması dolayısıyla kuvvetler ayrılığı ilkesine dahi aykırı görülebilecek mahiyetteyken idarenin kendi tesis ettiği hatalı işlemi, yaptığı anlaşmanın davaya konu olmayacağı sebebiyle düzeltmemesi kabul edilebilir bir durum değildir.

Bu noktada tarhiyat öncesi uzlaşma ile tarhiyat sonrası uzlaşma arasında fark bulunmamaktadır. Hata düzeltme müessesesinin tahakkuk etmiş olan vergilere ilişkin olarak uygulanabileceği, icrailik niteliğini haiz olmayan işlemlere karşı hata düzeltme müessesesinin uygulanamayacağı ileri sürülebilecek olsa dahi uzlaşmanın sağlanması halinde esasen idare tarafından uzlaşmanın vaki olduğuna dair tutanak tanzim edilmesiyle icrai nitelikte bir işlem tesis edildiği açıktır. Dolayısıyla tarhiyat öncesi uzlaşma halinde de tarhiyat sonrası uzlaşma halinde de vergi hatası söz konusuysa hata düzeltme yoluna başvurulabilecektir.

Nitekim Danıştayın 3. Dairesi de bir kararında off-shore hesaptan faiz geliri elde edilmesi özelinde yapılan vergi incelemesi sonucunda tarhiyat öncesi uzlaşmaya varıldıktan sonra hata düzeltme talebinde bulunan davacının iddialarını yerinde görmüştür. Vergilendirilmemesi gereken unsurun matraha dahil edilerek vergi salınmaya hazırlanılmasının dahi hata oluşturduğunu ve uzlaşma sağlanmasının hatanın düzeltilmesini engellemeyeceğini ortaya koyan Mahkeme, aksi yöndeki ilk derece mahkemesi kararı hakkında bozma kararı vermiştir.[331]

2.2.2.1.3. Ödeme Emrinde Hata Bulunması

Ödeme emri, 6183 sayılı Kanun'un 55. maddesinde düzenlenmiş bulunan ve amme alacağının cebren tahsili usulünde borçluya tebliğ edilerek borçlunun borcunu ödemesi veya mal bildiriminde bulunması gerektiğini bildiren emre verilen isimdir. 6183 sayılı Kanun'da düzenlendiği ve cebren tahsil usulünün bir parçası olması suretiyle ödeme emrinin vergi ilişkisinin tahsil aşamasına ait bir terim olduğu anlaşılmaktadır. Vergilendirme işlemlerinin tahsile kadar olan aşamalarının 213 sayılı VUK çerçevesinde, tahsil aşamasının ise 6183 sayılı AATUHK çerçevesinde düzenlendiği göz önünde bulundurulduğunda[332] tahsil aşamasında 213 sayılı VUK'ta yer alan düzeltme hükümlerinin uygulanıp uygulanmayacağının ortaya konması gerekir.

---

[331] Danıştay 3. Daire, 04.04.2006, E. 2005/2364, K. 2006/942. (Corpus, ET. 14.08.2023)
[332] Mualla ÖNCEL, Ahmet KUMRULU, Nami ÇAĞAN ve Cenker GÖKER 2022, age. s. 100.

Öncelikle tahsil aşamasında meydana gelen hataların vergi hatası olup olmadığının ortaya konması gerekir. Öğretide ödeme emrinde yer alan hataların vergi hatası kapsamında olmadığı yönünde görüşler mevcuttur.[333] VUK'un 116. maddesinde ise vergi hatası tanımlanırken haksız yere fazla vergi istenmesi veya alınması şeklinde düzenleme yapıldığı görülmektedir. Verginin alınması halinin de vergi hatasının tanımında yer alması, haksız olarak yapılan tahsilat işlemlerinde de hata düzeltme müessesesine başvurulabileceğini ortaya koymaktadır.[334]

Bir görüşe göre tahsil aşamasında karşımıza çıkan ödeme emri, haciz işlemi gibi işlemlerde VUK'un 116. ve devamı hükümlerinde düzenlenmiş bulunan hataların meydana gelmesi halinde vergi hatasının doğduğu kabul edilerek hata düzeltme yoluna başvurulabilecek iken[335] diğer görüşe göre tahsil aşamasında meydana gelen hatalar 213 sayılı VUK'ta yer alan hatalardan sayılamayacağı için yine 213 sayılı VUK'ta düzenlenen hata düzeltme yoluna da başvurulamayacağı şeklindedir.[336]

Danıştay kararları incelendiğinde de farklı yönde kararlar verildiği görülmektedir. Danıştayın eski tarihli kararlarında tahsil aşamasında hatanın meydana gelmesi halinde hata düzeltme yoluna başvurulabileceği kabul ediliyorken[337] güncel

---

[333] Nihan KAŞIKÇI 2011, agt. s. 101; Selim KANETİ, Esra EKMEKCİ, Gülsen GÜNEŞ ve Mahmut KAŞIKCI 2022, age. s. 221.

[334] Mualla ÖNCEL, Ahmet KUMRULU, Nami ÇAĞAN ve Cenker GÖKER 2022, age. s. 205; Yusuf KARAKOÇ 2017, age. s. 114.

[335] Erdoğan ÖNER 2019, age. s. 235; Murat BATI 2021, age. s. 434; Nurettin BİLİCİ 2022, age. s. 207, 248; Yusuf KARAKOÇ 2012, age. s. 740.

[336] Adnan GERÇEK (2020), *Kamu Alacaklarının Tahsil Hukuku*, 6. Baskı, Ekin Basım Yayın Dağıtım, Bursa, s. 240; İbrahim Nihat BAYAR (2015), "Türkiye'de Düzeltme Yolu: Kapsam ve İçerik Tartışmaları", *İçinde, Vergi Uyuşmazlıklarının Çözümü: Barışçıl Mekanizmalar*, Ed. Billur YALTI, ss. 31-70, Beta Yayınları, İstanbul, s. 43; Mine BİNİŞ 2012, age. s. 55; Mualla ÖNCEL, Ahmet KUMRULU, Nami ÇAĞAN ve Cenker GÖKER 2022, age. s. 180.

[337] *"Vergi Usul Kanununun 121 inci maddesinde, tereddüt edilmeyecek derecede açık ve mutlak vergi hatalarının idarece, resen düzeltilmesi kurala bağlanmıştır. Müteahhide yapılan avans ödemelerinden %5 oranında vergi kesintisi yapılması gerektiğinde kuşku yok iken, bu oranın üç katı düzeyinde kesinti yapıldığı görülen beyanname üzerinden yapılan tahakkukun açık ve mutlak bir hata içerdiği de belirli olduğuna göre vergi idaresince Ekim 1990 ayı 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."* Danıştay Vergi Dava Daireleri Kurulu, 11.04.1997, E. 1995/194, K. 1997/188. (Corpus, ET. 23.08.2023); "Olay tarihinde 6183 sayılı Yasanın yürürlükte olan 35 inci maddesi gereğince, limited ortaklıkların ödenmeyen ve tahsil imkanı bulunmayan amme borçlarından dolayı ortakların vaz ettikleri veya vazını taahhüt eyledikleri sermaye miktarında doğrudan doğruya mesul ve bu Kanun hükümleri gereğince takibata tabi tutulacakları öngörülmüştür. Bu durum karşısında, şirketten tahsil imkanı kalmadığı saptanan kamu alacağının, öncelikle kanuni temsilcilerin mal varlığından aranılması, buna rağmen tahsil edilememesi halinde, konulan sermaye ile sınırlı olmak üzere ortaklardan tahsili yoluna gidilmesi gerekirken, ilgili dönemde kanuni temsilci sıfatı taşımadığı ihtilafsız olan davacının takibata tabi tutulmasının, açık vergilendirme hatası olduğu, mükellefin şahsında ve matrahta hata yapıldığı sonucuna varıldığından, uyuşmazlığın düzeltme ve şikayet başvurusuna konu yapılabilecek nitelik taşımadığı gerekçesiyle davanın reddi

tarihli kararlarda tahsil aşamasında meydana gelen hatalı işlemlere karşı düzeltme yoluna başvurulamayacağı hükme bağlanmaktadır.[338]

Öğretideki görüşler ve Danıştayın kararları çerçevesinde de görüldüğü üzere tartışmalı olan konu, tahsil aşamasında gerçekleştirilen işlemlerin dayanağı olan mevzuatla vergi hatalarının ve hata düzeltme yolunun düzenlendiği mevzuatın farklı oluşudur. Kanımızca mevzuatlar farklı olsa dahi VUK'ta düzenleniş olan hesap hataları veya vergilendirme hatalarının ödeme emrinde görülmesi veya haciz işleminde hatalı şekilde hareket edilmesi halinde hata düzeltme yoluna başvurulabilmesi gerekir.[339] Vergi hatası olarak kabul edilecek bir hususun tahsil aşamasında tespit edilerek hata düzeltme talebinde bulunulmasına rağmen idarenin bu talebi reddetmesi, Anayasa'da ve AİHS'te düzenlemesi bulunan mülkiyet hakkının ihlal edildiği anlamına gelecektir.[340]

Aksi yöndeki görüşe göre[341] ödeme emrinde yer alan hatanın bulunması halinde 15 günlük süre içerisinde ödeme emrine itiraz edilmesi gerekmekte olsa dahi 6183 sayılı AATUHK'nin ödeme emrine itirazı düzenleyen 58. madde hükmünde borcun olmadığı, kısmen ödendiği veya zamanaşımına uğradığı hakkında itiraz edilmesi mümkündür. Vergi hatası olarak kabul edilen haller ise bu üç durumun kapsamı dışında olabilir. Örneğin vergi miktarında hata meydana gelmesi halinde borç olmadığı yönünde bir itiraz söz konusu değildir, kısmen ödeme yapılmamıştır ve zamanaşımı itirazı yoktur. Dolayısıyla yalnızca ödeme emrinde hatanın meydana gelmesi halinde 6183 sayılı Kanun'da yalnızca itiraz yolu bulunduğundan dolayı hata

---

yolundaki ısrar kararı hukuka uygun görülmemiştir." Danıştay Vergi Dava Daireleri Kurulu, 13.06.2003, E. 2002/611, K. 2003/320. (Lexpera, ET. 23.08.2023)

338 "Ödeme emri, kamu alacağı niteliğini kazanmış vergi ve cezaların tahsili amacıyla vergi idarelerinin tahsilat aşamasında düzenlediği işlemlerdendir. Davacının hisselerini devretmesi nedeniyle ödeme emriyle cebren takibine başlanan kamu alacağını yaratan vergiden sorumlu tutulamayacağı, tebligatın usule uygun olmadığı, ortak sıfatıyla sorumluluğun şirkete koymayı taahhüt ettiği sermaye miktarında olması gerekirken ödeme emirlerinin hissesi oranında düzenlendiği yönündeki iddialar ancak, ödeme emrine karşı süresinde açılan davalarda incelenebilir. Bu nedenle kamu alacağının cebren tahsili için düzenlenen ödeme emrine karşı düzeltme ve şikâyet yolu izlenmesine olanak bulunmamaktadır." Danıştay Vergi Dava Daireleri Kurulu, 23.10.2009, E. 2009/1, K. 2009/452. (Corpus, ET. 23.08.2023); "…kamu alacağının cebren tahsili için düzenlenen ödeme emrine karşı düzeltme ve şikayet yolu izlenmesine olanak bulunmadığından davacı adına düzenlenen ödeme emirlerinin iptali için yapılan düzeltme şikayet başvurusunun zımnen reddine ilişkin işlemin iptali talebinin reddine karar veren Vergi Mahkemesi kararına yönelik istinaf başvurusunu yukarıda yazılı gerekçeyle reddeden Bölge İdare Mahkemesi kararında sonucu itibarıyla isabetsizlik görülmemiştir." Danıştay 9. Daire, E. 2019/1071, K. 2022/1013. (Corpus, ET. 23.08.2023)

339 Cengizhan HATİPOĞLU (2013), *Vergi Hukukunda Hata ve Düzeltme* (Yayımlanmamış Doktora Tezi), İstanbul Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, İstanbul, s. 195.

340 Nurettin BİLİCİ 2022, age. s. 247.

341 Didem Hande KILIÇ 2023, age. s. 95; Mualla ÖNCEL, Ahmet KUMRULU, Nami ÇAĞAN ve Cenker GÖKER 2022, age. s. 181.

düzeltme yoluna başvurulamayacağının kabulü kanunlarda düzenlenen çerçevenin dışına çıkılması anlamı taşıyacaktır.

VUK'un 116. maddesinde tahsil aşamasının da uygulama kapsamına dahil edilmesi, kanun koyucunun ödeme emrinde hata meydana gelmesi durumunda hata düzeltme başvurusunda bulunulabilmesi yönündeki iradesini ortaya koymaktadır. Nitekim kanun koyucunun önceki mevzuatlardan günümüze ulaşan düzenlemelerde vergilendirme işlemlerinde hataların önüne geçmeyi amaçladığı, mükellef ile idarenin uyum içinde, hukuka ve gerçeğe uyar şekilde ilişki kurmasını önemsediği de göz önüne alındığı takdirde safi mevzuatların farklı olması sebebiyle ödeme emrindeki hataların düzeltilmesinin mümkün olmadığı kabul edilemez.[342]

Bu tartışmanın sonlanarak yargıya başvurmaksızın mükellef ile idare arasında uyumun sağlanması için gereken ise bu durumun ilgili kanunlarda açıkça düzenlenmesidir, 6183 sayılı Kanun'da tahsil aşamasındaki işlemlerde vergi hatasının meydana gelmesi halinde hata düzeltme yoluna başvurulabileceğinin ortaya konmasıdır.[343]

Bu noktada ödeme emriyle ödeme emrine dayanak teşkil eden vergilendirici işlemlerde meydana gelen hatadan söz edebiliriz. Ödeme emrine dayanak teşkil eden işlemlerde hata meydana gelmiş ve taraflar hatanın farkına varmaksızın tahakkuk gerçekleşmiş olabilir. Dolayısıyla ödeme emri de hatalı işleme dayandığından dolayı hata içeriyor olabilir. Kanımızca bu durumda ödeme emrine karşı değil ödeme emrine dayanak teşkil eden işlemlere karşı hata düzeltme yoluna başvurulması gerekecektir.[344] Eğer ki bu durumda yalnızca ödeme emrine karşı hata düzeltme talebinde bulunulursa ödeme emrine ilişkin düzeltme işlemi tesis edilecek ancak dayanak işlem mevcudiyetini koruduğu için idarenin yeniden işlem tesis etmesi gerekecektir. Oysa düzeltme zamanaşımı süresi içerisinde ödeme emrine dayanak olan işlemin düzeltilmesiyle birlikte ödeme emrinin dayanaktan yoksun kalması sebebiyle bağlayıcılığının bulunmayacağı söylenebilir. Dolayısıyla ödeme emrine dayanak olan tahakkuk öncesi işlemlerde de hata mevcut ise ödeme emrine karşı değil esas işleme karşı düzeltme talebinde bulunulması gerekir.[345]

---

[342] S. Ateş OKTAR 2020, age. s. 168.
[343] Mustafa BALCI 2022, age. s. 21.
[344] Mustafa BALCI (2021), *Kamu İcra Hukuku ve 6183 Sayılı Kanun Uygulaması*, 2. Baskı, On İki Levha Yayınları, İstanbul, s. 929; Şükrü KIZILOT ve Zuhal KIZILOT 2014, age. s. 127.
[345] Nurettin BİLİCİ 2022, age. s 246.

Nitekim çalışmanın devamında bahsedileceği üzere[346] hata düzeltmede zamanaşımını düzenleyen 126. maddede ihbarname ve ödeme emri ile tebliğ edilen vergilere ilişkin özel düzenleme yapılarak zamanaşımı süresinin 6183 sayılı Kanun'a göre haczin yapıldığı tarihten itibaren bir yıldan aşağı olamayacağı düzenlemesi de kanun koyucunun bu konudaki iradesini ortaya koymaktadır.[347]

2.2.2.2. Hata Düzeltme Müessesesinin Kapsamında Sayılmayan Bazı Özel Durumlar

2.2.2.2.1. Mahkeme Kararlarında Hata Bulunması

Öncelikle şu hususu vurgulamak gerekir ki; burada açıklanan durum, VUK'un 125. maddesinde yer alan hükümde düzenlemeye bağlanan durumdan farklıdır. VUK'un 125. maddesinde belirtilen durum, davaya konu olmuş olan somut vergilendirme işleminde hata bulunmasına ilişkindir.[348] Oysa bizim bu başlık altında açıkladığımız durumda davaya konu işlemde hata söz konusu değildir, hata ilk olarak mahkeme kararıyla ortaya çıkmaktadır.[349]

Mükellef tarafından vergilendirici işlemlere ilişkin yargı yoluna başvurulabilir. 2576 sayılı Kanun'un 6. maddesinde[350] sayılmış olan hususlara ilişkin olarak açılacak davalar hakkında vergi mahkemeleri görevlidir. Vergi mahkemelerinin konusuna giren iş ve işlemlerle alakalı olarak AYM, bölge idare mahkemeleri ve Danıştay da görev almaktadır.[351]

Yukarıda sayılan yargı mercileri tarafından verilen hükümde vergi hatası meydana getirecek mahiyette bir hata yapılabilir. Örneğin mahkeme kararında rakam hatası yapılmış veya kararın gerekçesi ile sonucu arasında sehven uyumsuzluk

---

[346] infra 87.

[347] Bünyamin ÇİTİL (2013), "Düzeltme ve Şikayet Hükümlerinin Kapsamı, Haciz ve Ödeme Emri İşlemlerinin Bu Hükümlerdeki Yeri", *Mali Hukuk Dergisi*, Cilt 9, Sayı 99, ss. 35-45, s. 42; Turgut CANDAN (2019), "Gümrük Vergisi Ek Tahakkuklarına İtirazda Bulunulmadan Doğrudan İdari Dava Açılabilir mi?" isimli internet yazısına yöneltilen sorulara verilen cevaplar, https://turgutcandan.com/2019/08/16/gumruk-vergisi-ek-tahakkuklarina-itirazda-bulunulmadan-dogrudan-idari-dava-acilabilir-mi/, ET. 23.08.2023; Mustafa BALCI 2022, age. s. 20; Didem Hande KILIÇ 2023, age. s. 95.

[348] M. Kamil MUTLUER ve N. Nilay DAYANÇ KUZEYLİ 2019, age. s. 191; Yılmaz ÖZBALCI 2004, age. s. 413.

[349] Mustafa BALCI 2022, age. s. 37.

[350] *"Vergi mahkemeleri: a) Genel bütçeye, il özel idareleri, belediye ve köylere ait vergi, resim ve harçlar ile benzeri mali yükümler ve bunların zam ve cezaları ile tarifelere ilişkin davaları, b) (a) bendindeki konularda 6183 sayılı Amme Alacaklarının Tahsil Usulü Hakkında Kanunun uygulanmasına ilişkin davaları, c) Diğer kanunlarla verilen işleri, çözümler."*

[351] Nurettin BİLİCİ 2022, age. s. 213.

meydana getirilmiş; idare de bu hatalı karara dayanarak işlem tesis etmek suretiyle hatalı işlem meydana getirmiş olabilir.[352]

Mahkeme kararına dayanarak tesis edilen işlemin mahkeme kararında mevcut hatadan dolayı hatalı olarak meydana gelmesi halinde, 2577 sayılı İYUK'un 29. ve 30. maddelerinde düzenlenmiş bulunan *"Açıklama"* ve *"Yanlışlıkların Düzeltilmesi"* müesseselerine başvurulması gerekir.[353]

2.2.2.2.2. Vergi Hatası – Hukuki Uyuşmazlık Ayrımı

Vergi hatalarının düzeltilmesi ve söz konusu uyuşmazlıkların mahkemelerce incelenip incelenemeyeceğine dair en çok tartışma yaşanan alan, bir işlemde vergi hatasının mı yoksa hukuki uyuşmazlığın mı bulunduğu noktasındadır. Bu tartışmalar, hukuki uyuşmazlığın mevcudiyeti halinde hata düzeltme müessesesinden yararlanılıp yararlanılmayacağına ilişkin değildir. Zira öğretide ve yargı kararlarında ortak şekilde kabul gördüğü üzere hukuki uyuşmazlığın bulunduğu durumda hata düzeltme müessesesinden yararlanılması mümkün değildir.[354] Hukuki uyuşmazlık bulunan somut olayda hata düzeltme talebinin reddi sebebiyle yargıya başvurulması halinde de yargı organlarınca dava açma zamanına göre süre yönünden ret veya esastan davanın reddi kararları verilmektedir.[355] Tartışma, bir uyuşmazlığın hukuki uyuşmazlık olarak mı yoksa vergi hatası olarak mı kabul edilmesi gerektiği noktasındadır.

Çalışmanın vergi hatalarının izah edildiği kısmında da belirtmiş olduğumuz üzere[356] vergi hataları, VUK'un 117. ve 118. maddelerinde belirtilen hata türlerinden olan, basit, kolaylıkla görülen, tartışma barındırmayan hata türleridir. Bazı hata türleri ise bu kadar kolay fark edilmezler, muhakeme faaliyetinde bulunulmadan uyuşmazlığın çözümü mümkün olmayabilir. İşte bu türdeki konulara ve uyuşmazlıklara hukuki uyuşmazlık adı verilmektedir.[357][358]

---

[352] Şükrü KIZILOT ve Zuhal KIZILOT 2014, age. s. 128.
[353] Gürol ÜREL 2023, age. s. 319; age. s. 128.
[354] Nurettin BİLİCİ 2022, age. s. 243.
[355] age. s. 244; Yusuf KARAKOÇ 2012, age. s. 729.
[356] supra 39.
[357] Mine BİNİŞ 2012, age. s. 54; Mualla ÖNCEL, Ahmet KUMRULU, Nami ÇAĞAN ve Cenker GÖKER 2022, age. s. 199.
[358] *"Vergi Usul Kanunu'nun yukarıda yer verilen düzenlemeleri uyarınca, düzeltme ve şikâyet yoluna başvurulabilmesi için ileri sürülen hatanın hukuki yorum gerektirmeyecek şekilde açık ve net olarak belirlenebilmesi gerekmektedir. Diğer bir ifadeyle, düzeltme ve şikâyet konusu yapılabilecek vergi hataları, kendisinden düzeltme isteminde bulunulan idari makam veya uyuşmazlık halinde yargı mercii tarafından, Vergi Usul Kanunu'nun 3. maddesinde öngörülen yorum tekniklerine başvurmadan ilk bakışta anlaşılabilecek nitelikte olan vergilendirme işlemlerindeki hatalardır. Uyuşmazlığın*

Hukuki uyuşmazlık kavramının vergi hatalarından temel farkları, hukuki uyuşmazlıklarda vergisel iş ve işlemlerin veya mevzuatın yorum faaliyetiyle ulaşılan anlamının taraflarca farklı kabulü sonucu vergilendirme işleminin özüne ve somut olaylara ilişkin tartışmalar yapılırken vergi hatalarında yorumda bulunulmaksızın hatanın tespitinin mümkün oluşudur.[359] Bu sebepledir ki hukuki uyuşmazlıklar öğretide yorum uyuşmazlığı olarak da adlandırılırlar.[360] Özellikle somut olayın yorumuyla sonuca varılan ve vergi ilişkisini etkileyebilecek hususlar, mevzuat hükümlerinin yorum faaliyetiyle varılan durumlar, somut olaylarda yer alan teknik hususların taraflarca farklı yorumlanması halleri, somut olayda vergiye ilişkin zamanaşımı hesaplarının hukuki uyuşmazlık anlamına gelmektedirler. [361]

Her ne kadar hukuki uyuşmazlıklara bir sınır çizilmesi açısından hem öğretide hem de yargı kararlarında tanımlama faaliyetinde bulunulsa da birçok olayda vergi hatası ile hukuki uyuşmazlıklar arasındaki çizgi net olarak görülmemektedir. Örneğin bir vergi hatası mevzuatın yorumuyla da ortaya çıkabilir; zira vergilendirme döneminin tespiti için mevzuat incelemesinde bulunulabilir veya bir mükellefin vergiye tabi olup olmadığı, yaptığı iş üzerine yorum faaliyetinde bulunulması suretiyle anlaşılabilir.[362] Bir verginin aynı vergi döneminde aynı matrah üzerinden talep edilip edilmediğinin anlaşılması için somut olaydaki vergiyi doğuran olayın teknik detaylarının incelenmesi de gerekebilir.

Burada dikkat çekmek istediğimiz husus esasen vergi hatası veya hukuki uyuşmazlık olduğu fark etmeksizin hukukun temas ettiği her alanda mutlaka yorum faaliyetinde bulunulduğudur. Genel anlamda yorum faaliyeti dediğimiz faaliyet, açık ve anlaşılır olmayan her türlü söz ve fiilin manasını araştırma faaliyetidir.[363] Hukukta yorum ise herhangi bir hukuk metninin anlamının tespiti faaliyetidir. Hukukta

---

çözümünün maddi olayların değerlendirilmesi ve mevzuatın yorumlanmasını gerektirmesi halinde ise "vergi hatası"dan değil "hukuki uyuşmazlık"tan bahsedilebilecektir." Danıştay Vergi Dava Daireleri Kurulu, 07.12.2022, E. 2022/1493, K. 2022/1511. (Corpus, ET. 09.08.2023)

[359] Mehmet Sadık YAMLI (2010), *Vergi Hukukunda Hatalar ve Düzeltme Sürecinin Değerlendirilmesi* (Yayımlanmamış Yüksek Lisans Tezi), Hacettepe Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, Ankara, s. 3; Mehmet Selim BİLMEN 2010, agt. s. 72; Selim KANETİ, Esra EKMEKCİ, Gülsen GÜNEŞ ve Mahmut KAŞIKCI 2022, age. s. 232.

[360] Nurettin BİLİCİ 2022, age. s. 208.

[361] Mualla ÖNCEL, Ahmet KUMRULU, Nami ÇAĞAN ve Cenker GÖKER 2022, age. s. 200.

[362] Mustafa BALCI 2022, age. s. 119.

[363] Gürol ÜREL 2023, age. s. 57.

yorumun konusunu metinden ziyade metnin anlamı oluşturur, zira hukuk kuralının özünü telaffuz edilen hukuk metninin zihinde beliren anlamı oluşturur.[364]

Hal böyle olunca, yorum faaliyetinde bulunulmaksızın hiçbir vergilendirici işlem yapılamayacağı gibi vergiye ilişkin tespitlerde dahi bulunulamayacağı anlaşılmaktadır. Dolayısıyla öğretide ve yargı kararlarında belirtilen yorum uyuşmazlığı ibaresinden kastın olayın veya mevzuatın anlaşılması için yapılan tipik ve basit yorum faaliyetleri olmadığı; hukuki uyuşmazlığın söz konusu olabilmesi için hukukta yorum faaliyetleri türleri olan lafzi yorum, sistematik yorum, amaçsal yorum gibi yorum faaliyetlerinde bulunulma ihtiyacı anlaşılmaktadır.[365] Lafzi yorum metodu[366] ise belirtilen yorum faaliyetlerinin dışında tutularak lafzi yorum metoduyla yorumlanarak vergi hatasının tespit edilebileceği ortaya konmaktadır.[367] Bilici, yorum faaliyetinin sınırını VUK'un 3. maddesinden yola çıkarak çizmektedir. Maddede yer alan yorum tekniklerine başvurmak gerekli görülürse somut olayda hukuki uyuşmazlığın olduğunun kabulü gerektiğini vurgulamaktadır.[368] Danıştay da vermiş olduğu bir kararda, vergi hatası olması sebebiyle düzeltme yoluna başvurulabilecek olan uyuşmazlıkların VUK'un 3. maddesinde izah edilen yorum faaliyetleri uygulanmaksızın tespit edilen hatalar olduğunu belirtmiştir.[369]

VUK'un 3/A maddesi vergi mevzuatında yer alan normların anlamının tespiti, yorumu ve açıklanması için kılavuz niteliğinde olup yorum ve uygulama açısından bilimsel yorum metodunu düzenlemektedir.[370] İlgili hükümde vergi kanunlarının lafzı ve ruhuyla hüküm ifade edeceği düzenlenmiştir. Yapılan düzenleme çerçevesinde

---

[364] Erdal YERDELEN (2014), "Ceza Hukukunda Yorum Hatası (Der Subsumtionsirrtum)", *Ceza Hukuku Dergisi*, Cilt 9, Sayı 25, ss. 69-101, s. 71.

[365] Didem Hande KILIÇ 2023, age. s. 66; Mustafa AKKAYA (2021), *Vergi Hukukunda Ekonomik Yaklaşım*, Tıpkı 3. Bası, Yetkin Yayınları, Ankara, s. 46.

[366] "Yasa hükmünün yalnızca kullanılan kelimelerin sözlük anlamları çerçevesinde ve metin içindeki yerlerine göre yorumlanması faaliyetine lafzi yorum adı verilmektedir." Adnan GÜRİZ (2014), Hukuk Başlangıcı, 16. Baskı, Siyasal Kitabevi, Ankara, s. 65.

[367] Turgut CANDAN 2006, age. s. 230.

[368] Nurettin BİLİCİ 2022, age. s. 244.

[369] *"Yasa, düzeltme istemine konu yapılabilecek hesap hatalarının; matrah hataları, vergi miktarında hatalar, verginin mükerrer olması şeklinde, vergilendirme hatalarının ise mükellefin şahsında, mükellefiyette, mevzuda, vergilendirme ve muafiyet döneminde yapılan hatalar olabileceğini düzenlemiştir. Bu düzenleme nedeniyle, Vergi Usul Kanununun 122'nci ve 124'üncü maddelerine göre idareden düzeltilmesi istenebilecek hesap ve vergilendirme hatalarının, kendisinden düzeltme isteminde bulunulan idari makam veya uyuşmazlık halinde yargı yerince Kanunun 3'üncü maddesinde öngörülen yorum tekniklerine başvurulmadan, ilk bakışta tespit edilebilecek açıklıktaki hatalar olduğu sonucuna ulaşılmaktadır."* Danıştay Vergi Dava Daireleri Kurulu, 26.10.2011, E. 2009/46, K. 2011/596. (Corpus, ET. 24.08.2023)

[370] Hakan BİRSENOĞLU (2019), *Vergi Hukukunda Yorum*, Yetkin Yayınları, Ankara, s. 142.

VUK kapsamında olan her hususun birlikte değerlendirilerek mevcut durumlarda lafzın ve ruhun araştırılması gerekecektir.[371]

Hal böyle olunca; temelde yorum faaliyetinde bulunulmaksızın herhangi bir vergilendirici işlemin yapılmasının mümkün olmadığı ortaya çıkmaktadır.[372] Dolayısıyla vergi hatası ile hukuki uyuşmazlık ayrımında bulunmanın somut şartları ortaya konabilecek gibi görülmemektedir.[373] Zira her somut olayın ve her normun en basit yorumunda dahi lafız ve ruh; diğer bir ifadeyle söz ve öz değerlendirilmek zorunda kalınabilecektir.

Bir hususun vergi hatası mı yoksa hukuki uyuşmazlık mı olduğunun tespiti, başvurulacak hukuki yolun belirlenmesi açısından da önem arz eder. Zira eğer ki vergi hatası söz konusuysa mükellefler tarafından hata düzeltme yoluna başvurulabilir ve başvuru reddedilirse çalışmanın ilerisinde de bahsedilecek olan hukuki yol izlenerek ret işleminin iptali talebiyle yargıya başvurulabilir. Oysa hukuki uyuşmazlık söz konusuysa yalnızca tesis edilen işlemin iptali için yargıya başvurulabilecektir.[374] Dolayısıyla vergi hatası ile hukuki uyuşmazlık kavramlarının mükellef hakları ve idarenin tesis ettiği işlemlerin denetimi kavramlarıyla da sıkı bir ilişkisi bulunmaktadır. Nitekim VUK'un 117. ve 118. maddelerinde yer alan durumlardan birini meydana getirmeyen hususlara ilişkin düzeltme talebinde bulunulması, mükelleflerin dava yoluna başvurmasını engelleyerek zaman kaybetmelerine ve yargı yolundan etkin bir şekilde yararlanarak sonuç almalarının da önüne geçebilecektir.[375] Bu sebeple mükelleflerin hata düzeltme talebinde bulunurken doğru tespitte bulunması ve vergi hataları ile hukuki uyuşmazlıkları doğru şekilde ayırt etmeleri beklenmektedir.[376]

Son olarak yargının vergi hataları ile hukuki uyuşmazlıklara ilişkin olarak vermiş olduğu kararların irdelenmesi gereklidir. Yukarıda belirttiğimiz üzere kesin bir ayrımın yapılabilmesi mümkün bulunmadığı gibi yargı kararlarında da benzer hususların farklı kararlarda vergi hatası ve hukuki uyuşmazlık sayıldığı; dolayısıyla bir olayda hata düzeltme yoluna başvurunun mümkün olduğuna kanaat getirilmişken

[371] age. s. 143.
[372] Mustafa BALCI 2022, age. s. 117.
[373] Cengizhan HATİPOĞLU 2013, agt. s. 173.
[374] Cengizhan HATİPOĞLU 2013, agt. s. 170; Mualla ÖNCEL, Ahmet KUMRULU, Nami ÇAĞAN ve Cenker GÖKER 2022, age. s. 200.
[375] Didem Hande KILIÇ 2023, age. s. 60.
[376] Şükrü KIZILOT ve Zuhal KIZILOT 2014, age. s. 147.

bir diğer olayda hata düzeltme müessesesine başvurunun mümkün olmadığının hükme bağlandığı görülmektedir.

Bazı Danıştay kararlarından hukuki ihtilaf sayılan hususlara örnekler verecek olursak; sahte belge düzenleme suçuna iştirak sebebiyle vergi ziyaı cezası kesilmesi durumunda mükellefin şahsında hata bulunup bulunmadığı[377], teşvik ikramiyesinin gelir vergisinin konusunu oluşturup oluşturmadığı[378], vakfın mevduat hesabından elde edilen faiz gelirinden stopaj kesintisi yapılıp yapılamayacağı[379], kat karşılığı inşaat sözleşmesi çerçevesinde arsa sahibine taşınmaz tesliminin katma değer vergisine konu olup olamayacağı[380], 193 sayılı GVK ile 5411 sayılı Bankacılık Kanunu hükümleri çerçevesinde inceleme yapılarak muafiyet incelemesinde bulunulması[381], dava

---

377 *"Uyuşmazlığın çözümü, davacının sahte ve muhteviyatı itibarıyla yanıltıcı belge düzenlemek fiiline yardım ederek suça iştirak edip etmediğinin ortaya konulmasına bağlıdır. Bunun için ise, davacı hakkında düzenlenen raporlarda yer alan tespitler üzerinde hukuki yorum yapılması gerekmekte olup, davacı tarafından ileri sürülen iddiaların da, ancak hukuka aykırılık iddiasıyla kesilen vergi ziyaı cezalarının kaldırılması istemiyle açılan davada incelenmesi mümkündür. Dolayısıyla, hukuki ihtilaf niteliğindeki dava konusu uyuşmazlığın vergi hatası kapsamında incelenmesi mümkün olmadığından, düzeltme ve şikayet başvurusunun reddine ilişkin işlemde yasal isabetsizlik bulunmadığından işlemi iptal eden Vergi Mahkemesi kararının bozulması gerekmektedir."* Danıştay 4. Daire, 01.12.2016, E. 2013/6954, K. 2016/3709. (Corpus, ET. 24.08.2023)

378 *"Teşvik ikramiyesi üzerinden gelir vergisi kesilmesi, sözü edilen maddelerde tanımlandığı şekilde açık bir vergilendirme veya hesap hatası oluşturmadığı gibi uyuşmazlığın hukuki bir nitelik taşıması nedeniyle olaya düzeltme hükümlerinin uygulanması olanaksızdır. Bu nedenle mahkemece uyuşmazlığın vergi hatası kapsamında bulunmadığı gözetilmeden işin esasına girilerek tevkif edilen verginin red ve iadesi yolunda verilen kararda yasal isabet görülmemiştir."* Danıştay 3. Daire, 04.06.1997, E. 1996/5990, K. 1997/2182. (Corpus, ET. 25.08.2023)

379 "Davacı tarafından, elde edilen mevduat gelirlerinden kesinti yapılmasının hukuka aykırı olduğu ileri sürülerek yalnızca kesinti tarihinden itibaren yasal süresi içerisinde açılacak davada incelenme olanağı bulunan iddia ile yapılan düzeltme şikâyet başvurusunun zımnen reddi üzerine açılan davanın, 193 sayılı Gelir Vergisi Kanunu'nun 75, 94 ve geçici 67. maddelerinin irdelenmesi sonucunda çözümleneceği ve olayda düzeltme şikayet konusunu oluşturacak açık bir vergilendirme hatasının bulunmadığı görülmektedir. Bu durumda, hukuki bir sorun teşkil eden ve sözü edilen yasal düzenlemelerin yorumu sonunda çözümlenebilecek nitelikte olan dava konusu uyuşmazlıkta, işin esasına girmek suretiyle davayı sonuçlandıran Vergi Mahkemesi kararında hukuki isabet bulunmamaktadır." Danıştay 4. Daire, 22.06.2021, E. 2016/9108, K. 2021/3492. (Corpus, ET. 25.08.2023)

380 *"...uyuşmazlığın çözümü, davacı tarafından kat karşılığı inşaat sözleşmeleri kapsamında arsa sahiplerine yapılan taşınmaz teslimlerinin katma değer vergisine tâbi olup olmadığının ortaya konulmasına bağlı olup, söz konusu taşınmaz teslimlerinin Katma Değer Vergisinin konusuna girip girmediği hukuki yorum gerektirdiğinden, davacı tarafından ileri sürülen iddiaların, ancak tahakkuk işlemine karşı süresi içerisinde açılan davada incelenmesi mümkündür. Dolayısıyla, hukuki ihtilaf niteliğindeki dava konusu uyuşmazlığın vergi hatası kapsamında incelenmesi mümkün olmadığından, iade talebinin esası incelenmek suretiyle davanın kabulü yönünde verilen Vergi Mahkemesi kararında hukuki isabet görülmemiştir."* Danıştay 4. Daire, 31.03.2021, E. 2016/17348, K. 2021/1934. (Corpus, ET. 25.08.2023)

381 "*...uyuşmazlığın çözümü, birbirinden farklı hükümler içeren 193 sayılı Gelir Vergisi Kanunu ile 5411 sayılı Bankacılık Kanunu'nun ilgili maddeleri uyarınca davacının elde ettiği faiz geliri üzerinden kesinti yapılıp yapılamayacağının ortaya konulmasına bağlı olup, hangi mevzuat hükmünün uygulanacağının belirlenmesi hukuki yorum gerektirdiğinden, davacı tarafından ileri sürülen iddiaların, ancak süresi içerisinde açılan davada incelenmesi mümkündür. Dolayısıyla, hukuki ihtilaf niteliğindeki dava konusu uyuşmazlığın vergi hatası kapsamında incelenmesi mümkün olmadığından, iade talebinin esası incelenmek suretiyle davanın kabulü yönünde verilen Vergi Mahkemesi kararına*

sonunda davayı kaybeden tarafın ödediği vekalet ücretinin katma değer vergisine tabi olup olmadığı[382] hukuki uyuşmazlık kapsamında görülmüş ve dolayısıyla düzeltme talebinin reddedilmesi gerektiği ortaya konmuştur.

Yine Danıştay tarafından vergi hatası kapsamında sayılan hususlara örnek verecek olursak; yatırım indirimine tabi olan kazancın şirket ortaklarına dağıtılması sırasında oranın yanlış uygulandığı iddiası[383], damga vergisi ödeyecek kurumun mahiyetinin yanlış tespiti[384], mükellefin yaptığı işin ve giderlerin 222 sayılı Kanun

---

yönelik istinaf başvurusunu belirtilen gerekçeyle reddeden Vergi Dava Dairesi kararında hukuki isabet görülmemiştir." Danıştay 4. Daire, 28.11.2022, E. 2021/1350, K. 2022/7095. (Corpus, ET. 25.08.2023)

[382] "…davacının ileri sürdüğü karşı taraf vekalet ücretlerinin bir hizmetin karşılığı olmadığı için katma değer vergisinin konusuna girmediğine yönelik iddiasının ise ancak ilgili mevzuat hükümlerinin birlikte irdelenmesi, diğer bir ifadeyle hukuki bir değerlendirme ve yorum gerektirdiği, yorumun ise ancak tahakkuka karşı açılan bir davada yapılabileceği, söz konusu olayda ise vergi hatası bulunmadığı anlaşıldığından, davacının düzeltme-şikayet başvurusunun zımnen reddine dair dava konusu işlemde hukuka aykırılık bulunmadığı sonucuna varılmıştır. Belirtilen gerekçelerle davanın reddine karar verilmiştir.

… Temyizen incelenen karar usul ve hukuka uygun olup, dilekçede ileri sürülen temyiz nedenleri kararın bozulmasını gerektirecek nitelikte görülmemiştir." Danıştay 4. Daire, 14.02.2022, E. 2018/934, K. 2022/708. (Corpus, ET. 25.08.2023)

[383] "…Almanya Federal Cumhuriyeti'nde mukim davacı şirketin %100 oranında ortağı olduğu … Gayrimenkul Yatırım A.Ş.'nin 11/09/2018 tarihli Olağanüstü Genel Kurulu Kararı ile 2013, 2014, 2015 ve 2016 yılları kurum kazançlarına istinaden yararlandığı yatırım indirimine tabi kazançlarının ortaklara dağıtılmasına karar verildiği, yatırım indirimine tabi davacı şirket kazancının dağıtılması sırasında, 193 sayılı Gelir Vergisi Kanunu'nun Geçici 61'inci maddesi uyarınca %19,8 oranında vergi tevkifatı yapıldığı, davacı şirket tarafından, dağıtıma konu edilen temettüler üzerinden Türkiye Cumhuriyeti ile Almanya Federal Cumhuriyeti arasında imzalanan "Çifte Vergilendirmeyi Önleme Anlaşması"nın 10'uncu maddesinde belirlenen %5 oranında gelir vergisi tevkifatı yapılması gerekirken, %19,8 oranında yapılan tevkifat nedeniyle fazladan ödenmek durumunda kalınan toplam 53.413.561,20-TL tutarındaki stopajın iadesi istemiyle 11/10/2018 tarihinde Büyük Mükellefler Vergi Dairesi Müdürlüğü'ne başvuruda bulunulduğu…

… Uyuşmazlığın, 213 sayılı Vergi Usul Kanunu'nun "Vergi Hatalarını düzeltme ve Reddiyat" ile ilgili 116 ila 126. maddelerinde öngörülen düzeltme ve şikâyet kapsamında bulunduğunun kabulü gerektiğinden, uyuşmazlığı yukarıda değinilen yasa maddeleri uyarınca bir inceleme ve değerlendirme yapmaksızın yazılı gerekçeyle sonuçlandıran Vergi Dava Dairesi kararının işin esası hakkında bir karar verilmek üzere bozulması gerekmiştir." Danıştay 4. Daire, 30.05.2022, E. 2022/1391, K. 2022/3414. (Corpus, ET. 25.08.2023)

[384] "Aykırılığın giderilmesi istemine konu olaylarda, Türkiye Elektrik İletim Anonim Şirketi tarafından yapılan ihaleler uhdelerinde kalan davacılar tarafından söz konusu ihale kararlarının damga vergisine tabi olmadığı veya anılan kararlarda sadece ihale makamının imzası bulunduğundan bu kağıtlardan doğan damga vergilerinin mükellefi veya sorumlusu olmadıkları iddia edilerek ihale makamı tarafından kendilerinden haksız olarak tahsil edilen damga vergilerinin vergi dairesine beyan edilerek ödenmesinde "verginin mevzuunda hata" veya "mükellefiyette hata" bulunduğundan bahisle düzeltme ve şikayet yoluna başvurulmuştur.

Resmi daire statüsünde olmayıp kamu tüzel kişiliğini haiz olan İhale makamı tarafından alınan ihale kararlarından doğan damga vergilerinin davacılardan tahsil edilerek vergi dairesine ödenmesine dair işlemlerde bulunduğu iddia edilen hukuka aykırılıklar vergilendirme işleminin özü ve vergi yükümlülüğünün saptanmasına ilişkin olup bunların, Vergi Usul Kanunu'nun düzeltme ve şikâyete ilişkin hükümleri çerçevesinde vergilendirme hataları kapsamında incelenmesi gerektiği anlaşılmaktadır." Danıştay Vergi Dava Daireleri Kurulu, 08.06.2022, E. 2022/4, K. 2022/8. (Corpus, ET. 25.08.2023)

çerçevesinde değerlendirilip değerlendirilemeyeceği[385], veraset ve intikal vergisine ilişkin mevzuatta istisna olarak düzenlenmiş hususta vergi talebi[386], hukuka uygun olarak mirası reddeden mirasçıdan veraset ve intikal vergisi talebi[387], mükellefin hukuka aykırı işlem sebebiyle mahrum kaldığı bedelin iadesinde faizsiz ödeme yapılması hali[388] sayılabilir.

2.2.3. Hata Düzeltme Yolları

Vergi hatasının mevcudiyetini mükelleflerin fark edebilecekleri gibi vergi idaresinin de fark edebileceğini belirtmiştik. Vergi ilişkisinin taraflarınca vergi hatasında bulunulduğu tespit edildikten sonra VUK'un 120. ve devamında yer alan hükümlerine göre düzeltme işlemleri yapılır. Düzeltme işleminin gerçekleşmesi için VUK'ta belirlenmiş iki usul bulunmaktadır. Bunların ilki hataların re'sen düzeltilmesi, ikincisi ise düzeltme talebinde bulunulması üzerine düzeltmedir.

2.2.3.1. Re'sen Düzeltme

VUK'un 121. maddesinde düzenlenmiş olan re'sen düzeltme, tereddüt edilmeyecek kadar açık ve mutlak vergi hatalarının idare tarafından kendiliğinden

---

385 "1739 sayılı Kanun'un 53 ve 54. maddelerinde işaret edilen Millî Eğitim Bakanlığı'nın kendine bağlı kurumlarla ilgili görevlerinin kapsamı karşısında, 222 sayılı Kanun'un 83. maddesinde yer verilen kuralın sadece ilköğretim kurumlarını kapsadığının ve bu kurumların istisna hükmünden yararlanabileceğinin kabulü hukuka uygun düşmeyecektir.
Bu durumda, davacının uhdesinde kalan iş nedeniyle yapılan giderlerin, 222 sayılı Kanun'un 78. maddesi kapsamında sayılan giderlerden olduğu ve yine aynı Kanun'un 83. maddesi uyarınca damga vergisinden istisna olduğunun kabulü gerekmektedir. Olayda, 213 sayılı Kanun'un 118. maddesinin birinci fıkrasının (3) numaralı bendinde yer alan "mevzuda hata" olarak değerlendirilebilecek vergilendirme hatasının bulunduğu sonucuna varılmıştır." Danıştay Vergi Dava Daireleri Kurulu, 13.04.2022, E.2021/885, K. 2022/533. (Corpus, ET. 25.08.2023)

386 *"... veraset ve intikal vergisi bakımından özel kanun olan 7338 sayılı Veraset ve İntikal Vergisi Kanunu'nun istisnaları düzenleyen 4. maddesinin 1. fıkrasının (m) bendinde, 2863 sayılı Kanun kapsamındaki tescilli taşınmaz kültür varlıklarının veraset ve intikal yoluyla devir ve iktisabına ilişkin işlemlerin veraset ve intikal vergisinden istisna olduğunun açıkça hükme bağlandığının anlaşılması karşısında, tapu sicilinde kültür varlığı olarak tescilli bulunduğu hususunda ihtilaf bulunmayan uyuşmazlık konusu taşınmazın anılan istisna hükmünden, ancak 2863 sayılı Kanun'un 11. maddesi uyarınca Kültür ve Turizm Bakanlığının bakım ve onarım hususunda vereceği emir ve talimata uygun olarak hareket edilmesi halinde yararlanabileceğine ilişkin düzenlemeye dayalı olarak tarh edilen vergilere karşı yapılan düzeltme şikayet başvurusunun reddine dair işlemde hukuka uyarlık bulunmadığı sonucuna ulaşıldığından dava konusu işlemin iptali gerekirken davanın reddi yolunda verilen mahkeme kararına yönelik istinaf başvurusunun reddine dair temyize konu kararda hukuki isabet görülmemiştir."* Danıştay 7. Daire, 04.04.2022, E. 2018/2290, K. 2022/1390. (Corpus, ET. 25.08.2023)

387 Nurettin BİLİCİ 2022, age. s. 244.

388 "…Bu durumda fazladan tahsil edilen verginin iadesi tam olarak yerine getirilmediğinden iade işlemindeki eksikliğin giderilmesi ve işlemiş olan faizin ödenmesi istemiyle, asıl alacağın iadesine ilişkin öngörülen düzeltme zamanaşımı süresi içinde, iadeden ayrı ve bağımsız olarak düzeltme ve şikâyet yoluna başvurulmasında hukuka aykırılık bulunmamaktadır." Danıştay Vergi Dava Daireleri Kurulu, 02.03.2022, E. 2022/1, K. 2022/4. (Corpus, ET. 25.08.2023)

düzeltilmesi usulüne verilen isimdir.[389] Maddede bahsi geçen açıklık, bir önceki başlıkta belirttiğimiz hukuki uyuşmazlık kavramında da aranan *"lafzi yorum faaliyeti dışındaki yorum faaliyetlerinde bulunulmaksızın, ilk bakışta anlaşılabilir"* özellikteki hataları kastetmektedir.[390] Vergi hatasının mutlak oluşu ise vergi idaresinin doğru olduğundan bahisle tesis ettiği işlemin tartışmasız oluşunu ifade eder.[391]

Vergi hatalarının tamamında açıklık ve mutlak olma özelliklerinin aranması sebebiyle kanun koyucunun re'sen düzeltme hükmünde bu özellikleri belirtmesinin gerekliliği sorgulanabilir. Zira kanun koyucu madde metninde bu özellikleri belirtmese dahi hem öğretide hem de yargı kararlarında kabul gördüğü üzere vergi hatalarının VUK'un 117. ve 118. maddelerinde sayılan hata türlerinden olduğunun açıkça anlaşılıyor olması gerekir. Dolayısıyla madde metninden idarenin re'sen yapacağı düzeltmelerde mevcut olması gereken vergi hatalarının ayrıksı özellikler taşıdıkları anlamı çıkabilecekse de böyle bir durum söz konusu değildir.[392]

Vergi idaresinin re'sen yaptığı düzeltmeler temelde VUK'un 119. maddesinde düzenlenmiş bulunan idarenin iç denetimi ile meydana çıkan hatalara ilişkin olarak yapılmaktadır.[393] İdare tarafından re'sen yapılacak düzeltmelerin mükellef lehine olabilecekleri gibi aleyhine de olabileceğinden dolayı re'sen yapılacak düzeltmeler de düzeltme zamanaşımı süresi içerisinde yapılabilirler.[394]

Re'sen düzeltme de özünde bir idari işlem olduğundan dolayı bu işleme karşı yargı yoluna başvurulabilmesi gerekmektedir. Kanun koyucu da bu gereksinim dolayısıyla tartışmaya mahal vermeyerek aleyhine düzeltme işlemi tesis edilen kişilerin düzeltme işlemine karşı vergi mahkemelerinde dava açabileceklerini hükme bağlamıştır. Maddede mükellef lehine olan düzeltmelerle ilgili düzenleme yer almasa dahi düzeltme fişinin tanzimiyle birlikte idareden alacaklı olacak mükellefin başvuruda bulunarak reddedilen miktarı talep etmesi gerekecektir.[395]

---

[389] Yusuf KARAKOÇ 2012, age. s. 741.
[390] Mine BİNİŞ 2012, age. s. 60.
[391] Turgut CANDAN 2006, age. s. 231; Yusuf KARAKOÇ 2012, age. s. 743.
[392] Didem Hande KILIÇ 2023, age. s. 108.
[393] Mualla ÖNCEL, Ahmet KUMRULU, Nami ÇAĞAN ve Cenker GÖKER 2022, age. s. 205.
[394] Mine BİNİŞ 2012, age. s. 60; S. Ateş OKTAR 2020, age. s. 164; Turgut CANDAN 2022a, age. s. 613.
[395] Gürol ÜREL 2023, age. s. 314; Mine BİNİŞ 2012, age. s. 60.

2.2.3.2. Düzeltme Talebinde Bulunulması

VUK'un 122. maddesinde yapılan düzenleme ise mükelleflerin talebi ile düzeltme yolunu hükme bağlamaktadır. Maddeye göre mükellefler, vergisel iş ve işlemlerde tespit ettikleri hataların düzeltilmesini vergi dairesinden yazılı olarak talep edebilirler. Mükelleflerin düzeltme talebi de yine düzeltme zamanaşımı süresi içerisinde yapılmalıdır.

Bir görüşe göre kural olarak yalnızca vergi yükümlülerinin düzeltme talebinde bulunabileceği söylenebilir. Bu durumun istisnası ise yükümlünün mal varlığındaki azalmanın sorumlu tarafından karşılanıyor oluşudur.[396] Diğer görüşe göre ise VUK'un 8. maddesi hükmü gereği mükellef tabirinin sorumluları da kapsaması karşısında vergi sorumlularının da düzeltme talebinde bulunabilecekleri söylenebilir.[397]

Düzeltme talebinde bulunurken tanzim edilecek dilekçede düzeltilmesi talep edilen verginin veya cezanın türünün, miktarının, döneminin, hatalı işlem hakkında bilgilerin belirtilmesi gerektiği kabul edilmektedir.[398] Tanzim edilen dilekçe ilgili birime elden teslim edilebileceği gibi iadeli taahhütlü posta ile de başvuruda bulunulabilir.

VUK'un 123. maddesinde belirtildiği üzere düzeltme talebinde bulunulduktan sonra düzeltme talebinin inceleme süreci başlar. Vergi dairesinin ilgili servisi, düzeltme talebini taleple alakalı mütalaasını da eklemek suretiyle VUK'un 120. maddesinde düzeltme mercii olarak belirlenen vergi dairesi müdürüne gönderir.[399] Vergi Daireleri Kuruluş ve Görev Yönetmeliği'nin 11. maddesinde sürekli yükümlülükler vergilendirme servisi, terkin ve fazla tahsilata ilişkin iş ve işlemleri düzeltme fişi kuralına göre yapmakla görevlendirilmiştir. Düzeltme mercii talebi ya kabul eder ya da reddeder. Talebin kabulünün gerektiği anlaşıldığı takdirde düzeltme mercii tarafından düzeltmenin yapılması; yerinde görülmez ise talebin reddi emredilir. Talebin kabulü halinde düzeltme fişi tanzim edilirken reddi halinde ise ret durumu mükellefe bildirilir.

---

[396] Selim KANETİ, Esra EKMEKCİ, Gülsen GÜNEŞ ve Mahmut KAŞIKCI 2022, age. s. 225.
[397] Turgut CANDAN 2022a, age. s. 614.
[398] age. s. 615; Yusuf KARAKOÇ 2012, age. s. 745.
[399] Mustafa BALCI 2022, age. s. 182.

2.2.4. Düzeltme İşlemleri ve Sonuçları

Vergi hatalarının tespit edilmesiyle birlikte vergi dairesi müdürü tarafından vergi hatasının düzeltilmesine karar verilerek düzeltme işlemlerinin tamamlanması emredilir. 5615 sayılı Kanun'un 20. maddesiyle VUK'un 120. maddesine eklenen 3. fıkrada vergi dairesi başkanlığı bulunan yerlerde düzeltme yetkisinin vergi dairesi başkanına ait olduğu, başkanın ise bu yetkiyi ilgili grup müdürlerine veya müdürlere devredebileceği düzenlenmiştir. Yine 7338 sayılı Kanun'un 16. maddesiyle VUK'un 120. maddesine eklenen 4. fıkra ise GİB'in düzeltme yetkisinin devri veya düzeltmenin bağlı olunandan başka vergi daireleri tarafından yapılmasına da izin vermeye yetkili olduğunu düzenlemektedir. Kanun koyucunun vergi dairesi müdürlerinin yetkilerini devretme usulü belirleme gerekçesi vergi dairesi müdürlerinin iş yükleri sebebiyle mükellef memnuniyetinin azalmasının önüne geçmek iken başka vergi dairelerinin yetkilendirilme gerekçesi olarak adres değişiklikleri sebebiyle taleplerin alınamaması ve dolayısıyla mükelleflerin zarara uğraması olarak gösterilmiştir.[400]

Düzeltmenin yapılması için düzeltme fişi tanzim edilir ve bu fişe dayalı olarak düzeltme işlemleri yapılır.[401] Yapılacak olan düzeltmenin sınırı, olması gereken şekilde tesis edilen vergileme işlemlerinde meydana çıkacak vergi tutarıdır.[402] Mükellef hakkında eksik vergi tarhı yapıldığı ve bu suretle eksik vergi tahsil edildiğinin anlaşıldığı durumlarda VUK'un 112. maddesi gereği mükelleften gecikme zammı ya da faizi talep edilemeyecektir.[403] Vergi tahsil edildikten sonra tahsilatın fazla veya yersiz olarak yapıldığı anlaşıldığı takdirde ise bu fazla vergi derhal mükellefe iade edilmelidir. Düzeltme fişinde, iade için başvurulması gereken muhasebe ile

---

[400] *"Vergi daireleri tarafından gerçekleştirilen işlemlerin artmasına bağlı olarak vergi dairesi müdürlerinin iş yükü de ağırlaşmaktadır. Vergi dairesi müdürleri, bu işlemlerden bir kısmında astlarına yetki devredebilirken, bir kısmında ise yetki devri yapılamamaktadır. Diğer taraftan, kısa zaman dilimlerinde yapılan adres değişikliğine bağlı olarak mükelleflerin bağlı oldukları vergi dairelerinde değişiklikler olmakta ve değişiklik öncesi dönemlere ilişkin olarak bir önceki vergi dairesi nezdinde işlem yapılması gerekliliği ortaya çıkmaktadır. Bu hususların meydana getirdiği sorunların çözülmesi ve mükellef memnuniyeti ile hizmet kalitesinin artırılması amaçlarıyla, 213 sayılı Kanunun 120 nci maddesinde değişiklik yapılarak standart ve hata yapma olasılığının az olduğu düzeltme işlemlerinde (mükerrer ödemeden kaynaklanan, düşük tutarlı olan vb. düzeltme işlemlerinde) yetki devri yapılabilmesi ile ilgili dönemde bağlı olunan vergi dairesi tarafından yapılması gereken düzeltmelerin diğer vergi daireleri tarafından da yapılabilmesine izin verme ve uygulamaya ilişkin usul ve esasları belirleme konusunda Gelir İdaresi Başkanlığına yetki verilmektedir."* (*7338 Sayılı Vergi Usul Kanunu İle Bazı Kanunlarda Değişiklik Yapılmasına Dair Kanun- Madde 16 Gerekçesi*, Corpus, ET. 25.08.2023)

[401] Yusuf KARAKOÇ 2012, age. s. 749.

[402] Murat BATI 2021, age. s. 434.

[403] İbrahim Nihat BAYAR 2015, agm. s. 55.

başvuru süresi de belirtilmelidir.[404] Mükellef, yapılan tebliğden itibaren bir yıl içerisinde fazla ödediği verginin iadesi için müracaatta bulunmalıdır. Bulunmadığı takdirde hakkının hüküm ifade etmeyeceği hükme bağlanmıştır.[405] Buradaki bir yıllık süre, süreler hakkındaki genel hükümlere göre hesaplanır.[406]

Mükellefin düzeltme talebinin kabulüyle birlikte kendisine iade edilecek olan tutardan mahrum kalması sebebiyle tazminat talebinde bulunulması mümkün olmamakla beraber VUK'un 112. maddesinde tazminat talebinde bulunulmasına ihtiyaç bırakmayacak özel bir düzenleme yapılmıştır.[407] Maddeye göre fazla ve yersiz olarak yapılan tahsilat mükelleften kaynaklanıyorsa yani hataya mükellef sebep olmuşsa düzeltme talebinden, diğer durumlarda idarenin tahsilat tarihinden düzeltme fişinin tebliğ tarihine kadar geçen süre göz önünde bulundurularak tecil faizi oranında faizle birlikte mükellefe ret ve iadenin yapılacağı hükme bağlanmıştır.

Düzeltme talebinde bulunulmasıyla tahsil işlemleri durmaz. Yani vergi idaresi mükellefe ödeme emri tebliğ edebilir, vergi alacağına ulaşmak amacıyla 6183 sayılı Kanun'da düzenlenmiş bulunan hukuki araçlara başvurabilir.[408] Bu noktada önem arz eden bir hususun bahsedilmesi gerekmektedir. Hata düzeltme talebinin reddedilmesi halinde mükelleflerin ret işlemini dava konusu yapmaları mümkündür.[409] Düzeltme ve şikâyet talebinin reddedilmesi halinde vergilendirici işlemin geçerliliğini etkileyen bir husus bulunmadığından dolayı tahsil sürecinin devam edebileceği; bu suretle de şikâyet talebinin reddi işlemine karşı dava açılırken yürütmenin durdurulması talebinde bulunulabileceği söylenebilir. Ancak eksik tarhiyat ve tahsilat yapılması dolayısıyla re'sen düzeltme işlemi tesis edilerek mükellef hakkında fazladan tarhiyatta bulunulması ile vergi talep edilmesi halinde düzeltme fişinin mükellefe tebliği sonrasında mükellefin işleme karşı dava açmak için 30 günlük süresi olacaktır.[410] Bu durumda esasen tahakkuk gerçekleşmediği için dava açan mükellefin yürütmenin durdurulması talebinde de bulunması gerekmemelidir.[411]

---

[404] S. Ateş OKTAR 2020, age. s. 166.
[405] Şükrü KIZILOT ve Zuhal KIZILOT 2014, age. s. 125.
[406] Yılmaz ÖZBALCI 2004, age. s. 404.
[407] Mine BİNİŞ 2012, age. s. 68.
[408] Selim KANETİ, Esra EKMEKCİ, Gülsen GÜNEŞ ve Mahmut KAŞIKCI 2022, age. s. 227.
[409] infra 89.
[410] supra 83.
[411] İbrahim Nihat BAYAR 2015, agm. s. 55.

2.2.5. Düzeltme Müessesesinde Zamanaşımı

Kanun koyucu, vergide istikrar ilkesi sebebiyle düzeltme talebinde bulunulması için süre sınırlamasında bulunmuş ve VUK'un 126. maddesinde zamanaşımı süreleri öngörmüştür.[412] Yukarıda da belirttiğimiz üzere zamanaşımı süreleri mükellefin talebini kapsadığı gibi re'sen düzeltmede de gözetilmesi gerekir.

Maddede VUK'un 114. maddesinde düzenlenen sürelerin dolması sonrasında çıkan vergi hatalarına karşı düzeltme yoluna başvurulamayacağı düzenlenmiştir. VUK'un 114. maddesinde yer alan düzenleme ise tarh zamanaşımı süresine ilişkin düzenlemedir. Maddeye göre vergiyi doğuran olayın gerçekleşmesini takip eden yılın başından itibaren 5 yıllık süre içinde tarh edilmeyen vergiler zamanaşımına uğrar. Belirlenen sürenin hata düzeltme müessesine yansıması da yapılan hatanın ilgisi bulunan verginin doğduğu yılı takip eden yılın başından başlamak üzere 5 yıl içerisinde düzeltme işlemi yapılabilecektir.[413]

Bazı özellikli durumlarda zamanaşımı süresinin bir yıl uzaması ihtiyacı bulunduğundan dolayı kanun koyucu maddede özel hükümlere yer vermiştir.[414] Bu durumların ilki, tarh zamanaşımı süresinin son yılında tarhiyat yapılarak mükellefe tebliğ edilmesidir. Mükellefin hatayı tespiti ve hata düzeltme müessesesinden yararlanabilmesi için bahsi geçen düzenlemeye yer verilmiştir.

İkinci olarak ilanen tebliğ edilerek davaya konu olmaksızın tahakkuk eden vergilerde mükellefe ödeme emrinin tebliğinden itibaren bir yıllık süre içerisinde düzeltme talebinde bulunulabileceği düzenlenmiştir.

Son olarak ise ihbarname ve ödeme emri ile tebliğ edilmiş olan vergilerin söz konusu olması halinde haciz yapıldıysa haczin yapıldığı tarihten bir yıllık sürede hata düzeltme yapılabileceği düzenlenmiştir.

Bu hallerde belirtilen sürelerin işleyebilmesi için tarh zamanaşımı gerçekleşmeden idarenin tarhiyatta bulunması ve tarh işleminin mükellefe tebliğ edilmiş olması şarttır.[415] Zira tarh zamanaşımı gerçekleştikten sonra vergi hatasından bahsedilemeyecek, tesis edilen işlem zamanaşımı sebebiyle hukuka aykırı mahiyette olacaktır.[416]

---

[412] Mualla ÖNCEL, Ahmet KUMRULU, Nami ÇAĞAN ve Cenker GÖKER 2022, age. s. 206.
[413] Nurettin BİLİCİ 2022, age. s. 208.
[414] Yusuf KARAKOÇ 2012, age. s. 748.
[415] Mustafa BALCI 2022, age. s. 189.
[416] Yusuf KARAKOÇ 2012, age. s. 748.

Hata düzeltme müessesesinde belirlenen zamanaşımı sürelerinin gerçek mahiyetinin zamanaşımı değil hak düşürücü süre olduğu yönünde görüş de mevcuttur.[417] Kanun koyucunun zamanaşımı sürelerini tarh zamanaşımı süresiyle birlikte belirlemiş olması yanında sayılan özel durumlarda ayrıca bir yıl daha süre tanıması, kanun koyucunun hatalı işlemlerin hukuk aleminden silinmesi iradesinin ne kadar kuvvetli olduğunu göstermektedir.[418]

[417] Mualla ÖNCEL, Ahmet KUMRULU, Nami ÇAĞAN ve Cenker GÖKER 2022, age. s. 206.
[418] S. Ateş OKTAR 2020, age. s. 169.

BÖLÜM III

HATA DÜZELTME TALEBİNİN REDDİ VE YARGI YOLUNA BAŞVURU

Çalışmamızın bir önceki bölümünde vergi hatalarının tespiti ve tespit edilen vergi hatalarının idari çözüm yöntemi olarak düzenlenen hata düzeltme müessesesi açıklanmıştır. Hata düzeltme müessesesinin her somut olayın çözümünü sağladığını söylemek mümkün değildir. Zira hata düzeltme yolu her zaman mükellefin lehine sonuç doğurmaz. Örneğin re'sen yapılan düzeltme mükellefin vergi borcunu yükselterek aleyhine sonuç doğurmuş olabilir veya mükellefin hata düzeltme talebi idarece reddolunmuş olabilir. Bu gibi durumlarda mükellefin yargı yoluna başvurarak işlemin yargı mercilerince denetlenmesini sağlama hakkı bulunmaktadır.

Mükelleflerin hatalı vergilendirme işlemine karşı dava açma hakları temelde Anayasa'da düzenlenmiş bulunan hukuk devleti ilkesinden kaynaklanmaktadır. Zira hatalı bir idari işlemin denetimi esasen yargı yoluyla yapılmalıdır. Anayasa'nın 125. maddesinde yer alan idarenin her türlü eylem ve işlemine karşı yargı yolunun açık olduğu düzenlemesi de hatalı işleme karşı yargı yoluna başvurunun mümkün olması gereğini ortaya koyar. Kanun koyucu, bir önceki bölümde detaylıca açıklanan sebeplerle VUK'ta yaptığı hata düzeltme düzenlemeleri ile özel bir idari başvuru yolu öngörmüştür ancak her zaman bu başvurunun yapılması zorunlu değildir. Vergi hatası dava açma süresi içinde fark edilirse mükellef idareye başvurmaksızın idari işlemin iptali için yargıya başvurabilir veya öncelikle düzeltme talebinde bulunarak hatanın düzeltilmesini talep edebilir.[419] Dava açma süresi geçmiş ancak düzeltme zamanaşımı süresi geçmemişse bu takdirde mükellefin öncelikle düzeltme talebinde bulunması, talep reddedilirse VUK'ta izah edilen şikâyet başvurusunda bulunması gerekir. Bu talebin de reddi ise yargı yoluna başvuruyu mümkün kılacaktır.[420]

Çalışmamızın konusunu vergi hataları ve VUK'ta yer alan hata düzeltme yolu oluşturduğundan dolayı vergi hatalarının dava açma süresi içinde tespitiyle doğrudan

[419] Mualla ÖNCEL, Ahmet KUMRULU, Nami ÇAĞAN ve Cenker GÖKER 2022, age. s. 207.
[420] Nurettin BİLİCİ 2022, age. s. 243.

yargıya başvuru süreci açıklanmayacaktır. Nitekim vergi hatasının meydana geldiği bir idari işlem tipik bir idari işlem olduğundan dolayı, bu işleme karşı yargı yoluna başvurulmasının herhangi bir idari işlemin yargıya taşınmasıyla hiçbir farkı bulunmamaktadır. Aynı şekilde, mükellef aleyhine re'sen düzeltme işlemi tesis edildiğinde de bu işleme karşı dava açılması, herhangi bir idari işleme karşı açılacak iptal davasıyla aynı usule tabi olacaktır. İncelenmesi gereken esas konu, hata düzeltme talebinde bulunulduktan sonra taraflar arasında uyuşmazlığın devam etmesi halinde yargıya hangi şartlarla başvurulabileceğidir. Çalışmamızın bu bölümünün başlığı da bu sebeple hata düzeltme talebinin reddi ve yargıya başvuru olarak belirlenmiştir.

Hata düzeltme talebinin reddi sonrasındaki yargı yoluna başvuru usulü ikili ayrım yapılarak incelenecektir. Öncelikle dava açma süresi içinde yapılan düzeltme başvurularının durumu incelenecektir. İkinci olarak ise dava açma süresi geçtikten sonra izlenecek yol izah edilerek konuyla ilgili düzenlemeler açıklanacaktır.

3.1. DAVA AÇMA SÜRESİ GEÇMEDEN YAPILAN DÜZELTME BAŞVURUSUNUN REDDİ

213 sayılı VUK, vergilendirme ilişkisi sebebiyle doğan hak ve ödevlerin düzenlendiği, bu ödevlerin yerine getirilmemesi halinde uygulanacak yaptırımların tespit edildiği, mükelleflerin haklarını nasıl arayacaklarının hükme bağlandığı kanundur.[421] Bu kapsamda da tarh ve tebliğ işlemleri, tahakkuk usulü, vergilendirici işlemlere ilişkin süreler ve zamanaşımı müesseseleri, belge düzeni, denetim şekilleri, idari başvuru usulleri, vergi cezaları ve özel suç tipleri gibi çok çeşitli düzenlemelerde bulunulan genel bir kanun mahiyeti taşır.[422]

Vergilendirici işlemlerin yargı yoluyla çözümü ise 213 sayılı VUK'ta düzenlenmemiş, vergilendirici işlemlerin tipik idari işlemler olması sebebiyle genel mahiyetteki usul kanunlarında yer alan düzenlemelerle şekillendirilmiştir. Bu kapsamda, 2576 sayılı Kanun'da vergi hukuku alanındaki uyuşmazlıkların vergi mahkemelerinde çözümleneceği belirtilmiş, 2577 sayılı İYUK'un 1. maddesiyle de vergi mahkemelerinin görev alanında bulunan uyuşmazlıkların 2577 sayılı Kanun'da gösterilen usullerle çözümleneceği hükme bağlanmıştır. Dolayısıyla vergi hukukunun alanına giren konulardan kaynaklanan uyuşmazlıkların yargı yoluyla çözümlenmesi

[421] Nurettin BİLİCİ ve Adem BİLİCİ 2017, age. s. 17.
[422] Erdoğan ÖNER 2019, age. s. 27.

usulleri 2577 sayılı İYUK hükümleriyle çözümleneceği gibi VUK'ta düzenlemesi bulunmayan hallerde de 2577 sayılı Kanun uygun düştüğü ölçüde uygulanacaktır.[423]

213 sayılı VUK'ta dava açma süresi içinde yapılan düzeltme başvurusunun dava açma sürelerine etkisine ilişkin herhangi bir hüküm getirilmediği gibi başvurunun reddi halinde yargı yoluna başvuru usulü de düzenlenmemiştir. Bu sebeple hem öğretide hem de Danıştay kararlarından anlaşıldığı üzere yargı mercilerinde konuyla alakalı olarak İYUK'ta yer alan genel nitelikteki hükümlerin uygulanması gerektiği kabulü hakimdir.[424]

Dava açma süresi geçmeden yapılan düzeltme talebi ve bu talebin reddi hakkında VUK hükümlerinde düzenleme yapılmamıştır. Özellikle İYUK'un 10. ve 11. maddelerinin son fıkralarında yer alan vergi hukukunda uygulanmamaya ilişkin hükümlerin[425] kaldırılma gerekçeleri konunun aydınlatılması için önem arz eder. 4001 sayılı Kanun'un genel gerekçesi ile 4. ve 5. maddelerin gerekçelerinde vergi hukukunda uygulanmamaya ilişkin düzenlemenin mülga sebebi dava yoluna başvuru öncesinde idari başvuruların dava açma sürelerini durdurmamasının hak kayıplarına neden oluşu, ilgili maddelerin mülgasıyla haksızlıkların önüne geçilerek idari başvurular suretiyle uyuşmazlıkların çözümüne katkı sağlayıp dava sayısının azaltılması olarak gösterilmiştir.[426]

Genel gerekçeden de anlaşıldığı üzere, kanun koyucunun iradesi de vergi hukukundan kaynaklanan uyuşmazlıklarda idari başvuru yolunun etkin hale getirilmesi amacıyla sürelere ilişkin düzenlemelerin mükellefin lehine olacak şekilde uygulanması ve idari başvuru usullerinin etkin şekilde kullanımını sağlamaktadır. Bu kapsamda da kanun koyucu, İYUK'un 10. ve 11. maddelerinde yer alan düzenlemelerin uygun düştüğü ölçüde vergi hukuku alanındaki idari başvuru yollarına uygulanmasına ilişkin iradesini yansıtmaktadır.

Çalışmanın bu başlığı altında İYUK'un 10. ve 11. maddelerinden bahsetmenin elzem olması sebebiyle öncelikle ilgili hükümlerin izahı yapılacak, konunun bu yönü

---

[423] Gürsel KAPLAN 2020, age. s. 117-118.

[424] Mualla ÖNCEL, Ahmet KUMRULU, Nami ÇAĞAN ve Cenker GÖKER 2022, age. s. 207; S. Ateş OKTAR 2020, age. s. 167; Yusuf KARAKOÇ 2017, age. s. 127; Danıştay Vergi Dava Daireleri Kurulu, 16.02.2007, E. 2006/232, K. 2007/62. (Corpus, ET. 27.08.2023)

[425] Her iki maddenin mülga edilen son fıkrası şu şekildedir: "Vergi Usul Kanununda yer alan vergi hatalarının düzeltilmesi istemleri dışında, bu madde hükümleri vergi uyuşmazlıklarında uygulanmaz."

[426] TBMM, (S, Sayısı: 409), *İdarî Yargılama Usulü Kanununun Bazı Maddelerinin Değiştirilmesi Hakkında Kanun Tasarısı ve Çorum Milletvekili Cemal Şahin'in İdarî Yargılama Usulü Kanununun 2nci Maddesinde Değişiklik Yapılmasına ve Bu Kanuna Bir Ek Geçici Madde Eklenmesine Dair Kanun Teklifi ve Adalet Komisyonu Raporu (1/637, 2/908), Genel Gerekçe.* (Corpus, ET. 25.08.2023)

açıklandıktan sonra dava açma süresi içinde yapılan başvuruların mahiyeti ortaya konacaktır.

3.1.1. İYUK'un 10. ve 11. Maddelerinin Uygulama Şartları

İYUK'un 10. ve 11. maddeleri, idarenin idari işlemler tesis ederken veya eylemlerde bulunurken hukuka uygun davranmasını sağlama amacıyla bireylerin yapacakları başvuruları düzenleyen hükümlerdir. Her iki madde de Anayasa'nın 74. maddesinde düzenlemesi bulunan dilekçe hakkının idareye karşı kullanım biçimlerini oluşturur.[427] İYUK'un ilgili hükümleriyle idareden hukuka uygun işlemlerin tesis edilmesi veya eylemlerde bulunulması talep edilebilirken bir yandan da idarenin tesis etmiş olduğu işlem ve eylemlerle doğan zararın giderilmesi için bazı taleplerde bulunulmaktadır.[428] İki maddeyi birbirinden ayıran temel husus da talep konularının farklılığıdır.

İYUK'un 10. maddesi hükmü[429], ilgililerin haklarında idari davaya konu olma ihtimali bulunan işlem veya eylemin yapılmasının talep edilmesi halini düzenlemektedir.[430] Maddenin devamında ise idarenin cevap vermeme suretiyle istemi reddetme hali olan zımnen ret müessesesi düzenlenerek idarenin otuz günlük cevap süresi içinde cevap verip vermeme hallerinin sonuçları izah edilmiştir.[431]

İYUK'un 10. maddesinde yer verilen düzenleme, madde lafzından da anlaşıldığı üzere idarenin henüz işlem tesis etmemiş olduğu durumlarda karşımıza çıkmaktadır. Eğer ki idare tarafından aynı kişi hakkında aynı konuya ilişkin yapılmış olan herhangi bir işlem mevcutsa bu takdirde mükellefin İYUK'un 10. maddesi çerçevesinde yeni bir başvuru yaparak dava açma zemini oluşturması mümkün değildir.[432]

---

[427] Metin GÜNDAY 2022, age. s. 304.
[428] İbrahim Nihat BAYAR 2015, agm. s. 60.
[429] *"Madde 10 – 1. İlgililer, haklarında idari davaya konu olabilecek bir işlem veya eylemin yapılması için idari makamlara başvurabilirler.*
2. (Değişik: 10/6/1994-4001/5 md.) Otuz gün içinde bir cevap verilmezse istek reddedilmiş sayılır. İlgililer otuz günün bittiği tarihten itibaren dava açma süresi içinde, konusuna göre Danıştaya, idare ve vergi mahkemelerine dava açabilirler. Otuz günlük süre içinde idarece verilen cevap kesin değilse ilgili bu cevabı, isteminin reddi sayarak dava açabileceği gibi, kesin cevabı da bekleyebilir. Bu takdirde dava açma süresi işlemez. Ancak, bekleme süresi başvuru tarihinden itibaren dört ayı geçemez. Dava açılmaması veya davanın süreden reddi hallerinde, otuz günlük sürenin bitmesinden sonra yetkili idari makamlarca cevap verilirse, cevabın tebliğinden itibaren altmış gün içinde dava açabilirler."
[430] Bahtiyar AKYILMAZ, Murat SEZGİNER ve Cemil KAYA 2020b, age. s. 352.
[431] Gürsel KAPLAN 2020, age. s. 358.
[432] age. s. 358.

Maddenin uygulanması için aranan bir diğer şart başvurunun şeklen ve usulen doğru makama ve doğru şekilde yapılmış olmasıdır. Zira hukuken geçerli kabul edilemeyecek bir idari başvurunun ilgililere dava açma süresi kazandıramayacağı açık olduğu gibi başvurunun geçerliliğini etkilemesi sebebiyle yetkili merciye başvurulması elzemdir.[433] Şu hususu vurgulamakta ise fayda vardır: Bir idari başvurunun yanlış merciye yapılmış olması her zaman idari işlemin geçersizliği sonucunu doğurmaz.[434] Anayasa'nın 123. maddesinde düzenlemesi bulunan idarenin bütünlüğü ilkesi ile İYUK'un 10. maddesinin dayanağı olan dilekçe hakkının kullanım şeklinin düzenlendiği 3071 sayılı Dilekçe Hakkının Kullanılmasına Dair Kanun'un 5. maddesi[435] düzenlemesi karşısında idari başvurunun yanlış makama yapılması halinde dilekçe yetkili makama iletilmeli ve maddede belirtilen süreler, yetkili makama iletilme tarihinden itibaren başlamalıdır.[436]

Madde çerçevesinde yapılacak başvurunun idari davaya konu olabilecek olan eylem ve işlemlerin yapılması talebini içermesi gerekmektedir. Madde lafzında da açıkça vurgulanan bu şart, idari eylemlerin özünde idari işlemlere dayanması gereği ile idari işlemlerin icrai nitelikte olmasından kaynaklanmaktadır. Zira icrai nitelikte olmayan bir işlemin idari işlem olarak nitelendirilmesi mümkün olmayacaktır.[437]

İYUK'un 10. maddesinde düzenlenen başvuru, özel kanunlarda bazı işlem ve eylemler için yapılacak başvurunun belirli sürede yapılmasına ilişkin düzenleme bulunmadığı müddetçe her zaman yapılabilir.[438] Bu zorunluluğun sebebi ise İYUK'un genel kanun mahiyetinde olması ve bazı özel kanunların belirli konulara ilişkin olarak özel hükümler getirmesi halinde özel kanunun uygulanması gereğidir.[439]

İYUK'un 11. maddesinde[440] ise tüm unsurlarıyla eksiksiz olarak tesis edilmiş olan bir idari işleme karşı dava açılmasından önce işlemin kaldırılması, geri alınması,

---

[433] Bahtiyar AKYILMAZ, Murat SEZGİNER ve Cemil KAYA 2020b, age. s. 354.
[434] Yasin SEZER ve Hüseyin BİLGİN (2008), "Danıştay Kararlarında İdari Başvurular", *Ankara Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi*, Cilt 57, Sayı 4, ss. 337-366, s. 344.
[435] *"Madde 5 – Dilekçe, konusuyla ilgili olmayan bir idari makama verilmesi durumunda, bu makam tarafından yetkili idari makama gönderilir ve ayrıca dilekçe sahibine de bilgi verilir."*
[436] Müzeyyen EROĞLU DURKAL (2019), *İdari Makamların Sükutu*, Seçkin Yayıncılık, Ankara, s. 161.
[437] Mustafa BALCI (2022), "Düzeltme-Şikayet Konusunda Yaşanana Hukuki Sorunlar", *VergiAlgı*, https://vergialgi.com/duzeltme-sikayet-konusunda-yasanan-hukuki-sorunlar, ET. 25.08.2023.
[438] Metin GÜNDAY 2022, age. s. 289.
[439] Cengizhan HATİPOĞLU 2013, agt. s. 206.
[440] *"Madde 11 – 1. İlgililer tarafından idari dava açılmadan önce, idari işlemin kaldırılması, geri alınması, değiştirilmesi veya yeni bir işlem yapılması üst makamdan, üst makam yoksa işlemi yapmış olan makamdan, idari dava açma süresi içinde istenebilir. Bu başvurma, işlemeye başlamış olan idari dava açma süresini durdurur.*

değişimi veya yeni işlem yapılmasının öncelikle üst makamdan olmak üzere üst makamdan veya işlemi tesis eden makamdan talep edilmesi söz konusudur.[441] Belirtilen hususların dava açma süresi içinde istenebileceği de madde hükmünde açıkça belirtilmiştir. Talebin dava açma süresi içinde yapılması gerektiğinin düzenlenmesi karşısında taleple dava açma süresinin duracağı da madde metninde düzenlenmiş bulunmaktadır.

Maddede düzenlenen başvuruya ihtiyari başvuru denmesinin sebebi, ilgililere hem idari başvuru hakkının hem de süresi geçmemiş olduğundan dolayı işleme karşı dava açma hakkının tanınması, idari başvurunun dava açmanın ön şartı olmamasıdır.[442]

Madde kapsamında yapılan başvuru ile dava açma süresinin durması için belirli şartların mevcudiyeti gereklidir. Bu şartlardan ilki başvurunun dava açma süresi içinde yapılmış olmasıdır. Dava açma süresi içinde yapılmamış olan bir başvurunun İYUK'un 11. maddesi kapsamında sayılabilmesi mümkün değildir.[443]

Madde uygulamasında ikinci şart, tıpkı İYUK'un 10. maddesinde düzenlenen başvurularda olduğu gibi şeklen ve usulen hukuka uygun şekilde ve doğru makama yapılmış olmadır. Dolayısıyla İYUK'un 10. maddesinde bu konuya ilişkin yaptığımız açıklamalar burada da aynen geçerli olmakla birlikte istisnai bir husus da bulunmaktadır. İYUK'un 11. maddesinde başvurunun öncelikle üst makama yapılması gerektiği vurgulanmıştır. Eğer ki üst makam yoksa bu takdirde işlemi tesis eden makama başvuruda bulunulabileceği düzenlenmiştir. Buradaki üst makamdan kasıt hiyerarşik olarak işlemi tesis eden makamın üstünde yer alan makamdır.[444] Örneğin belediyeler tarafından tesis edilen bir işlemin geri alınması talebiyle yapılacak bir başvuruda talebin yine belediyeye yöneltilmesi gerekir. Zira belediye organlarının hiyerarşik üstleri bulunmamaktadır.[445]

İYUK'un 10. maddesi çerçevesinde yapılacak başvurunun idari davaya konu olabilecek olan eylem ve işlemlerin yapılması talebini içermesi gerektiği gibi

---

2. Otuz gün içinde bir cevap verilmezse istek reddedilmiş sayılır.
3. İsteğin reddedilmesi veya reddedilmiş sayılması halinde dava açma süresi yeniden işlemeye başlar ve başvurma tarihine kadar geçmiş süre de hesaba katılır."

[441] Bahtiyar AKYILMAZ, Murat SEZGİNER ve Cemil KAYA 2020b, age. s. 363.
[442] Gürsel KAPLAN 2020, age. s. 378.
[443] Tahir MURATOĞLU (2016), "İdari Yargılama Usulü Kanunu'nun 11. Maddesi Kapsamındaki Başvurularda Başvuru Gününün Dava Açma Süresinin Hesabında Dikkate Alınıp Alınmayacağı Sorunu", *Dicle Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi*, Cilt 21, Sayı 34, ss. 1-24, s. 4.
[444] Metin GÜNDAY 2022, age. s. 305.
[445] Gürsel KAPLAN 2020, age. s. 380.

İYUK'un 11. maddesi çerçevesinde yapılacak başvurunun da dava konusu olabilecek bir işlemin tesisi talebiyle yapılması gerekmektedir. Dava yoluna başvurulması gereken bir işleme karşı veya idari işlem mahiyeti taşımayan bir hususa karşı İYUK'un 11. maddesinde düzenlenen idari başvuruda bulunulması mümkün değildir. İdari başvuru yolu kapatılmış olan işlemlere karşı da madde hükmünde düzenlenen başvuruda bulunmak mümkün değildir.[446]

3.1.2. Dava Açma Süresi İçinde Yapılan Düzeltme Başvurusunun İYUK'un İdari Başvurulara İlişkin Hükümleri Çerçevesinde Değerlendirilmesi

Dava açma süresi içerisinde yapılan düzeltme başvurusu, İYUK'un 11. maddesinde düzenlenmiş bulunan idari başvurunun özelliklerini taşımaktadır. Zira idarenin tarhiyat işleminden sonra mükellefin vergi/ceza ihbarnamesini tebliğ aldıktan sonra vergi hatasını fark etmesi örneğinde, mükellef hakkında tesis edilmiş olan işlem söz konusudur. İYUK'un 10. ve 11. maddeleri arasındaki en büyük fark da bu noktadadır. 10. maddede düzenlenen başvurunun yapılabilmesi için ilgililer hakkında aynı konuya ilişkin tesis edilmiş olan idari işlemin bulunmaması gerekir. 11. maddede düzenlenen başvuru yolunun uygulanması için ise idarenin işlem tesis etmesi ancak ilgililerin dava açma süresi içinde işlemin kaldırılması, geri alınması gibi yukarıda açıklanan birtakım taleplerde bulunması gerekir. Mükelleflere tebliğ edilen belgelerde hatanın mevcudiyeti halinde dava açma süresi içinde yaptıkları düzeltme başvuruları da maddede düzenlenen durumla tam olarak örtüşmektedir. Üstelik 11. madde hükmünde yapılan değişiklikle vergi mahkemelerinin görev alanına giren uyuşmazlıklarda maddenin uygulanamayacağına ilişkin düzenlemenin de mülga edilmesi; vergilendirici işlemlerin muhatabı olan mükelleflerin yargıya başvurmadan önce İYUK çerçevesinde düzenlenmiş olan idari çözüm yollarına başvurmasının önünü açarak yargıya başvuru oranlarının düşürülmesi amacına hizmet etmektedir.[447]

İYUK'un 11. maddesinde düzenlenen durumun hata düzeltme müessesesi çerçevesinde yorumlanmasıyla, mükellefin dava açma süresi içinde hata düzeltme talebinde bulunabileceği ve mükellefin başvurusuyla birlikte dava açma süresinin duracağı sonucuna varılabilir.[448] Danıştay da vermiş olduğu kararlarda dava açma

[446] Metin GÜNDAY 2022, age. s. 306.
[447] Şükrü KIZILOT ve Zuhal KIZILOT 2014, age. s. 131.
[448] Mualla ÖNCEL, Ahmet KUMRULU, Nami ÇAĞAN ve Cenker GÖKER 2022, age. s. 207; S. Ateş OKTAR 2020, age. s. 167; Turgut CANDAN 2022a, age. s. 622; Yusuf KARAKOÇ 2012, age. s. 746, 752.

süresi içinde yapılan düzeltme taleplerinin İYUK'un 11. maddesi kapsamında değerlendirilmesi gerektiğini vurgulamaktadır.[449]

Mükellefin yapmış olduğu düzeltme talebi idare tarafından kabul edilebilir, reddedilebilir veya cevaplandırılmayabilir. Mükellefin düzeltme talebi kabul edilirse bir önceki bölümde izah edilen usul[450] takip edilir ve mükellefle vergi idaresi arasında herhangi bir uyuşmazlık bulunmaz, dolayısıyla dava yoluna başvuruya da gerek kalmaz. Mükellefin talebinin doğrudan veya otuz günlük süre içerisinde cevapsız bırakılarak zımnen reddedilmesi halinde ise dava açma süresi kaldığı yerden devam edecektir, başvuru tarihine kadar geçen süre de hesaba katılacaktır.[451] Örneğin mükellef tarafından otuz günlük dava açma süresinin beşinci gününde düzeltme talebinde bulunulur ancak talep reddedilirse bu takdirde mükellefin ret tarihinden itibaren yirmi beş gün içerisinde dava açması gerekecektir.

Düzeltme talebinin reddi üzerine açılacak davanın konusunun değiştiğini vurgulamakta yarar vardır. Zira düzeltme talebinde bulunulmaksızın açılacak davanın konusunu doğrudan idari işlemin iptali oluştururken düzeltme talebinin reddi üzerine açılacak davanın konusu, düzeltme talebinin reddi işleminin iptalidir. Ancak dava açma süresinin içinde bulunulduğundan dolayı, olayda hukuki uyuşmazlık söz konusuysa mahkeme tarafından vergi hatasının bulunup bulunmadığının incelenmesi dışında hukuki uyuşmazlıklara ilişkin değerlendirmede de bulunulması gerekir.[452]

Mükellefin düzeltme talebini vergi dairesine yöneltirken 11. maddede öncelikle üst makama başvurunun düzenlenmesi, Hazine ve Maliye Bakanlığının veya GİB'in vergi dairelerinin üst makamı olup olmadığı sorusunu akla getirmektedir. Kızılot ve Kızılot tarafından izah edilen görüşe göre Bakanlık, vergi dairelerinin üst makamları değildir ve bu sebeple vergi dairesine yapılan düzeltme başvurusunun vergi dairesine yapılması 11. madde hükmüne aykırılık doğurmayacaktır.[453] Akkaya, üst makama başvuru usulünün yargılama usulü hukukunun sorunu olmadığı, VUK'un özel kanun olması ve kanunda başvurunun vergi dairelerine yapılacağının açıkça düzenlenmesi sebebiyle bu kuralın uygulanması gerektiği, bu durumun ise 11.

---

[449] *"…bu yasa hükümlerinin birlikte değerlendirilmesinden, yükümlülerin vergilendirme hatalarının düzeltilmesi istemi ile dava açma süresi içerisinde 2577 sayılı Kanunun yukarıda açıklanan 11"inci maddesi uyarınca vergi dairesine yaptıkları başvurunun reddi üzerine vergi mahkemelerine dava açabilecekleri… sonucuna varılmaktadır."* Danıştay 7. Daire, 30.09.1998, E. 1997/2737, K. 1998/3086. (Corpus, ET. 25.08.2023)

[450] supra 85.

[451] Mine BİNİŞ 2012, age. s. 105.

[452] Didem Hande KILIÇ 2023, age. s. 124; Turgut CANDAN 2022a, age. s. 622.

[453] Şükrü KIZILOT ve Zuhal KIZILOT 2014, age. s. 132.

maddenin uygulanmasını engellemeyeceği görüşündedir.[454] Balcı ise bakanlıklara bağlı kurum ve kuruluşlar ile diğer kurum ve kuruluşların teşkilatlanmasının düzenlendiği 2018 tarihli ve 4 sayılı Cumhurbaşkanlığı Kararnamesi'ne atıfta bulunarak Kararname'de vergi dairesi başkanlıklarının vergi dairesi müdürlüklerinin üst mercii olduğunu vurgulayarak vergi dairelerinin tesis ettikleri işlemlerde üst merciini göstermeleri gerektiğini ileri sürmektedir.[455]

Kanımızca bu noktada İYUK'un 10. ve 11. maddesi hükümlerine başvurulma sebebinin hatırlanması gerekmektedir. İlgili maddelerin uygun düştüğü ölçüde vergi hukukundan kaynaklanan uyuşmazlıklara uygulanma ihtiyacı esasen VUK hükümlerinde düzenleme yapılmamış olmasından doğmaktadır. VUK hükümleriyle düzenlenmemiş olan bu alandaki boşluğun doldurulmaması, mükelleflerin büyük hak kayıpları yaşamalarına ve idarenin keyfi, hukuka aykırı işlemler tesis etmesine sebep olabilecektir. Bu sebeple de ilgili hükümlerin uygun düştüğü ölçüde vergi hukuku uyuşmazlıklarına uygulanmasının yerinde olduğunu düşünmekteyiz. Bu gerekçeyle, Akkaya'nın görüşünün yerinde olduğu ve hata düzeltme müessesesinin düzenlendiği VUK'ta düzeltme talebinin vergi dairesine yöneltilmesi gerektiğinin açıkça belirtilmiş olması karşısında başvurunun üst makam arayışına girmeksizin vergi dairesine yöneltilmesi gerektiği söylenebilir.

Her ne kadar düşüncemiz bu yönde olsa da bu uygulamanın yalnızca mevcut ihtiyaçlara acil cevap verilmesi açısından kabul edilebilir olduğunu söylemekte yarar vardır. Uyumsuzluk yaratan durumun tespitinde öncelikle VUK'un Alman hukuku etkisinde düzenlenen bir kanun, İYUK'un ise Fransız hukuku etkisinde düzenlenen bir kanun olduğunun göz önünde bulundurulması gerekir.[456] Zira Alman hukuk sisteminde vergilendirici işlemlerle idari işlemler arasında bağımsız bir ilişki mevcutken Fransız hukuk sisteminde vergilendirici işlemler diğer idari işlemlerle eş görülmektedir.[457] Dolayısıyla bir kanunda yer alan müessesenin boşluğu mevcutken diğer kanun hükümlerinden yararlanılarak boşluğun doldurulmaya çalışılması halinde uyumsuzluğun yaşanacağı açıktır.

Nitekim kanun koyucu İYUK'un 10. ve 11. maddelerinden vergi hukukunda uygulama yasağı hükümlerini kaldırmış olsa dahi hükümlerin kaldırılmasıyla

---

[454] Mustafa AKKAYA (1994), "Vergi Hatalarının Yargısal Yolla Düzeltilmesinde Süre (İYUK M. 10-11)", *Yaklaşım Dergisi*, Yıl 2, Sayı 13, ss. 153-163, s. 163.
[455] Mustafa BALCI 2022, age. s. 211.
[456] İbrahim Nihat BAYAR 2015, agm. s. 33.
[457] agm. s. 34.

karışıklık yaşanan durum bu defa boşluğun bulunduğu duruma çevrilmiş ve yorum faaliyetinde bulunularak uyuşmazlıkların çözümü sağlanmaya çalışılmıştır. Nitekim kanun koyucu, 2686 sayılı Kanun'un 23. maddesi ile dava açma süresi içinde yapılan başvuruların reddi halinde düzeltme talep dilekçesinin dava dilekçesi gibi kabul göreceğine ilişkin düzenlemeyi kaldırarak madde gerekçesinden anlaşıldığı üzere konunun İYUK'un 11. maddesi çerçevesinde çözümlenebileceğini öngörmüşse de mevcut durumda yürürlükten kaldırılan hükümdeki korumanın sağlanabildiğini söylemek mümkün değildir.[458] Oysa esas çözüme ulaşmak için dava açma süresinde düzeltme talebinde bulunulması halinin de VUK hükümleriyle özel olarak düzenlenmesi ve mevcut boşluğun doldurularak konuyla ilgili özel hükümlerin öngörülmesi suretiyle genel kanun çerçevesinde yoruma ihtiyaç bırakılmaması gerekmektedir.

3.2. DAVA AÇMA SÜRESİ GEÇTİKTEN SONRA YAPILAN DÜZELTME BAŞVURUSUNUN REDDİ

Yukarıda vurgulamış olduğumuz üzere vergi hukuku alanına giren uyuşmazlıklarda yargı yoluna başvuru süresi işlemin tebliğinden itibaren 30 gün iken hata düzeltme yoluna başvuru süresi vergiyi doğuran olayın gerçekleşmesinden itibaren 5 yıldır. Bu durumda hata düzeltme talebinin reddi halinde yargı yoluna başvurunun nasıl sağlanacağı hususu akla gelmektedir. Kanun koyucu dava açma süresi içinde düzeltme talebinde bulunulması hali için VUK hükümlerinde düzenleme yapmayı tercih etmemişken dava açma süresi geçtikten sonra yapılan düzeltme başvurularına ilişkin özel bir müessese öngörmüştür. İşbu başlık altında öncelikle VUK'un konuya ilişkin düzenlemesi incelenerek yapılacak başvurular ve sonuçları değerlendirilecektir.

3.2.1. Şikâyet Müessesesi

VUK'un *"Şikâyet yolu ile müracaat"* başlıklı 124. maddesinde yer alan düzenleme[459] ile mükelleflerin dava açma süresi geçtikten sonra yaptıkları düzeltme

[458] Cengizhan HATİPOĞLU 2013, agt. s. 368; Selim KANETİ, Esra EKMEKCİ, Gülsen GÜNEŞ ve Mahmut KAŞIKCI 2022, age. s. 230.

[459] *"Madde 124 – (Değişik: 23/6/1982-2686/24 md.) Vergi mahkemesinde dava açma süresi geçtikten sonra yaptıkları düzeltme talepleri reddolunanlar şikâyet yolu ile Maliye Bakanlığına müracaat edebilirler.*
Bu madde gereğince il özel idare vergileri hakkında valiliğe ve belediye vergileri hakkında belediye başkanlığına müracaat edilir."

başvurularına ilişkin özel bir usul öngörülmüştür. Hükümde dava açma süresi geçtikten sonra yapılan düzeltme talebinin reddi halinde Hazine ve Maliye Bakanlığına şikâyet yolu ile müracaat edilebileceği düzenlenmiştir. Mükellefler şikâyet başvurusunda bulunduktan sonra bu başvuruya da olumsuz cevap aldıkları takdirde şikâyet başvurusunun reddi işlemine karşı yargı yoluna başvurabileceklerdir.[460]

Mükellefin şikâyet başvurusunu genel bütçeye giren vergiler ve bağlı olan cezalara ilişkin olarak Hazine ve Maliye Bakanlığına yapması gerekirken il özel idaresinin tahsil ettiği vergilere karşı valiliğe, belediye vergilerine ilişkin olarak ise belediye başkanlığına başvuruda bulunulması gerekir. Şikâyet başvurusunun kabulü ile düzeltme talebi şikâyeti inceleyen mercilerce sonuçlandırılmaz. Şikâyet talebinin kabul edildiği vergi dairesine bildirilerek gereğinin yapılması emrolunur, vergi dairesinin karara karşı direnme benzeri bir cevap vermesi mümkün değildir.[461]

Şikâyet müessesesine başvuru şartlarının ilki dava açma süresinin geçmiş olmasıdır. Zira madde lafzından açıkça anlaşıldığı üzere şikâyet yoluna dava açma süresi geçtikten sonra düzeltme talebinde bulunulan durumlarda başvurulabilmektedir. Bir diğer şart ise düzeltme talebinin doğrudan veya zımnen reddedilmesi gerekmektedir. Zımnen ret süresi ise İYUK'un genel nitelikteki hükümleri gereği 30 gündür.[462] Düzeltme talebinin reddinden sonra şikâyet başvurusunda bulunmak için gereken süreye ilişkin olarak VUK'ta düzenleme yapılmamıştır. Candan, düzeltme zamanaşımı süresi içinde şikâyet başvurusunun yapılabileceğini kabul etmektedir.[463] Balcı da aynı görüşte olmakla beraber Danıştay Vergi Dava Daireleri Kurulunun 2022 tarihli bir kararındaki mahkemeye erişim hakkı ve iyi yönetişim ilkesi vurgularına dikkat çekmektedir.[464]

Karakoç ise bu görüşe katılmamaktadır. Görüşe göre şikâyet başvuru süresinin düzeltme zamanaşımı süresiyle eş tutmak, kanunlarda yer alana sürelere ilişkin hükümlerin bertaraf edilmesi anlamına gelecektir.[465] Konuyla ilgili açık bir düzenleme yer almadığından İYUK'un 10. maddesi hükmünün uygulanarak 30 günlük sürede başvuru yapılması gerektiğini vurguladıktan sonra bu yorumun da zorlama bir yol

[460] Nurettin BİLİCİ 2022, age. s. 243.
[461] Yusuf KARAKOÇ 2012, age. s. 753.
[462] Şükrü KIZILOT ve Zuhal KIZILOT 2014, age. s. 137.
[463] Turgut Candan 2022a, age. s. 623.
[464] Danıştay Vergi Dava Daireleri Kurulu, 09.02.2022, E. 2020/1171, K. 2022/77 *Aktaran* Mustafa BALCI 2022, age. s. 233.
[465] Yusuf KARAKOÇ 2012, age. s. 754.

olduğunu belirtmekte ve kanunda açık düzenlemeler yapılması gerektiğini izah etmektedir.[466]

Kaneti, Ekmekci, Güneş ve Kaşıkcı ise İYUK'un 11. maddesi hükmünün uygulanması suretiyle düzeltme talebinin reddinden itibaren 30 gün içinde şikâyet başvurusunda bulunulması gerektiğini ileri sürmektedirler.[467]

Kanımızca Candan'ın ve Balcı'nın görüşleri kanun koyucunun amacına daha yakındır. Kanun koyucu, vergi hatalarının meydana getirecekleri hukuka aykırılığı büyük bir tehdit olarak görmekte ve bu sebeple bu hataların derhal düzeltilmesi için özel düzenlemelerde bulunmaktadır. Nitekim idari yargı kolunda çözümlenecek uyuşmazlıklarda mükellefe hiçbir müessesede tanınmayan uzun bir talep süresi hakkı öngörülmektedir. Bu durum dahi hata düzeltme müessesesine verilen önemi ortaya koymaktadır. Şikâyet başvurusunda bulunma süresi 30 gün yerine vergiyi doğuran olaydan itibaren 5 yıl olarak kabul edildiği takdirde mükelleflerce süreye ilişkin genel nitelikteki hükümlerin bertaraf edildiği görüşü de oldukça güçlü bir argüman olsa dahi kanun koyucunun müesseseye verdiği önemin, düzeltmede zamanaşımını düzenleyen VUK'un 126. maddeyle birlikte düşünülmesi sonucunda şikâyet talebinin düzeltmede zamanaşımı süresine tabi olması gerektiği görüşü kuvvetlenmektedir. Zira 126. madde hükmünde *"Düzeltme Talebinde Bulunma Süresi"* değil *"Düzeltme Süresi"* düzenlenmiş bulunmaktadır. Şikâyet başvurusu da esasen mükellefin düzeltme işleminin yapılması için yaptığı bir başvurudur. Bu sebeple ikinci başvuru olan şikâyet başvurusunun ismi farklı olsa dahi başvurunun yöneldiği amaç yine düzeltme işleminin yapılması olduğundan dolayı, 126. maddede tanınan uzun sürenin kanun koyucunun müesseseye verdiği önem çerçevesinde kabulüyle birlikte bu süre içinde şikâyet başvurusunda bulunulabileceğinin kabulü gerektiği düşüncesindeyiz.

3.2.2. Şikâyet Müessesesinin İYUK'un 10. ve 11. Maddeleri Karşısındaki Durumu ile Şikâyet Başvurusunun Zorunlu Bir Başvuru Yolu Olup Olmadığı

Esasen birbirinden farklı olarak görünen bu iki başlığın bir arada incelenme sebebi, genel nitelikteki hükümlerle yorum yapmanın müessesenin temeline aykırı olduğunun ortaya konması amacımızdır.

İYUK'un 10. maddesinde idareden işlem tesis edilmesinin talep edildiğini, 11. maddesinde ise tesis edilmiş olan işleme karşı dava açma yoluna gidilmeden önce

[466] age. s. 755; Yusuf KARAKOÇ 2017, age. s. 131.
[467] Selim KANETİ, Esra EKMEKCİ, Gülsen GÜNEŞ ve Mahmut KAŞIKCI 2022, age. s. 228.

işlemin kaldırılması, değiştirilmesi, geri alınması veya yeni işlem tesisi için talepte bulunulma halinin düzenlendiğini belirtmiştik.[468] İYUK'un 11. maddesinin uygulanabilmesi için dava açma süresi geçtikten sonra düzeltme talebi reddolunan mükelleflerin doğrudan dava açabiliyor olması gerekir.[469] Bu noktada da şikâyet yoluna başvurunun dava açmak için zorunlu olup olmadığının irdelenmesi gerekir.

Öğretide kabul gören görüşe göre dava açma süresi geçtikten sonra yapılan düzeltme başvurusunun reddine karşı dava açılmadan önce şikâyet yoluna başvurulmalıdır.[470] Diğer bir görüş ise madde metninde yer alan *"müracaat edebilirler"* ifadesinin mükelleflerin isteği halinde şikayet başvurusunda bulunabilecekleri, şikayet yoluna başvurmayıp düzeltme başvurusunun reddi işlemine karşı doğrudan dava da açılabileceği şeklinde yorumlanması gerektiğini savunmaktadır.[471] İlk görüş, *"edebilirler"* ifadesini şikayet başvurusunda bulunabilirler veya bulunmayabilirler anlamında kabul ederken[472] ikinci görüş ise yargıya başvurmamanın herkesin hakkı olduğunu, kanun koyucunun böyle bir düzenlemede bulunmayacağını ileri sürmektedir.[473] Karakoç ve Balcı, düzeltme başvurusunun reddinden sonra şikâyet başvurusunda bulunulmaksızın dava yoluna başvurulamamasının gerekçesi olarak, vergi dairesinin düzeltme talebinin reddi işleminin icrai nitelikte bir işlem olmamasını göstermektedir.[474]

Danıştay kararları incelendiğinde Danıştayın şikâyet başvurusunun zorunlu bir başvuru olduğu ve şikâyet başvurusunda bulunulmaksızın düzeltme talebinin reddi işleminin yargıya taşınmasının mümkün olmadığı görüşünde olduğu göze çarpmaktadır.[475]

---

[468] supra 92.
[469] Nurettin BİLİCİ (2019), "Vergi Uyuşmazlıklarında "Üst Makama Başvuru" Yolu (İYUK m. 11)", *Dokuz Eylül Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi*, Cilt 21, Özel Sayı, ss. 2773-2778, s. 2776.
[470] Mustafa Balcı 2022, age. s. 241; Selim KANETİ, Esra EKMEKCİ, Gülsen GÜNEŞ ve Mahmut KAŞIKCI 2022, age. s. 229; Şükrü KIZILOT ve Zuhal KIZILOT 2014, age. s. 145; Turgut Candan 2022a, age. s. 621.
[471] Cengizhan HATİPOĞLU 2013, agt. s. 382; Didem Hande KILIÇ 2023, age. s. 133; Mualla ÖNCEL, Ahmet KUMRULU, Nami ÇAĞAN ve Cenker GÖKER 2022, age. s. 197; Murat BATI 2021, age. s. 448.
[472] Turgut CANDAN 2022a, age. s. 621; Yusuf KARAKOÇ 2012, age. s. 755.
[473] Didem Hande KILIÇ 2023, age. s. 133.
[474] Mustafa BALCI 2022, age. s. 255; Yusuf KARAKOÇ 2012, age. s. 755.
[475] *"Yukarıda yer verilen Kanun hükümlerinin değerlendirilmesinden, vergi mahkemesi tarafından merciine tevdi kararı verilebilmesi için, davacı tarafından yasal dava açma süresini herhangi bir nedenle geçirildikten sonra vergi hatasının düzeltilmesi istemiyle düzeltme yoluna başvurulmuş olması, yapılan bu başvurunun davalı idare tarafından reddedilmesi ve söz konusu düzeltme isteminin reddi üzerine davacı tarafından Belediye Başkanlığına şikayet yolu ile müracaat edilmeden doğrudan vergi*

Her iki görüşün de haklı olduğu yönler bulunsa dahi esas sorun şikâyet başvurusunun zorunlu olup olmamasından ziyade bu tespitin İYUK'un genel mahiyetteki hükümlerinin uygulanmasıyla zıt durumlar yaratıyor oluşudur. Zira İYUK'un 10. ve 11. maddelerinin zorunlu idari başvuru usulleri olmadığı açıktır. Her iki madde de ilgililerin talepleri halinde farklı durumlar için idareden talepte bulunmalarını düzenlemektedir. Oysa dava açma süresi geçtikten sonra tespit edilen vergi hatalarına ilişkin hata düzeltme yolu dahi zorunlu bir idari başvuru türü olmaktadır. Hata düzeltme talebinde bulunmayan mükellef, dava süresi geçtiğinden dolayı yargı yoluna doğrudan başvuramayacaktır.[476]

Şikâyet başvurusuna baktığımızda ise şikâyet başvurusunun zorunlu olduğu kabul olunsa dahi hükmün lafzi yorumundan şikâyet başvurusunun zorunlu olduğuna dair bir anlam çıkmamaktadır. Uygulamada ise şikâyet başvurusunda bulunulmaksızın yargıya başvuru kabul edilmemektedir. Kanımızca şikâyet yolunun zorunlu olduğu kabul edilmediği takdirde hiçbir mükellef şikâyet yoluna başvurarak Bakanlıktan veya sayılan diğer mercilerden düzeltme taleplerinin reddi işleminin denetlenmesini istemeyecektir. Şikâyet başvurusunun dava açmak için zorunlu olduğunun kabulüyle birlikte ise genel mahiyetteki İYUK hükümlerinin VUK'un özel müessesesi hakkında uygulanması bahsinde uyumsuz bir uygulama söz konusu olmaktadır. Bu sebeple kanun koyucunun ucu açık olan bu düzenlemeleri tekrar incelemesi gerektiği ve açıklığın sağlanması açısından gerekli değişikliklerin yapılmasının yerinde olacağı kanısındayız.

3.2.3. Şikâyet Başvurusunun Reddi Halinde Yargıya Başvuru

Şikâyet başvurusu doğrudan reddedilebileceği gibi zımnen de reddedilebilecektir. İYUK'un 10. maddesi hükmü çerçevesinde yapılacak yorumla, idarenin 30 gün içinde cevap vermemesi talebin zımnen reddi sonucunu doğuracak ve yine İYUK'un 7. maddesi hükmü gereği ret işlemine karşı 30 gün içinde dava açılması

---

mahkemesinde dava açılmış olması gerekmektedir." Danıştay 9. Daire, 08.10.2008, E. 2006/2431, K. 2008/4472. (Corpus, ET. 25.08.203)
"Vergi Usul Kanununun yukarıda sözü edilen hükümleri uyarınca, düzeltme başvurusunun reddi üzerine şikayet yoluyla Maliye Bakanlığına başvurulması ve ancak Bakanlığın olumsuz yanıtı üzerine işlemin iptali istemiyle dava açılması mümkün olduğundan, merciine başvurulmadan açılan davanın incelenmesi mümkün değildir.
Bu nedenle, şikayet mercii olan Maliye Bakanlığına müracaat edilmeden açılan davada, vergi mahkemesince 2577 sayılı Kanunun yukarıda açıklanan hükümleri uyarınca, dilekçenin Maliye Bakanlığına tevdii gerekirken, davanın süre aşımı nedeniyle reddinde hukuka uygunluk görülmemiştir." Danıştay Vergi Dava Daireleri Kurulu, 27.02.2004, E. 2003/254, K. 2004/28. (Corpus, ET. 25.08.2023)
[476] İbrahim Nihat BAYAR 2015, agm. s. 65.

gerekecektir.[477] Bahsi geçen 30 günlük sürenin bitim tarihinin tatil gününe, hafta sonuna veya resmi tatile denk gelmesinin önemi bulunmamaktadır.[478] Akkaya ve Kızılot ise şikayet başvurusunun reddi işlemine karşı açılacak davalarda İYUK'un 10. maddesinin değil 11. maddesinin uygulanması gerektiği görüşündedirler.[479]

Danıştay Vergi Dava Daireleri Kurulu da İYUK'un 10. maddesinin uygun düştüğü ölçüde şikâyet başvurularının reddi haline uygulanması gerektiği görüşündedir.[480]

Özellikle şikâyet başvurusunda bulunulduktan sonra idarenin cevap süresi içerisinde sonucun anlaşılamadığı bir cevap vermesi durumunda İYUK'un 10. maddesinden hareket edildiği görülmektedir. Mükellefler, sonucu anlaşılmayan bir cevap aldığı durumda bu cevabı ret olarak kabul etmeyip kesin cevabı bekleyebileceği gibi verilen cevabı ret sayarak doğrudan yargıya başvurabilir.[481] Danıştayın 7. Dairesi de vermiş olduğu bir kararda, cevabın tam olarak anlaşılamadığı bir somut olay için İYUK'un 10. maddesinden hareketle kesin cevap verilmediği takdirde mükellefin altı aylık[482] bekleme süresinden yararlanabileceğini izah etmiştir.[483]

Ret işlemine karşı açılacak olan davada vergi mahkemesinin yapacağı değerlendirme yalnızca somut olayda vergi hatasının bulunup bulunmadığına ilişkin olmalıdır.[484] Zira dava açma süresi geçirildikten sonra yapılan bir düzeltme başvurusu söz konusu olduğundan dolayı, vergi mahkemesinin temeldeki işlemin hukukiliğine ilişkin değerlendirmede bulunması mümkün olmayacaktır. Mahkemeye intikal eden

---

[477] Mine BİNİŞ 2012, age. s. 109; Turgut CANDAN 2022a, age. s. 623; Yusuf KARAKOÇ 2012, age. s. 756.
[478] Murat BATI 2021, age. s. 445.
[479] Mustafa AKKAYA 1994, agm. s. 163; Şükrü KIZILOT ve Zuhal KIZILOT 2014, age. s. 145.
[480] *"…ilk kararda yer alan hukuksal nedenler ve gerekçeye ek olarak; 2577 sayılı İdari Yargılama Usulü Kanununun 10'uncu maddesinin 2'nci fıkrasında, idareye başvuru üzerine bekleme süresinin başvuru tarihinden itibaren altı ayı geçemeyeceği hüküm altına alınmış olup merciine tevdi kararının davacıya tebliğinin üzerinden altı ay geçtiği…"* Danıştay Vergi Dava Daireleri Kurulu, 30.11.2016, E. 2016/1298, K. 2016/1148. (Corpus, ET. 25.08.2023)
[481] Mine BİNİŞ 2012, age. s. 111.
[482] 7331 sayılı Kanun'un 1. maddesi, ilgili hükümde yer alan *"altı"* ibaresinin *"dört"* şeklinde değiştirilmesini hükme bağlamaktadır. İlgili Kanun, 14 Temmuz 2021 tarihli Resmi Gazete'de yayımlanarak yürürlüğe girmiştir.
[483] *"…idari davaya konu olabilecek bir işlem veya eylemin yapılması talebiyle, idari makamlara yapılan başvuru üzerine, altmış gün içinde cevap verilmemesi durumunda, ilgililer, bu sürenin bitiminden itibaren, dava açma süresi içinde, zımni ret işleminin iptali istemiyle Danıştayda, idare ve vergi mahkemelerinde dava açabilecekleri gibi, idarenin cevabını da bekleme olanağına sahiptir; idarenin, altmış günlük sürenin geçmesinden sonra kendiliğinden vereceği cevabın tebliğinden itibaren yeni bir idari dava açma süresinin işlemesi, açıklanan yasa hükmü gereğidir."* Danıştay 7. Daire, 06.11.2007, E. 2007/2623, K. 2007/4486. (Corpus, ET. 25.08.2023)
[484] Şükrü KIZILOT ve Zuhal KIZILOT 2014, age. s. 146.

davanın konusu düzeltme ve şikâyet başvurusunun reddi işlemidir.[485] Temeldeki idari işlemin yargıya intikal ettirilememesinden dolayı mahkeme de yalnızca somut olayda vergi hatası bulunup bulunmadığını inceleyebilecektir.[486] Örneğin bir idari işlemde vergi hatası bulunduğu iddiasıyla dava açma süresi geçtikten sonra düzeltme ve şikâyet başvurularında bulunulmuş ve ret işlemine karşı dava açılmış; mahkeme ise somut olayda vergi hatasının değil hukuki uyuşmazlığın mevcut olduğu kanısına varmışsa mahkemenin davayı süre aşımı nedeniyle usulden reddetmesi gerekecektir.[487]

Danıştay da vermiş olduğu kararlarda düzeltme ve şikâyet başvurularının reddine ilişkin kararların temeldeki idari işleme karşı açılan davaların konularından farklı olduğunu vurgulamaktadır.[488]

Düzeltme ve şikâyet isteminin reddi işlemine karşı yargı yoluna başvururken görevli mahkemenin tespiti de önem arz eder. Şikâyet başvurusunun itiraz komisyonlarının yürürlükte olduğu mevzuatta düzenlenen ve o zamanki ihtiyaçlara cevap veren bir müessese olmasından dolayı konunun ilgili dönemdeki mevzuat çerçevesinde incelenmesi gerekir. Zira 2575 sayılı Danıştay Kanunu'nun 24. maddesinin 02.06.2000 tarihli ve 4575 sayılı Kanun hükümleriyle değiştirilmeden önceki halinin "j" bendinde, VUK hükümleriyle düzenlenen *"şikâyet yoluyla vergi düzeltme talebi"*[489] mahiyetindeki başvuruların reddi işlemine karşı açılacak davanın ilk derece mahkemesi sıfatıyla Danıştayda görüleceği düzenlenmekteydi.[490] 10.06.1994 tarihli ve 4001 sayılı Kanun ile yapılan düzenleme ise İYUK'un 37. maddesinde değişiklik meydana getirmiştir. Bu değişiklikle birlikte, VUK

---

[485] Mustafa BALCI 2022, age. s. 256.
[486] Yusuf KARAKOÇ 2012, age. s. 756; age. s. 255.
[487] Mine BİNİŞ 2012, age. s. 111; S. Ateş OKTAR 2020, age. s. 168.
[488] *"Vergi hatalarının düzeltilmesi istemlerinde davaya konu idari işlem, 213 sayılı Kanunun 124. maddesi hükmü gereğince düzeltme isteminin reddine ilişkin vergi dairesi işlemine karşı şikayet yoluyla başvuru sonucu Maliye Bakanlığınca tesis edilen ret işlemidir."* Danıştay 7. Daire, E. 1995/7604, K. 1997/1995. (Corpus, ET. 25.08.2023)
"…istemin reddi yolundaki bakanlık işleminin idari davaya konu edilebileceğinde tereddüt bulunmamaktadır. Bu davalar 2576 ve 2577 sayılı Kanunlarda "vergi tarhı" üzerine vergi mahkemelerinde açılacağı belirtilen "vergi davası"ndan konusu itibariyle ayrılmaktadır. Vergi davasının konusunu, tarh işlemi teşkil ettiği halde, vergi hatası iddiasıyla açılan davanın konusunu hata iddiasının reddi yolundaki idari işlem teşkil etmektedir." Danıştay 4. Daire, 07.02.1996, E. 1995/663, K. 1996/389. (Corpus, ET. 25.08.2023)
[489] Burada vurgulanan ibare, bir önceki başlıkta kanun koyucunun düzeltme başvurusunun reddinden sonra hangi süre içinde şikâyet başvurusunda bulunulması gerektiğine ilişkin yaptığımız açıklamalar açısından son derece önemlidir. Zira 2575 sayılı Kanunda yer alan bu ibare de kanun koyucunun şikâyet başvurusunun ayrılmasını değil düzeltmenin tesis edilmesini esas aldığını göstermektedir. Aynı ibare, 2577 sayılı İYUK'un 37. maddesinde halen yer almaktadır.
[490] 2575 Sayılı Kanun – 24. Madde Tarihçesi. (Corpus, ET. 25.08.2023)

çerçevesinde yapılan şikâyet talebinin reddi işlemine karşı açılacak davaları vergi dairesinin bulunduğu yerdeki vergi mahkemesinde görüleceğini hükme bağlamıştır.[491]

3.2.4. Şikâyet Başvurusunun Reddi Halinin Yargı Yolunda Çözümlenmesi

Düzeltme ve şikâyet başvurusunun reddi üzerine yargı yoluna başvurulduktan sonra mahkeme tarafından davanın kabulüne veya reddine karar verilecektir. Davanın kabulü, idarenin ret işleminin iptal edilmesi anlamına gelir; idarenin düzeltme ve şikâyet başvurusunun kabulüyle birlikte başvurunun gereğini yerine getirmesi gerekecektir. Davanın kabulü sonrasında şikâyet mercii tarafından şikâyet başvurusu kabul edilir ve düzeltme talebinin iletildiği merciye gönderilir. Düzeltilmesi gereken işlemi tesis eden idare, düzeltme talebini kabul eder ve VUK'ta düzenlendiği üzere düzeltme fişi tanzim ederek gerekli işlemleri yapar.[492] Eğer ki idare tarafından tahsilat yapıldıysa tahsil edilen tutar tecil faiziyle birlikte mükellefe iade olunur.

Anayasa'nın 138/4 hükmü gereği idare tarafından mahkemenin vermiş olduğu karara uyulması zorunludur. Nitekim idarenin kararın gereğini yerine getirmesi usulü İYUK'un 28. maddesinde düzenlenmiştir.[493] Maddeye göre idare, mahkemenin kararının gereğini gecikmeksizin yerine getirmeye mecburdur. İdareye tebliğ edilen kararın tebliğ tarihinden itibaren en geç 30 gün içerisinde kararın yerine getirilmesi gerekmektedir. Burada bahsi geçen 30 günlük süre idarenin işlem tesis etme veya eylemde bulunma süresi değil, kararın gereğini yerine getirmek için kullanabileceği en fazla süredir. Esas kural idarenin gereği derhal yerine getirmesidir.[494] Kanun yoluna başvuruda bulunulsa dahi idarenin mahkeme kararının gereğini derhal yerine getirmesi gerekecektir.

Kararın yerine getirilmesi için mükellefin talepte bulunmasına ilişkin herhangi bir hüküm bulunmadığından dolayı mükellefin tekrar talepte bulunması gerekmemelidir ancak uygulamada mükellef tarafından talepte bulunulmadıkça idarenin kararın gereğini yerine getirmekten sakındığı görülmektedir.[495] Bu takdirde İYUK'un 28/3 hükmü gereği ilgililerin tazminat talep etme hakları bulunmaktadır.

Davanın reddi ise somut olayda idarenin tesis ettiği ret işleminin haklılığının teyit edildiği anlamına gelir. Davanın reddiyle birlikte somut olayda vergi hatasının

---

[491] Didem Hande KILIÇ 2023, age. s. 139; Mine BİNİŞ 2012, age. s. 110.
[492] supra 85.
[493] Metin GÜNDAY 2022, age. s. 452.
[494] Bahtiyar AKYILMAZ, Murat SEZGİNER ve Cemil KAYA 2020b, age. s. 691.
[495] Gürsel KAPLAN 2020, age. s. 516.

bulunmadığı ortaya konmuş olur. Dolayısıyla mükellef hatalı olduğunu iddia ettiği işlem sebebiyle vergi borcuna muhatap olduysa vergi borcunu ödemek zorunda kalacaktır. Üstelik mükelleflerin ödeyecekleri vergi borcu, kamunun tahakkuk etmiş olan vergi alacağına geç ulaşmış olması sebebiyle gecikme zammıyla birlikte tahsil edilecektir. Mükellefin kanun yoluna başvurması, işlemin yürütmesini durdurmayacaktır.[496]

Bu noktada ise her durumda hata düzeltme yoluna başvurunun doğru olmadığı sonucu çıkmaktadır. Zira VUK'ta düzenlenmiş bulunan hata türlerinden olmadığı anlaşılabilecek olsa dahi hata düzeltme müessesesine başvuruyla birlikte mükellefler hak kayıpları yaşayabilecekleri gibi yüksek miktarda zamla karşılaşarak daha büyük zarara uğrayabilirler.[497] Vergi hukukunda hata düzeltme müessesesi, mükelleflere tanınan oldukça önemli bir hukuki yol olsa dahi şartları gözetilmeden yapılan başvurular geri dönülmez zararlara yol açabilecektir.

[496] Fatih SARAÇOĞLU, Elif PÜRSÜNLERLİ ÇAKAR ve Abdullah ÖMERCİOĞLU 2022, age. s. 161; Mine BİNİŞ 2012, age. s. 113.
[497] Mualla ÖNCEL, Ahmet KUMRULU, Nami ÇAĞAN ve Cenker GÖKER 2022, age. s. 208.

SONUÇ

Bu tez çalışmasının hipotezi şu şekildeydi:

"Hatalar, kanun koyucunun her daim önüne geçmesi gereken durumlardır. Hukukun hangi alanına ilişkin olduğu fark etmeksizin, kanun koyucunun hata hallerine ilişkin çözüm yolları geliştirmesi gerekir. Özellikle idare ile kişiler arasında meydana gelen uyuşmazlıklarda hataya yer yoktur. Zira idarenin her türlü işleminin hukuka uygun olduğu kabul ediliyor ve bu sebepten ötürü derhal gereği yerine getiriliyorsa, idarenin iş ve işlemleri hatalı olamaz.

Özellikle vergi konusundaki hatalara daha çok dikkat edilmesi gerekir. Zira tarih boyunca devletlerle bireylerin arasındaki mücadelenin odağında vergilerin olması, vergilere karşı tepkiler sebebiyle devlet yapılarının dahi değişmesi sebebiyle vergisel iş ve işlemlerde hata yapılmamalı, hata meydana geldiyse derhal önüne geçilmelidir. Bireylerin devlete güvenmesi ile vergiye uyum sağlamasının yolu, devletin hata yapmayacağına veya hatayı derhal düzelteceğine duyulan güvenden geçer.

Bu kapsamda kanun koyucu; hukukumuzda vergi hatalarına veya hataların düzeltilmesine ilişkin boşluk bırakmamalı, tartışmalı olan noktalarda derhal çözüm odaklı kanun değişiklikleri yapmalıdır. Yapılan özel düzenlemelerin yorumlanması ihtiyacı oluştuğunda ise vergi ilişkisinin tarafları için en büyük yararı gözetecek şekilde yorum yapılmalı, mükelleflerin haklarını daraltıcı yorumlar sebebiyle bireylerin devletin hukuka bağlılığına duyduğu inancı zedeleyecek uygulamalardan kaçınılmalıdır."

Hipotezimiz çerçevesinde yaptığımız araştırmaya hata kavramı incelenerek başlanmıştır. Hataların hukuk düzeninde karşılığının bulunmasına Roma hukukunda rastlandığı, günümüz hukuk sistemlerine benzer şekilde ele alındıkları ancak kavramın kamu hukuku disiplinleri çerçevesinde değil medeni hukuk disiplini çerçevesinde değerlendirildiği tespit edilmiştir. Hataların günümüz hukukundaki karşılığının incelenmesinde öncelikle medeni hukukta hata kavramının karşılığı araştırılmış, kişilerin iradelerinin oluşumunda meydana gelen hatalarla oluşan iradenin dışa

aktarımı esnasında meydana gelen hatalara hukukumuzda farklı sonuçlar bağlandığı tespit edilmiştir.

Ceza hukukunda hata kavramı bahsinde hata ile meydana gelen fillerin cezalandırılması halinde kamu vicdanının zedelenecek olması sebebiyle ceza hukukunda hatalara ilişkin özel düzenlemelere ihtiyaç duyulduğu tespit edilmiştir.

İdare hukukunda hata kavramının hipotezimiz açısından daha büyük önem taşıdığı söylenebilir. İdare tarafından hatalı işlem tesis edildiğinde derhal işlemin hukuk dünyasından silinmesi gerekir. Bu konuda mevzuatımızda farklı yollar öngörülmüştür. Hatalı olan idari işlemlerin iptali, geri alınması, hükümsüz kılınması veya butlanla malul olması; idare hukukumuzda hatalı işlemlerin derhal etkisiz kılınması için getirilmiş olan imkanlardır.

Vergi hukukunda hata kavramının incelemesine ise öncelikle vergi kavramından ne anlaşılması gerektiğiyle başlanmıştır. Öğreti ve yargı kararları çerçevesinde vergi hatası kavramının kapsamına dahil edilebilecek olan vergileri ve resim, harç, katılma payları gibi vergi adını taşımayan ancak geniş anlamda vergi kavramının kapsamına dahil olan mali yükümlülükleri kapsadığı tespit edilmiştir.

Vergi hatasının meydana gelebileceği mali yükümlülüklerin tespitinden sonra hata mahiyetindeki hususlar araştırılmıştır. Vergi hatalarının taşıdıkları önem sebebiyle kanun koyucu, VUK'ta yapmış olduğu düzenlemelerle vergi hatasını meydana getirecek durumları hesap hataları ve vergilendirme hataları olarak ikili ayrım çerçevesinde düzenlemiştir. Ödenecek verginin miktarını etkileyebilecek hataların hesap hataları adı altında 3 bentte, vergiyi doğuran olayın gerçekleşip gerçekleşmediğine ilişkin hataların ise vergilendirme hataları adı altında 4 bentte düzenlendiği tespit edilmiştir. Her hata türü, öğretideki yaklaşım ve yargı kararlarında hatalara verilen anlam ortaya konarak incelenmiştir. Bu suretle, vergi hatalarının kapsamı da çizilerek birinci bölüm sonlandırılmıştır.

Çalışmamızın ikinci bölümünde yine hipotezimiz çerçevesinde ilerlenerek hatalara ilişkin kanun koyucunun aldığı tedbirler ve kanunda hataların düzeltilmesi için özel olarak öngörülen hata düzeltme müessesesi incelenmiştir. Hatalı işlemin düzeltilmesine verilen önem gereği, hataların hangi şekillerde meydana çıkarılacağının düzenlendiği VUK'un 119. maddesi incelenerek hataların beş farklı yolla meydana çıkarılabileceği, bu yolların dördünün idarenin meydana çıkarma usulüyken birinin mükelleflerin meydana çıkarma durumu olduğu görülmüştür. Bu durumun sebebinin kanun koyucunun idarenin hukuka aykırı işlem yapmasını kabul edilemez görmesi ile

ilgili olabileceği tespiti yapılmıştır. Zira kanun koyucu idare adına işlem tesis eden memurdan başlayarak bir üst memura, teftişte ve incelemede bulunanlara hataları meydana çıkarma hakkı ve görevi vermiştir. Buradan vergi ilişkisinde vergi idaresini temsil eden her organın vergi hatası bulunması durumunda vergi hatasını tespit etmeye ve meydana çıkarmaya yönlendirildiği anlaşılmaktadır. Hataların mükelleflerin lehine veya aleyhine olabileceği de göz önünde bulundurularak; hata ile mükellef lehine bir işlem tesis edilmiş olsa dahi mükellefin hatayı neden meydana çıkarmasının gerektiği de izah edilmiştir.

Kanunumuzda düzenlenen hataların meydana çıkarılma şekilleri incelendikten sonra vergi hatalarına özgü idari uyuşmazlık çözüm yöntemi olan hata düzeltme müessesesi araştırılmaya başlanmıştır. Yaptığımız araştırma, hata düzeltme yoluyla alakalı düzenlemelerin tarihinin incelenmesiyle başlamış, cumhuriyet döneminin başlarında farklı vergi kanunlarında hataların düzeltilmesine ilişkin ayrı düzenlemeler yer alırken ilerleyen süreçte vergi hukukuna ilişkin usulün belirlendiği mevzuatta daha geniş düzenlemelere yer verildiği tespit edilmiştir. Bu tespitin devamında, mevzuatımızda gelinen son durumda hata düzeltme müessesesinin kapsamı araştırılmaya başlanmıştır. İlk olarak hata düzeltme yoluna gidilebilecek vergi hatalarında bulunması gereken özellikler açıklanmış, devamında ise kanunda yer alan hükümler, öğretide yer alan görüşler ve yargı kararlarına yansıyan kabuller çerçevesinde hata düzeltme müessesesinin kapsamına girdiği ve girmediği sayılan özel durumlar incelenmiştir.

Bu kısımda, hata düzeltme müessesesine ilişkin en büyük tartışmanın vergi hatası ile hukuki uyuşmazlık kavramları arasında olduğu görülmüştür. Ancak şu noktayı vurgulamakta yarar vardır: Tartışmanın yaşandığı husus hukuki uyuşmazlığın mevcudiyeti halinde hata düzeltme talebinde bulunulup bulunulamayacağı değildir. Hem yargı mercilerince hem de öğretide kabul edildiği üzere hukuki uyuşmazlık bulunan durumlarda hata düzeltme müessesesine başvurulmaması gerekmektedir. Zira hata düzeltme müessesesi hukuki tartışmaların bulunduğu konular için getirilmiş yargıya alternatif bir prosedür değil; vergi hatası bulunan durumlarda idarenin hatalı işlemi derhal düzeltmesi için öngörülmüş bir müessesedir. Tartışmanın yaşandığı konu; nelerin hukuki uyuşmazlık, nelerin vergi hatası olarak kabul edileceği noktasındadır. Özellikle yargı kararları incelendiğinde, mükelleflerle vergi idaresi arasında en büyük görüş ayrılığının bu noktada olduğu, nitelendirme farklılıkları sebebiyle taraflar arasındaki ilişkinin zarar gördüğü tespit edilmiştir. Bu tespit de

hipotezimizin değerlendirilmesi açısından oldukça önemli olup çalışma metodu aktarıldıktan sonra yapacağımız değerlendirmelerde izah edilecektir.

İdare her ne kadar hatalı işlemi derhal düzeltmek zorunda olsa da bu zorunluluğun zaman sınırı olmaksızın mevcut olması taraflar arasındaki ilişkiye zarar verecektir. Bu durum, hipotezimize aykırılık yaratmadığı gibi tam aksine hipotezimizi desteklemektedir.

Üçüncü bölüme hatalı olarak tesis edilen işlemin tipik bir idari işlem olması sebebiyle idari başvuru yoluna gidilmeksizin işleme karşı doğrudan dava açılabileceği vurgulanarak başlanmıştır. Bölümde hata düzeltme talebinde bulunulma zamanına göre ikili ayrıma gidilerek inceleme yapılmıştır. Bu ayrıma, kanun koyucunun dava açma süresi geçtikten sonra yapılan hata düzeltme talebine ilişkin özel düzenleme getirmesi sebebiyle gidilmiştir.

VUK'ta dava açma süresi geçmeden yapılan düzeltme başvurusunun reddi halinde yargıya başvuruya ilişkin herhangi bir düzenleme yapılmaması sorunun soyut ve genel hükümlere göre çözümüne yol açmıştır. Dava açma süresi geçtikten sonra yapılan düzeltme başvurusunun reddi halinde mükelleflerin başvuracakları yol ise VUK'ta düzenlenmiştir. Şikâyet yolu ile müracaat başlıklı 124. madde hükmüyle mükelleflerin dava açma süresi geçtikten sonra yaptıkları düzeltme başvurusunun reddi halinde Hazine ve Maliye Bakanlığına şikâyet yolu ile başvurabilecekleri düzenlenmiştir. Bu kapsamda öncelikle madde hükmünde düzenlenen müessese ve madde kapsamında başvuru yapabilmek için gereken şartlar açıklanmıştır. Bu suretle maddenin çerçevesi oluşturulmuş, maddeye ilişkin bazı tartışmalar sebepleriyle birlikte izah edilmiştir. Müesseseye ilişkin yaşanan tartışmalardan biri de dava açma süresi geçtikten sonra yapılan düzeltme başvurusunun reddi halinde yargıya başvurabilmek için şikâyet başvurusunda bulunmanın zorunlu olup olmadığıdır. Bu tartışmanın hak kaybı oluşup oluşmaması bakımından önemi sebebiyle tartışma ayrı bir başlık altında incelenmiştir. Bu tartışmanın özünde ilgili maddenin *"müracaat edebilirler"* ibaresiyle son bulması yatmaktadır. Madde hükmünün yorumlanmasında yine genel nitelikteki hükümlerin uygulanabilirliği incelendikten sonra hipotezimiz çerçevesinde hareket edilerek kanun koyucunun iradesi ile tarafların ortak menfaatinin ne şekilde sağlanacağı araştırılmıştır. Bu noktada yargı mercilerinin tartışmaya yaklaşımı da değerlendirilmiştir.

Son olarak, şikâyet başvurusunun reddi halinde yargı yoluna başvurulması usulü ile yargı mercilerinin verebileceği kararlarla meydana gelebilecek sonuçlar izah edilerek çalışma sonlandırılmıştır.

Çalışmamızda vurgulanan bazı tartışmalı hususlar hakkında genel bir değerlendirmede bulunacak olursak; öncelikle idare hukukunda hata kavramına ilişkin herhangi bir düzenlemenin yer almamasının ve konunun yargı kararlarıyla somutlaştırılmaya çalışılmasının idare hukuku alanında hata uygulamasına ilişkin belirsizliğe yol açtığı söylenebilir. Bu noktada idare hukukuna ilişkin mevzuatın oldukça dağınık olmasının düzenleme yapılmasını zorlaştırdığı görüşü mevcut olsa da bu iddiaya karşılık vergi hukukunda hata düzenlemelerinin tarihsel sürecinin göz önünde bulundurulması gerekir. Zira çalışmamızda, cumhuriyet döneminin başlarında da hatalara ilişkin farklı vergi kanunlarında düzenlemelerde bulunulduğu görülmüştür. Zamanla, kavramın önemi gereği vergi ibaresine dahil olabilecek her mali yükümlülüğe ilişkin hata düzenlemesinde bulunulmasına ihtiyaç duyularak vergi usul mevzuatına ilgili hükümler eklenmiştir. Kanımızca idari yargılama usulü mevzuatı olan 2577 sayılı İYUK'ta da idari işlemlerde hatalara ve hataların düzeltilmesine ilişkin hükümler eklenmesi, *"açık hata"* kavramının kullanımıyla yaşanan kapsam sorununu önemli ölçüde çözebilecek ve idari işlemlerin muhatabı olan kişilerin hızlı ve etkin şekilde çözüme ulaşmasına yardımcı olabilecektir.

Bir diğer tartışmalı konu ise vergi hatası kavramının kapsamına dahil olacak mali yükümlülüklerin tespiti noktasındadır. Kanımızca vergi hatasının meydana gelebileceği *"vergi"* ibaresinden geniş anlamda vergilerin anlaşılması ile idare ile mükellef arasında yaşanacak uyuşmazlıkların çözümüne katkı sağlanacaktır. Zira müessesenin düzenlenme amacının altında yalnızca nitelikleri gereği vergi olarak adlandırılan mali yükümlülüklere ilişkin idari başvuru yolu tanımak değil; idarenin egemenlik kudretine dayanarak cebren tahsil kabiliyetinin olduğu her türlü mali yükümlülüğe ilişkin idari çözüm yolu öngörülmesi ve bu suretle idarenin hatalı işlemlerinin derhal düzeltilmesinin sağlanması amacının yattığı anlaşılmaktadır. Vergi dışındaki mali yükümlülüklere ilişkin hatalardan doğan uyuşmazlıkların yargıya başvurulmaksızın çözümünü sağlayacak idari çözüm yönteminden teknik farklılıklar sebebiyle mükelleflerin yararlanamaması, mükelleflerin idarenin hukuka bağlılığına olan inancını zedelemektedir.

Vergi hukukuna ilişkin mevzuatta vergi hatası meydana getirebilecek durumların açıkça sayılmış olması ise tarafımızca oldukça yerinde bir uygulama olarak

değerlendirilmiştir. Bu şekilde tarafların uyuşamadığı durumlarda yargıya düşecek görev sınırlandırılmış olmaktadır. Nitekim idare hukukunda hatalara ilişkin düzenlemelerin genişletilmesi gerektiği düşüncemizin temelinde de bu durum yatmaktadır.

Yapmış olduğumuz çalışmada belirttiğimiz durumun istisnalarıyla da karşılaşılmıştır. Bu durumun sebebi ise her hukuk normunun yoruma ihtiyaç duyması olarak tespit edilmiştir. Zira somut olayların hata hükümlerinin kapsamına girip girmediğinin tespiti yorum faaliyeti gerektirmektedir.

Örneğin Danıştayın vermiş olduğu bir kararda, off-shore hesaptan faiz geliri elde edilen somut olaya ilişkin mükellefin tam mükellef olarak kabul edilirse faiz gelirinin vergiye tabi olduğu, dar mükellef olarak değerlendirilirse faiz gelirinin vergiden müstesna bulunması sebebiyle verginin tahsil edilmemesi gerektiği belirtilerek bu durum vergi hatası kapsamında görülmemiş, konunun hukuki uyuşmazlık olduğu belirtilmiştir. Ancak VUK'ta yer alan düzenleme gereği açık olarak verginin konusuna girmeyen veya vergiden müstesna bulunan işlemlerden vergi istenmesi veya alınması mevzuda hatanın doğmasına sebebiyet verecektir. Eğer ki açıklık bahsi dar yorumlanırsa, mevzuda hata düzenlemesinin yalnızca gelir elde eden gerçek kişiden kurumlar vergisi talep veya tahsil edilmesi gibi kesin hukuka aykırılıkların mevcut olduğu durumlarda uygulanmasına sebebiyet verilir. Oysa kanımızca nasıl ki gelir vergisinden müstesna tutulan hususların gerçekleşip gerçekleşmediğini anlamak için ilgili kanun hükmü incelenip gereken şartların mevcudiyeti kontrol ediliyorsa bir mükellefin tam mükellef mi yoksa dar mükellef mi olduğu da aynı şekilde incelenmektedir.

Dolayısıyla her ne kadar kanun koyucu hata meydana getirecek hususları düzenlemiş olsa dahi ilgili hükümlerin vergi ilişkisinin taraflarınca ve yargı mercilerince yorumlanmasının ihtiyaç olduğu ancak yorum faaliyetinde bulunulurken farklı görüşlerin ortaya çıktığı söylenebilir. Bu konuda mühim olan husus, yorum faaliyetinde bulunanların objektif, tarafların menfaatlerini en üst düzeyde tutacak ve benzer durumdaki kişiler hakkında farklı sonuçlar doğurmayacak şekilde hareket etmesidir. Eğer bu şekilde hareket edilirse, hipotezimizde de yer aldığı gibi idare ile mükellef arasında uyum sağlandığı gibi bireylerin devlet kurumlarına ve devletin hukuka bağlılığına olan güveni yükselecektir.

KAYNAKÇA

AKDOĞAN Abdurrahman (2020), *Kamu Maliyesi*, 21. Baskı, Gazi Kitabevi, Ankara.

AKGÜNER Tayfun (2021), *İdare Hukuku*, 9. Basım, Der Yayınları, İstanbul.

AKİPEK Jale, AKINTÜRK Turgut ve ATEŞ Derya (2018), *Eşya Hukuku*, 2. Baskı, Beta Basım Yayın Dağıtım, İstanbul.

AKKAYA Mustafa (1994), "Vergi Hatalarının Yargısal Yolla Düzeltilmesinde Süre (İYUK M. 10-11)", *Yaklaşım Dergisi,* Yıl 2, Sayı 13, ss. 153-163.

AKKAYA Mustafa (2021), *Vergi Hukukunda Ekonomik Yaklaşım*, Tıpkı 3. Bası, Yetkin Yayınları, Ankara.

AKYAVAŞ Oktay (1974), *Maliye Bakanlığı Hesap Uzmanları Kurulu Bilim Raporu (Yayımlanmamış),* Vergi Usul Kanunu'na Göre Düzeltme, Sayı:43/12-87-42, İzmir.

AKYILMAZ Bahtiyar, SEZGİNER Murat ve KAYA Cemil (2020a), *Türk İdare Hukuku*, Yenilenmiş 12. Baskı, Savaş Yayınevi, Ankara.

AKYILMAZ Bahtiyar, SEZGİNER Murat ve KAYA Cemil (2020b), *Türk İdari Yargılama Hukuku*, Güncelleştirilmiş 5. Baskı, Savaş Yayınevi, Ankara.

ALTINDAĞ Halil (2016), "İdari İşlemin Geri Alınması Sebebi Olarak Açık Hata", *Gazi Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi*, Cilt 20, Sayı 4, ss. 81-97.

ANKARA BÜYÜKŞEHİR BELEDİYESİ (2023), *2023 Mali Yılı Bütçesi,* https://s.ankara.bel.tr/files/2023/01/23/cb46a1185db48cb582748a272ca44e9f.pdf, ET. 26.05.2023.

ANTALYA Osman Gökhan (2019), *Marmara Hukuk Yorumu-Miras Hukuku Cilt: III*, Genişletilmiş 4. Baskı, Seçkin Yayıncılık, Ankara.

ANTALYA Osman Gökhan ve TOPUZ Murat (2021), *Medeni Hukuk (Giriş-Temel Kavramlar-Başlangıç Hükümleri) Cilt I*, Seçkin Yayıncılık, Ankara.

ATAR Yavuz (2019), *Türk Anayasa Hukuku*, Güncellenmiş 13. Baskı, Seçkin Yayıncılık, Ankara.

ATAY Ender Ethem (2021), *Hukuk Başlangıcı*, Güncellenmiş 8. Baskı, Gazi Kitabevi, Ankara.

ATAY Ender Ethem (2018), *İdare Hukuku*, 6. Bası, Turhan Kitabevi, Ankara.

AYAN Mehmet (2016), *Miras Hukuku*, Seçkin Yayıncılık, Ankara.

BALCI Mustafa (2021), *Kamu İcra Hukuku ve 6183 Sayılı Kanun Uygulaması,* 2. Baskı, On İki Levha Yayınları, İstanbul.

BALCI Mustafa (2022), "Düzeltme-Şikayet Konusunda Yaşanan Hukuki Sorunlar" *Vergi Algı, https://vergialgi.com/duzeltme-sikayet-konusunda-yasanan-hukuki-sorunlar,* ET. 25.08.2023.

BALCI Mustafa (2022), *Vergi Hataları ile Düzeltme-Şikâyet Konusunda Uygulamada Yaşanan Hukuki Sorunlar ve Çözüm Önerileri,* On İki Levha Yayıncılık, İstanbul.

BALTA Tahsin Bekir (1974), *İdare Hukuku I Genel Konular*, Ankara Üniversitesi Siyasal Bilgiler Fakültesi Yayınları No: 326, Ankara.

BATI Murat (2021), *Vergi Hukuku (Genel Hükümler),* Seçkin Yayıncılık, Ankara.

BAYAR İbrahim Nihat (2015), "Türkiye'de Düzeltme Yolu: Kapsam ve İçerik Tartışmaları", *İçinde, Vergi Uyuşmazlıklarının Çözümü: Barışçıl Mekanizmalar*, Ed. Billur Yaltı, ss. 31-70, Beta Yayınları, İstanbul.

BAYRAKLI Hasan Hüseyin (1997), *Vergi Hukukunun Temel İlkeleri*, Afyon Kocatepe Üniversitesi Yayını No: 8, İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi Yayını No: 5, Afyon.

BBC News (2021), *The 'Visual Beauty' of Bricked-Up Windows,* Londra, https://www.bbc.com/news/in-pictures-57349499, ET. 25.05.2023.

BİLİCİ Nurettin (2015), *Kamu Maliyesi,* Güncelleştirilmiş 6. Baskı, Savaş Yayınevi, Ankara.

BİLİCİ Nurettin ve BİLİCİ Adem (2017), *Mali Hukuk,* Güncelleştirilmiş ve Geliştirilmiş 4. Baskı, Savaş Yayınevi, Ankara.

BİLİCİ Nurettin ve ÜSTÜN Ümit Süleyman (2018), *Damga Vergisi ve Harçlar (Teori ve Uygulama),* 2. Baskı*,* Savaş Yayınevi, Ankara.

BİLİCİ Nurettin (2019), "Vergi Uyuşmazlıklarında "Üst Makama Başvuru" Yolu (İYUK m. 11)", *Dokuz Eylül Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi,* Cilt 21, Özel Sayı, ss. 2773-2778.

BİLİCİ Nurettin (2022), *Vergi Hukuku*, Güncellenmiş 53. Baskı, Savaş Yayınevi, Ankara.

BİLMEN Mehmet Selim (2010), *Vergi Usul Kanunu'nda Düzeltme Kurumu* (Yayımlanmamış Yüksek Lisans Tezi), Marmara Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, İstanbul.

BİNİŞ Mine (2012), *Türk Vergi Hukukunda Vergi Hataları ve Sonuçları,* Adalet Yayınevi, Ankara.

BİRSENOĞLU Hakan (2019), *Vergi Hukukunda Yorum,* Yetkin Yayınları, Ankara.

BOZDOĞAN Doğan (2017), "Pişmanlık ve Islah Müessesesinin Vergi Cezalarının Yaptırım Gücü Üzerine Etkisi", *Gaziosmanpaşa Üniversitesi Sosyal Bilimler Araştırmaları Dergisi,* Cilt 12, Sayı 1, ss. 153-168.

BÖLÜKBAŞI Mustafa Oğuzhan (2020), "Cumhurbaşkanlığı Hükümet Sisteminde Bakanlıkların Statüsü (Önceki Hükümet Sistemi ile Mukayeseli Olarak)", *Erzincan Binali Yıldırım Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi,* Cilt 24, Sayı 1-4, ss. 41-69.

BÜYÜKAY Yusuf (2007), *Roma Borçlar Hukukunda Hata*, Yetkin Yayınları, Ankara.

CANDAN Turgut (2006), *Vergilendirme Yöntemleri ve Uzlaşma,* 2. Baskı, Seçkin Yayıncılık, Ankara.

CANDAN Turgut (2019), *Gümrük Vergisi Ek Tahakkuklarına İtirazda Bulunulmadan Doğrudan İdari Dava Açılabilir mi?,* https://turgutcandan.com/2019/08/16/gumruk-vergisi-ek-tahakkuklarina-itirazda-bulunulmadan-dogrudan-idari-dava-acilabilir-mi/, ET. 23.08.2023.

CANDAN Turgut (2022a), *Açıklamalı İdari Yargılama Usulü Kanunu*, 9. Baskı, Yetkin Yayınları, Ankara.

CANDAN Turgut (2022b), *Vergisel Kabahatler ve Suçlar*, Güncellenmiş ve Genişletilmiş 5. Baskı, Yetkin Yayınları, Ankara.

ÇİTİL Bünyamin (2013), "Düzeltme ve Şikayet Hükümlerinin Kapsamı, Haciz ve Ödeme Emri İşlemlerinin Bu Hükümlerdeki Yeri", *Mali Hukuk Dergisi,* Cilt 9 Sayı 99 ss. 35-45.

DAĞ BEREKET Cansu (2022), *Uluslararası Boyutuyla Vergi İncelemeleri*, Adalet Yayınevi, Ankara.

DEMİRBAŞ Timur (2020), *Ceza Hukuku Genel Hükümler,* Güncellenmiş 15. Baskı, Seçkin Yayıncılık, Ankara.

DEMİREL Mustafa (2016), *Vergi Hataları ve Düzeltme Yolları* (Yayımlanmamış Yüksek Lisans Tezi), Okan Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, İstanbul.

DOĞRUSÖZ Mehmet Ezhan (1999), *Türk Vergi Hukukunda Hata ve Düzeltme* (Yayımlanmamış Doktora Tezi), Marmara Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, İstanbul.

DOLGUN Kudret PEKİN (2014), *Vergi Uyuşmazlıklarının İdari Aşamada Çözümlenmesi ve Uzlaşma* (Yayımlanmamış Yüksek Lisans Tezi), Celal Bayar Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, Manisa.

DÖNMEZER Sulhi ve ERMAN Sahir (2016), *Nazarî ve Tatbikî Ceza Hukuku Cilt I*, 14. Bası, Der Yayınları, İstanbul.

DURAL Mustafa, ÖĞÜZ Tufan ve GÜMÜŞ Mustafa Alper (2018), *Türk Özel Hukuku Cilt III Aile Hukuku*, Filiz Kitabevi, İstanbul.

DURAL Mustafa ve ÖZ Turgut (2019), *Türk Özel Hukuku Cilt IV Miras Hukuku,* 13. Bası, Filiz Kitabevi, İstanbul.

EROĞLU DURKAL Müzeyyen (2019), *İdari Makamların Sükutu,* Seçkin Yayıncılık, Ankara.

ERDEM Mehmet ve MAKARACI BAŞAK Aslı (2022), *Aile Hukuku*, Seçkin Yayıncılık, Ankara.

EREN Fikret ve YÜCER AKTÜRK İpek (2019), *Türk Miras Hukuku*, 2. Baskı, Yetkin Yayınları, Ankara.

EREN Fikret (2021), *Borçlar Hukuku Genel Hükümler*, 26. Baskı, Yetkin Yayınları, Ankara.

EROL Ahmet (2023), *Türk Vergi Sistemi ve Vergi Hukuku,* Genişletilmiş ve Güncellenmiş 7. Baskı, Adalet Yayınevi, Ankara.

FLUME Werner (1975), *Eigenschaftsirrtum und Kauf*, Regensberg-Münster.

GELİR İDARESİ BAŞKANLIĞI (2023), Ankara, https://www.gib.gov.tr/sites/default/files/fileadmin/faaliyetraporlari/2022/2022_faaliyet_raporu.pdf?id=1, ET. 10.07.2023.

GERÇEK Adnan (2020), *Kamu Alacaklarının Tahsil Hukuku*, 6. Baskı, Ekin Basım Yayın Dağıtım, Bursa.

GÖZLER Kemal (2019), *İdare Hukuku, 1. Cilt*, 3. Baskı, Ekin Basım Yayın Dağıtım, Bursa.

GÜNDAY Metin (2017), *İdare Hukuku*, 11. Baskı, İmaj Yayınevi, Ankara.

GÜNDAY Metin (2022), *İdari Yargılama Hukuku,* Turhan Kitabevi, Ankara.

GÜNEŞ Gülsen (2014), *Verginin Yasallığı İlkesi*, 4. Baskı, On İki Levha Yayıncılık, İstanbul.

GÜNGÖR Devrim (2007), *Ceza Hukukunda Fiil Üzerinde Hata,* Yetkin Yayınları, Ankara.

HAFIZOĞULLARI Zeki ve ÖZEN Muharrem (2020), *Türk Ceza Hukuku Genel Hükümler,* 12. Baskı, U S-A Yayıncılık, Ankara.

HATEMİ Hüseyin (2020), *Aile Hukuku,* On İki Levha Yayıncılık, İstanbul.

HATİPOĞLU Cengizhan (2013), *Vergi Hukukunda Hata ve Düzeltme* (Yayımlanmamış Doktora Tezi), İstanbul Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, İstanbul.

HAZİNE VE MALİYE BAKANLIĞI VERGİ DENETİM KURULU BŞKANLIĞI (2023), *2022 Yılı Faaliyet Raporu*, Ankara, https://ms.hmb.gov.tr/uploads/sites/17/2023/03/Vergi-Denetim-Kurulu-Baskanligi-2022-Yili-Faaliyet-Raporu.pdf, ET. 10.07.2023.

İNAN Ali Naim, ERTAŞ Şeref ve ALBAŞ Hakan, *Türk Medeni Hukuku-Miras Hukuku,* 10. Bası, Seçkin Yayıncılık, Ankara.

KANETİ Selim, EKMEKCİ Esra, GÜNEŞ Gülsen ve KAÇIKCI Mahmut (2022), *Vergi Hukuku*, 2. Baskı, Filiz Kitabevi, İstanbul.

KAPLAN Gürsel (2020), *İdari Yargılama Hukuku,* Güncelleştirilmiş 5. Baskı, Ekin Basım Yayın Dağıtım, Bursa.

KARADENİZ ÇELEBİCAN Özcan (2008), *Roma Hukuku*, 13. Baskı, Yetkin Yayıncılık, Ankara.

KARAKOÇ Yusuf (2012), *Genel Vergi Hukuku,* Gözden Geçirilmiş ve Genişletilmiş 6. Bası, Yetkin Yayınları, Ankara.

KARAKOÇ Yusuf (2015), "Vergi Gelirlerinin Kamu Giderlerinin Karşılığı Olması İlkesi", *Marmara Üniversitesi Hukuk Fakültesi Hukuk Araştırmaları Dergisi*, Cilt 21, Sayı 2, ss. 413-456.

KARAKOÇ Yusuf (2017), *Vergi Yargılaması Hukuku, Vergi Anlaşmazlıklarının/Uyuşmazlıklarının Çözüm Yolları,* Gözden Geçirilmiş ve Genişletilmiş 4. Baskı, Yetkin Yayınları, Ankara.

KARAKOÇ Yusuf (2021), *Sosyal Maliye*, Gözden Geçirilmiş ve Ekleme Yapılmış 2. Baskı, Yetkin Yayınları, Ankara.

KAŞIKÇI Nihan (2011), *Vergi Usul Hukukunda Hata ve Düzeltme* (Yayımlanmamış Yüksek Lisans Tezi), İstanbul Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, İstanbul.

KEÇELİOĞLU Elvan (2010), "Kusurluluğu Ortadan Kaldıran Sebeplerle Hukuka Uygunluk Sebepleri Arasındaki Ayrımın TCK'nın Uygulanması Bakımından Pratik Sonuçları", *TBB Dergisi,* Sayı 87, ss. 299-321.

KILIÇ Didem Hande (2023), *Türk Vergi Hukukunda Hata Kavramı ve Düzeltme Yolu,* Yetkin Yayınları, Ankara.

KILIÇOĞLU Ahmet M. (2021), *Borçlar Hukuku Genel Hükümler,* Gözden Geçirilmiş-Genişletilmiş 25. Baskı, Turhan Kitabevi, Ankara.

KIZILOT Şükrü, ŞENYÜZ Doğan, TAŞ Metin ve DÖNMEZ Recai (2007), *Vergi Hukuku,* Gözden Geçirilmiş ve Güncellenmiş 2. Baskı, Yaklaşım Yayıncılık, Ankara.

KIZILOT Şükrü ve KIZILOT Zuhal (2014), *Vergi İhtilafları ve Çözüm Yolları,* Güncellenmiş 23. Baskı, Yaklaşım Yayıncılık, Ankara.

KOCA Mahmut ve ÜZÜLMEZ İlhan (2019), *Türk Ceza Hukuku Genel Hükümler*, Gözden Geçirilmiş ve Güncellenmiş 12. Baskı, Seçkin Yayıncılık, Ankara.

KOCAYUSUFPAŞAOĞLU Necip (1987), *Miras Hukuku,* 3. Bası, Filiz Kitabevi, İstanbul.

KOÇ Cevat (1991), *Vergi Hatalarını Düzeltme* (Yayımlanmamış Doktora Tezi), İstanbul Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, İstanbul.

KÖROĞLU Emre (2022), "Türk Medeni Hukukunda Evliliğin Nisbi Butlanı Sebeplerinden Korkutma", *İstanbul Hukuk Mecmuası,* Cilt 80, Sayı 3, ss. 925-966.

MUTLUER M. Kamil ve DAYANÇ KUZEYLİ N. Nilay (2019), *Vergi Teorisi ile İlişkilendirilmiş Vergi Hukuku Genel ve Özel Hükümler*, Yetkin Yayınları, Ankara.

MURATOĞLU Tahir (2016), "İdari Yargılama Usulü Kanunu'nun 11. Maddesi Kapsamındaki Başvurularda Başvuru Gününün Dava Açma Süresinin Hesabında Dikkate Alınıp Alınmayacağı Sorunu", *Dicle Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi,* Cilt 21, Sayı 34, ss. 1-24.

OKTAR S. Ateş (2020), *Vergi Hukuku,* Gözden Geçirilmiş ve Güncelleştirilmiş 15. Baskı, Türkmen Kitabevi, İstanbul.

OTACI Cengiz (2010), "Hermeneutik (Yorum Bilim) ve Ceza Kanunlarının Yorumu", *TBB Dergisi,* Sayı 89, ss. 439-491.

OTO Şenay (1996), "Türk Vergi Hukukunda Vergi Hatalarının Düzeltilmesi", *Vergi Sorunları Dergisi,* Sayı 97, ss. 59-84.

ÖMERCİOĞLU Abdullah (2018), *Vergi Demokrasisi,* Gazi Kitabevi, Ankara.

ÖNCEL Mualla, KUMRULU Ahmet, ÇAĞAN Nami ve GÖKER Cenker (2022), *Vergi Hukuku*, Gözden Geçirilmiş ve Güncelleştirilmiş 31. Bası, Turhan Kitabevi, Ankara.

ÖNDER Ayhan (1992), *Ceza Hukuku Dersleri*, İstanbul.

ÖNER Erdoğan (2019), *Vergi Hukuku,* Gözden Geçirilmiş ve Güncellenmiş 11. Baskı, Seçkin Yayıncılık, Ankara.

ÖZBALCI Yılmaz (2004), *Vergi Usul Kanunu Yorum ve Açıklamaları*, Oluş Yayıncılık, Ankara.

ÖZER Mustafa Tolga (2019), *Medeni Hukukta Hata Kavramı,* On İki Levha Yayıncılık, İstanbul.

ÖZGENÇ İzzet (2005), *Türk Ceza Kanunu Gazi Şerhi (Genel Hükümler)*, 2. Bası, Seçkin Yayıncılık, Ankara.

ÖZGENÇ İzzet (2020), *Türk Ceza Hukuku Genel Hükümler,* Gözden Geçirilmiş ve Güncellenmiş 16. Bası, Seçkin Yayıncılık, Ankara.

ÖZTAN Bilge (2015), *Aile Hukuku,* Turhan Kitabevi, Ankara.

ÖZTAN Bilge (2019), *Miras Hukuku*, 10. Bası, Yetkin Yayınları, Ankara.

PINAR Abuzer (2021), *Maliye Politikası Teori ve Uygulama,* 11. Bası, Turhan Kitabevi, Ankara.

SABAN Nihal (2021), *Vergi Hukuku*, Yenilenmiş 11. Baskı, Beta Basım Yayın Dağıtım, Bursa.

SARAÇOĞLU Fatih, PÜRSÜNLERLİ ÇAKAR Elif ve ÖMERCİOĞLU Abdullah (2022), *Vergi Hukuku*, 13. Baskı, Gazi Kitabevi, Ankara.

SEZER Yasin ve BİLGİN Hüseyin (2008), "Danıştay Kararlarında İdari Başvurular", *Ankara Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi,* Cilt 57, Sayı 4, ss. 337-366.

SİRMEN A. Lale (2018), *Eşya Hukuku,* 6. Baskı, Yetkin Yayınları, Ankara.

SOYASLAN Doğan (2020), *Ceza Hukuku Genel Hükümler*, Güncellenmiş 9. Baskı, Yetkin Yayınları, Ankara.

SÖĞÜTLÜ Özlem (2022), *Roma Özel Hukuku Ders Kitabı*, Genişletilmiş 3. Baskı, Seçkin Yayıncılık, Ankara.

ŞENYÜZ Doğan, YÜCE Mehmet ve GERÇEK Adnan (2021), *Vergi Hukuku (Genel Hükümler),* 12. Baskı, Ekin Basım Yayın Dağıtım, Bursa.

TAN Turgut (1970), *İdari İşlemin Geri Alınması,* Ankara Üniversitesi Siyasal Bilgiler Fakültesi Yayınları No: 298, Ankara.

TAN Turgut (2018), *İdare Hukuku,* Güncelleştirilmiş 7. Bası, Turhan Kitabevi, Ankara.

TAYFUR Ayça Fulya (2011), *Vergi Hataları ve Düzeltme Yolları* (Yayımlanmamış Yüksek Lisans Tezi), İstanbul Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, İstanbul.

T.C. CUMHURBAŞKANLIĞI STRATEJİ VE BÜTÇE BAŞKANLIĞI (2023), *2023 Yılı Merkezi Yönetim Bütçe Kanunu,* Ankara, https://www.sbb.gov.tr/merkezi-yonetim-butce-kanunlari/#1550658802053-28e1db68-a098, ET. 26.05.2023.

T.C. MİLLİ GÜVENLİK KONSEYİ ADALET KOMİSYONU (1981), *Bölge İdare Mahkemeleri, İdare Mahkemeleri ve Vergi Mahkemelerinin Kuruluşu ve Görevleri Hakkında Kanun Tasarısı ve Adalet Komisyonu Raporu*, Ankara, E. 1/255, K. 35.

TEKİN Fazıl ve ÇELİKKAYA Ali (2022), *Vergi Denetimi*, Gözden Geçirilmiş ve Güncelleştirilmiş 9. Baskı, Seçkin Yayıncılık, Ankara.

TOSUNER Mehmet ve ARIKAN Zeynep (2012), *Vergi Uyuşmazlıklarının İdari Aşamada Çözümü ve Türk Vergi Yargısı,* Kanyılmaz Matbaacılık, İzmir.

TULAY M. Emre (2022), *Ceza Hukukunda Şahısta ve Konuda Hata (Error In Persona Vel Obiecto)*, Adalet Yayınevi, Ankara.

TÜRK DİL KURUMU (2023), https://sozluk.gov.tr, ET. 15 04 2023.

ULUSOY Ali D. (2019), *Yeni Türk İdare Hukuku*, 2. Baskı, Yetkin Yayınları, Ankara.

ÜNSAL Hilmi (2022). *Amme Alacaklarının Takip ve Tahsili, Katma Değer Vergisi, Damga Vergisi ve Harçlar,* Güncellenmiş 2. Baskı, Seçkin Yayıncılık, Ankara.

ÜREL Gürol (2023), *Güncel Vergi Usul Kanunu Uygulaması,* Gözden Geçirilmiş 8. Baskı, Seçkin Yayınevi, Ankara.

YAMLI Mehmet Sadık (2010), *Vergi Hukukunda Hatalar ve Düzeltme Sürecinin Değerlendirilmesi* (Yayımlanmamış Yüksek Lisans Tezi), Hacettepe Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, Ankara.

YERDELEN Erdal (2014), "Ceza Hukukunda Yorum Hatası (Der Subsumtionsirrtum)", *Ceza Hukuku Dergisi,* Cilt 9, Sayı 25, ss. 69-101.

YİĞİT Uğur (2019), *Vergi Hukuku,* Yetkin Yayınları, Ankara.

YILMAZ Ejder (1996), *Hukuk Sözlüğü*, Genişletilmiş 5. Baskı, Yetkin Yayınları, Ankara.