

T.C.
İSTANBUL ÜNİVERSİTESİ
SOSYAL BİLİMLER ENSTİTÜSÜ
MALİYE ANABİLİM DALI
MALİ HUKUK BİLİM DALI

YÜKSEK LİSANS TEZİ

VERGİ HUKUKUNDA DÜZELTME
ZAMANAŞIMI

ŞEYMANUR GÜNGÖR
2501180587

TEZ DANIŞMANI
PROF. DR. SALİM ATEŞ OKTAR

İSTANBUL-2023

ÖZ

VERGİ HUKUKUNDA DÜZELTME ZAMANAŞIMI

ŞEYMANUR GÜNGÖR

Devletin hem kendi devamlılığı hem de kişilerin refahı için vergilendirme yetkisini kullanarak yaptığı vergilendirmelerde bazen yanlışlıklar ortaya çıkabilmektedir. Devlet ve kişiler arasındaki çıkarlar dengesinin korunması amacıyla kişilerin hakları Anayasa ile korunmaktadır. Anayasal ilkelere olan verginin kanuniliği ilkesi gereği kişiler kanunda yazıldığı şekilde vergiyi ödemekle, vergi idaresi de kanunda yazan şekilde vergilendirme yapmakla yükümlüdür. Ancak bazen mükellef veya vergi idaresinin yaptığı hatadan kaynaklı olarak verginin kanundakinden farklı ödenmesi söz konusudur. Tarafların yaptığı bu hatanın, vergi hatası kapsamına girmesi durumunda idare tarafından düzeltilmesi gerekmektedir. Aksi durumda düzeltilmeyen vergi hataları haksız vergilendirmeye sebebiyet vererek Anayasayla korunan mülkiyet hakkının ihlal edilmesine yol açacaktır. Kanun koyucu, mükelleflerin haklarının zaman yönünden kaybedilmemesi için bu hataların düzeltilmesinde belirli süreler öngörmüştür. Düzeltme zamanaşımı olarak adlandırılan bu süreler, genel zamanaşımı süresini uzatmaktadır.

Anahtar Kelimeler: vergi hukuku, vergi hataları, düzeltme, düzeltme zamanaşımı.

ABSTRACT

PRESCRIPTION IN CORRECTION OF ERRORS IN TAX LAW

ŞEYMANUR GÜNGÖR

Mistakes can occur by state made taxation using in taxation power for both itself permanently and individuals comfort. Protected by the constitution the rights of individuals for the protection balance of benefits between the state and individuals. Individuals have to pay tax as written in the law and tax office has to made taxation as written in the law due to tax legality in constitutional principles. However, sometimes tax can payed different to written in the law due to error made by taxpayer or tax office. If error made by them is tax error, this error should correct by tax office otherwise uncorrected tax error it causes unright taxation and protected by constitution property right's violation. Due to time of taxpayer to unlose rights by legislator has put specific times for correct of error. This specific times is called of prescription in correction and it extend public prescription.

Key Words: tax law, tax errors, correction, prescription in correction.

ÖNSÖZ

Karmaşık ve sürekli değişen yapısı itibariyle vergisel işlemlerde bazı yanlışlıklar ortaya çıkabilmektedir. Vergi hataları adı verdiğimiz bu yanlışlıklar üzerinden vergi alınması hem idare açısından hem de mükellef açısından olumsuz sonuçlar doğurabilir ve vergilendirmede ölçüsüzlüğe sebep olabilir. Hatalardan kaynaklı, mükellefin yanlış vergilendirilmesi hukuk devletiyle bağdaşmayacak ve hukuk devletine ulaşmada en büyük engellerden birini oluşturacaktır. Kanun koyucu bu sebeple düzeltme kurumunu öngörmüş ve kanunla hüküm koymuştur. Devletin egemenlik gücünden kaynaklanan ve kanunla sınırını çizmiş olduğu düzen içerisinde bu düzeltme kurumunun da tabi ki sınırları olacaktır. Kanun koyucu bazı özel durumlar için düzeltme kurumuna başvuruda süreler de koymuştur. Tezimizin asıl konusunu oluşturan bu süreler, “düzeltme zamanaşımı” olarak adlandırılmaktadır. Çalışmamızda bu sürelerle ilgili hem akademik kaynaklardan hem de verilen mahkeme kararlarından yararlanılmıştır.

Öncelikle kadınlara bazı haklar verip şu anda lisansüstü eğitimimi almamı sağlayan, yolundan gittiğim büyük önder M. Kemal ATATÜRK’e; sadece akademik hayatta değil, sosyal hayatımda da bakış açımın genişlemesine sebep olan, bilgisini hiçbir zaman esirgemeyen, gördüğüm en mütevazı insanlardan biri olan çok değerli danışman hocam Prof. Dr. S. Ateş OKTAR’a; ders dönemimizde seminer derslerinde, tezin yazım süreciyle ilgili bize çok önemli bilgiler verip hayatımızı kolaylaştıran, idealistliğini örnek aldığım çok değerli hocam Doç. Dr. Yasemin TAŞKIN’a ve tüm Maliye bölüm hocalarına çok teşekkür ederim.

Tez sürecinde her zaman yanımda olan aileme ve arkadaşlarıma çok teşekkür ederim.

ŞEYMANUR GÜNGÖR

İSTANBUL, 2023

TABLÖLAR LİSTESİ

Tablo 1: Vergi mahkemelerinde dava türüne göre dosya. Sayıları.....	97
Tablo 2: Vergi mahkemelerinde seçilen on dava türüne göre bir dosyanın ortalama görülme süresi, Gün, 2015-2022	98
Tablo 3: Vergi mahkemelerinde dava ve karar türüne göre dosya sayıları, 2022...	100



ŞEKİLLER LİSTESİ

Şekil 1: Vergi Dairesine Yapılacak Düzeltme Başvurusu.....	84
--	----



İÇİNDEKİLER

ÖZ	ii
ABSTRACT	iii
ÖNSÖZ.....	iv
TABLolar LİSTESİ.....	v
ŞEKİLLER LİSTESİ.....	vi
KISALTMALAR.....	xiv
GİRİŞ.....	1

BİRİNCİ BÖLÜM

VERGİ HATALARI VE ZAMANAŞIMI GENEL HÜKÜMLER

1.1. HUKUK SİSTEMİNDE ZAMANAŞIMI	4
1.1.1. ZAMANAŞIMININ TARİHÇESİ	5
1.1.2. ZAMANAŞIMI UYGULAMASININ SEBEPLERİ	6
1.1.2.1. Hukuki Sebepler	6
1.1.2.2. Ekonomik Sebepler	9
1.1.2.3. İdari Sebepler.....	10
1.2. ÖZEL HUKUK VE KAMU HUKUKUNDA ZAMANAŞIMI	10
1.2.1. Özel Hukukta Zamanaşımı	10
1.2.2. Kamu Hukukunda Zamanaşımı	14
1.2.2.1. ANAYASAL İLKELER EKSENİNDE ZAMANAŞIMI	
UYGULAMASI.....	16
1.2.2.1.1. Hukuk Devleti İlkesi Açısından Zamanaşımı Uygulaması	16

1.2.2.1.2. Verginin Kanuniliği İlkesi Açısından Zamanaşımı Uygulaması	18
1.2.2.1.3. Vergide Eşitlik İlkesi Açısından Zamanaşımı Uygulaması ...	19
1.2.2.1.4. Ölçülülük İlkesi Açısından Zamanaşımı Uygulaması.....	20
1.2.2.2.VERGİ USUL KANUNUNDA DÜZENLENEN ZAMANAŞIMI TÜRLERİ.....	23
1.2.2.2.1.Tarh Zamanaşımı ve Şartları	26
1.2.2.2.1.1.Vergiye Doğuran Olayın Gerçekleşmesi	26
1.2.2.2.1.2.Vergi Tarhının Kanunda Belirlenen Süreler İçinde Yapılmamış Olması	27
1.2.2.2.1.3.Belirlenen Süreler İçinde Verginin Tebliğ Edilmemiş Olması.....	28
1.2.2.2.1.2.Tarh Zamanaşımının Başlaması	29
1.2.2.2.1.3. Tarh Zamanaşımının Durması.....	31
1.2.2.2.1.4. Tarh Zamanaşımının Kesilmesi	32
1.2.2.2.1.5.Tarh Zamanaşımının Sonuçları	32
1.2.2.2.2.Vergi Cezalarında Zamanaşımı	33
1.2.2.2.2.1.Vergi Ziyayı Cezasında Zamanaşımı	34
1.2.2.2.2.2. Usulsüzlük Cezalarında Zamanaşımı	36
1.2.2.2.3.Ceza Kesmede Zamanaşımı	36
1.2.2.2.3.1. Ceza Kesmede Zamanaşımının Durması	37
1.2.2.2.3.2. Ceza Kesmede Zamanaşımının Kesilmesi	37
1.2.2.2.3.3. Ceza Zamanaşımının Sonuçları.....	37
1.2.2.2.4. Tahsil Zamanaşımı	38
1.2.2.2.4.1. Tahsil zamanaşımının Durması ve Kesilmesi	39
1.2.2.2.4.1.1. Tahsil Zamanaşımını Durduran Sebepler	39
1.2.2.2.4.2. Tahsil Zamanaşımının Kesilmesi	39

1.2.2.2.5.Düzeltilme Zamanaşımı.....	41
1.2.2.2.5.1.Düzeltilme Zamanaşımı Kurumunu Gerektiren Sebepler:	
Vergi Hataları	42
1.2.2.2.5.1.1.Vergi Hatasının Özellikleri	44
1.2.2.2.5.1.1.1. Haksız Bir İşlemin Varlığı	44
1.2.2.2.5.1.1.2. Haksız İşlem Sebebiyle Mükellefin veya İdarenin Zarara Uğraması	45
1.2.2.2.5.1.1.3. Kanunda Belirtilen Vergi Hatalarından Biri Olma Şartı.....	46
1.2.2.2.5.1.1.4. Hatanın Vergi İdaresi veya Mükellef Tarafından Yapılması	46
1.2.2.2.5.1.1.5. Vergi Hatalarının Açık Olması	47
1.2.2.2.5.1.1.2. Vergi Hatalarının Sınıflandırılması.....	48
1.2.2.2.5.1.1.2.1. Hesap Hataları.....	48
1.2.2.2.5.1.1.2.1.1. Matrah Hataları.....	49
1.2.2.2.5.1.1.2.1.2. Verginin Miktarında Hata.....	50
1.2.2.2.5.1.1.2.1.3. Mükerrer Vergilendirme.....	51
1.2.2.2.5.1.1.2.2. Vergilendirme Hataları.....	52
1.2.2.2.5.1.1.2.2.1. Mükellefin Şahsında Hata	52
1.2.2.2.5.1.1.2.2.2. Mükellefiyette Hata	53
1.2.2.2.5.1.1.2.2.3. Verginin Konusunda Hata	53
1.2.2.2.5.1.1.2.2.4. Vergilendirme ve Muafiyet Döneminde Hata.....	54

İKİNCİ BÖLÜM
VERGİ HATALARININ DÜZELTİLMESİNDE ŞİKAYET YOLUNA
BAŞVURU SÜRECİ

2.1.Vergi Hatalarının Ortaya Çıkarılması.....	56
2.1.1.İlgili Memurun Hatayı Fark etmesi	56
2.1.2.Üst Memurun Hatayı Fark Etmesi	57
2.1.3.Hatanın Denetim Sırasında Fark Edilmesi	57
2.1.4.Hatanın Vergi İncelemesi Sırasında Fark Edilmesi.....	58
2.1.5.Hatanın Mükellefin Başvurusu Üzerine Fark Edilmesi.....	59
2.2.Düzeltilme Kavramı ve Düzeltmenin Kapsamı	60
2.2.1. Düzeltme Kavramı.....	60
2.2.2.Düzeltmenin Kapsamı	62
2.2.2.1.Davasız Ödeme.....	63
2.2.2.2.Ceza İndiriminden Yararlanarak Ödeme.....	63
2.2.2.3.Kanun Yolundan Vazgeçme Yoluyla Ödeme	64
2.2.2.4.Beyannameye Vergi Hatası Bulunması.....	65
2.2.2.5.Uzlaşılın Vergilerde Vergi Hatası Bulunması	66
2.2.2.6.İdari Yargı Mahkemelerinden Geçen İşlemlerde Vergi Hatası Bulunması	69
2.2.2.7.Vergi Cezalarında Hata Bulunması	70
2.2.3.Düzeltilme Kapsamı Dışında Kalan Konular	71
2.2.3.1.Hukuki Uyuşmazlıklar.....	72
2.2.3.2.Ödeme Emirlerinde Yapılan Vergi Hataları.....	73
2.2.3.3.İdari Yargı Makamlarınca Verilen Kararlarda Hata.....	75
2.2.4.Düzeltilme Yetkisi ve Düzeltme Usulü	75
2.2.4.1.Düzeltilme Yöntemleri	76

2.2.4.1.1.Re'sen Düzeltme	77
2.2.4.1.2.Mükellefin Başvurusu Üzerine Düzeltme	78
2.2.4.1.2.1. Düzeltme Başvurusunun Dava Açma Süresi İçinde Yapılması	81
2.2.4.1.2.2.Düzeltme Başvurusunun Dava Açma Süresi Geçtikten Sonra Yapılması.....	84
2.3.Şikayet Yoluyla Başvuru	85
2.3.1.Şikayet Başvurusunun Yapılacağı Makam.....	87
2.3.2.Şikayet Başvurusunda Süre	88
2.3.3.Şikayet Başvurusunun Hukuki Niteliği	89
2.3.4.Şikayet Başvurusunun Reddi	90
2.4.Üst Makamlara Başvuru	92
2.4.1.İYUK Madde 10, İYUK Madde 11 Uygulama Sorunsalı	92
2.4.2.Üst Makama Başvurunun Sonuçları	95
2.5.Yargı Yoluyla Hatanın Düzeltilmesi	95
2.5.1.Düzeltme-Şikayet Başvurusunun Etkinliği.....	96
2.6.Düzeltme İşleminin Sonuçları	101
2.6.1.Düzeltme İşleminin Mükellef Açısından Sonuçları	102
2.6.1.1.Düzeltme İşleminin Mükellefin Lehine Olması	102
2.6.1.2.Düzeltme İşleminin Mükellefin Aleyhine Olması	105
2.6.2.Düzeltme İşleminin İdare Açısından Sonuçları	106
2.6.2.1.Düzeltme İşleminin İdarenin Lehine Olması	106
2.6.2.2.Düzeltme Sonucunun İdarenin Aleyhine Olması	107
2.7.Bireysel Başvuru.....	108

ÜÇÜNCÜ BÖLÜM

DÜZELTME ZAMANAŞIMINDA ÖZELLİKLİ DURUMLAR

3.1. DÜZELTME ZAMANAŞIMINDA SÜRELERİN HESAPLANMASI	
SORUNU	112
3.1.1. HUKUKİ NİTELİKLERİNE GÖRE SÜRELER.....	112
3.1.1.1. Vergi Ödevleriyle İlgili Süreler	113
3.1.1.2. Hak düşürücü süreler	113
3.1.1.3. Hoşgörü süreleri	114
3.1.1.4. Zamanaşımı Süreleri.....	115
3.1.1.5. Düzenleyici Süreler	115
3.1.2. Düzeltme Zamanaşımının Sınıflandırılması ve Başlaması Sorunu	116
3.1.3. Vergi Hukukunda Lafzi Yorum ve Düzeltme Zamanaşımı.....	116
3.1.4. Sürelerin Uzaması.....	119
3.2.DÜZELTME ZAMANAŞIMINDA ÖZELLİKLİ DURUMLAR.....	121
3.2.1. Tarh zamanaşımı Süresinin Son Yılında Ödeme Emriyle Beraber Vergi Hatasının Öğrenilmesi	122
3.2.1.1. Ödeme Emrinin İlanen Tebliği	123
3.2.1.1.1. Ödeme Emri Kavramı	123
3.2.1.1.2. Ödeme Emrinin Hukuki Niteliği	125
3.2.1.1.3. Ödeme Emrinin Muhatabı	131
3.2.1.1.4. Ödeme Emrinin Tebliği.....	131
3.2.1.1.5. Ödeme Emri Tebliğ Edildikten Sonra Mükellefin Yapabilecekleri	133
3.2.1.1.5.1. Borcu Ödeme.....	133
3.2.1.1.5.2. Mal Bildiriminde Bulunma	133
3.2.1.1.6. Ödeme Emrine Karşı Dava Açılması	134

3.2.1.1.7. Ödeme Emrine Karşı Başvurulabilecek Barışçıl Çözüm	
Yolları: Vergi Hatalarını Düzeltme Yoluna Başvurulması.....	135
3.2.1.2. Haciz Uygulamasıyla Borcun Öğrenilmesi	140
3.2.2. Haciz İşleminin Kapsamı.....	143
3.2.2.1.Haciz Uygulamasında Hapisle Tazyik	144
3.2.2.2.Haciz İşleminde Tecil	145
3.2.2.3.Haciz İşleminin Gerçekleşmesi ve Düzeltme Zamanaşımı	147
3.3. Düzeltme Zamanaşımının Sona Ermesi.....	149
3.3.4.DÜZELTME ZAMANAŞIMININ YARGILAMA SÜRECİ ÜZERİNDEKİ ETKİSİ.....	150
3.3.5.DÜZELTME ZAMANAŞIMININ VERGİLENDİRME YETKİSİ ÜZERİNDEKİ ETKİSİ.....	151
3.3.6.DÜZELTME ZAMANAŞIMININ SONA ERMESİNİN SONUÇLARI	153
3.3.6.1.İdare Açısından Sonuçları	154
3.3.6.2.Mükellef Açısından Sonuçları	155
SONUÇ	157
KAYNAKÇA	160

KISALTMALAR

AATUHK	:	Amme Alacakları Tahsil Usulü Hakkında Kanun
A.e.	:	Aynı Eser
A.g.e.	:	Adı Geçen Eser
A.g.m.	:	Adı Geçen Makale
Anayasa	:	Türkiye Cumhuriyeti Anayasası
Bkz.	:	Bakınız
DVK	:	Damga Vergisi Kanunu
DVDDK	:	Danıştay Vergi Dava Daireleri Kurulu
E.	:	Esas numarası
E.T.	:	Erişim Tarihi
EVK	:	Emlak Vergisi Kanunu
GİB	:	Gelir İdaresi Başkanlığı
GTİP	:	Gümrük Tarife İstatistik Pozisyonu
GV	:	Gelir Vergisi Kanunu
İSMMMO	:	İstanbul Serbest Muhasebeci Mali Müşavirler Odası
İYUK	:	İdari Yargılama Usul Kanunu
K.	:	Karar numarası
KMYKK	:	Kamu Mali Yönetimi Kontrol Kanunu
KVK	:	Kurumlar Vergisi Kanunu
M	:	Kanun maddesi
ÖTV	:	Özel Tüketim Vergisi
RG	:	Resmi Gazete
s.	:	Sayfa
SSGSSK	:	Sosyal Sigortalar ve Genel Sağlık Sigortası Kanunu
TBK	:	Türk Borçlar Kanunu
TCK	:	Türk Ceza Kanunu
TDK	:	Türk Dil Kurumu

TMK	:	Türk Medeni Kanunu
vd.	:	Ve diğerleri
VİVK	:	Veraset ve İntikal Vergisi Kanunu
VUK	:	Vergi Usul Kanunu



GİRİŞ

Sosyal politika araçlarından biri olan vergileme, kamusal ihtiyaçların karşılanması açısından bir devletin en önemli gelir sağlama yöntemlerinden biridir. Bunun yanında devletin egemenliğini sürdürebilmesi için mali açıdan bir şekilde finanse edilmesi gerekmektedir. Bu finansmanı sağlayan en büyük kaynak halk tarafından ödenen vergilerdir. Devletin bu vergilendirmeyi yapabilmesi için Anayasada bununla ilgili hüküm olması gerekmektedir. Anayasa madde 73'te hükmolunduğu üzere herkes, mali gücüne göre vergi ödemekle yükümlüdür. Bu madde, vergilendirme konusunda devleti yetkilendirmektedir.

Vergilendirme yetkisi, devletin egemenlik gücüne dayanarak halktan vergi almadaki fiili gücünü ifade eder. Anayasa tarafından verilen bu yetki, sınırsız değildir. Devlet vergileme yaparken anayasal ilkelere uymak zorundadır. Vergilendirilen halktan ölçüsüz ve sınırsız bir şekilde vergi alınamaması, hukuki güvenlik ilkesi ve ölçülülük ilkesinin sonuçlarındandır. Sınırsız vergilendirme, vergilendirilen halkı gelecekleri açısından güvende hissettirmeyerek onları vergiden kaçmak için yasal olmayan yollara teşvik edecek ve dolayısıyla vergi kaybına sebebiyet verecektir. Öte yandan sınırsız vergilendirme ölçülülük ilkesiyle de bağdaşmayacak ve kişilerin mülkiyet hakkını da ihlal etmiş olacaktır. Hukuki güvenliği sağlanmayan mükellefler, vergiden kaçma veya vergi kaçırma yollarına başvurarak kayıt dışı ekonominin artmasına sebep olabilir ve dolayısıyla vergilendirmenin etkinliğini azaltabilir bu yüzden bu iki ilke hukuk devleti olma açısından son derece önemli ilkelerdir. Vergilendirme yetkisinin dayandığı bu iki ilke kapsamında kanun koyucu zamanaşımı uygulamasını uygun görmüştür.

Zamanaşımı uygulaması, devletin vergilendirme yetkisinin sınırlarından olan bir uygulamadır. Vergi alacağını ortadan kaldıran sebeplerden olan zamanaşımının hem bireysel hem toplumsal yararı vardır. Zamanaşımı uygulaması vergilendirmede etkinlik sağlayarak kamusal ihtiyaçların karşılanmasında etkinliğin ve verimliliğin sağlanması adına hem vergi idaresine hem de mükellefe belli bir sınır çizmiştir. Bu noktada çizilen bu sınırlar çerçevesinde kanunda hükmolunan zamanaşımı süreleri geçtikten sonra vergilendirme yapılamaz.

Kanun koyucu vergilendirme sürecinde mülkiyetleri vergilendirildiği için zaten dezavantajlı konumda olan mükelleflerin, yapılan yanlışlıklardan dolayı haksızlığa uğramaması adına mükelleflere bazı haklar tanımış, bu haklardan olan “düzeltme talep hakkı” kapsamında “vergi hatası” adı verilen bu yanlışlıkların düzeltilmesi için barışçıl çözüm yollarından olan “hata düzeltme yolunu” uygun görmüştür. Vergi hatalarının düzeltilmesi yolu, vergilendirme sürecinde hızlı ve ekonomik bir yol olduğundan idare tarafında hem vergilendirmenin bir an önce sonuçlanması hem de yargının yükünün azaltılması açısından; mükellef tarafında ise ortada bir yanlışlık varsa bunun en kısa sürede çözümlenmesi hem mükellefe hukuki güvence vererek haklarını kullanabilme noktasında idareye karşı güven oluşturacak ve vergilendirmede gönüllülük teşvik edilmiş olacak hem de mükellef yargı yoluna gitmeden hızlı bir şekilde vergilendirme sürecini atlatmış olacaktır. Bu noktada çalışmada düzeltme talep hakkı kapsamında hata düzeltme yolunu kullanan mükellefin karşılaştığı sorunlar, idarenin düzeltme yolu kapsamında ortaya koyduğu iradesi ve sonuç olarak düzeltme yolunun etkinliğinin incelenmesi amaçlanmaktadır.

Hata düzeltme yoluna giden mükellefler için vergi hatalarının düzeltilmesi adına zamanaşımı süresi, genel zamanaşımı süresi olan beş yıldır ancak kanun koyucu mükellefin vergilendirme sürecinde yapılan hatalardan dolayı VUK madde 126 hükümleri kapsamındaki bazı özel durumlarda bu zamanaşımı süresinin uzayabileceğini belirtmiştir. Bu zamanaşımı çeşidi çalışmamızın asıl konusunu oluşturan “düzeltme zamanaşımı”dır. Düzeltme zamanaşımı, hatanın düzeltilmesi açısından mükellefe tanınmış son fırsatlardan biridir. Devlet ve mükellef arasındaki çıkarlar dengesinin gözetilmesi adına yerinde bir uygulamadır.

Çalışmanın ilk bölümünde hukuk sistemimizde görülen zamanaşımı çeşitleri detaylıca anlatılacak, çalışmanın konusunu oluşturan düzeltme zamanaşımının kaynağı olan düzeltme kapsamına giren vergi hataları, bu vergi hatalarının özellikleri ve vergi hatalarının tespit edilmesinde karşılaşılan sorunlar yargı kararlarıyla desteklenecektir.

İkinci bölümde vergi hatalarının ortaya çıkartılması süreci ve düzeltilmesi adına başvurulabilecek çözüm yolları, vergi idaresinin bu başvurular sonucunda

ortaya koyduğu iradesi ve yargıda vergi hatalarının düzeltilmesi konusunda karşılaşılan sorunlar anlatılacaktır.

Son bölüm olan üçüncü bölümde ise düzeltme zamanaşımını kapsayan durumlar, düzeltme zamanaşımı süresinin başlaması ve sonlanması sorunu ele alınacak olup düzeltme zamanaşımının sonlanmasının sonuçları işlenerek çalışmamız sonlandırılacaktır.



BİRİNCİ BÖLÜM: VERGİ HATALARI VE ZAMANAŞIMI

GENEL HÜKÜMLER

1.1. HUKUK SİSTEMİNDE ZAMANAŞIMI

Kanunlarda hukuki olayların belirli bir zaman aralığına bağlandığı ve bu durumun hukuki bir sonuç doğurduğu görülmektedir.¹ Bu zaman aralığı hukukta süreleri ifade etmektedir. Türk Dil Kurumu Güncel Türkçe Sözlüğe göre *süre*, “*Bir olayın başı ile sonu arasında geçen zaman parçası, zaman aralığı, zaman bölümü, müddet*” olarak tanımlanmıştır.² Hukuki bir olayın başlaması, değişmesi ve sonlanması hukuki yaptırım getireceği için süreler önem arz etmektedir. Özel hukuk veya kamu hukuku fark etmeksizin, tüm hukuki ilişkiler, kendi özel durumuna göre belirli sürelerle sınırlandırılmıştır. Kanun koyucu, kamu düzeninin sağlanması açısından bu belirli sürelerle uymayanları yaptırıma tabi tutmuştur.³ Bu belirli süreler içinde herhangi bir işlem yapmamak durumu, hukuk literatüründe *zamanaşımı* olarak yer almaktadır. Hukuk Sözlüğünde zamanaşımı kavramı şöyle tanımlanmıştır: “*Kanunda öngörülen ve belirli koşullar altında geçmekle, bir hakkın kazanılmasını, kaybedilmesini veya bir yükümlülüğün kurtulmayı sağlayan süre.*”⁴ Zamanaşımı kavramı, çeşitli hukuk doktrinlerinde ise; kanunla belirlenen sürenin geçmesiyle hak kazanmak, sorumluluktan kurtulmak, bir hakkı veya yetkiyi kaybetmek, gibi hukuki sonuçları olan belirli bir zaman durumu olarak tanımlanmıştır.⁵ Bir alacak davasında kanun koyucunun belirlediği başvuru süresi geçtikten sonra alacak hakkı zayıflar ve borçlunun borcunu kendi isteğiyle ödemesi dışında, artık alacaklı dava hakkını kaybeder.⁶ Yine, kanun koyucunun belirlediği süre geçtikten sonra bir mülkiyet veya hak kazanılması durumu da eşya hukukunun konusuna girmektedir.⁷ Ceza Hukuku açısından suç varlığı durumunda, kanunun belirlediği süre içinde kamu davası

¹ Kemal Gözler, **Hukukun Temel Kavramları**, 17. Baskı, Bursa, Ekin Kitabevi, 2019, s.140.

² Bkz.: Türk Dil Kurumu, (Çevrimiçi), <https://sozluk.gov.tr/>, 25.02.2020.

³ Doğan Bodur, **Kanunlarımızda Müddetler**, İstanbul, Üniversite Kitabevi, 1946, s.5.

⁴ Bkz.: T.C. Adalet Bakanlığı Hukuk Sözlüğü, <https://sozluk.adalet.gov.tr/zamanaşımı>, 26.02.2020.

⁵ Hasan Hüseyin Bayraklı, **Vergi Ceza Hukuku**, Afyonkarahisar, Afyon Kocatepe Üniversitesi Yayını, 1996, s.216.

⁶ Fikret Eren, **Borçlar Hukuku Genel Hükümler**, 24. Baskı, Ankara, Yetkin Yayınları, 2019, s. 1433; Doğan Şenyüz, **Borçlar Hukuku**, 9. Baskı, Bursa, Ekin Kitabevi, 2018, s.240.

⁷ M. Kemal Oğuzman, Özer Selici, Saibe Oktay Özdemir, **Eşya Hukuku**, 15. Baskı, İstanbul, Filiz Kitabevi, 2012, s.429.

açılmazsa veya kesinleşmiş hüküm sonucu cezanın infazı sağlanmazsa, devletin ceza verme yetkisi ortadan kalkar.⁸ Vergi hukukunda zamanaşımının tanımı ise: kanunun belirlediği süre içinde vergiyi tahakkuk etmeyen veya tahsil etmeyen vergi idaresinin vergilendirme ve ceza kesme yetkisini ortadan kaldıran bir kurumdur.⁹ Dolayısıyla vergi alacağı da ortadan kalkmış olur.¹⁰

1.1.1.ZAMANAŞIMININ TARİHÇESİ

Zamanaşımına ilk kez Hamurabinin Babil Kanunlarında rastlanıldığını söyleyen yazarlar¹¹ varsa da genel kabul edilmiş görüş, zamanaşımına ilk kez Roma Hukukunda ius civele(medeni hukuk) alanında M.Ö. 5. Yüzyılda yapılan 12 Levha Kanunlarında (Lex Duodecim Tabularum) rastlanıldığıdır.

Roma Hukukuna göre bir mala sahip olmak için belli süre o malın zilyedini elde bulundurmasıyla ortaya çıkan usucapio(kazandırıcı zamanaşımı)¹², zilyedi olunan bir mala sahip olmak için en önemli araçtı. Taşınır mallar(res Mancipi¹³) için bu süre bir yılken, taşınmaz olan(res nec Mancipi) araziler için iki yıldır.¹⁴ Zilyedi olunmayan bir mal için zamanaşımı öne sürülemez.¹⁵

Usucapioyla mal sahibi olabilmek için belirli şartlar bulunmaktaydı. Bunlardan ilki malı kazanmak isteyen kişinin bu malın zilyedi olması, ikinci şart iyi bir niyete sahip olmalı, yani malı usulsüz olarak almamış olmalı, üçüncü şart mala

⁸ Mahmut Koca, İlhan Üzülmüş, **Türk Ceza Hukuku Genel Hükümler**, 12.Baskı, Ankara, Seçkin Yayınları, 2019, s.710; M. Emin Artuk, Ahmet Gökçen, M. Emin Alşahin, Kerim Çakır, **Ceza Hukuku Genel Hükümler**, 13.Baskı, Ankara, Adalet Yayınevi, 2019, s.1022.

⁹ Mualla Öncel, Ahmet Kumrulu, Nami Çağan, Cenker Göker, **Vergi Hukuku**, 30. Baskı, Ankara, Turhan Kitabevi, 2021, s.132; Doğan Şenyüz, **Vergi Ceza Hukuku**, 12. Baskı, Bursa, Ekin Kitabevi, 2022, s.309.

¹⁰ Şerafettin Aksoy, **Vergi Hukuku ve Türk Vergi Sistemi**, 3. Baskı, İstanbul, Filiz Kitabevi, 1991, s.148; Nihal Saban, **Vergi Hukuku**, 9. Baskı, İstanbul, Beta Yayınevi, 2019, s.105.; S. Ateş Oktar, **Vergi Hukuku**, 16. Baskı, İstanbul, Türkmen Kitabevi, 2022, s155.

¹¹ Henri Decugis, Çevr.: Ferzan Arif Aras, “Zamanaşımı”, **Ankara Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi**, Cilt:3, Sayı:2, 1946, s.669.

¹² A. Nadi Günel, “Roma Hukukunda Kazandırıcı Zamanaşımı ile Mülkiyetin İktisabının Yeri ve Önemi”, **Ankara Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi**, Cilt:47, Sayı:1, s.120; Adolf Berger, s.752.

¹³ Bkz.: Adolf Berger, “Encyclopedic Dictionary Of Roman Law”, **American Philosophical Society**, Philadelphia, Cambridge University Press , Volume:43, Part:2, September 1953, s.678.

¹⁴ David Johnston, **Roman Law In Context, Key Themes in Ancient History**, Cambridge, Cambridge University Press, 1999, s.57.

¹⁵ Belgin Erdoğan, **Hukukta Latince Teknik Terimler Sözlüğü**, 2.Baskı, İstanbul Bilgi Üniversitesi Yayınları, İstanbul, 2008, s.138.

sahip olmak için iyi bir amacı olmalı ve son olarak sahip olmak istediği mal belirlenen süre boyunca elinde kalmalıdır.¹⁶ Yani çalınan mal zamanaşımıyla kazanılamaz.¹⁷

1.1.2. ZAMANAŞIMI UYGULAMASININ SEBEPLERİ

Zamanaşımının uygulanma sebepleri, vergi hukuku açısından bakıldığında mülkiyetin vergilenmesine bir sınırlama getirmekte olup hukuki, ekonomik ve idari sebepler olmak üzere üçe ayrılmaktadır.

1.1.2.1. Hukuki Sebepler

Vergi hukukunda zamanaşımının hukuki açıdan iki uygulama sebebi bulunmaktadır. Bunlardan biri “kamu yararı” iken diğeri “objektif iyi niyet kuralı” olarak karşımıza çıkmaktadır. 1789 Fransız İhtilaliyle öncelikle Fransız kamu hukukuna daha sonra da Türk kamu hukukuna yerleşmiş genel bir düşünce olan “yasanın kamu yararı” olduğu düşüncesinden hareketle zamanaşımının kanunda yeri olduğu için bunun kamunun yararına bir uygulama olduğu kabul görmektedir.¹⁸

Kamu yararı sözlük anlamı itibariyle kamunun ihtiyaçlarını karşılama ve bu ihtiyaçların karşılanması sonucunda genel bir yarar sağlayan değer olarak ifade edilebilir.¹⁹

Anayasanın üçüncü bölümünde “*Sosyal ve Ekonomik Haklar ve Ödevler*” başlığının, üçüncü alt başlığında düzenlenen “*kamu yararı*” kanun koyucuya yol gösterme amacıyla düzenlenmiş olup genel anlamda bir sınırlamayı ifade

¹⁶Johnston, **a.g.e.**, s.57; Paull Du Plessis, Edit. By. David Johnston, Private Law in Roman Society, Cambridge Companions to Ancient World, 2015, Cambridge, Cambridge University Press, s.83; Peter Birks, Edit By: Eric Descheemaeker, The Roman Law Of Obligations, Oxford University Press, Oxford, 2016.

¹⁷Francis De Zulueta, The Institutes Of Gaius, London, Oxford University Press, 1953, s.68; Duygu Özer Sarıtaş, **Roma Borçlar Hukuku Genel Hükümler Ders Notları**, 2. Baskı, Bursa, Dora Yayınları, 2018, s.88.

¹⁸ Osman Saraç, “Kamu Yararı Kavramı”, **Maliye Dergisi**, Sayı: 139, Ocak- Nisan 2002.

¹⁹ TDK, (sozluk.gov.tr); Hukuk Sözlüğü, <https://sozluk.adalet.gov.tr/kamu%20yayar%c4%b1>, E.T.:01.03.2021.

etmektedir.²⁰ Kanun koyucu karar verirken kamu yararını göz önünde bulundurmak durumundadır.

Devletin egemenlik gücüne dayanarak gerçekleştirdiği mali faaliyetlerin büyük bir kısmını oluşturan vergi işlemleri kamu yararı için yapılmaktadır.²¹ Kanunda belirlenmiş süre içinde verginin tarhının veya tahsilatının gerçekleştirilememiş olması, mali ve ekonomik dengeyi bozarak, vergileme ilkelerinden de sapılmasına sebep olmaktadır. Devlet bütçesi hazırlanırken kamusal ihtiyaçların finansmanında kullanılmak üzere elde edilecek vergilerin planlaması yapılmaktadır. Devletin toplanmasını öngördüğü vergi tutarına ulaşılamaması durumunda kamusal ihtiyaçlar, diğer kanallardan finanse edileceğinden dolayı hem mali hem ekonomik denge bozulacak bu da enflasyon sonucunu doğuracaktır. Diğer bir açıdan vergi idaresinin zamanında tahsil edemediği vergilerin, ilerleyen dönemlerde enflasyon sebebiyle tahsil edilme maliyetlerinin artması, elde edilecek gelirin yararını düşürecek bunun yanında küreselleşme ve teknolojinin de getirdiği bir durum olan yeni konulan vergilerin tahsilatını sağlamakla uğraşmak yerine, dönemi geçmiş vergilerin tahsilatıyla uğraşılması vergi idaresinin etkinliğini azaltacak, devleti ulaşması gereken hedeften daha da uzaklaştıracaktır. Gelir ve giderlerin belirlenmesinde hedeften uzaklaşılması hali, 5018 Sayılı Kamu Mali Yönetimi Kontrol Kanunu madde 13²² ile güvence altına alınan bütçeleme ilkelerinden “objektif doğruluk ilkesinin” ihlaline sebep olarak hesap verilebilirlik açısından da sorun oluşturacaktır.²³

Mali ve ekonomik politikalar bir devletin istikrarı için en önemli iki politikadır, bu politikaların uyumlu ve verimli bir şekilde uygulanamaması

²⁰ Tekin Akıllıoğlu, “Kamu Yararı Üzerine Düşünceler”, **İdare Hukuku ve İlimleri Dergisi**, Cilt 9, Sayı 1-3, s.12, 2011, <https://dergipark.org.tr/tr/download/article-file/13697>, E.T.: 01.03.2021.

²¹ Akif Erginay, “Vergi Hukuku ve Diğer Hukuk Branşları ile Münasebeti”, **Ankara Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi**, Ankara 1951, Cilt 7, Sayı 3-4, s.677, <https://dergipark.org.tr/en/download/article-file/637385>, E.T.: 01.03.2021.

²² Bu noktadan itibaren KMYKK olarak adlandırılacaktır. KMYKK, madde/13: “1) Bütçe gelir ve gider tahminleri ile uygulama sonuçlarının raporlanmasında açıklık, doğruluk ve mali saydamlık esas alınır.”

²³ M. Kamil Mutluer, Erdoğan Öner, Ahmet Kesik, **Bütçe Hukuku**, İstanbul Bilgi Üniversitesi Yayınları, 4. Baskı, 2018, s.83.

durumunda Anayasadaki diğer düzenlemelerden de beklenen sonuçların elde edilemeyeceği sonucuna varılır.²⁴

Vergi borcunu zamanında ödememiş mükellef açısından bakıldığında vergi ilişkisinde olduğu devlet karşısında sürekli bir korku ve çekince halinde olacağından kanunlar bunun kamu yararına aykırı olduğu düşüncesiyle devletin bu yetkisini sınırlandırma gereği görmüştür. Bu aşamada zamanaşımı hem kamu yararı hem de bireysel yarar açısından önem arz etmektedir.²⁵

Zamanaşımının uygulanmasında diğer bir amaç ise vergi yargı organlarının yükünün azaltılması düşüncesidir. Öte yandan vergisini zamanında ödeyen mükellefler açısından da zamanaşımı uygulamasının eşitliğe ters düştüğü düşünülüp vergiden kaçınmak için çeşitli yollara başvurma düşüncesinin oluşmasına da sebep olabilir ve bu durum vergi gelirlerinde azalmaya yol açabilir. Kamu yararı sebebiyle uygulanan zamanaşımı, bu olası tehlikelerden daha fazla yarar sağladığı için uygulanması uygun görülmüştür.²⁶

Zamanaşımının uygulanma sebeplerinden bir diğeri ise objektif iyi niyet kuralı diğer bir deyişle dürüstlük kuralıdır. Medeni hukukun kavramlarından olan ve oradan geldiği kabul edilen kavramlardan olan objektif iyi niyet kuralı, Medeni Kanun madde 2²⁷'de düzenlenmiş olup hakların kullanılması, borçların ifası ve kanun koyucu tarafından kanunların etkili bir şekilde uygulanması açısından son derece önem arz etmekte olup hukuk kurallarının temelini oluşturmaktadır. Kanunda bu kuralların neler olduğu açık bir şekilde belirtilmemiş olup, doktrinden bu kuralların dürüst, makul, akli başında insan davranışları sonucu oluşan ve toplum tarafından benimsenen kurallar olduğu anlaşılmaktadır. Objektif iyi niyet kuralına aykırı hareket etmek hakların kötüye kullanılması anlamına gelmektedir. Objektif iyi

²⁴ M. Kamil Mutluer, “Anayasa’nın Malî ve Ekonomik Hükümleri”, **Sayıştay Dergisi**, Sayı:96, Ocak-Mart 2015, s.138, <https://dergi.sayistay.gov.tr/Upload/95906369/files/dergi/pdf/der96m7.pdf>, E.T.:03.03.2021.

²⁵ Öncel, Kumrulu, Çağan, Göker, **a.g.e.**, s.154.

²⁶ Nami Çağan, **Vergi Hukukunda Süreler**, Sevinç Matbaası, Ankara, 1975, s.106.

²⁷ TMK, madde 2: “Herkes, haklarını kullanırken ve borçlarını yerine getirirken dürüstlük kurallarına uymak zorundadır. Bir hakkın açıkça kötüye kullanılmasını hukuk düzeni korumaz.”

niyet kuralı, hukuki işlemlerin yürümesi, yorumlanması ve tamamlanmasında dikkate alınmak durumundadır.²⁸

Vergi hukukunda objektif iyi niyet kuralı, hem vergi mükellefi hem de vergi idaresi tarafından uyulması zorunlu bir kuraldır. Vergi sisteminin verimli işleyebilmesi vergi ahlakı ve vergi bilinci sayesinde sağlanabilir.²⁹ Mükellef tarafında, vergiden kaçınma amacıyla kullanılan yöntemler objektif iyi niyet kuralının ihlalidir.³⁰ Vergi idaresi tarafında ise vergi alacağının gecikmesi dolayısıyla vergi ilişkisinin uzun süre askıda kalması ve vergi idaresinin bu geciken vergi alacağını talep etmesi durumu objektif iyi niyet kuralının ihlal edilmesi anlamına gelmektedir.³¹

1.1.2.2. Ekonomik Sebepler

Vergilemenin amaçlarından olan “ekonomik istikrarın sağlanması” ve “iktisadi büyümenin ve kalkınmanın gerçekleştirilmesi” amacının gerçekleşmesi için etkin bir vergi politikası izlenmelidir.³² Daha önce belirttiğimiz üzere mali ve ekonomik politikalar devletin istikrarı için en önemli iki politikadır ve bunun gerçekleştirilebilmesi için de vergi sisteminin etkin işlemesi gerekmektedir. Uzun süre askıda kalan vergi ilişkisi idareye ekonomik olarak yük oluşturmaktadır. Enflasyonist ortamlarda verginin tahsili için yapılan harcamalar, zamanı geçmiş verginin gelirinden daha fazla olacağı için hem kamu yararı açısından hem de ekonomiklik açısından sorun oluşturmaktadır.³³ Vergi hukukunda zamanaşımı uygulamasının sebeplerinden olan ekonomik sebep, yargılamanın temel ilkelerinden olan “usul ekonomisi³⁴” ilkesine dayanmaktadır. Bunun yanında vergi mükellefinin

²⁸ Turgut Akıntürk, Derya Ateş Kahraman, **Medeni Hukuk**, 16.Baskı, İstanbul, Beta Yayınları, 2011, s.89; H. Hadi Sümer, **Hukuka Giriş**, 3. Baskı, Seçkin Yayınları, Ankara, 2019, s.190.

²⁹ Nami Çağan, “Demokratik, Sosyal Hukuk Devletinde Vergilendirme”, **Ankara Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi**, Cilt:37, Sayı:1-4, 1980, s.135, <https://dergipark.org.tr/tr/download/article-file/635675>, E.T.: 15.04.2021.

³⁰ Öncel, Kumrulu, Çağan, Göker, **a.g.e.**, s.32.

³¹ Çağan, **a.g.e.**, s.105.

³² Oktar, **a.g.e.**, s.17.

³³ Mehmet Arslan, **Vergi Hukukunda Zamanaşımı**, Ankara, Yaklaşım Yayıncılık,2007, s.44.

³⁴ Çabukluk ve ekonomiklik olarak tanımlanabilen usul ekonomisi yargılamada etkinliği sağlar. Soner Yakar, “Bir Usul Ekonomisi Kolaylığı: Vergi Yargısında Tek Dilekçe ile Dava Açma”, **Maliye Dergisi**, Sayı:162, Ocak- Haziran 2012, s.450.

yaşadığı korku, mükellefin ekonomik girişimde bulunurken çekinmesine ve vergi ahlakıyla bağdaşmayan yollara sapmasına da neden olacaktır.

1.1.2.3. İdari Sebepler

Vergi kanunlarında zamanaşımı uygulamasının hukuki sebeplerinden olan kamu yararı bölümünde anlattığımız üzere, “vergi idaresinin etkinlik kazanması” aynı zamanda zamanaşımı uygulamasının idari sebebini de oluşturmaktadır. Zamanaşımı sebebiyle vergi idaresi verginin tahsili için daha hızlı hareket edecek, vergi zamanaşımına uğradıktan sonra ise artık güncel vergilerle ilgilenebilecek ve vergi sistemi işlerlik kazanmış olacaktır.³⁵

1.2. ÖZEL HUKUK VE KAMU HUKUKUNDA ZAMANAŞIMI

1.2.1. Özel Hukukta Zamanaşımı

Zamanaşımı kurumu, ilk olarak Roma Hukukunda özel hukuk çevresinde oluşup daha sonra kamu hukukuna girmiştir. Özel hukukta zamanaşımı kazandırıcı(iktisabi) zamanaşımı ve düşürücü(iskati) zamanaşımı olarak ikiye ayrılmaktadır.³⁶ Kazandırıcı zamanaşımı, kanunla belirlenen zamanın geçmesi neticesinde hak kazanımını sağlar. Eşya hukukunda görülen kazandırıcı zamanaşımı, ilk olarak taşınır mallar(res Mancipi) ve taşınmaz mallarda(res nec Mancipi) mülkiyetin edinimiyle ilgili çıkan sorunlara çözüm olarak ortaya çıkmıştır. Zamanaşımı mülkiyeti aslen kazanma yollarından biridir.³⁷

Kanunumuzun “taşınmaz mülkiyeti” (arazi, tapu kütüğünde ayrı sayfaya kaydedilen bağımsız ve sürekli haklar, kat mülkiyeti kütüğüne kayıtlı bağımsız bölümler³⁸) başlıklı bölümünün “kazandırıcı zamanaşımı” alt başlıklı bölümünde kazandırıcı zamanaşımı, olağan ve olağanüstü zamanaşımı olarak ikiye ayrılmıştır.

³⁵ Binnur Çelik, **Kamu Alacaklarının Takip ve Tahsil Hukuku**, Kültür Yayınları, İstanbul, 2002, s.229.

³⁶ İrfan Baştuğ, **Borçlar Hukuku**, İzmir,1973, Ege Üniversitesi İktisadi ve Ticari Bilimler Fakültesi, Yayınları, No:64/40 s.293.

³⁷ M. Kemal Oğuzman, Nami Barlas, **Medeni Hukuk**, 25.Baskı, İstanbul, Vedat Kitapçılık, 2019, s.241.

³⁸ TMK, madde 704.

Olağan zamanaşımıyla ilgili “Geçerli bir hukukî sebep olmaksızın tapu kütüğüne malik olarak yazılan kişi, taşınmaz üzerindeki zilyetliğini davasız ve aralıksız olarak on yıl süreyle ve iyi niyetle sürdürürse, onun bu yolla kazanmış olduğu mülkiyet hakkına itiraz edilemez.”³⁹ denilerek, bu tescilin yolsuz tescil olması⁴⁰, malın tapuya kayıtlı olması, zilyedi elinde bulunduran kişiye bu malla ilgili dava açılmamış olması, kesintisiz bir şekilde elinde bulundurması(örneğin; zilyedi olunan bir arazinin kalıcı olarak sular altında kalması zilyedi kaybettirir⁴¹) şartlarıyla malı kazanabileceği hükmolunmuştur. Bu on yıllık zamanaşımı süresinin aynı kişinin zilyedinde geçmesi şart değildir. Medeni Kanun madde 996’ya göre zilyedi devralmış kişi, devraldığı kişinin zilyetlik süresini kendi süresine ekleyebilir.⁴² Ancak kamu malı niteliğindeki taşınmazlar tapuya bilerek(yolsuz tescil) veya bilmeyerek kaydedilmiş olsa dahi zamanaşımıyla kazanılamazlar.⁴³

Olağanüstü zamanaşımında ise “Tapu kütüğünde kayıtlı olmayan bir taşınmazı davasız ve aralıksız olarak yirmi yıl süreyle ve malik sıfatıyla zilyetliğinde bulunduran kişi, o taşınmazın tamamı, bir parçası veya bir payı üzerindeki mülkiyet hakkının tapu kütüğüne tesciline karar verilmesini isteyebilir.”⁴⁴

Olağanüstü zamanaşımıyla mülkiyetin kazanılmasında, kadastronun yapılıp yapılmadığına göre farklılık olduğu görülmektedir. Bu zamanaşımı çeşidinde, kadastrusu yapılmış yerlerin mülkiyetinin kazanılmasında Medeni Kanun madde 713 esas alınıyor iken, kadastronun var olup, tapunun var olmaması halinde Kadastro Kanunu madde 14⁴⁵ hükümleri uygulanır. Henüz kadastrusu olmayan tapulu taşınmazlar açısından Medeni Kanun madde 713 hükümlerinin uygulanması, tapusuz

³⁹ TMK, madde 712.

⁴⁰ Yolsuz tescil hukuki bir sebebe dayanmayan tescildir. Örneğin; usulsüz şekilde alınan bir vekaletle tapuda tescil işleminin gerçekleştirilmesi yolsuz tescildir ve mahkeme nezdinde yok hükmündedir. Bkz.: Yargıtay, 20. Hukuk Dairesi, E. 2019/6133, K. 2020/2539, 07.07.2020 Tarihli Kararı, <https://www.lexpera.com.tr/ictihat/yargitay/20-hukuk-dairesi-e-2019-6133-k-2020-2539-t-7-7-2020>, E.T.: 25.04.2021.

⁴¹ M. Kemal Oğuzman, Özer Selici, Saibe Oktay Özdemir, **Eşya Hukuku**, 15. Baskı, İstanbul, Filiz Kitabevi, 2012, s.426.

⁴² TMK. Madde 996.

⁴³ Oğuzman, Seliçi, Oktay Özdemir, **a.e.**, 15. Baskı, İstanbul, Filiz Kitabevi, 2012, s.424.

⁴⁴ TMK, madde 713.

⁴⁵ Bkz. Kadastro Kanunu, madde 14.

taşınmazlar açısından da Kadastro Kanunu madde 14 hükümlerinin uygulanması kanun koyucu tarafından karara bağlanmıştır.⁴⁶

Taşınmazlarda mülkiyet kazanımını sağlayan bu iki zamanaşımı çeşidini karşılaştırdığımızda, olağan zamanaşımının olmazsa olmaz şartlarından olan “iyi niyet”⁴⁷ şartının, olağanüstü zamanaşımında aranmadığı görülmektedir.⁴⁸

Taşınır mallarda zamanaşımıyla mülkiyetin kazanılmasıyla ilgili Medeni Kanunun “*taşınır mülkiyeti*” başlıklı bölümü madde 777 “*kazandırıcı zamanaşımı*” alt başlığındaki maddede: “*Başkasının taşınır bir malını davasız ve aralıksız beş yıl iyi niyetle ve malik sıfatıyla zilyetliğinde bulunduran kimse, zamanaşımı yoluyla o taşınırın maliki olur. Zilyetliğin irade dışı kaybedilmesi hâlinde zilyet, bir yıl içinde eşyayı ele geçirir veya açacağı bir dava yoluyla onu yeniden elde ederse kazandırıcı zamanaşımı kesilmiş olmaz. Kazandırıcı zamanaşımı süresinin hesaplanmasında, kesilmesinde ve durmasında Borçlar Kanununun zamanaşımına ilişkin hükümleri kıyas yoluyla uygulanır.*”⁴⁹ hükmüne yer verilmiştir. Buradan hareketle taşınır mülkiyetinin kazanılması için ilk olarak kişi mala malik sıfatıyla zilyet olmalı ve malı başka bir sebeple kazanmış olmamalı, kişi iyi niyetli olmalı burada iyi niyetten kasıt, kişinin bu eşyanın başkasına ait olduğunu bilmemesi ve kişiden bunu öğrenmesinin de beklenmemesi, son olarak da taşınırın davasız ve aralıksız beş yıl süreyle kişinin elinde bulunması yani zamanaşımı başladığı andan itibaren zilyetlik kaybedilmemiş olmalı, kişinin elinde olmayan sebeplerle zilyetliğin fiili hakimiyeti kaybedilip, o yıl içinde geri kazanıldığı takdirde zamanaşımı kesilmez.⁵⁰

Hem taşınır mallarda hem taşınmaz mallarda zamanaşımıyla kazanma şartlarına baktığımızda, “zilyetliğin kanunda belirtilen belli bir süre boyunca devam etmesi” gerektiğini görürüz. Taşınır mallarda zilyetlik, açıklık sağlama ve aynı

⁴⁶ Oğuzman, Seliçi, Oktay Özdemir, **a.g.e.**, s.430.

⁴⁷ M. Kemal Oğuzman, Nami Barlas, **Medeni Hukuk**, 25.Baskı, İstanbul, Vedat Kitapçılık, 2019, s.253.

⁴⁸ Gökhan Antalya, **Eşya Hukuku**, 3. Baskı, Ankara, Seçkin Yayınları, 2019, s.231.

⁴⁹ Türk Medeni Kanunu, madde 777, **Yayımlandığı Resmî Gazete Tarihi : 8/12/2001.**

⁵⁰ Oğuzman, Seliçi, Oktay Özdemir, **a.g.e.**, s.759.

haklara karine oluşturma görevi görürken, taşınmaz mallarda böyle bir görevi yoktur. Taşınmaz mallarda tapu sicili, karine oluşturma görevi görmektedir.⁵¹

Özel Hukukta bir diğer zamanaşımı çeşidi olan düşürücü zamanaşımı ise Borçlar Hukukunda alacak-borç ilişkilerinde karşımıza çıkmaktadır.⁵² Literatürde düşürücü zamanaşımı, “bir alacak hakkının kanunla belirlenen süre içinde istenmemesi halinde o alacak hakkını dava edebilme hakkının kaybedilmesi” olarak tanımlanmaktadır. Alacaklı, borç zamanaşımına uğradıktan sonra bu borcu isteyemez ancak borçlu kendi isteği ile borcunu ödeyebilir. Zamanaşımına uğramış borç, artık “eksik borç” halini almıştır.⁵³ Kamu hukukundan farklı olarak zamanaşımı, re’sen göz önünde tutulamaz.⁵⁴ Borçlu zamanaşımı def’inde bulunmadığı takdirde hakim, borç zamanaşımına uğramışsa bile borcun ödenmesine karar verir.⁵⁵

Türk Borçlar Kanunu’nda aksine hüküm bulunmadıkça alacakların zamanaşımı süresi on yıldır.⁵⁶

Kazandırıcı ve düşürücü zamanaşımından farklı olarak devletler özel hukukunun kapsamına giren uluslararası ceza hukukundaki suçlarda zamanaşımı olup olmadığı konusu akla gelebilir. Bu zamanaşımı, toplumun tamamını derinden etkileyen, aşılması zor travmalara sebep olan uluslararası suçlardaki zamanaşımıdır. Kabul görmüş uluslararası suçlar; insanlığa karşı suç, savaş suçu, soykırım suçu ve saldırı suçu olmak üzere dört başlıkta toplanmıştır. Bu suçlar, zamanaşımına uğramaz.⁵⁷

⁵¹ Safa Reisoğlu, **Türk Eşya Hukuku: Zilyetlik-Tapu Sicili-Kadastro**, 7. Baskı, Ankara, Sevinç Matbaası, 1984, s.47; Mehmet Ayan, **Eşya Hukuku**, 13. Baskı, Ankara, Seçkin Yayınevi, 2016, s.79.

⁵² Bkz. Türk Borçlar Kanunu madde:146-161.

⁵³ Reşat Kaynar, **Borçlar Hukuku**, İstanbul, İstanbul İktisadi ve Ticari İlimler Akademisi Nihad Sayar Yayın ve Yardım Vakfı Yayınları, 1975, No:250, s.191; Turgut Akıntürk, Derya Ateş Karaman, **Borçlar Hukuku**, 18. Baskı, İstanbul, Beta Yayınevi, s.195.

⁵⁴ Bkz. Türk Borçlar Kanunu madde 161; Fikret Eren, **Borçlar Hukuku**, 24. Baskı, Ankara, Yetkin Yayınları, 2019, s.1011.

⁵⁵ Kaynar, **a.g.e.**, s.191.

⁵⁶ TBK., madde 146.

⁵⁷ Süleyman Özar, “Türk Ceza Hukukunda Zamanaşımı”, Doktora Tezi, Sosyal Bilimler Enstitüsü, Ankara, 2020, s.39.

1.2.2. Kamu Hukukunda Zamanaşımı

Kamu hukukunda da özel hukukta olduğu gibi kanun ile özel zamanaşımı süreleri belirlenmiştir. Kamu hukukunda zamanaşımını ceza hukuku, vergi hukuku ve uluslararası hukuk olarak sınıflandırılabilir.

Türk Ceza Kanunu'nda ceza ilişkisi infazla sona ererken bu ilişkiyi sona erdiren diğer bir durum, zamanaşımıdır. Ceza hukukunda zamanaşımı Türk Ceza Kanunu madde 66 ve madde 68'de düzenlenmiş olup davayı düşüren sebepler için dava zamanaşımı ve cezayı düşüren sebepler için ceza zamanaşımı olarak ikiye ayrılmaktadır.⁵⁸

Dava zamanaşımı, suç işleme tarihinden itibaren kanunla belirlenmiş, işleyen süreye rağmen suçu işleyen kişiye kamu davası açılmaması, dava açılmışsa sonuçlanmaması halinde davanın düşmesine sebep olan zamanaşımı çeşididir. Dava zamanaşımı süresi dolduktan sonra soruşturma ve kovuşturma yapılamaz. Dava zamanaşımı kanunda aksi bir hüküm belirlenmedikçe tüm suçları kapsamaktadır.⁵⁹

Dava zamanaşımının ne zaman başlayacağı konusunda çeşitli görüşler mevcuttur. Bunlar dört başlık altında toplanabilir; işlenmiş suçun ortaya çıkmasıyla başlaması, suça ilişkin soruşturmada ilk işlemin yapıldığı gün başlaması, suçun işlendiği tarih itibariyle başlaması ve suçun işlendiği tarihin ertesi günü başlamasıdır.⁶⁰ Bu konu TCK madde 66 altıncı fıkrada hükümlenmiştir.⁶¹

⁵⁸ Bkz.: TCK madde 66, madde 68; Feridun Yenisey, Ayşe Nuhoğlu, **Ceza Muhakemesi Hukuku**, 8.Baskı, Ankara, Seçkin Yayınları, 2020, s.786.

⁵⁹ Hakan Hakeri, **Ceza Hukuku**, 22. Baskı, Ankara, Adalet Yayınevi, 2019, s.719; Berrin Akbulut, **Ceza Hukuku**, Ankara, Adalet Yayınevi, 5. Baskı, 2018, s.928; Mahmut Koca, İlhan Üzülmmez, **Türk Ceza Hukuku**, Ankara, Seçkin Yayınları, 12. Baskı, 2019, s.713; Artuk, Gökçen, Alşahin, Çakır, **a.g.e.**, s.1034; M. Emin Artuk, M. Emin Alşahin, "Objektif Cezalandırma Şartı ve Zamanaşımı", Prof. Dr. Nur Centel'e Armağan, **Marmara Üniversitesi Hukuk Fakültesi Hukuk Araştırmaları Dergisi**, Cilt:19, Sayı:2, 2013, s.31, <https://dergipark.org.tr/tr/pub/maruhad/issue/48280/617856>, E.T.:05.05.2021.

⁶⁰ Fahri Gökçen Taner, **Ceza Hukukunda Zamanaşımı**, Ankara, Seçkin Yayınları, 2008, s.66-67.

⁶¹ TCK madde 66 altıncı fıkra: "*Zamanaşımı, tamamlanmış suçlarda suçun işlendiği günden, teşebbüs halinde kalan suçlarda son hareketin yapıldığı günden, kesintisiz suçlarda kesintinin gerçekleştiği ve zincirleme suçlarda son suçun işlendiği günden, çocuklara karşı üstsoy veya bunlar üzerinde hüküm ve nüfuzu olan kimseler tarafından işlenen suçlarda çocuğun onsekiz yaşını bitirdiği günden itibaren işlemeye başlar.*"

Dava zamanaşımı süreleri TCK madde 66 birinci fıkrada sekiz yıl ila otuz yıl belirlenmiş olup, suçun işlendiği tarih itibariyle on iki ila on beş yaşlarında olan suça sürüklenen çocuklar için süre birinci fıkrada belirlenen sürelerin yarısının geçmesiyle, on beş yaş ila on sekiz yaşlarında olanlar için ise bu sürelerin üçte ikisinin geçmesiyle dava düşer.⁶²

Dava zamanaşımının, müebbet, ağırlaştırılmış müebbet veya on yılı aşan hapis cezası gerektiren suçların yurtdışında işlenmesi halinde uygulanmayacağı TCK madde 66 yedinci fıkrada açıkça belirtilmiştir.⁶³

Dava zamanaşımından daha çok tartışmaya sebep olan ceza zamanaşımı ise kesinleşen hükmün kanunda belirlenen süre içinde cezanın infaz edilmemesi halinde ortaya çıkmaktadır. Ceza zamanaşımı iki şekilde başlamaktadır. Hükmün kesinleştiği gün veya herhangi bir sebeple kesintiye uğrayan infazın, kesintiye uğradığı günden itibaren başlar.⁶⁴

Ceza zamanaşımı süreleri kanunda on yıl ila kırk yıl belirlenmiş olup, bu süre on iki ila on beş yaşlarındaki suça sürüklenen çocuklar için belirlenmiş sürelerin yarısının geçmesiyle, on beş yaş ila on sekiz yaşlarındakiler için belirlenmiş sürenin üçte ikisinin geçmesiyle ceza infaz edilemez.⁶⁵

Dava zamanaşımında olduğu gibi yurtdışında işlenen suçlar sebebiyle verilen müebbet, ağırlaştırılmış müebbet veya on yılı aşan hapis cezalarında ceza zamanaşımı uygulanmaz.⁶⁶ Bu maddeye ek olarak, 6459 Sayılı Kanunun kabulüyle TCK madde 94'e eklenen işkence suçlarında da ceza zamanaşımı uygulanmayacağı hükümlenmiştir.⁶⁷

TCK madde 76,77,78'de hükümlenmiş “soykırım suçu”, “insanlığa karşı suçlar” ve “bu suçları işlemek amacıyla örgüt kuran veya yöneten kişinin” aldığı cezalarda, dava ve ceza zamanaşımı süreleri uygulanmamaktadır.⁶⁸ Dava ve ceza

⁶² Bkz. TCK madde 66/1.

⁶³ Bkz. TCK madde 66/7.

⁶⁴ Koca, Üzülmüş, **a.g.e.**, s.732.

⁶⁵ TCK, madde 68.

⁶⁶ TCK, madde 68.

⁶⁷ TCK madde 94.

⁶⁸ TCK madde 76-78.

zamanaşımının uygulanmadığı diğer bir suç ise 1632 Sayılı Askeri Ceza Kanununda yer alan vatana ihanet suçudur.⁶⁹

Eşya hukukunda değindiğimiz kazandırıcı zamanaşımı, bir başka kamu hukuk dalı olan Uluslararası Hukukta da karşımıza çıkmaktadır. Nitekim iç hukuktan Uluslararası Hukuka geçmiş bir zamanaşımı çeşididir. Sık sık karıştırılan başka bir toprak kazanma şekli olan işgalden farklı olarak, başka bir devletin topraklarında çekişmesiz ve uzun süre hakimiyet kurularak toprak kazanılması zamanaşımıyla işgalin farkını ortaya koymaktadır.⁷⁰ Her ne kadar eşya hukukundaki kazandırıcı zamanaşımıyla benzerlik gösterse de uluslararası hukukta kazandırıcı zamanaşımının süreler açısından eşya hukukundaki gibi kesin sınırları çizilmemiştir.⁷¹

1.2.2.1. ANAYASAL İLKELER EKSENİNDE ZAMANAŞIMI UYGULAMASI

1.2.2.1.1. Hukuk Devleti İlkesi Açısından Zamanaşımı Uygulaması

İlk defa 1961 Anayasasında⁷² yer alan daha sonra 1982 Anayasasıyla⁷³ kapsamı genişletilen “hukuk devleti” kavramı, insan haklarına saygılı, hukukun üstünlüğünü benimsemiş, vatandaşlarının haklarını koruyan ve kanunlarını evrensel hukuk çerçevesinde oluşturmuş devlet olarak tanımlanabilir. Bunun yanında hukuk devleti, vatandaşlarının hukuki güvenliğini sağlayan, koyduğu kurallara kendi de uyan devlettir.⁷⁴ Hukuk devletinin nitelikleri şöyle sıralanabilir; “hukuka bağlılık”, “temel hak ve özgürlüklerin güvence altında olması”, “idarenin yargısal olarak denetlenebilmesi”, “kanunların Anayasaya uygunluğu ve denetimi”, “hukuki

⁶⁹ Bkz. Askeri Ceza Kanunu, madde 49/b.

⁷⁰ Yücel Acer, İbrahim Kaya, **Uluslararası Hukuk**, 11. Baskı, Ankara, Seçkin Yayınları, 2020, s.153; Sevin Toluner, **Milletlerarası Hukuk**, 4. Baskı, İstanbul, Beta Yayınları 1989, s.16.

⁷¹ Randall Lesaffer, “Modern Uluslararası Hukukta Roma Hukuku Argümanları: İşgal ve Kazandırıcı Zamanaşımı”, Çev.: Ahmet Karakocalı, **Anadolu Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi-Prof. Dr. Akar Öcal Armağanı**, Cilt:2, Sayı:3, Mayıs 2016, s.18.

⁷² 1961 anayasası madde 2: “Türkiye Cumhuriyeti, insan haklarına ve başlangıçta belirtilen temel ilkelere dayanan, millî, demokratik, lâik ve sosyal bir hukuk devletidir.”

⁷³ Türkiye Cumhuriyeti Anayasası: “Türkiye Cumhuriyeti, toplumun huzuru, millî dayanışma ve adalet anlayışı içinde, insan haklarına saygılı, Atatürk milliyetçiliğine bağlı, başlangıçta belirtilen temel ilkelere dayanan, demokratik, laik ve sosyal bir hukuk Devletidir.”

⁷⁴ Turgut Tan, **İdare Hukuku**, Turhan Kitabevi, 3. Baskı, Ankara 2014, s.599; Füzun İkinçioğulları, Hukuk Devleti, **Gazi Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi**, Cilt:1, Sayı:1, Haziran 1997, s.29.

belirlilik ve kanunların genelliği”, “bağımsız mahkemeler ve yargıç güvencesi” ve “mali sorumluluk.” Bu nitelikler doğrultusunda hukuk devleti ilkesinin gerçekleştirilebilmesindeki en önemli iki nitelik, devletin hukuka bağlılığı ve devletin mali sorumluluğu olmaktadır. Bu iki niteliğin sistemli işleyebilmesi için gerekli en önemli unsur da bir diğer hukuk devleti niteliği olan devletin yargısal olarak denetlenebilmesidir.⁷⁵

Devletin mali sorumluluğu, Anayasa madde 125’te⁷⁶ hükmolunmuştur. Buna göre devletin egemenlik gücüne dayanarak gerçekleştirdiği fiil ve işlemlerinden dolayı kişilerin uğradığı zararın ödenmesi gerekmektedir.

Zamanaşımı uygulaması tam da bu noktada hukuk devleti ilkesi ekseninde yer almaktadır. Devletin egemenlik gücüne dayanan vergilendirme yetkisi, hukuk devleti ilkesinin gereklerinden olan “mali sorumluluk” çerçevesinde kanunla sınırlandırılmıştır. Hukuk devleti diğer bir anlamıyla hukuka bağlı ve vatandaşların da hukuki olarak güvende olduğu yani hukuki güvenliğin sağlandığı devlettir. Hukuki güvenliğin olmadığı yerde egemenlik gücü zarar göreceği için devletin tam anlamıyla otorite sağlayamayacağı kanısına varılabilir. Hukuki güvenlik ilkesi gereği mükellefler, hukuki güvenlik kapsamında yer alan belirlilik ilkesi gereği devletin vergilendirme yetkisini kullanarak yaptığı müdahaleleri önceden görüp ona göre geleceğini planlayabilecek dolayısıyla idarenin vergilendirmede keyfiliği önlenebilecektir. Hukuki devleti ilkesinin bir sonucu olan zamanaşımı bu kapsamda vergi idaresinin keyfiliğini önleyen uygulamalardan biridir.⁷⁷ Vergi idaresi zamanaşımı süreleri dolduktan sonra vergilendirme yetkisini kaybeder ve vergi alacağı ortadan kalkar.

⁷⁵ Kumrulu, **a.g.m.**, s.153; Metin Günday, **İdare Hukuku**, 10. Baskı, Ankara, 2011, İmaj Yayınları, s.39.

⁷⁶ Anayasa madde 125: “İdare kendi eylemlerinden doğan zararı ödemekle yükümlüdür.”

⁷⁷ Çağan, **a.g.m.**, s.157; Öncel, Kumrulu, Çağan, Göker, **a.g.e.**, s.46.

1.2.2.1.2. Verginin Kanuniliği İlkesi Açısından Zamanaşımı Uygulaması

Verginin kanunla alınmasına ilk kez Magna Carta’da (Büyük Ferman) yer verilmiştir. Daha sonra 1628 Petition Of Rights (İngiliz Haklar Dilekçesi) ve 1689 Bill Of Rights (Haklar Bildirgesi) ile “temsilsiz vergi olmaz” ilkesi daha da oturmuş, dünya genelinde de büyük yankı uyandırmış ve verginin ancak kanunla alınabileceği düşüncesi, 1775’te başlayan Amerikan Bağımsızlık Savaşı’nın ve 1789 Fransız İhtilali’nin de temel sebeplerinden birini oluşturmuştur. 1948 İnsan Hakları Evrensel Bildirgesi’nde de “hiç kimsenin keyfi olarak mülkiyetinden yoksun bırakılamayacağı” hükmü ile bunun kanunla güvence altına alınması gerektiğine atıf yapılmıştır.⁷⁸

Ülkemizde ilk adımlar Osmanlı Devleti zamanında Tanzimat Fermanı ile atılmış olsa da vergiye ilişkin somut adımlar 1876 Kanun-i Esasi ile gerçekleşmiştir. Cumhuriyet Dönemi’nde ise ilk olarak 1924 Anayasasında vergiye ilişkin hükümler yer almıştır. 1961 Anayasası’nda ise “temsilsiz vergi olmaz” ilkesi hükme bağlanmıştır ve bu hüküm verginin tarafları açısından bazı sonuçlar doğurmaktadır.⁷⁹ Bu hükümle birlikte verginin kanuniliği ilkesi, vergi mükellefine kanuni sınırın aşılmasını güvencesi verirken, vergi idaresine de koşullar oluşunca vergi alma yetkisi vermektedir.⁸⁰ Daha sonra bu hüküm, 1982 Anayasası’yla son halini alarak Anayasamızda “vergi ödevi” başlıklı madde/73’te düzenlenmiştir.⁸¹ Vergiyle ilgili mali yükümlülüklerin kanunla konulup, değiştirilmesi veya kaldırılması, kanundaki sınırlar içinde değişiklik yapma yetkisinin de cumhurbaşkanına verilmesi verginin kanuniliği ilkesinin bir sonucudur.

⁷⁸ Çağan, a.g.m, s.131.

⁷⁹ “1961 Anayasası madde 61: *“Herkes kamu giderlerini karşılamak üzere, mali gücüne göre vergi ödemekle yükümlüdür.”*.....

⁸⁰ Ahmet Kumrulu, “Vergi Hukukunun Bir Kısım Anayasal Temelleri”, **Ankara Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi** Cilt:36, Sayı:1, 1979, s.151, <https://dspace.ankara.edu.tr/xmlui/bitstream/handle/20.500.12575/48331/2896.pdf?sequence=1&isAllowed=E.T.: 30.05.2021>.

⁸¹ 1982 Anayasası madde 73: *“Herkes kamu giderlerini karşılamak üzere, mali gücüne göre, vergi ödemekle yükümlüdür.”*....

Bu bağlamda kanunlarda yer alan süreler, diğer bir deyişle kanuni süreler, kanunla belirlenmiştir ve vergi hukukunda zamanaşımı uygulamasını da kapsamaktadır. VUK madde 14’de hükmolunmuştur.⁸²

Verginin kanuniliği ilkesi, hukuk devletinin gereklerinden olan belirlilik ve hukuki güvenlik ilkesinin gerçekleştirilebilmesi için de önem arz etmektedir.⁸³

1.2.2.1.3. Vergide Eşitlik İlkesi Açısından Zamanaşımı Uygulaması

Anayasa madde 10’da belirtilen “*Herkes, dil, ırk, cinsiyet, siyasi düşünce, felsefi inanç, din ve mezhep ve benzeri sebeplerle ayırım gözetmeksizin kanun önünde eşittir*” hükmüyle kanunlar önünde herkese eşit muamele uygulanacağı anlaşılmaktadır. Kanunların genelliği ilkesinden yola çıkarak Anayasa madde 10’un vergide eşitlik ilkesi açısından da uygulanabileceğini söylenebilir.⁸⁴ Anayasa madde/73’te yer alan “*herkes..... mali gücüne göre vergi ödemekle yükümlüdür*” ve “*vergi yükünün adaletli ve dengeli dağılımı*” ifadeleriyle aynı hukuki statüye sahip kişilerin aynı vergilendirilmesi olarak anlaşılmaktadır. 30.11.2010 tarihli Resmi Gazetede yayımlanan Anayasa Mahkemesi Kararına göre verginin eşitlik ilkesi “mali gücü aynı olanlardan aynı, farklı olanlardan ise farklı oranda vergi alınması esasına dayanır.”⁸⁵ şeklinde tanımlanmıştır. Mali güce göre vergilendirmeye vergide eşitlik ve kişilerin ekonomik ve sosyal durumları göz önünde tutularak, katlanacakları vergi yükünün adaletli bir şekilde dağılımı dolayısıyla vergi adaletinin gerçekleştirilmesi amaçlanmaktadır.⁸⁶

Vergi borcu bulunan mükellefin, zamanaşımı uygulamasıyla birlikte artık vergi idaresiyle ilişkisi kalmamakta, mükellef borçtan kurtulmaktadır. Vergisini zamanında ödeyen mükellefle, vergisini zamanında ödemeyen mükellef açısından eşitlik ilkesinin zedelendiği düşüncesi akla gelebilir. Zamanaşımı uygulamasının hukuki sebeplerinden biri olan kamu yararı, haklı bir sebep olduğu için eşitlik

⁸² VUK, madde 14: “*Vergi muamelelerinde süreler vergi kanunları ile belli edilir.*”

⁸³ Gülsen Güneş, **Verginin Yasallığı İlkesi**, Oniki Levha Yayınları, 2. Baskı, İstanbul, 2008, s.53

⁸⁴ Kumrulu, **a.g.m.**, s.155.

⁸⁵ AYM, E.2008/116, K.2010/85, 24.06.2010 Tarihli Kararı, <https://www.resmigazete.gov.tr/eskiler/2010/11/20101130-33.htm>, E.T.: 15.05.2021.

⁸⁶ Nami Çağan, “Türk Anayasası Açısından Vergileme Yetkisi”, **Anayasa Yargısı Dergisi**, Cilt:1, Sayı:1, s.178, https://ayam.anayasa.gov.tr/media/6322/nami_cagan.pdf, E.T.: 15.05.2021.

ilkesinde zedelenmeye yol açmamaktadır. Eşitlik ilkesinin dayanağı “mali güce göre vergilendirme” ifadesi dolayısıyla vergi borcunu ödemeyen kişinin mali gücünü kaybettiği için vergi ödevini yerine getiremediği düşünüldüğünde eşitlik ilkesini destekleyici bir argüman oluşmaktadır.

1.2.2.1.4. Ölçülülük İlkesi Açısından Zamanaşımı Uygulaması

Hukuk devletinin gereklerinden olan ölçülülük ilkesi, hakları ve özgürlükleri yasama organına karşı korur ve idarenin takdir yetkisini sınırlayarak hukuki güvenlik ilkesinin gerçekleşmesini sağlar. En geniş tanımıyla ölçülülük ilkesi, idare tarafından ulaşılması gereken amaç, yani vatandaşlar karşısında yetkisini sınırlama amacını gerçekleştirmek için kullanılan araçların uygun, orantılı ve gerekli olmasını ifade etmektedir. Ölçülülük ilkesi, “uygunluk”, “gereklilik” ve “orantılılık” olarak üç unsurdan oluşmaktadır.⁸⁷

Uygunluk, idarenin yetkisini sınırlamada kullanacağı aracın, yeterli ve kolay uygulanabilen bir etkiye sahip olmasını ifade etmektedir. Diğer bir unsur olan gereklilik, sınırlamada kullanılan araçlar arasından kamuya en az zararı olan aracın seçilmesi yani sınırlamadaki amaca ulaşılabilmesinin bu aracın kullanılması ile mümkün olabileceğini ifade etmektedir. Orantılılık ise idarenin sınırlamada kullanacağı araçla amacı arasındaki dengeyi ifade etmektedir. Ölçülülük ilkesi Anayasa madde 13’te hükümlenmiştir.⁸⁸

Devletin vergilendirme yetkisini sınırlandırırken ölçüsüz davranması halinde kişilerin anayasal güvenceleri tehlikeye girebilmektedir.⁸⁹ Vergi hukukunda ölçülülük ise uyguladığı vergi politikasıyla idarenin ulaşmak istediği amaç ve aldığı tedbirler arasındaki uygun, mantıklı bir ilişkiyi ifade etmektedir. Anayasa madde

⁸⁷ Yüksel Metin, “Temel Hakların Sınırlandırılması ve Ölçülülük”, **Süleyman Demirel Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi**, Cilt: 7, Sayı: 1, Yıl 2017, s.7; Yusuf Karakoç, “Anayasal Vergilendirme İlkeleri Üzerine Bir Değerlendirme”, **Dokuz Eylül Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi**, Cilt:15, Özel Sayı, 2013, s.1259-1308, s.1281.

⁸⁸ Anayasa, madde/13: “*Temel hak ve hürriyetler, özlerine dokunulmaksızın yalnızca Anayasanın ilgili maddelerinde belirtilen sebeplere bağlı olarak ve ancak kanunla sınırlanabilir. Bu sınırlamalar, Anayasanın sözüne ve ruhuna, demokratik toplum düzeninin ve lâik Cumhuriyetin gereklerine ve ölçülülük ilkesine aykırı olamaz.*”

⁸⁹ Çağan, **a.g.m.**, s.179.

73'te belirtilen mali yükümlülüklerde ancak kanunla değişiklik yapılabileceği hükmü keyfiyeti engellemektedir.

Zamanaşımı açısından ölçülülük ilkesine bakıldığında, belirlenmesi kanun koyucunun takdirinde olan zamanaşımı süreleri ölçülülük ilkesi ekseninde değerlendirilerek belirlenmektedir. Zamanaşımı süresinin insan hayatının büyük bir bölümüne denk gelecek şekilde belirlenmesi mantıklı olmamakla birlikte devletlerin ömrünün kişilerin ömrüyle kıyaslanamayacak kadar fazla olması hali de eşitsizliği beraberinde getirmektedir. Aynı zamanda uzun bir süre belirlenmesi mükellefe hem maddi hem manevi yük oluşturacak olup, zamanaşımı uygulamasının da anlamsızlaşmasına sebep olacaktır.⁹⁰

Tarh zamanaşımının özünü oluşturan “tarh” kelimesinin kökeni Arapça olup sözlükte, “*dağıtma, tayin, düzenleme, çıkarma*”⁹¹, “*vergi koyma*”⁹², “*kişinin kazancından vergi payı çıkarma, belirleme*”⁹³ gibi anlamlara gelmektedir. VUK’a göre tarh, kanunda belirlenmiş matrah ve nispetler üzerinden vergi dairesinin vergi alacağını hesaplama işlemidir.⁹⁴

Matrahı ve nispeti kanunda belli olan verginin, belli bir mükellef adına vergi borcu, vergi dairesi adına ise vergi alacağı şeklinde ortaya çıkması için bu mekanizmayı harekete geçirecek itici bir güç gereklidir, bu itici güç “vergiyi doğuran olay”dır.⁹⁵ Vergi alacağı vergiyi doğuran olayın gerçekleşmesiyle ortaya çıkar ve vergi alacağının tahsili için gerekli sebep unsuru oluşur. Her vergi için vergiyi doğuran olay ayrı ayrı belirlenmiş olup, gereken sebep unsuru oluşuktan sonra mükellefiyet başlayacaktır.⁹⁶ Örneğin gelir vergisinde vergiyi doğuran olay bir

⁹⁰ Betül Hayrullahoğlu, “Türkiye’de Vergi İdaresinin Tahsil Yetkisini Kullanımında Sınırların Aşılmasından Kaynaklanan Sorunlar”, **Eskişehir Osmangazi Üniversitesi İİBF Dergisi**, Cilt:15, Sayı:3, Aralık 2020, s.941, <https://dergipark.org.tr/en/pub/oguibf/issue/56280/608356>, E.T.:22.03.2023.

⁹¹ Ferit Devellioğlu, **Osmanlıca-Türkçe Okul ve Yazışma Sözlüğü**, Ankara, Doğu Matbaacılık, 1964, s.407; Ali Püsküllüoğlu **Osmanlıca Türkçe Sözlük**, Ankara, Bilgi Yayınları, 1977, s.461.

⁹² TDK, Güncel Türkçe Sözlük, <https://sozluk.gov.tr/>, 21.05.2021.

⁹³ Adalet Bakanlığı Hukuk Sözlüğü, <https://sozluk.adalet.gov.tr/tarh>, 21.05.2021.

⁹⁴ VUK, madde/20.

⁹⁵ Bedi Necmettin Feyzioğlu, “Mükellefiyet Doğurucu Vakıa (Vergiyi Doğuran Hadise)”, **Ankara Üniversitesi Siyasal Bilgiler Fakültesi Dergisi**, Cilt:7, Sayı:1, 1952, s.52, <https://dergipark.org.tr/tr/download/article-file/37933>, E.T.:21.05.2021.

⁹⁶ Öncel, Kumrulu, Çağan, Göker, **a.g.e.**, s.156.

kazanç elde etmek iken, emlak vergisinde bir bina sahibi olmak vergiyi doğuran olaydır. Vergiyi doğuran olay VUK madde 19’da hükmolunmuştur.⁹⁷

Vergiyi doğuran olay gerçekleştiikten sonra vergi dairesi için artık tarh işlemine geçilir. Tarh işlemi her mükellefin bağılı olduğı vergi idarelerince yapılmaktadır. Tarh işleminin amacı kamusal faaliyetlerin gerçekleştirilebilmesi için gerekli olan verginin kanuna göre belirlenmesi, yani bir nevi kamu yararadır.⁹⁸

İdari işlemlerden biri olan tarh işleminin hukuki niteliğı; öncelikle maddi açıdan ayrıma tabi tutulduğunda bireysel anlamda hukuki sonuç doğurması sebebiyle “bireysel işlemler”dendir. Muhatapları üzerindeki etkilerine göre ayrıma tabi tutulduğunda ise kanunla yetkilendirilen idare, bireylere yükümlölük getirerek onların temel haklarına müdahalede bulunduğı için bu işlemler yükümlendirici işlemlerden olup, tarh işlemi de “yükümlendirici” bir işlemdir. İdari işlemlerde bir başka ayırım, işlemin icrai bir işlem olup olmadığıdır. Tarh işlemi “icrai işlem” niteliğinde bir işlem olup, idarenin tek taraflı irade açıklamasıyla oluşmaktadır. Son olarak içeriklerine göre idari işlemler ayrıma tabi tutulduğunda tarh işlemi, “tespit edici” nitelikte bir işlem olup bunun sebebi vergiyi doğuran olayla ortaya çıkan vergi alacağının tespit edilmesi işleminden kaynaklıdır.⁹⁹

VUK tarh çeşitlerini dört başlık altında toplamıştır bunlar; “beyannameye dayanan tarh”¹⁰⁰, “ikmalen tarh”¹⁰¹, “re’sen tarh”¹⁰² ve “verginin idarece tarhı”¹⁰³.

⁹⁷ VUK, madde 19: “Vergi alacağı, vergi kanunlarının vergiyi bağladıkları olayın vukuu veya hukuki durumun tekemmülü ile doğar.”

“Vergi alacağı mükellef bakımından vergi borcunu teşkil eder.”

⁹⁸ Saban, **a.g.e.**, s.79.

⁹⁹ Öncel, Kumrulu, Çağan, Göker, **a.g.e.**, s.101-102; Kemal Gözler, Gürsel Kaplan, **İdare Hukuku Dersleri**, 20. Baskı, Bursa, Ekin Yayınları, 2018, s.258.

¹⁰⁰ VUK madde 25: “Vergi kanunlarına göre beyan üzerinden alınan vergiler “Tahakkuk fişi” ile tarh ve tahakkuk ettirilir.”

¹⁰¹ VUK madde 29: “İkmalen vergi tarhı, her ne şekilde olursa olsun bir vergi tarh edildikten sonra bu vergiye müteallik olarak meydana çıkan ve defter, kayıt ve belgelere veya kanuni ölçülere dayanılarak miktarı tespit olunan bir matrah veya matrah farkı üzerinden alınacak verginin tarh edilmesidir. Özel kanunlarında ikmalen tarhiyata ilişkin olarak yer alan hükümler saklıdır.”

¹⁰² VUK madde 30: “Resen vergi tarhı, vergi matrahının tamamen veya kısmen defter, kayıt ve belgelere veya kanuni ölçülere dayanılarak tespitine imkan bulunmayan hallerde takdir komisyonları tarafından takdir edilen veya vergi incelemesi yapmaya yetkili olanlarca düzenlenmiş vergi inceleme raporlarında belirtilen matrah veya matrah kısmı üzerinden vergi tarh olunmasıdır. İnceleme raporunda bu maddeye göre belirlenen matrah veya matrah farkı resen takdir olunmuş sayılır.”

¹⁰³ VUK mükerrer madde 30: “Verginin idarece tarhı; 29 uncu ve 30 uncu maddeler dışında kalan hallerde, mükelleflerin verginin tarhı için vergi kanunları ile muayyen zamanlarda müracaat

Türk Vergi Sisteminde vergi tarhının benimsediği ana tarh usulü beyannameye dayanan tarhtır. Vergi dairesi tarafından mükellefin yazılı olarak beyan ettiği matrah üzerinden vergi tarh edilir. Bu tarh usulünde esas olan yazılı beyandır ancak bu durumun istisnaları da vardır.¹⁰⁴ VUK madde 25’te belirttiğimiz üzere tarh işlemi tahakkuk fişi üzerinden yapılır.¹⁰⁵ Tahakkuk fişi düzenlendikten sonra mükellefin itirazı yoksa ödemeler bu fişe göre yapılır.

VUK madde 114’e göre tarh ve tebliğ edilmeyen vergiler için beş yıllık zamanaşımı süresi sonunda artık vergi dairesinin vergilendirme yetkisi ortadan kalkmaktaydı. Bu maddeden hareketle doktrinde bu zamanaşımı çeşidi için farklı isimler kabul görmüştür. Bunlar; “tahakkuk zamanaşımı”¹⁰⁶, “tarh zamanaşımı”¹⁰⁷, “tarh ve tebliğ zamanaşımı”¹⁰⁸ ve “tebliğ zamanaşımı”¹⁰⁹ olarak karşımıza çıkmaktadır.

1.2.2.2.VERGİ USUL KANUNUNDA DÜZENLENEN ZAMANAŞIMI TÜRLERİ

Vergi Usul Kanunu madde 113’e göre vergi hukukunda zamanaşımı, belirlenen sürenin geçmesiyle vergi idaresinin vergi alacağını tarh etme ve tahsil etme yetkisinin ortadan kalkmasını ifade eder. Borçlar hukukunda borçlu, zamanaşımı def’ini ileri sürüp borçtan kurtulabiliyorken vergi hukukunda zamanaşımı, idare tarafından re’sen dikkate alınmaktadır.¹¹⁰ Vergi hukukunda

etmemeleri veya aynı kanunlarla kendilerine tahmil edilen mecburiyetleri yerine getirmemeleri sebebiyle zamanında tarh edilemeyen verginin kanunen belli matrahlar üzerinden idarece tarh edilmesidir. Bu takdirde vergi, 131 inci madde mucibince tanzim edilen yoklama fişine müsteniden tarh olunur.”

¹⁰⁴ Bkz. VUK madde 243: “Ekim Sayım Beyanı”

¹⁰⁵ B. Elif Yılmaz, **Maliye**, 4. Baskı, İstanbul, Der Yayınları, 2020, s.145.

¹⁰⁶ Bkz.: Öncel, Kumrulu, Çağan, Göker, **a.g.e.**, s.154; Bilici, **a.g.e.**, s.150

¹⁰⁷ Bkz.: Bayraklı, **a.g.e.**, s.61, Oktar, **a.g.e.**, s.156; Karakoç, **a.g.e.**, s.244; Saban, **a.g.e.**, s.106; Öner, **a.g.e.**, s.113.

¹⁰⁸ Şükrü Kızılot, Doğan Şenyüz, Metin Taş, Recai Dönmez, **Vergi Hukuku**, Ankara, Yaklaşım Yayınları, 2007, s.168.

¹⁰⁹ Bkz.: Doğan Şenyüz, “Vergilendirme Sürecinde Zamanaşımı Kavramı Üzerine Terminolojik Bir Değerlendirme Tebliğ Zamanaşımı”, **Yaklaşım Dergisi**, Cilt:16, Sayı:183, Mart 2008, s.23.

¹¹⁰ Saban, **a.g.e.**, s.105; Yusuf Karakoç, **Genel Vergi Hukuku**, 3.Baskı, Ankara, Yetkin Yayınları, s.244.

zamanaşımı hükümleri özel hukuktaki düşürücü zamanaşımı hükümleriyle benzerlik göstermektedir.¹¹¹

Bazı yazarlara göre vergi hukukunda zamanaşımın üç çeşidi var iken¹¹² bazı yazarlara göre vergi hukukunda zamanaşımının iki çeşidi¹¹³ bulunmaktadır. Bunlar; tarh zamanaşımı¹¹⁴ (tahakkuk zamanaşımı), tahsil zamanaşımı ve düzeltme zamanaşımıdır. Tarh zamanaşımı, VUK madde 114’te düzenlenmiş olup, zamanaşımı süreleri içinde vergi idaresinin, vergi alacağını tarh edip, mükellefe tebliğ etmemesi yani vergi tahakkukunun gerçekleşmemesi halinde ortaya çıkan zamanaşımı çeşididir.

Kanunda tarh zamanaşımı süresi beş yıl olarak belirlenmiş olup, beş yıl içinde tarh ve tebliğ edilmemiş olan vergi alacağı mükellef açısından hukuki bir sonuç doğurmayacaktır, dolayısıyla verginin tahsili de gerçekleşmeyecektir.¹¹⁵ Bu beş yıllık süre, kanunda aksine hüküm bulunmadıkça tüm vergileri kapsamaktadır. Veraset ve İntikal Vergisi, Motorlu Taşıtlar Vergisi, Damga Vergisi ve Emlak Vergisi gibi dört vergi, tarh zamanaşımının yer aldığı VUK madde 114 birinci fıkradaki genel kuralın istisnalarını oluşturmaktadır.¹¹⁶

Diğer zamanaşımı çeşidi olan tahsil zamanaşımı ise 6183 Sayılı Amme Alacakları Tahsil Usulü Hakkında Kanunda madde 102’de düzenlenmiştir. AATUHK madde 102’ye göre tahsil zamanaşımı, tahakkuk etmiş kamu alacaklarının kanunda belirlenmiş süre içinde tahsil edilmemesi halinde ortaya çıkan zamanaşımıdır. Tahsil zamanaşımı, idarenin tahsil yetkisinin ortadan kalkmasına

¹¹¹ Çağan, **a.g.e.**, s.104.

¹¹² Öncel, Kumrulu, Çağan, Göker, **a.g.e.**, s.132.

¹¹³ H. Hüseyin Bayraklı, “Türk Vergi Hukukunda Zamanaşımı”, Yayınlanmamış Doktora Tezi, Anadolu Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, Afyon, 1986, s.25.

¹¹⁴ Bazı yazarlar tarh zamanaşımı yerine tahakkuk zamanaşımı ifadesini kullanmayı tercih etmektedir ancak biz VUK “inceleme zamanı” başlıklı madde/138’ de geçen “tarh zamanaşımı” ifadesini dayanak tutarak, çalışmamızda bu şekilde kullanacağız.

¹¹⁵ Oktar, **a.g.e.**, s.161; Erdoğan Öner, **Vergi Hukuku**, 13. Baskı, Ankara, Seçkin Yayınları, 2022, s.113.

¹¹⁶ Nurettin Bilici, **Vergi Hukuku**, 31. Baskı Ankara, Seçkin Yayınları, 2013, s.150; Oktar, **a.g.e.**, s.163.

sebeup olup bu süre beş yıl olarak belirlenmiştir. VUK’a özgü olan tarh zamanaşımından farklı olarak tüm kamu alacaklarını kapsamaktadır.¹¹⁷

Tahsil zamanaşımının başlaması için ilk şart, verginin tahakkukunun¹¹⁸ gerçekleşmiş olması, diğer şart ise kanunda belirtilen beş yıllık sürenin geçmiş olmasıdır. Zamanaşımının kesilmesi ve durması için gereken durumlar AATUHK madde 103-104 arasında düzenlenmiştir.¹¹⁹

Tahsil zamanaşımını kesen sebeplerden biri olan “ödeme”nin, vergi idaresi tarafından mükellefin bilgisi dışında ve aleyhine olacak şekilde yapılması bazı tartışmaları da beraberinde getirmiştir. Tahsil zamanaşımı gerçekleştikten sonra vergi idaresinin tahsil yetkisinin kalktığı¹²⁰ kanunda açıkça belirtilmiş olup, sembolik ödemeler yaparak mükellef haklarının ihlali ve kanuna aykırı işlem yapılması açısından olumsuz sonuçlar doğurabilmektedir.¹²¹

Tahsil zamanaşımı süresi dolduktan sonra mükellef, kendi isteğiyle vergi borcunu ödeyebilir, ancak vergi idaresi hiçbir suretle vergi alacağını mükelleften isteyemez. Mükellefin isterse borcunu ödeyebileceği durumu, borçlar hukukundaki eksik borç ile benzerlik göstermektedir. 1949 tarihli ilk Vergi Usul Kanunu olan Alman vergi sistemi temelli 5432 Sayılı kanunda vergi borcu zamanaşımına uğradıktan sonra mükellef tarafından yapılmak istenen ödemeler kabul edilmemektedir. Daha sonra yürürlüğe giren 6183 Sayılı AATUHK tarafından mükellefin kendi isteğiyle borcunu ödeyebileceği hükme bağlandı ve 5432 Sayılı VUK’ taki hüküm yürürlükten kaldırıldı.¹²²

Düzeltilme zamanaşımı, sadece vergi hataları için uygulanan bir zamanaşımı çeşidi olup düzeltme genel zamanaşımı süresi olan beş yıllık zamanaşımı süresinde

¹¹⁷ Oktar, **a.g.e.**, s.157.

¹¹⁸ VUK, madde 22: “*Verginin tahakkuku, tarh ve tebliğ edilen bir verginin ödenmesi gereken bir sayfaya gelmesidir.*”

¹¹⁹ AATUHK, madde 104: “*Zamanaşımının işlememesi: Borçlunun yabancı memlekette bulunması, hileli iflas etmesi veya terekesinin tasfiyesi dolayısıyla hakkında takibat yapılmasına imkan yoksa bu hallerin devamı müddetince zamanaşımı işlemez.*”

¹²⁰ Bkz.: AATUHK, madde 102.

¹²¹ S. Ateş Oktar, Yasemin Taşkın, “Tahsil Zamanaşımını Kesmek Amacıyla Vergi İşlemleri ile Görevli Memurların Mükellefin Nam ve Hesabına Yaptıkları Ödemelerin Hukuki Niteliği”, **Vergi Dünyası Dergisi**, Sayı:387, Kasım 2013, s.37.

¹²² Öncel, Kumrulu, Çağan, Göker, **a.g.e.**, s.163.

yapılmalıdır. Ancak bazı durumlarda bu beş yıllık süre altı yıla kadar uzayabilmektedir.

1.2.2.2.1.Tarh Zamanaşımı ve Şartları

Tarh zamanaşımının gerçekleşmesi için bazı şartlar bulunmaktadır. Bunlar; vergiyi doğuran olayın gerçekleşmesi, verginin kanunda belirtilen süre içinde tarh edilmemiş olması, verginin kanunda belirtilen süre içinde tebliğ edilmemiş olmasıdır.

1.2.2.2.1.1.Vergiyi Doğuran Olayın Gerçekleşmesi

Anayasanın üstünlüğü ilkesi gereği hiyerarşik olarak tüm kanunlardan yukarıda yer alan kapsayıcı bir kanun olan Anayasa, devletin yönetim şekli, devlet organları ve kurumları arasındaki düzenin işleyişi, neyin nasıl olması gerektiği, kişilerin temel hak ve özgürlükleri gibi genel esasları içeren kurallar bütünüdür.¹²³ Anayasa madde 6¹²⁴,da da belirtildiği üzere devlet adına yetkisini kullanacak olan kişi veya kurumlar için bir sınırlandırma içeriyor olmakta olup, Anayasaya uygun olmayan hiçbir kararın alınamayacağı hükmolunmuştur. Vergilendirme yetkisi de Anayasayla sınırlandırılmış olup kişilerin hakları güvence altına alınmıştır.¹²⁵ Dolayısıyla vergiyi doğuran olayın dayanağını Anayasa oluşturmaktadır. VUK madde 19¹²⁶,da da hükmolunduğu üzere vergiyi doğuran olay, vergi kanunlarının belirlediği konular üzerinde gerçekleşmektedir, bundan mütevellit anayasal ilkelerden biri olan verginin kanuniliği ilkesi gereği bu maddede Anayasaya atıf yapılmaktadır.¹²⁷ Verginin kanuniliği ilkesinin dayanağı Anayasa madde 73¹²⁸ olup, vergilendirme yetkisini kullanırken uyulması gereken temel esasları içermektedir.

¹²³ Yavuz Atar, **Türk Anayasa Hukuku**, 13. Baskı, Ankara, Seçkin Yayınları, 2019, s.24.

¹²⁴ Anayasa, madde 6: “Egemenlik, kayıtsız şartsız Milletindir. Türk Milleti, egemenliğini, Anayasanın koyduğu esaslara göre, yetkili organları eliyle kullanır. Egemenliğin kullanılması, hiçbir surette hiçbir kişiye, zümreye veya sınıfa bırakılamaz. Hiçbir kimse veya organ kaynağını Anayasadan almayan bir Devlet yetkisi kullanamaz.”

¹²⁵ Çağan, **a.g.e.**, s.165; Zeynep Arıkan, “Demokratik Gelişim Sürecinde Vergilendirme Yetkisinin Kullanımı ve Sınırları(Türkiye Analizi)”, Yayımlanmamış Doktora Tezi, Dokuz Eylül Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, İzmir, 1994, s.10.

¹²⁶ VUK, madde 19: “Vergi alacağı, vergi kanunlarının vergiyi bağladıkları olayın vukuu veya hukuki durumun tekemmülü ile doğar.”

¹²⁷ Yıldırım Taylar, “Vergiyi Doğuran Olay”, Yayımlanmamış Doktora Tezi, Dokuz Eylül Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, İzmir, 2013, s.57.

Tarh zamanaşımının başlamasında temel unsur vergiyi doğuran olaydır. Verginin kanuniliği¹²⁹ gereği kanunlara dayanılarak alınan verginin bir sebebi, başlangıcı olmak zorundadır, vergiyi doğuran olay da vergi alınabilmesi için gerekli sebep unsurunu oluşturur. Vergiyi doğuran olayın ortaya çıkmasıyla beraber, idare ve mükellef arasında bir ilişki kurulmuş olur.¹³⁰ VUK madde 114¹³¹,te hükmolunduğu üzere idare tarafından beş yıl içinde tarh ve tebliğ edilmeyen vergiler artık istenemez hale gelmektedir. Bu sebeptir ki tarh edilecek verginin tespitinde vergiyi doğuran olay önem arz etmektedir. Anayasa mahkemesi kararlarında da vergiyi doğuran olayın tarh zamanaşımının hesaplanmasında bize yol gösterici olduğu belirtilmektedir. Bu karara göre vergiyi doğuran olay, vergi alacağının ortaya çıkış sebebi, zamanı, şekli gibi durumlar sonucunda dolayısıyla zamanaşımı süresinin ne zaman başlayacağı konusunda fikir vermektedir ve bu açıdan son derece önemlidir.¹³²

1.2.2.2.1.2.Vergi Tarhının Kanunda Belirlenen Süreler İçinde Yapılmamış Olması

Vergiyi doğuran olay gerçekleştikten sonra soyut anlamda bir vergi alacağı ortaya çıkmış olsa da idareyi alacaklı sıfatına kavuşturan asıl olay, verginin kanunlarla belirlenen oranlar üzerinden hesaplanarak somut alacak haline dönüştürülmesidir.¹³³ Bundan mütevellit idare artık vergi alacaklısı haline gelmiş bulunmaktadır. Bu noktada idarenin, kanunda belirlenen süre kadar yani beş yıl

¹²⁸ Anayasa, madde 73: “.....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.”

¹²⁹ Anayasa madde 73: “Herkes, kamu giderlerini karşılamak üzere, mali gücüne göre, vergi ödemekle yükümlüdür.”

¹³⁰ Öncel, Kumrulu, Çağan, Göker, a.g.e., s.99

¹³¹ VUK, madde 114: “Vergi alacağının doğduğu takvim yılını takip eden yılın başından başlayarak beş yıl içinde tarh ve mükellefe tebliğ edilmeyen vergiler zamanaşımına uğrar.”

¹³² Anayasa Mahkemesi Kararı, Karar Tarihi: 28.04.2011, E: 2009/39, K: 2011/68, 28085 Sayılı ve 15.10.2011 Tarihli R.G. <https://normkararlarbilgibankasi.anayasa.gov.tr/ND/2011/68?EsasNo=2009%2F39&KararNo=2011%2F68>, E.T.: 27.04.2022.

¹³³ VUK, madde 20: “Verginin tarhı, vergi alacağının kanunlarında gösterilen matrah ve nispetler üzerinden vergi dairesi tarafından hesaplanarak bu alacağı miktar itibarıyla tesbit eden idari muameledir.”

boyunca hareketsiz kalması durumunda vergi alacağı zamanaşımına uğramaktadır.

134

1.2.2.2.1.3. Belirlenen Süreler İçinde Verginin Tebliğ Edilmemiş Olması

Verginin tarhından sonra gelen en önemli aşama tebliğ aşamasıdır ve verginin kesinleşmesi için köprü görevi görmektedir. Verginin tebliğ edilmesi, mükellefin vergi borcunu ödemesi veya dava açması açısından da önem arz etmektedir.¹³⁵ Tebliğ esasları VUK madde 93'te belirtilmiş olup tebliğ usulü olarak yazılı şekil benimsenmiştir.¹³⁶

Tarh zamanaşımının başlaması için gerekli olan bir diğer şart ise verginin mükellefe tebliğ edilmemiş olmasıdır. Kanunda belirlenen süre içinde tarhı yapılmış olsa dahi tebliği yapılmamış olan vergi için zamanaşımı süreleri işlemeye başlar. VUK madde 114'te belirtildiği üzere “.....tarh ve mükellefe tebliğ edilmeyen vergiler” ifadesindeki “ve” bağlacı verginin tebliğ edilmesini de zorunlu hale getirmektedir. Bunun yanında usule uygun yapılmayan tebliğ de zamanaşımı şartlarının oluşması için yeterlidir. Tebligatın 213 Sayılı VUK'a göre yapılması gerekmektedir.¹³⁷ VUK madde 94'te tebliğin kimlere yapılacağı belirtilmiş olup

¹³⁴ Danıştay 3. Daire Başkanlığı 2019/5836 E., 2022/1124 K Sayılı Kararı, <https://karararama.danistay.gov.tr/getDokuman?id=RU5DKExFWitKcXhmUnJ3REd3WjM3Q0FjdSt5dGtaZUdjQnc1WVNCSUVBVjRwWFB2c05BQXZtQko2NjRITTM0R0ZadHdJa0c2T2RTNkZTZE1rL1NWVG40a1AyNVlBaXRyS3FkRldQbmFaQzBsb2tqV0FqTFQ0eHp2SGxndUllS1BtUIRNUGRsOW9XQmVqQXZlSmJKZy85dEVzQ2lEamRtRWd1UFNZSjlnWk1CdVBXYktiVFg1clJZNWNhUjJCZlA4YjRaSik=&arananKelime=re%27sen,zamana%C5%9F%C4%B1m%C4%B1,vergi%20ziya%C4%B1>, E.T.:28.04.2022

¹³⁵ Öncel, Kumrulu, Çağan, Göker, **a.g.e.**, s.119.

¹³⁶ VUK, madde 93: “..... bilümm vesikalar ve yazılar adresleri bilinen gerçek ve tüzel kişilere posta vasıtasıyla ilmi haberli taahhütlü olarak, adresleri bilinmeyenlere ilan yolu ile tebliğ edilir. Şu kadar ki, ilgilinin kabul etmesi şartıyla, tebliğin daire veya komisyonda yapılması caizdir.”

¹³⁷ Bayraklı, **a.g.e.**, s.79.

Danıştay 3. Daire Başkanlığı 2019/5743 E., 2022/1151 K Sayılı Kararı, <https://karararama.danistay.gov.tr/getDokuman?id=RU5DKHlJQTlxZ09MbzhMWG1YL0JHZ0ZzQXF0UEJsd1pwMzRzSEJRQ2RnWUhhVnBCOEExuWFM1L2s0UzNNNTI2bS9XUndUZWPBdmkzYUxmZWFOamxLUzJTeWJ0Vng5UHMryY1VNMmFTWndpZ3ZTNHlSdnBpNWxjOWt0bmtEd0hkM2RlS3RlYUpTQXhMcHlEaEVBZEdkZkkrZUZzSTd6U3RvdU90Qno0VTc1WjY0T2doNWYyNFB0bG5uU1JDS3k2NXBvTDJB Mik=&arananKelime=tebli%C4%9Fi,zamana%C5%9F%C4%B1m%C4%B1na,vergi%20ziya%C4%B1%20cezalar%C4%B1n%C4%B1>, E.T.:30.04.2022.

Danıştay 3. Daire Başkanlığı 2019/4715 E., 2022/1053 K, Sayılı Kararı, <https://karararama.danistay.gov.tr/getDokuman?id=RU5DKHRKWE12cFIZQnVmTmY0WlYxUVIL>

bunlar: mükelleflere, mükelleflerin kanuni temsilcilerine, mükelleflerin umumi vekillerine veya vergi cezası kesilenlere, tüzel kişilere yapılacak tebliğlerde ise: tüzel kişilerin başkan, müdür veya kanuni temsilcilerine, tüzel kişiliği olmayan vakıf ve cemaat gibi teşekküllerde idarecilerine veya temsilcilerine yapılır denilerek hükme bağlamıştır.¹³⁸ Adresleri bilinmeyen mükelleflere “*tebliğin ilanla yapılacağı haller*” VUK madde 103’te hükümlenmiştir.¹³⁹ İlan yoluyla tebliğ yapılması usulünde, mükellefin veya vekilinin başvurusu üzerine yerinde, adresini bildirenlere ise posta yoluyla tebliğ yapılmaktadır. Bu postalar bilinen adreste¹⁴⁰ muhatabına teslim edildikten sonra tebliğ edilmiş sayılmaktadır. İlan yoluyla tebliğ usulünde ilan tarihinden itibaren bir ay içinde vergi dairesine başvurmamış veya adresini bildirmemiş olanlara bir ay sonunda tebliğ yapılmış kabul edilir.¹⁴¹

1.2.2.2.1.2. Tarh Zamanaşımının Başlaması

VUK madde 114’te belirtildiği üzere vergi alacağının doğduğu takvim yılının başından itibaren tarh zamanaşımı süresi işlemeye başlamaktadır ve bu süre beş yıl olarak belirlenmiştir.¹⁴²

RG51K3IwSERxWTVZSHI2Skg0UC84M2NxL3kzUlduTkM2aXNDN1lrREkySnZHZUR5cElQSndMcWxHRFFJNUc4ODYwMUdjNm8vclYzVUpqVG9Wck9laUFJa1QyNHljMGZjUmRDZjhaUkRGaElzbTVUcko0VThNemdZWWZPeTNHNDh1U1lSdTVtQTFzUESvS2JqbWwyOEJ5RGJXK3VpemZZSXdBQlB3a0dESEVURSk=&arananKelime=tebli%C4%9F,zamana%C5%9F%C4%B1m%C4%B1,be%C5%9F%20y%C4%B1l%C4%B1k,takdir%20komisyonuna, E.T.:30.04.2022.

¹³⁸ VUK, madde 94.

¹³⁹ VUK, madde 103.

¹⁴⁰ VUK, madde 101: **(Değişik: 28/11/2017-7061/16 md.)** “Bu Kanuna göre bilinen adresler şunlardır: 1. Mükellef tarafından işe başlamada veya adres değişikliğinde bildirilen işyeri adresleri, 2. Yoklama fişinde veya ilgilinin imzası bulunmak şartıyla yetkili memurlar tarafından bir tutanakla tespit edilen işyeri adresleri, 3. 25/4/2006 tarihli ve 5490 sayılı Nüfus Hizmetleri Kanununa göre oluşturulan adres kayıt sisteminde bulunan yerleşim yeri adresi. Birinci fıkranın (1) ve (2) numaralı bentlerinde yazılı bilinen adreslerden tarih itibarıyla tebligat yapacak makama en son olarak bildirilmiş veya bu makamca tespit edilmiş olanı dikkate alınır ve tebliğ öncelikle bu adreste yapılır. İşyeri adresinde tebliğ yapılacak olanların bu adresinde bulunamaması, işin bırakılması veya işin bırakılmış addolunması hallerinde tebliğ, gerçek kişilerde kendisinin, tüzel kişilerde bunların başkan, müdür veya kanuni temsilcilerinden birinin, tüzel kişiliği olmayan teşekküllerde ise bunları idare edenler veya varsa temsilcilerinden herhangi birinin adres kayıt sisteminde bulunan yerleşim yeri adresinde yapılır. İşyeri adresi olmayanlara tebliğ, doğrudan adres kayıt sisteminde bulunan yerleşim yeri adresinde yapılır.”

¹⁴¹ VUK, madde 106: “.... yerinde, adres bildirenlere ise posta ile tebliğ yapılır.....İlan tarihinden başlayarak bir ay içinde ne vergi dairesine müracaat yapmış ve ne de adresini bildirmiş olanlara bir ayın sonunda tebliğ yapılmış sayılır.”

¹⁴² VUK, madde 114.

Vergiye doğuran olayın doğru bir şekilde tespit edilmesi, mükellef tarafında vergi dairesine ve kanunlara güvenin tesisi, akabinde mükellefin vergi vermeye gönüllü olması, vergi dairesi tarafında da vergi alacağının toplanmasına verimlilik ve işlerlik kazandırmak açısından son derece önemlidir.¹⁴³ Mükellefin ödevlerini vergiyi doğuran olaydan sonra yerine getirmesi gerekmektedir ancak vergiyi doğuran olayın somut hale getirilmesi tarh ve tebliğ ile olmaktadır.¹⁴⁴ Vergiyi doğuran olay, vergilendirmenin yapılabilmesi için gereklidir ve Anayasa madde 73'ün gereği olarak kanunda belirtilmesi zorunludur. Burada akla şöyle bir soru gelmektedir. Vergiyi doğuran olayın kanunlarda suç olması veya yasaklanması durumunda mükellefiyet ortadan kalkacak mıdır? VUK madde 9'da¹⁴⁵ mükellefiyetin ortadan kalkmayacağı hükme bağlanmıştır.¹⁴⁶

Zamanaşımı süreleri hesap döneminin türüne göre değişmektedir. Hesap dönemi takvim yılı olanların zamanaşımı süresi vergiyi doğuran olayın tespitinden itibaren beş yıl, özel hesap dönemi olanların ise özel hesap döneminin kapanışından itibaren beş yıl olarak belirlenmektedir.¹⁴⁷ VUK madde 174 “hesap dönemi” başlıklı madde hükmünde özel hesap dönemine göre vergilendirilen ticari ve zirai kazanç sahiplerinin kazancını, takvim yılının kapandığı dönemin kazancı saymaktadır. Bu yüzden zamanaşımı sürelerinin başlamasında farklılık bulunmaktadır.¹⁴⁸

¹⁴³ VUK madde 19: “Vergi alacağı, vergi kanunlarının vergiyi bağladıkları olayın vukuu veya hukuki durumun tekemmülü ile doğar. Vergi alacağı mükellef bakımından vergi borcunu teşkil eder”; Mehmet Arslan, **Vergi Hukukunda Zamanaşımı**, Bursa, Yaklaşım Yayıncılık, 2007, s.110.

¹⁴⁴ Yılmaz Özbacı, **Vergi Usul Kanunu Yorum ve Açıklamaları**, Ankara, Oluş Yayıncılık, Ocak 2001, s.188; Oktar, **a.g.e.**, s.123.

¹⁴⁵ VUK madde 9: Vergiyi doğuran olayın kanunlarla yasak edilmiş bulunması mükellefiyeti ve vergi sorumluluğunu kaldırmaz.

¹⁴⁶ Ayrıntılı bilgi için bkz.: Nami Çağan, “Vergi Hukuku Açısından Yasak Faaliyetler”, **Prof. Dr. Bülent Esen’e Armağan**, Ankara Üniversitesi Hukuk Fakültesi Yayınları, Sevinç Matbaası, No.417, 1977, s.84, <https://dspace.ankara.edu.tr/xmlui/bitstream/handle/20.500.12575/10477/Prof.%20Dr.%20B%C3%B4lent%20N.%20Esen%27%20e%20arma%C4%9Fan.pdf?sequence=1&isAllowed=y>, E.T.:30.04.2022.

¹⁴⁷ Öncel, Kumrulu, Çağan, Göker, **a.g.e.**, s.158; Adil Nas, “Vergi Hukukunda Tarh Zamanaşımı”, **Ankara Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi**, Cilt:60, Sayı:2, 2011, s.314, <https://dspace.ankara.edu.tr/xmlui/handle/20.500.12575/48967?show=full>, E.T.:30.04.2022.

¹⁴⁸ VUK madde 174:.....Bu maddeye göre özel hesap dönemi tayin edilenlerin ticari ve zirai kazançları, hesap dönemlerinin kapandığı takvim yılının kazancı sayılır.”

1.2.2.2.1.3. Tarh Zamanaşımının Durması

Tarh zamanaşımını durduran haller VUK madde 114'te belirtilmiştir buna göre; vergi dairesi tarafından takdir komisyonuna¹⁴⁹ başvuru yapılması zamanaşımını durdurmaktadır ve takdir komisyonu tarafından verilen kararın vergi dairesine ulaştığı günü izleyen günden itibaren zamanaşımı süresi kaldığı yerden işlemeye devam etmektedir.¹⁵⁰ Vergi incelemesi kanunda belirtilen beş yıllık süre içinde yapılabilir. Vergi incelemesi devam ederken inceleme elemanlarının takdir komisyonuna başvurmasında kanunen herhangi bir sakınca bulunmamaktadır ve kanunda takdir komisyonuna sevkle ilgili şart veya süre de hükmolunmamıştır. Bu konuyla ilgili hükmolunan tek süre VUK madde 114'te belirtilen takdir komisyonuna başvuru sonucunda zamanaşımının durması durumunda bu sürenin bir yılı aşamayacağıdır.¹⁵¹ Takdir komisyonuna sevk bazı tartışmaları da beraberinde getirmektedir. Buna göre vergi dairesi zamanaşımını durdurmak ve fazladan bir yıl daha kazanmak amacıyla mükellefi takdir komisyonuna sevk etmektedir. Bu durum vergi dairesi lehine olurken mükellefin aleyhine olmaktadır. Vergi dairesinin zamanaşımını durdurmak amacıyla yaptığı bu hamlenin etkinliği tartışılmaktadır.¹⁵²

Ancak son zamanlarda takdir komisyonuna sevkini zamanaşımını durdurup durdurmayacağıyla ilgili Danıştay'ın verdiği kararlar arasında bir birlik olmadığı için bu konu çeşitli tartışmalara da yol açmaktadır.¹⁵³

¹⁴⁹ VUK madde 72: *Takdir Komisyonu; illerde defterdarın, ilçelerde malmüdürünün (müstakil vergi dairesi olan ilçelerde ilgili vergi dairesi müdürünün) veya bunların tevkil edecekleri memurların başkanlığı altında ilgili vergi dairesinin yetkili iki memuru ile seçilmiş iki üyeden kurulur.*

¹⁵⁰ VUK, madde 114.

¹⁵¹ Ata Diliçikık, "Takdir Komisyonu Tarafından Yapılan Matrah Takdiri İşleminin Güncel Yargı Kararları Çerçevesinde Değerlendirilmesi", **Vergi Dünyası Dergisi**, Cilt:1, Sayı:464, 2020, s.11.

¹⁵² Osman Sariaslan, "Taktire Dayalı Tarhiyatlarda Sistem Eleştirisi ve Reform İhtiyacı", **Türkiye Adalet Akademisi Dergisi**, Cilt:7, Sayı:29, Ocak 2017, s.216.

¹⁵³ Bu konuyla ilgili ayrıntılı bilgi için bkz.: Danıştay 3. Daire Başkanlığı 2019/1784 E., 2022/1079 K sayılı karar:

<https://karararama.danistay.gov.tr/getDokuman?id=RU5DKEZBZmw4cFFdEdXUG9ZY2F6QjBxcU0xS3pyNElDQ1M2T1VGK0hINUpEc1ZpeE44aDNNZjlnTWxkU08zbnZPMVZxd1MzY3VYZDIKUVRoRjdUYkhGTTRCbldBUzhDTHM1azd6ZUF4UGV6eGILMVI6V2cxMk9Od1YySnk0YzIxXJQYmZ5b0JEWGozT0N4VksvaWhkaFVzbjRpUTVJOUVvYXMzZGdsVkgvYW9CZWWhMds94T3ZWNDl4SU5VVRMWDlhcCk=&arananKelime=zamana%C5%9F%C4%B1m%C4%B1,takdir%20komisyonu>, E.T.: 24.07.2022.

Danıştay 7. Daire Başkanlığı 2019/247 E., 2022/581 K sayılı kararı:

<https://karararama.danistay.gov.tr/getDokuman?id=RU5DKHVaalQxeG4xRlNvSENubTRkMzZvZjk5Q2szeFJPcTZCckhUVlJGY2ZVMitWOER4c0taenhNK0E3eW92YmYyOW93M0dpWE4rRGxVZ>

Tarh zamanaşımını durduran bir diğer sebep ise mücbir sebeplerin varlığıdır.¹⁵⁴ Mücbir sebep sözlükte “*zorlayıcı neden*”, öngörülmesi mümkün olmayan, dıştan gelen olay¹⁵⁵ olarak tanımlanmaktadır. Mücbir sebepler VUK madde 13’te¹⁵⁶ düzenlenmiş olup tarh zamanaşımıyla ilgili hüküm de VUK madde 15’te düzenlenmiştir. Bu maddeye göre VUK madde 13’te hükmolunan mücbir sebeplerin, ortaya çıkmasından itibaren bu gerçekleşen zorunlu durum ortadan kalkıncaya kadar zamanaşımı durmaktadır ve tarh zamanaşımı durduğu süre kadar uzamaktadır.

1.2.2.2.1.4. Tarh Zamanaşımının Kesilmesi

Tarh zamanaşımının kesilmesinden kasıt kanunda belirlenmiş sebeplerin gerçekleşmesi durumunda o zamana kadar işlemiş olan zamanaşımı süresinin ortadan kalkması anlamına gelmektedir. Tarh zamanaşımının durmasından farklı olarak burada zamanaşımı kaldığı yerden devam etmeyip yeniden başlamaktadır.¹⁵⁷

VUK’ta tarh zamanaşımını kesen bir sebep yer almamakta ve vergi alacağı ortaya çıkıp vergi dairesi tarafından tarhiyat ve tebligat gerçekleştirildikten sonra vergi tahsil aşamasına geçmektedir.¹⁵⁸

1.2.2.2.1.5. Tarh Zamanaşımının Sonuçları

Kanunda belirtilen tarh zamanaşımı süresi dolduktan sonra vergi alacağı ortadan kalkmaktadır. Dolayısıyla idare tarafından vergi incelemesi yapılamaz,

mhvazVNbUkzZXpZWGtOYjVRZ2dSM0t5eVI4RTdlaStyWk91dEUrMEZyTGh0dDNBeTR2L0V5Q0xvWGxQc0s5UklQaXY5SHNod0t1NGIYNjJPdjkvWmY5MXk0K1drV1ZFek5OOHkzNTlrWTQvcERsTzg2Zzl0Tik=&arananKelime=takdir%20komisyonuna%20sevk,zamana%C5%9F%C4%B1m%C4%B1, E.T.:05.08.2022.

¹⁵⁴ Oktar, **a.g.e.**, s.158; Doğan Şenyüz, Mehmet Yüce, Adnan Gerçek, **Vergi Hukuku**, 12. Baskı, Bursa, Ekin Kitabevi, 2021, s.237.

¹⁵⁵ T.C. Adalet Bakanlığı Hukuk Sözlüğü, <https://sozluk.adalet.gov.tr/m%c3%bccbir%20sebeb>, E.T.:15.08.2022.

¹⁵⁶ VUK, madde 13: *Mücbir sebepler:*

1. Vergi ödevlerinden herhangi birinin yerine getirilmesine engel olacak derecede ağır kaza, ağır hastalık ve tutukluluk;
2. Vergi ödevlerinin yerine getirilmesine engel olacak yangın, yer sarsıntısı ve su basması gibi afetler;
3. Kişinin iradesi dışında vukua gelen mecburi gaybubetler;
4. Sahibinin iradesi dışındaki sebepler dolayısıyla defter ve vesikalarının elinden çıkmış bulunması; gibi hallerdir.

¹⁵⁷ Nas, **a.g.e.**, s.326, M. Kemal Oğuzman, Turgut Öz, **Borçlar Hukuku Genel Hükümler**, 11.Baskı, İstanbul, Vedat Kitapçılık, 2013, s.613-614.

¹⁵⁸ Oktar, **a.g.e.**, s.158; Arslan, **a.g.e.**, s.144.

mükellefe ihbarname ve ödeme emri gönderilemez. Tarh zamanaşımının dolmasıyla birlikte mükellef vergi hatasının düzeltilmesini idareden isteyemez, vergi sorumluları için ayrı bir düzenleme yapılmadığından bu hükümler onlar için de geçerlidir.¹⁵⁹ Zamanaşımı süresi dolduktan sonra mükellef gönüllü olarak vergi borcunu ödeyebilir.¹⁶⁰

1.2.2.2.2.Vergi Cezalarında Zamanaşımı

VUK'ta düzenlenen hukuka aykırı fiillerden birini vergi kabahatleri oluştururken diğerini vergi suçları oluşturmaktadır.

Vergi kabahatlerinde ceza kesilmesi VUK'ta düzenlenmiş ancak kesilen cezanın tahsili AATUHK'de düzenlenmiştir. Vergi kabahatleri vergi ziyai ve usulsüzlükler olarak iki grupta toplanmaktadır. Usulsüzlükler de kendi içinde genel usulsüzlükler ve özel usulsüzlükler olarak iki türdür. Doktrinde tartışmalı bir konu olan vergi kabahatlerinin Kabahatler Kanunu kapsamında değerlendirilip değerlendirilemeyeceği konusunda farklı görüşler bulunmaktadır. Kimi yazarlar Kabahatler Kanunu madde 1'e¹⁶¹ dayanarak vergi kabahatlerinin dolaylı yoldan kamu düzenini tesis ettiğini, aynı kanunda madde 3¹⁶²'e dayanarak “*genel kanun niteliği*” taşıdığını ve bu kanunun vergi kabahatleri bakımından da uygulanabileceğini savunurken kimi yazarlar ise kabahatlerle ilgili “önceki özel hükümlerin,” uygulanmasının “sonraki genel hükümlerin” uygulanmasından daha tutarlı olduğu¹⁶³ dolayısıyla bu kapsamda vergi kabahatleri açısından VUK hükümlerinin uygulanması gerektiğini savunur.¹⁶⁴

¹⁵⁹ Çağan,...Süreler, **a.g.e.**, s124.

¹⁶⁰ Arslan, **a.g.e.**, s.144.

¹⁶¹ Kabahatler Kanunu, madde 1.

¹⁶² Kabahatler Kanunu, madde 3: “(1) Bu Kanunun; a) İdarî yaptırım kararlarına karşı kanun yoluna ilişkin hükümleri, diğer kanunlarda aksine hüküm bulunmaması halinde, b) Diğer genel hükümleri, idarî para cezası veya mülkiyetin kamuya geçirilmesi yaptırımını gerektiren bütün fiiller hakkında, uygulanır.”

¹⁶³ Oytun Canyaş, “İdari Yargılama Usulu Kanunu ve Vergi Usul Kanunu Arasındaki Çatışmaların Klasik Yöntemle Çözümü”, **TBB Dergisi**, Sayı:110, 2014, s.206, <http://tbbdergisi.barobirlik.org.tr/m2014-110-1344>, E.T.:16.08.2022.

¹⁶⁴ Turgut Candan, “Kabahatler Kanununun Genel Hükümlerinin Vergisel Kabahatler Hakkında Uygulanabilirliği”, <https://turgutcandan.com/2021/04/06/kabahatler-kanununun-genel-hukumlerinin-vergisel-kabahatler-hakkinda-uygulanabilirligi/>, E.T.:16.08.2022 ;Y. Emre Yılmazoğlu, “Vergi Yargısı Uygulanmasında Kabahatler Kanunu'na Alternatif Bir Bakış Ve Vergi Ziyai Doğuran Fiillere

Ziya kelimesi, sözlükte “kayıp”, “taşınmaz kaybı” anlamlarına gelmekte olup¹⁶⁵ vergilerle ilgili kayıpları anlatmak için vergi ziya kelimesi kullanılırken zamanla değişerek “vergi ziyayı” kelimesine dönmüştür.

Vergi ziyayı, VUK madde 341’de; “vergi ödevini yerine getirmesi gereken mükellefin bu ödevi yerine getirmemesi veya eksik getirmesi halinde vergi idaresinin uğrayacağı vergi kaybı” şeklinde tanımlanmıştır. Bu bağlamda mükellefin kendisi veya yakınlarıyla ilgili verdiği yanlış bilgiler de verginin eksik tahakkukuna sebep olabileceğinden bu durumlar da vergi ziyayı kapsamına girmektedir.¹⁶⁶

1.2.2.2.2.1.Vergi Ziyayı Cezasında Zamanaşımı

Vergiler, kamusal ihtiyaçların karşılanması için gerekli en önemli araçlardan biridir ve bütçe giderler ve gelirlere göre hazırlanmaktadır. Bütçe gelirlerin toplanması, giderlerin yapılması, borçlanma izninin verilmesi gibi fonksiyonlarıyla aynı zamanda bir planlama aracıdır. Kamusal ihtiyaçların karşılanması konusunda mükellefin sorumluluğu da Anayasa madde 73’e¹⁶⁷ dayanarak yerine getirmesi gereken vergi ödevidir. Ancak bazen vergi ödevlisi bilinçli veya bilinçsiz şekilde bu ödevi yerine getirememektedir. Vergi ödevinin yerine getirilmesi konusunda mükellefin Anayasaya karşı bir sorumluluğu vardır. Dolayısıyla verginin etkili bir şekilde toplanması ve etkin bir bütçe yapılabilmesi konusunda vergi idaresinin de hazineye karşı sorumluluğu bulunmaktadır. Bu aşamada devleti vergi kaybına uğratanlar hakkında kanun koyucu bazı cezalar öngörmüştür bu cezalardan biri de vergi ziyayı cezasıdır. Doktrinde sıklıkla vergi ziyasının karşılığı olarak vergi kaybı

İştirake İlişkin Anayasa Mahkemesi Kararına Dair Bir İrdeleme”, **TBB Birlik Dergisi**, Sayı: 124, 2016, s.341, <http://tbbdergisi.barobirlik.org.tr/m2016-124-1577>, E.T.:16.08.2022; Ayhan Kılıç, “Kabahatler Kanunu’nun Genel Hükümlerinin Vergi Kabahatleri Bakımından Uygulanabilirliği”, **Türkiye Adalet Akademisi Dergisi**, Cilt:5, Sayı:18, Temmuz 2014, s.309, <https://taad.taa.gov.tr/yuklenenler/dosyalar/dergiler/taad/taad-18/taad-18.pdf>, 16.08.2022; Danıştay Vergi Dava Daireleri Kurulu Kararı, E.2020/1063, K.2020/1306, https://uludag.edu.tr/dosyalar/hukukmalihukuk/g%C3%BCl%C5%9Fen%20gedik%20makaleler%2C/cv%20icons/kabahatler_kanunu_vergi.pdf, E.T.: 16.08.2022

¹⁶⁵ Şakir Altay, **Hukuk ve Sosyal Bilimler Sözlüğü**, İstanbul, Bilgi Yayınevi, Kasım 1983, s.501.

¹⁶⁶ VUK, madde 341.

¹⁶⁷ VUK, madde 73: “Herkes, kamu giderlerini karşılamak üzere, mali gücüne göre, vergi ödemekle yükümlüdür.”

kavramı kullanılırken bazı yazarlar bu iki kavramın birbirinden farklı olduğunu savunmaktadırlar.¹⁶⁸

VUK dördüncü kitap “*ceza hükümleri*” başlığı altında ikinci kısımda düzenlenen vergi cezalarının birinci bölümünde “*vergi ziyai*” cezası yer almaktadır. Vergi ziyai cezası VUK madde 344’te düzenlenmiş olup bu maddede daha önce anlattığımız VUK madde 341’te hükmolunan suçlara atıf yapılmaktadır. Belirtilen suçları yapanlar hakkında kayba uğramış verginin bir katı tutarında vergi ziyai cezası kesileceği, VUK madde 359’daki fiillerin işlenmesi dolayısıyla vergi ziyaya sebebiyet verilmesi halindeyse bu cezanın üç kat olarak uygulanması, bu suçlara iştirak edenler içinse bir kat vergi ziyai cezası uygulanması hükmolunmuştur.¹⁶⁹ İlgili maddedeki suçlar kaçakçılık suçlarını oluşturmaktadır.¹⁷⁰ Vergi kaçakçılığı, kanundaki vergiye karşı gösterilen en yaygın tepkilerden biridir.¹⁷¹

Zamanaşımının uygulanma sebeplerine dayanarak kanun koyucu vergi cezaları bakımından da zamanaşımı uygulanmasını gerekli görmüştür. Vergi cezaları için olan zamanaşımı süresi “*ceza kesmede zamanaşımı*” başlıklı VUK madde 374’te düzenlenmiştir. Bu süre vergi alacağının ortaya çıktığı yılı takip eden yılın ilk gününden başlamak üzere beş yıl olarak belirlenmiştir.¹⁷² Örneğin; vergi alacağı 2017 yılında ortaya çıkmış olan mükellef beyannamesini 2018 yılının başında vermiş olsun. Daha sonra mükellefin vergi ziyaya sebep olabilecek fiillerden birini işlediğinin tespiti halinde ortaya çıkan vergi ziyai cezası için zamanaşımı vergi

¹⁶⁸ Ayrıntılı bilgi için bkz.: Oktar, **a.g.e.**, s.458.

¹⁶⁹ Vergi kaçakçılık suçlarına iştirakin ceza hukukundaki görünümü için ayrıca bkz.: Emre Burak Onat, “Vergi Kaçakçılığı Suçunda İştirak”, **TBB Dergisi**, Cilt:31, Sayı:137, Temmuz 2018, <https://www.jurix.com.tr/article/14940>, E.T.:01.09.2022.

¹⁷⁰ H. Hüseyin Bayraklı, “Vergi Kaçakçılık Suçlarından Gönüllü Vazgeçme”, **Türkiye Adalet Akademisi Dergisi**, Cilt:7, Sayı:27, Temmuz 2016, s.7-14.; Rüknettin Kumkale, “Vergi Ziyai ve Cezası”, **Terazi Hukuk Dergisi**, Cilt:15, Sayı:165, Mayıs 2020, s.1075, <https://www.jurix.com.tr/article/20868>, E.T.:01.09.2022; VUK, madde 359: “a) Vergi kanunlarına göre tutulan veya düzenlenen ve saklanma ve ibraz mecburiyeti bulunan; 1) Defter ve kayıtlarda hesap ve muhasebe hileleri yapanlar, gerçek olmayan veya kayda konu işlemlerle ilgisi bulunmayan kişiler adına hesap açanlar veya defterlere kaydı gereken hesap ve işlemleri vergi matrahının azalması sonucunu doğuracak şekilde tamamen veya kısmen başka defter, belge veya diğer kayıt ortamlarına kaydedenler, ...”

¹⁷¹ Filiz Giray, **Vergi Teşvik Sistemi ve Uygulamaları**, 3. Baskı, Bursa, Ekin Yayınları, 2016, s.25.

¹⁷² VUK, madde 374: “.....vergi ziyai cezasında cezanın bağlı olduğu vergi alacağının doğduğu takvim yılını takip eden yılın birinci gününden.... başlayarak beş yıl...”

alacağının ortaya çıktığı yılı takiben 2018 yılının ilk gününden başlayacak olup bu süre 31.12.2022 tarihinde sona erecektir.

1.2.2.2.2. Usulsüzlük Cezalarında Zamanaşımı

Usul kelimesi sözlükte “*belirli bir amaca ulaşmak için izlenen yöntem, şekil*”¹⁷³ anlamlarına gelmekte olup buradan hareketle usulsüzlük kavramını, belli bir amacı gerçekleştirmek için ilk aşama olan şekil şartlarının dışına çıkma olarak tanımlanabilir. VUK’ta geçen usulsüzlük kavramı ise madde 351’de belirtilmiş olup vergi mükelleflerinin uyması gereken şekil ve usulle ilgili ödevlerini yerine getirmemesi sonucunda ortaya çıkan aykırılıklardır.¹⁷⁴ VUK’ta usulsüzlükler iki başlık altında düzenlenmiştir bunlar, genel usulsüzlükler ve özel usulsüzlüklerdir.¹⁷⁵

1.2.2.2.3.Ceza Kesmede Zamanaşımı

Mükellefin kanunlarda belirtilen süreler içinde ödevini yerine getirmemesinden kaynaklı olarak, gelirler yönünden kayba uğrayan vergi dairesi için kanun koyucu bazı cezalar öngörmüş ve bu cezaları ortadan kaldıran sebeplerden olan ceza kesme zamanaşımı, vergi mükellefleri, vergi sorumluları veya vergi cezalarıyla muhatap olan kişiler adına aynı şekilde uygulanmaktadır. Vergi cezaları için uygulanan hükümler, mahkemece cezalandırılmış vergi suçları için uygulanamaz.¹⁷⁶

VUK madde 374’te düzenlenen ceza kesmede zamanaşımı vergi ziyai cezasında beş yıl olarak belirlenmişken bu süre genel usulsüzlüklerde ise usulsüzlüğün yapıldığı yılı takip eden yılın başından itibaren iki yıl olarak belirlenmiştir. Ancak VUK madde 336’da hükmolunduğu üzere vergi ziyai ve genel usulsüzlük suçlarının birleşmesi halinde ise zamanaşımı süresi vergi ziyai olduğu gibi beş yıl olarak uygulanacaktır. Özel usulsüzlüklerde zamanaşımı vergi ziyai

¹⁷³ TDK, Güncel Türkçe Sözlük, <https://sozluk.gov.tr/>; T.C. Adalet Bakanlığı Hukuk Sözlüğü, <https://sozluk.adalet.gov.tr/usul>, E.T.:05.09.2022.

¹⁷⁴ N. Feride Kaplan Dönmez, “Türk Vergi Hukuku’nda Anayasal İlkeler Çerçevesinde Özel Usulsüzlük Kabahatleri”, **Elektronik Sosyal Bilimler Dergisi**, Cilt:19, Sayı:74, Nisan 2020, s.976, <https://dergipark.org.tr/en/download/article-file/1017440>, E.T.:05.09.2022.

¹⁷⁵ Oktar, **a.g.e.**, s.377.

¹⁷⁶ Öner, **a.g.e.**, s.166.

olduğu gibi özel usulsüzlüğün yapıldığı yılı takip eden yılın başından itibaren beş yıldır.

1.2.2.2.3.1. Ceza Kesmede Zamanaşımının Durması

Tarh zamanaşımını durduran sebepler olarak; matrah takdiri için takdir komisyonuna başvurmak ve mücbir sebepler olmak üzere iki sebep bulunmaktaydı. Kanun koyucu takdir komisyonuna başvurunun ceza kesmede zamanaşımını durduran sebepler arasında sayarken mücbir sebepleri ceza kesme zamanaşımını durduran sebepler arasında saymamıştır.¹⁷⁷

1.2.2.2.3.2. Ceza Kesmede Zamanaşımının Kesilmesi

Tarh zamanaşımında zamanaşımını kesen bir sebep bulunmayıp ceza kesmede ise zamanaşımını kesen sebepler bulunmaktadır. VUK madde 374'te belirtildiği üzere vergi idaresi tarafından tebliğ edilen ceza ihbarnamesi ceza zamanaşımını kesen sebepler arasında yer almaktadır.¹⁷⁸ Zamanaşımının kesilmesi halinde zamanaşımı süreleri, kesilmenin olduğu yılı takip eden yılın başından itibaren yeniden işlemeye başlamaktadır.¹⁷⁹

1.2.2.2.3.3. Ceza Zamanaşımının Sonuçları

Vergi cezalarının belirtilen süreler içerisinde zamanaşımına uğraması halinde vergi cezaları ortadan kalkmaktadır ve artık vergi idaresi bu cezaları tahsil edememektedir. Vergi cezalarının ortadan kalkması idare tarafından re'sen dikkate alınmaktadır.¹⁸⁰ Bu konuyla ilgili bir Danıştay kararına konu olayda mükellefe 2012

¹⁷⁷ Eylem Baş, "Vergi Hukuku ve Ceza Hukuku Bakımından Zamanaşımı Kavramı Üzerine Bir İnceleme", **Prof. Dr. Nevzat Toroslu'ya Armağan**, Ankara Üniversitesi Yayınları No: 459, Ankara 2015, s.221, <https://dspace.ankara.edu.tr/xmlui/handle/20.500.12575/11607>, E.T.19.09.2022.

¹⁷⁸ VUK, madde/374: "Bu süreler içinde ceza ihbarnamesi tebliğ edilmekle zamanaşımı kesilmiş olur."

¹⁷⁹ Baş, **a.g.m.**, s.221.; Tahsin Torunoğlu, "Vergi Ziyat Kabahati", **Dokuz Eylül Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi**, Cilt:12, 2010, s.530, <https://acikerisim.deu.edu.tr/xmlui/bitstream/handle/20.500.12397/2266/14tahsintorunoglu.pdf?sequence=1&isAllowed=y>, E.T.:19.09.2022

¹⁸⁰ VUK, madde 113: "Zamanaşımı, mükellefin bu hususta bir müracaatı olup olmadığına bakılmaksızın hüküm ifade eder."; Osman Pehlivan, "Vergi Dairesince Kesilecek Cezalarda Ceza Kesme Zamanaşımı", s.2,

takvim yılındaki vergilendirmeye yönelik kesilen vergi cezalarının 31.12.2017 tarihinde ceza zamanaşımına uğraması gerekirken vergi idaresinin bunu re'sen dikkate almadığı ve 11.04.2018 tarihinde vergi cezasını mükellefe tebliğ etmesi sonucu mükellef, vergi mahkemesinde dava açarak zamanaşımı iddiasında bulunmuş ve yapılacak tarhiyatın hukuka aykırı olduğu gerekçesiyle işlemin iptalini istemiştir. Bunun üzerine olayı önce istinafa götüren vergi dairesinin istinaf istemi, mükellef haklı bulunarak reddedilmiştir. Daha sonra davayı temyize götüren vergi dairesinin temyiz istemi de aynı gerekçelerle reddedilmiştir. Danıştayda zamanaşımının re'sen dikkate alınmamasıyla ilgili birçok dava bulunmakta olup bunun hukuka aykırı olduğu düşünülmektedir. Mülkiyeti vergilendirilen ve zaten vergi ilişkisinde dezavantajlı konumda olan mükellef, zamanaşımı uygulaması yararına olması gerekirken dava ile uğraşarak vergilendirme sürecinde daha da yorulmaktadır.¹⁸¹

1.2.2.2.4. Tahsil Zamanaşımı

AATUHK madde 102'de düzenlenen tahsil zamanaşımı sadece vergileri değil tüm kamu alacaklarını kapsamaktadır. Bu hükme göre kamu alacakları, vadesinin rastladığı yılı takip eden yılın başından itibaren beş yıl içinde tahsil edilmezse zamanaşımına uğramaktadır.¹⁸²

Burada dikkat edilmesi gereken nokta tahsil zamanaşımının dayanağı olan “vade”dir. Örneğin vadesi 21.06.2016 olan bir borç için zamanaşımı süresi bu vadeyi takip eden yıl olan 2017 yılından itibaren başlayacak olup 2021 yılının son gününe kadar idarenin ödeme emrini göndermesi gerekmektedir, aksi halde kamu alacağı zamanaşımına uğrayacaktır.¹⁸³

https://www.researchgate.net/publication/348560323_VERGI_DAIRESINCE_KESILECEK_CEZAL_ARDA_CEZA_KESME_ZAMANASIMI, E.T.:19.09.2022.

¹⁸¹ Danıştay, 7. Daire, E.2020/479, K.2022/326, <https://karararama.danistay.gov.tr/getDokuman?id=RU5DKGJIdjBYUUtEYUZLa2w3TlZtdmVEME Nobi9lT2swY3JaaUNkdjFwTUwxa0E0OU9QNDFWQjJqUkJ0eTd4bEdWbE5TQjE4T3NwemJ2Vll wK2FSTk5FcUNXMnJDOU13bG0vb1dMMEd2Z3RTSHJrWlp2RjA2SXFNNnNLWWWhMRmlxaUE vdGRORFN6Z3h6bTRBTkVNVNVCYWNBM93bWJUL2Y4aUJ6UUVSUkY1azBOY3FVYkJDM 1NyZjFOUE1SaE1tcGd3byk=&arananKelime=ceza%20zamana%C5%9F%C4%B1m%C4%B1,vergi %20cezalar%C4%B1>, E.T.:23.12.2022.

¹⁸² Çağan, ...Süreler, s.124.

¹⁸³ Adnan Gerçek, **Kamu Alacaklarının Tahsil Hukuku**, 5. Baskı, Bursa, Ekin Yayınları, 2017, s.141.

1.2.2.2.4.1. Tahsil zamanaşımının Durması ve Kesilmesi

Tahsil zamanaşımının durmasında duran süre zamanaşımını durduran sebepler ortadan kalktıktan sonra kaldığı yerden işlemeye devam ederken, zamanaşımının kesilmesi durumunda ise o zamana kadar işleyen zamanaşımı süresi ortadan kalkmakta ve süre baştan işlemeye başlamaktadır.¹⁸⁴ Tahsil zamanaşımında kesilme halleri AATUHK madde 103-104’te düzenlenmiştir.

1.2.2.2.4.1.1. Tahsil Zamanaşımını Durduran Sebepler

- Kamu borçlusunun yurtdışında bulunması: Borçlu kişinin yurtdışına çıktığı tarihten başlayarak yurtdışından geldiği tarihe kadar olan sürede zamanaşımı durmaktadır.
- Kamu borçlusunun hileli iflası: İflas etmediği halde kendini iflas etmiş gibi gösteren borçlu için bu durum sonlanana kadar zamanaşımı süresi durmaktadır.
- “*Terekenin tasfiyesi dolayısıyla borçlu hakkında takibat yapılmasına imkan bulunmaması.*”¹⁸⁵

1.2.2.2.4.2. Tahsil Zamanaşımının Kesilmesi

Tahsil zamanaşımını kesen haller AATUHK madde 103’te düzenlenmiş olup bunlar;

- Mükellefin kısmen veya tamamen ödeme yapması,
- Kamu alacağını tahsil edemeyen idarenin cebren tahsil yoluna başvurarak haciz işlemi uygulaması,
- Kamu alacağının cebren tahsili sonucunda yapılan tahsilatlar,
- Borçlunun borcunu ödemesi için düzenlenen ödeme emirleri,

¹⁸⁴ Yakup Tokat, “Vergi Tahsil Zamanaşımı”, **Yaklaşım Dergisi**, Cilt:18, Sayı:209, Mayıs 2010, s.69.

¹⁸⁵ AATUHK, madde 104.

- Ödeme emri borçluya ulaştığı andan itibaren mal bildirimini yapmak zorunda olan borçlunun mal bildirimini yapması veya malvarlığında artış olduğunda bunu ayrıca bildirmesi,
- Kamu alacağı için teminat gösterilmesi,
- Uyuşmazlık konusu kamu alacağına mahkemelerde bozma kararı verilmesi,
- Mahkemelerde icranın geri bırakılması kararının verilmesi,
- İki kamu dairesi arasındaki borç alacak ilişkisinde, alacaklı kamu idaresi tarafından borçlu kamu idaresine yazı ile yapılan başvuru,
- Özel kanunlara uygun olarak ödenmesi gereken kamu alacaklarına başvuruda bulunulması veya belirli bir plana bağlanması.

gibi durumlarda tahsil zamanaşımı kesilerek kesilmenin olduğu yılı takip eden takvim yılı başından itibaren sıfırdan işlemeye başlar.¹⁸⁶

Vergi dairelerinin kamu alacağının ortadan kalkmasını engellemek adına mükellefin bilgisi dışında mükellef adına yaptığı bazı ödemeler tahsil zamanaşımını kesmekte ve zamanaşımının bir türlü gerçekleşmemesine sebep olmaktadır. Zamanaşımı kurumunun konulma amacına aykırı olan bu durum sınırsız vergilendirilmeye yol açarak mülkiyet hakkının da ihlaline yol açmaktadır. Mükellefin borcu için küçük miktarda ödemeler yapması mantıklı olmayıp hayatın doğal akışına aykırılık teşkil etmektedir.¹⁸⁷

Tahsil zamanaşımını kesmek amacıyla vergi dairesince mükellef adına yapılan küçük ödemeler birçok tartışmaya sebep olmuş, yargı bununla ilgili aksi yönde kararlar vermiştir. Bu kararlardan biri de İzmir Bölge İdare Mahkemesinin aksi yönde vermiş olduğu karardır. Bu davanın konusu 2005-2006 yılları arasında tahakkuk eden vergilerin ödenmemesi üzerine vergi dairesi tarafından yapılan ödeme emri, haciz gibi uygulamalardan sonra satış işleminin yapıldığı 2009 yılı ve mükellefin borcunu taksitlendirme yoluna gittiği 2011 yılında zamanaşımının kesildiği, bu borcun ödenmemesi üzerine 01.01.2012 yılında zamanaşımının kesildiği

¹⁸⁶ Yakup Tokat, **a.g.m.**, s.70.

¹⁸⁷ Mehmet Arslan, Mine Biniş, “Tahsil Zamanaşımı Süresini Kismeye Yönelik Bir Uygulama: Vergi İdaresince Yapılan Ödemeler”, **Uluslararası Yönetim İktisat ve İşletme Dergisi**, Cilt:11, Sayı:24, 2015, S.37, <https://dergipark.org.tr/tr/download/article-file/1129915>, E.T.:30.09.2022.

yerden tekrar işlemeye başladığı ve 31.12.2016 tarihinde artık borcun zamanaşımına uğraması gerekirken 2014 ve 2016 yıllarında yapılan ödemelerden dolayı vergi dairesi zamanaşımının kesildiğini ileri sürmüştür. Mahkeme tarafından bu ödemelerin çok düşük tutarda yapıldığı ve ödemenin borçlu tarafından yapıldığının belli olmamasının tespiti üzerine AATUHK madde 103'e göre bu tutarın zamanaşımını kesecek bir tutar olmadığı sonucuna varılmıştır.¹⁸⁸

1.2.2.2.5.Düzeltilme Zamanaşımı

Vergi Hukukunda genel tarh zamanaşımı süresi diğer vergilerde olduğu gibi vergi hatalarını¹⁸⁹ düzeltme zamanaşımında da geçerlidir ve bu süre beş yıldır.¹⁹⁰ VUK madde 126 bu kuralın istisnasını oluşturmaktadır ve buna göre madde/114'te belirtilen beş yıllık zamanaşımı süresi bittikten sonra vergi hatalarının artık düzeltilemeyeceği¹⁹¹ hükmolunmuştur ancak madde 126'da belirtilen durumlar özellik arz etmektedir, bunlar;

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

Örneğin, 2016 takvim yılına ilişkin olarak 5 Aralık 2021 yılında vergi dairesi tarafından re'sen tarhiyatı yapılmış olan verginin, olması gereken tutardan fazla hesaplanmışsa normalde 31 Aralık 2021 yılında bitmesi gereken zamanaşımı süresi,

¹⁸⁸ İzmir Bölge İdare Mahkemesi, 1. Vergi Dava Dairesi 15.10.2020 Tarihli Kararı, E.2020/972, K.2020/847, <https://www.lexpera.com.tr/ictihat/bolge-idare-mahkemesi/izmir-bim1-vdd-e-2020-972-k-2020-847-t-15-10-2020>, E.T.: 01.10.2022.

¹⁸⁹ VUK madde 116: “Vergi hatası, vergiye mütaallik hesaplarda veya vergilendirmede yapılan hatalar yüzünden haksız yere fazla veya eksik vergi istenmesi veya alınmasıdır.”

¹⁹⁰ Danıştay 7. Dairesi 12.03.1997 tarih E: 1995/7184, K: 1997/1046 sayılı kararı.....düzeltme ve şikâyet başvurusunun vergi alacağının doğduğu yıldan başlamak üzere 5 yıllık süre içinde yapılabileceği.....Aktaran: **Belediyelerde Emlak Vergisi Uygulaması**, 2.Baskı, Ankara 2019, s.636.

¹⁹¹ Danıştay 9. Daire Başkanlığı, E.2019/6663, K.2022/1450, zamanaşımı süresi dolduktan sonra meydana çıkarılan vergi hatalarının düzeltilemeyeceği açıklanmıştır., <https://karararama.danistay.gov.tr/getDokuman?id=RU5DKGJsR1l1dnU2SUzNW1qV1psSGhlcStGa3VXd2NPT3J3eIA0S1Z6ZjRxVkJmc1pwdmhjZTVoOEZvU1dGVVdDkUDB6SzB6dlR4WHJnanFmSkZtQ2U4Wm1EZ1pBNkZJZDdFL0FGeEorNzN2Q1hFVkJhQmtJSTZUbVpIL0ZVTHVMeTJzL1VzWityczgxSHBtTDVvRndoTlFkdGJ6Q0lKNVdieTFyNXJNdmI2azlITHJPWU5PMWVvms2xKZkZxSXNzZ3EwMik=&arananKelime=zamana%C5%9F%C4%B1m%C4%B1,vergi%20hatalar%C4%B1>, E.T.:23.07.2022.

hatanın yapıldığı tarihten itibaren bir yıl kadar uzamış olacak ve 5 Aralık 2022 tarihinde dolmuş olacaktır.¹⁹²

- b) *İlan yolu ile tebliğ edilip vergi mahkemesinde dava konusu yapılmaksızın tahakkuk eden vergilerde mükellefe ödeme emrinin tebliğ edildiği;*
- c) *İhbarname ve ödeme emri ilan yoluyla tebliğ edilen vergilerde 6183 sayılı Kanuna göre hacizin yapıldığı;*

Tarihten başlayarak bir yıldan aşağı olamaz.”

Dolayısıyla bu madde hükmündeki özel durumların varlığında zamanaşımı süresi en az altı yıla kadar uzamış bulunmaktadır.

1.2.2.2.5.1.Düzeltilme Zamanaşımı Kurumunu Gerektiren Sebepler: Vergi Hataları

Düzeltilme, vergi alacağını ve vergi cezalarını tamamen veya kısmen ortadan kaldıran bir yoldur.¹⁹³ Düzeltilmenin, verginin kanuniliği ilkesi gereği kamu hukukunda önemli bir yeri vardır ve hukuka işlerlik kazandırması açısından etkisi yadsınamaz derecede önemlidir. Bir takım aksaklıkların giderilmesi amacıyla vergi hukukunda yerini alan barışçıl bir yoldur.¹⁹⁴

Vergi hukukunda düzeltmenin konusunu “vergi hataları” yani vergide yapılan yanlışlıklar oluşturmaktadır. Bu yanlışlıklar vergilendirme sürecinde tarh, tahakkuk ve tahsil aşamalarında olabileceği gibi mükellefin veya idarenin lehine ya da aleyhine de olabilmektedir. VUK’ta bu hataları re’sen düzeltme ya da mükellefin başvurusu üzerine idare tarafından düzeltilmesi usulü benimsenmiştir. Düzeltilme, vergi hatalarına yönelik bir çözüm yoludur bu sebeple herhangi bir işlem yanlışlığında düzeltme yoluna gidilemez, sadece VUK’ta belirlenmiş vergi hataları için bu yola başvurulabilir. Vergi hatası olmayan hataların çözüm yolu için yargı organlarına başvurmak gerekmektedir.¹⁹⁵

¹⁹² Arslan, **a.g.e.**, s.160.

¹⁹³ Oktar, **a.g.e.**, s.502.

¹⁹⁴ Öncel, Kumrulu, Çağan, Göker **a.g.e.**, s.204.

¹⁹⁵ Öner, **a.g.e.**, s.233.

Hata kavramı sözlükte “yanılgı, yanlış, istemeden yapılan kusur”¹⁹⁶ anlamlarına gelmektedir. Bu kavram, vergi hukukunda vergi hatası olarak geçmekte olup vergi hatası, vergi idaresinin vergi alacağını tespit ederken vergiye ilişkin hesaplarda veya vergilendirmede yapılan yanlışlar sebebiyle mükelleflerden haksız bir şekilde fazla veya eksik vergi alması anlamına gelmektedir.¹⁹⁷

Vergi hatası, vergi alacağının ortaya çıktığı andan itibaren vergilendirmenin son aşaması olan tahsil aşamasına kadar veya yargı aşamasında ortaya çıkabilen usule aykırı işlemlerdir.¹⁹⁸ Vergilendirme işlemleri idari nitelikte işlemler olduğu için vergilendirmeye dair hataların geri alınması mümkündür.¹⁹⁹

Vergi hataları idarenin kanunları yanlış yorumlamasından kaynaklanabileceği gibi vergi mükelleflerinin vergi ödevini yerine getirirken özensiz davranmasından da kaynaklanabilmektedir.²⁰⁰

Vergi hataları, işlemin özü yönünden değil de daha çok maddi anlamda bir aykırılık içeren, hukuki tartışmaya mahal vermeyecek derecede açık ve kolay anlaşılabilen sakatlıklardır.²⁰¹

Bu hatalar mükellef veya idare tarafından yapılmış olabilir ve bununla ilgili dava yoluna gidilmesi çeşitli sorunlar, aksaklıklar veya kamu yararı için tahsil edilen vergilerin zamanında tahsil edilememesinden kaynaklı sorunlara sebep olabilir bu yüzden kanun koyucu vergi hatalarının düzeltilmesiyle ilgili hüküm koymuştur. Vergi hatalarının düzeltilmesini isteme, mükellef haklarından biridir.²⁰²

¹⁹⁶ TDK, Güncel Türkçe Sözlük, <https://sozluk.gov.tr/>, 20.09.2021; T.C. Adalet Bakanlığı Hukuk Sözlüğü, <https://sozluk.adalet.gov.tr/hata>, 20.09.2021.

¹⁹⁷ VUK, madde 116: “*Vergi hatası, vergiye mütaallik hesaplarda veya vergilendirmede yapılan hatalar yüzünden haksız yere fazla veya eksik vergi istenmesi veya alınmasıdır.*”

¹⁹⁸ Şükrü Kızılot, Zuhale Kızılot, **Vergi İhtilafları ve Çözüm Yolları**, 14.Baskı, Ankara, Yaklaşım Yayıncılık, 2008, s.106.

¹⁹⁹ Saban, **a.g.e.**, s.468.

²⁰⁰ Turgut Candan, **Vergilendirme Yöntemleri ve Uzlaşma**, 2. Baskı, Ankara, Maliye ve Hukuk Yayınları, 2006, s.222.

²⁰¹ Mehmet Yüce, **Vergi Yargılama Hukuku**, 6. Baskı, Bursa, Ekin Yayınları, 2019, s.93.

²⁰² Yunus Şengöz, Fazıl Aydın, Fatih Acar, **Mükelleflerin Ödevleri ve Hakları**, Gelirler Kontrolörleri Derneği, Ankara, 2011, s.134.

1.2.2.2.5.1.1.Vergi Hatasının Özellikleri

Mükelleflerin düzeltme kapsamında bir işlemde yapılan yanlışlığın vergi hatası olup olmadığını anlamaları ve ona göre düzeltme yoluna gidebilmeleri için vergi hatalarının bazı özelliklere sahip olması gerekmektedir. Aksi takdirde vergi hatası olmayan yanlışlıklar için başvuruları reddedilecektir. Bu tanıma göre vergi hatalarının şu unsurları içermesi gerekir²⁰³:

- Haksız bir işlemin varlığı,
- Bu haksız işlem sonucunda mükellef veya idare nezdinde olumlu/olumsuz sonuç doğurabilecek olan fazla veya eksik vergi istenmesi/alınması,
- Haksız işlemin kanunda yer alan vergi hatalarından olması,
- Bu hatanın vergi idaresi veya vergi mükellefi tarafından yapılmış olması,
- Hatanın açık olması.

1.2.2.2.5.1.1.1. Haksız Bir İşlemin Varlığı

Vergilendirmede herhangi bir işlemin hatalı olduğundan söz edebilmek için ilk olarak ortada haksız bir işlem²⁰⁴ bulunmalıdır, dolayısıyla bu haksız işlem sonucunda vergi idaresi veya mükellefin bir zararı uğraması gerekmektedir ve bu işlem yürütülmesi “*kesin ve yürütülmesi zorunlu bireysel bir işlem*” olmalıdır. Tarh işlemi de bu özelliğinden dolayı icrai bir işlemdir ve bu işlemler hukuki sonuçlar doğurarak hukuk düzeninde değişikliğe sebep olurlar. İdari işlemler kamu yararı amacına yönelik olduğu için ve bu işlemlerin gerçekleştirilmesi için idarenin kamu gücünü kullanmaları sebebiyle icraidir.²⁰⁵ İcrai olmayan işlemler yani tarhtan önce yapılan işlemler ise hukuki sonuç doğurmamaktadır ancak vergi hatalarına sebep olabilmektedir.²⁰⁶

²⁰³ Öncel, Kumrulu, Çağan, Göker, **a.g.e.**, s.206; Saban, **a.g.e.**, s.468.

²⁰⁴ İdari işlemler hukuka uygun olmalıdır. Ayrıntılı bilgi için bkz. Günday, **a.g.e.**, s.125.

²⁰⁵ Günday, **a.g.e.**, s.124.

²⁰⁶ Serkan Açar, “Vergi Yargısında Davaya Konu İdari İşlem I”, **TBB Dergisi**, Sayı 67, 2006, s.294, <http://tbbdergisi.barobirlik.org.tr/m2006-67-278>, E.T.:05.10.2022; Onur Özcan, “Vergilendirme

1.2.2.2.5.1.1.2. Haksız İşlem Sebebiyle Mükellefin veya İdarenin Zarara Uğraması

Vergilendirme işleminde haksız işlem den söz edebilmek için vergi miktarında bir değışiklik olması gerekir ve bu değışiklik sonucunda verginin taraflarından birinin zarara uğraması gerekmektedir. Sadece hesap hatası veya vergilendirme hatasının bulunması düzeltmeyi gerektirmez, bir hatanın vergi hatası olarak nitelendirilebilmesi için fazla veya eksik vergi alınması şartı bulunmaktadır.²⁰⁷ Bu vergi miktarında değışime yol açan işlemler hukuka aykırı yani sakat işlemlerdir ve idari işlemin unsurlarına bağılı olarak farklı şekillerde ortaya çıkabilmektedir. İdari işlemler, idare tarafından belli bir kanuna dayanarak yapılan ve hukuki sonuç doğuran işlemlerdir.²⁰⁸

İdari işlemin unsurları, yetki, sebep, şekil, konu, amaç olarak beşe ayrılmaktadır. Yetki unsuru kanunu uygulamakla görevli erkin yani burada vergi idaresinin tek taraflı işlem yapabilmesini anlatmakta olup örneğın vergi idaresi kendi bölgesi kapsamına girmeyen mükellefe yaptığı işlem yetki unsuru bakımından sakatlık oluşturabilmektedir.²⁰⁹

Sebeb unsurunda, idari işlemler kendilerinden önce kanunda belirlenmiş sebeplere bağılı olmak durumundadır. İdari işlemler toplumsal ihtiyaçların giderilmesi ve bunun sonucunda kamu yararının ortaya çıkması amacıyla düzgün etkili bir şekilde ilerlemesi gerekmekte olup bunun için de iyi bir sebebe dayanmalıdır.²¹⁰

Şekil unsuru ise işlem yaparken idarenin izlemesi gereken yol ve yöntemleri anlatmakta olup vergi idaresi yönünden vergilendirmeye dair işlemlerde yazılı olarak yapılmak durumundadır aksi durumda bu işlemler yok hükmünde olacaktır.

Sürecinin İdari İşlem Bağlamında İncelenmesi”, **İÜHF Mecmuası**, Sayı:1, 2017, s.165, <https://dergipark.org.tr/en/download/article-file/327246?doi=>, E.T.:05.10.2022.

²⁰⁷ Kızılot, Kızılot, **a.g.e.**, s.105.

²⁰⁸ Tan, **a.g.e.**, s.224.

²⁰⁹ Bilici, **a.g.e.**, s.181.

²¹⁰ Günday, **a.g.e.**, s.153.

Konu unsuru idari işlem sonucu ortaya çıkan hukuki sonuçların meydana getirdiği değişiklikleri ifade etmektedir. Dolayısıyla konu bakımından sakatlık doğmaması için öncelikle idari işlemin konusu imkansız olmamalı ortaya çıkan hukuki sonuç kanuna uygun olmak durumundadır.²¹¹

İdari işlemin bir diğer unsuru amaç unsuru ise idari işlem sonucunda ulaşılmak istenen durumu ifade etmektedir. Tüm idari işlemlerin ulaşmak istediği sonuç, idari hizmetlerin etkili bir şekilde yürütülüp kamu yararını sağlamaktır.

1.2.2.2.5.1.1.3. Kanunda Belirtilen Vergi Hatalarından Biri Olma Şartı

Vergi hataları, VUK'un üçüncü bölümünde "*vergi hatalarını düzeltme ve reddiyat*" başlığı altında 116, 117 ve 118. maddelerde düzenlenmiş olup miktarla ilgili maddi hatalar "*hesap hataları*"²¹² ve vergilendirmenin niteliğiyle ilgili olan "*vergilendirme hataları*"²¹³ olarak ikiye ayrılmaktadır.²¹⁴ Yukarıda sayılan unsurlardan hareketle, hesap hataları ve vergilendirme hataları, vergi hatasının kapsamını oluşturmakta ve bu hatalar dışında kalan hatalar, hukuki uyumsuzluk konusuna girmektedir.

1.2.2.2.5.1.1.4. Hatanın Vergi İdaresi veya Mükellef Tarafından Yapılması

Vergilendirme işlemleri sırasında oluşan hatanın vergi idaresi veya mükellef tarafından yapılmış olması gerekmektedir. VUK'ta hatanın kim tarafından yapılmış olabileceği konusunda sınırlandırılma bulunmamaktadır dolayısıyla verginin her iki tarafını da kapsamaktadır. Vergi hataları genelde uygulamacının hatasından kaynaklanmaktadır. Mevzuattaki karışıklık ve vergi hukukunun doğası gereği küreselleşme ve enflasyonun da etkisiyle ortaya çıkan yeni vergi alanları için yapılan değişikliklerin de etkisiyle bilinçsiz bir şekilde verginin tarafları hata

²¹¹ Günday, **a.g.e.**, s.158.

²¹² VUK, madde 117.

²¹³ VUK, madde 118.

²¹⁴ Oktar, **a.g.e.**, s.166.

yapabilmektedir. Hata sosyolojik açıdan çok olağan olmakla birlikte vergi hukukunda bu hataların düzeltilmesi için de tarafları mağdur etmeden, vergi sisteminin etkili ve hızlı bir şekilde işleyebilmesi adına vergi hatalarına özgü düzeltme kurumu yer almaktadır. Mükellef tarafında mükellefin hesaplamada yanlışlıklar yapabilmesi olağan olup aynı şekilde idare tarafından da hem vergilendirme hem hesap hatası yapılabilir. Burada önemli olan hatanın kim tarafından yapıldığı değil, hataların farkedildiği anda düzeltme yoluna gidilebilmesidir. Böylece vergi sisteminde aksamalara sebep olmadan vergilemenin asıl amacı olan kamu yararı da gözetilmiş olmaktadır.²¹⁵

1.2.2.2.5.1.1.5. Vergi Hatalarının Açık Olması

VUK madde 118’de vergi hataları için “açık” ifadesi kullanılmış dolayısıyla vergi hatalarının basitçe anlaşılabilir açıkta olması gerekmektedir. Yine VUK madde 121²¹⁶ “*re’sen düzeltme*” başlıklı hükmünde kanun koyucu vergi hataları için “*açık ve mutlak*” ifadesini kullanmıştır.

Vergi hatasının açık ve mutlak olması ifadesinden hareketle burada kanun koyucunun “açık olma” ifadesinden idare tarafından herhangi bir araştırmaya sebebiyet vermeyecek şekilde basit bir matematik hesabıyla vergi hatasını tespit etmesi veya sözel yorumlar dışında kalan yorum tekniklerine başvurmadan bu işin çözülmesi anlamlarına gelmektedir. Kanunda “mutlak olma” ifadesi ise öne sürülen konunun tartışmasız olarak doğru olduğunun kabulü anlamına gelmektedir.²¹⁷

Bu konuya örnek olarak Danıştay’da temyiz edilen bir davada, ihale sözleşmesiyle iş ilişkisi kurulan belediye ve ihalenin tarafı şirket arasında “tellallık harcının alınması” ile ilgili bir sorun oluşmuş, adı geçen şirket bu tellallık harcının düzeltilerek tarafına faiziyle birlikte ödenmesi için idareye başvurmuştur. Bunun üzerine idare, bu düzeltme talebine cevap vermeyerek talebi zımni olarak

²¹⁵ Ahmet Erol, Nuray Özışık, “Mükellef Olarak Vergi Hatalarının Düzeltilmesini İsteme Hakkı 2”, **Yaklaşım Dergisi**, Cilt:22, Sayı:261, Eylül 2014, s.13.

²¹⁶ VUK, madde 121: “*İdarece tereddüt edilmeyen açık ve mutlak vergi hataları re’sen düzeltilir. Kendi aleyhlerine düzeltme yapılan kimselerin düzeltmeye karşı vergi mahkemesinde dava açma hakları mahfuzdur.*”

²¹⁷ Candan, **a.g.e.**, s.231.

reddetmiştir. Daha sonra şirket vergi mahkemesinde dava açmıştır. Ancak mahkeme, bu davanın hukuki uyuşmazlık konusuna girdiğini, tellallık harcı alınmasının vergilendirme hatalarından sayılamayacağı kararına vararak başvuruyu reddetmiştir. Şirket bu kararın bozulması için davayı temyize götürmüştür. Sonuç olarak Danıştay, vergilendirme işlemlerinde ortaya çıkan hatanın hukuki uyuşmazlık değil de basit, bilişsel hatalardan kaynaklanması üzerine, VUK'ta belirtilen “*düzeltilme ve şikayet*” yoluna gidilerek hatanın düzeltilileceği kararını vererek tartışma konusunun vergilendirme hatasından kaynaklandığı sonucuyla temyiz istemini kabul edip mahkeme kararını bozmuştur.²¹⁸ Bu karardan da anlaşılacağı üzere, düzeltme talebinde bulunulacak olan konunun açık bir şekilde vergilendirme hatası mı yoksa hukuki uyuşmazlık mı olduğunun anlaşılması gerekmektedir.

1.2.2.2.5.1.1.2. Vergi Hatalarının Sınıflandırılması

Vergilendirmenin her aşamasında ortaya çıkabilen hatalar, VUK madde 117 ve madde 118’de “*hesap hataları*” ve “*vergilendirme hataları*” olarak iki ayrıma tabi tutulmaktadır.

1.2.2.2.5.1.1.2.1. Hesap Hataları

VUK madde 117’de belirtildiği üzere doktrinde aritmetik²¹⁹ veya maddi²²⁰ hatalar olarak da geçen düzeltilmesi diğer vergi hatalarına göre daha basit olan hesaplama yanlışlıklarıdır. İdari işlemin unsurlarından olan konu unsurunun sakatlanmasıyla meydana gelmektedirler.²²¹ Hesap hataları üç gruba ayrılmaktadır.

- “*Matrah hataları*,
- *Vergi miktarında yapılan hatalar*,

²¹⁸ Danıştay, 9. Daire, E.2007/1454, K.2008/5158, <https://karararama.danistay.gov.tr/getDokuman?id=RU5DKFRFVVpSQm80d0pnUHFrVGY0QjZWk1V3b1puS0l4ZDNkbklxb0gyV1YrVW50OGVxbzgyMmgxUG9kanJpU2poUVM2SkZVVENiK1EzWE1tVkJUWjVDQW9ER3dUWU1KSFRwYWdyZWViekZIOXB2S1JMWUZDemRrMU5jU3UxV2NibzhAbXRfNW9zdVZ1TWNQN0RpbEdyTHZXd3U5VFJYTHBmVlBNbGNxdHl5amE0YWpPTmgrYWRqYkZNeVdYUTRTZCs2eCk=&arananKelime=genel%20b%C3%BCt%C3%A7eye,5158,uYu%C5%9Fmazl%C4%B1klar%C4%B1n>, E.T.:07.10.2022.

²¹⁹ Bilici, **a.g.e.**, s.158.

²²⁰ Öner, **a.g.e.**, s.234, Oktar, **a.g.e.**, s.167.

²²¹ Öncel, Kumrulu, Çağan, Göker, **a.g.e.**, s.209.

- *Verginin mükerrer olması.”*

1.2.2.2.5.1.1.2.1.1. Matrah Hataları

Vergilendirmeye ilgili belgelerden birinde örneğin beyannamede yapılan basit bir toplama-çıkarma işlemi yanlışlığından matrahın fazla veya eksik gösterilmesi bu kapsamda bir matrah hatasıdır.²²² Vergi mükelleflerinin vergi idaresi tarafından incelenecek olan belge ve defterlerine göre hesaplanacak olan matrahın veya bu matrahtan yapılacak olan indirimin, kanunda sayılan belge, işlem ve kararlarda eksik veya fazla hesaplanmasıdır. Bu vergi hataları sadece belgelere ilişkin olmamakla beraber, belgeler dışında yapılan hesaplama hataları da matrah hatası taşımaktadır. Beyanname, tahakkuk fişi, ihbarnameler (örneğin vergi ceza ihbarnamesi), vergi inceleme raporu, teftiş raporu, takdir komisyonunun verdiği kararlar, yoklama fişi, tahakkuk pusulası ve benzeri belgeler matrah hatası yapılabilecek belgelerdir.²²³

Vergi hataları vergi cezalarında da ortaya çıkmaktadır ancak bu hatalar verginin matrahında değil vergi cezasının tutarında yapılan yanlışlıklardan kaynaklanmaktadır.²²⁴

Mükellefin tutmakla yükümlü olduğu defter ve belgelerde hesap hataları yapması her zaman mümkün olup düzeltmeye konu edilebilecek tahakkuk fişi, ihbarname gibi asıl belgelerde yapılacak hatalar vergi hatası kapsamındadır. Bu durumda mükellef kendisinin yaptığı hatalardan kaynaklı fazla vergi ödediği iddiasında bulunabilir ve idareden vergi incelemesi yapılmasını isteyebilir. Vergi incelemesi VUK ikinci bölüm “*vergi incelemeleri*” başlığı altında madde 134²²⁵’te düzenlenmiş olup amacı ödenmesi gereken vergilerin gerçeğe uygun olup olmadığını

²²² A.e., s.210.

²²³ Günday, a.g.e., s.108.

²²⁴ Candan, a.g.e., s. 380.

²²⁵ VUK, madde 134: “*Vergi incelemesinden maksat, ödenmesi gereken vergilerin doğruluğunu araştırmak tespit etmek ve sağlamaktır. İncelemeye yetkili olanlar tarafından lüzum görüldüğü takdirde inceleme, işletmeye dahil iktisadi kıymetlerin fiili envanterinin yapılmasına ve beyannamelerde gösterilmesi gereken unsurların tetkikine da teşmil edilebilir. Fiili envanterin yapılmasının gerektirdiği ve incelemeyi yapan tarafından tasdik edilen giderler Hazinece mükellefe ödenir.*”

tespit etmek için yapılan detaylı araştırmalardır. Bu araştırmalar sonunda düzenlenecek olan vergi inceleme raporu mükellefe tebliğ edilir.²²⁶

Vergi incelemesi sonucunda idare ek tarhiyatta bulunabileceği gibi mükellefin ödemesi gereken tutar da ortaya çıkabilir ancak VUK “*beyana bağlılık*” başlıklı madde 76’da mükellefin beyan ettiği matrahtan daha düşük bir matrah belirlenemeyeceği hükmolunmuştur. Bu durum Anayasa madde 73’te hükmolunan ödeme gücü ilkesiyle çelişmekte olup bazı tartışmaları da beraberinde getirmektedir.²²⁷

Her matrah hatasının vergi hatası olduğu anlamına gelmemekle beraber bazı matrah hataları, tartışmaya sebep olabilecek, basitçe anlaşılamayacak şekilde olup hukuki uyumsuzluklar kapsamına girmekte dolayısıyla vergi hatası kapsamı dışında kalmaktadır. Örneğin kurumlar vergisinde transfer fiyatlandırması yoluyla elde edilen gelir iddiası, bankalara ödenen faizlerin genel gider olup olmadığı ve ona göre yapılacak kayıt tartışmaları gibi konular tartışmalara yol açtığı ve araştırmayı, incelemeyi gerektiren konular olduğu için vergi hatası olarak kabul edilemez.²²⁸

1.2.2.2.5.1.1.2.1.2. Verginin Miktarında Hata

VUK madde 117/2’de düzenlenen hükme göre bu hatalar vergi oranları, tarifeleri ve vergiden indirilecek giderlerin yanlış hesaplanması sonucu ortaya çıkan hesap hatalarıdır. Örneğin Motorlu Taşıt Vergisinde vergi tutarı hesaplanırken üç tarife bulunmakta ve bu tarifeler araçların türüne göre ayrılmakta olup her bir araç için yaş, motor silindir hacmi ve aracın değeri için farklı farklı belirlenmekte olup bu özelliklerde herhangi bir yanlış yapılması verginin miktarında da yanlışlık doğuracağından vergi hatası kapsamına girmektedir. Bu kapsamda GVK “*verginin nispeti*” başlıklı madde 103’te belirtilen hükümde gelirlere uygulanacak oranda

²²⁶ İsa Aydemir, “Savunma Hakkı Kapsamında Vergi İnceleme ve Vergi Tekniği Raporlarının Mükelleflere Tebliği”, **Uyumsuzluk Mahkemesi Dergisi**, Sayı:7, 2016, s.194, <https://www.uyusmazlik.gov.tr/Resimler/Pdfler/Makaleler/30-11-2017Saydemirisa.pdf>, E.T.:10.10.2022.

²²⁷ Adil Nas, “Türk Vergi Hukukunda Vergi İncelemesi”, **Ankara Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi**, Cilt:61, Sayı:4, 2012, s.1309, <https://dergipark.org.tr/tr/download/article-file/623704>, E.T.:10.10.2022.

²²⁸ Candan, **a.g.e.**, s.225.

yapılan yanlışlık, GVK yedinci bölümde “engellilik indirimi” başlıklı madde 31’de gelire engellilik indirimi uygulanmaması sebebiyle verginin fazla hesaplanması, yine ücretlerde verginin asgari geçim indiriminin hesaba katılmadan hesaplanması, VİV’de vergi hesaplanırken, gelirin geçme şeklinin göz önünde bulundurulmayarak hesaplanması sonucunda çıkan yanlışlıklar ve benzerleri olarak örnek verilebilir.²²⁹

Vergide hata konusu kapsamında akla gelebilecek bir diğer konu ise vergi sorumluların yaptığı hataları vergi hatası olarak öne sürüp süremeyeceği ve idare tarafından verginin mükellefi gibi muamele görüp göremeyeceği konusudur.

1.2.2.5.1.1.2.1.3. Mükerrer Vergilendirme

Mükerrer kelimesi sözlükte “*tekrarlanmış, yenilenmiş*”²³⁰, anlamlarına gelmekte olup “vergide mükerrer olma” ise bazı yazarlar tarafından çifte vergi²³¹ olarak adlandırılmakta olup VUK madde 117’de yer alan hükme göre, mükellefin içinde bulunduğu hesap dönemindeki hesapladığı matrah üzerinden verginin bir defadan fazla ödenmesi demektir.²³² Temyiz edilen bir davada davacı, 2007 yılına ait beyannamesini stopaj yapmak suretiyle ödediği vergisini de ekleyerek verdiğini dolayısıyla fazladan vergi ödediğini iddia etmektedir. İlgili davada Danıştay “*mükerrer vergilendirme*” suretiyle vergi hatası olduğu kararına varmış, vergi mahkemesinin kararının bozulmasına hükmetmiştir.²³³

²²⁹ Öncel, Kumrulu, Çağan, Göker, **a.g.e.**, s.210; Kızılot, Kızılot, **a.g.e.**, s.110.

²³⁰ TDK, Güncel Türkçe Sözlük, <https://sozluk.gov.tr/>, E.T.:15.10.2022; T.C. Adalet Bakanlığı Hukuk Sözlüğü, <https://sozluk.adalet.gov.tr/m%C3%Bckerrer>, E.T.:15.10.2022.

²³¹ **A.e.**, s.211.

²³² VUK, madde 117: “*Verginin mükerrer olması: Aynı vergi kanununun uygulanmasında belli bir vergilendirme dönemi için aynı matrah üzerinden bir defadan fazla vergi istenmesi veya alınmasıdır.*”

²³³ Danıştay, 4. Daire, E.2009/6960, K.2012/2112, <https://karararama.danistay.gov.tr/getDokuman?id=RU5DKFNJNUErTnV3Mmp6U2xFSWxDZUdjeTIHWkV3QkRSa0p3dDhZYVM1VjVsNmt2VjNoblBtNFlZV0NJS05aVTBIMVNSRmdvNnViZjdQU0xTZlVSNGMwMWN4YzFrSzZQNw4yaFkzbmRLSjdKSGt0UmZjUmFvcjhBenZxYjJlbnYzTXhVTFRUOWJ2MnZQSTU4cTVkeVpld3dNUzVEU1lib1BjNUMvWFc0Z3FET014TjMvbmdjT3JwRVkzb0JuK1MzTVB4cSk=&arananKelime=m%C3%BCkerrer,vergi%20hatas%C4%B1>, E.T.:21.10.2022.

1.2.2.2.5.1.1.2.2. Vergilendirme Hataları

Vergilendirme hataları mükellefiyet belirlenirken yapılan hatalar olup²³⁴ VUK “*vergilendirme hataları*” başlıklı madde 118’de düzenlenen bu hata türü dört bent olarak düzenlenmiş bunlar sırasıyla, “*mükellefin şahsında hata*”, “*mükellefiyette hata*”, “*mevzuda hata*” ve “*vergilendirme veya muafiyet döneminde hata*”dır.²³⁵ Vergilendirme hataları, hesap hatalarından daha karmaşık bir yapıya sahip olduğu için tartışmalara daha çok sebebiyet verebilir bu yüzden hukuki uyumsuzluk gibi görülmeye daha yakındır.

Vergilendirme hataları idari işlemin unsurlarından olan sebep unsurunun sakatlanmasıyla ortaya çıkmaktadır.²³⁶ Uygulamada örneğine az rastlanmakla birlikte bazı vergi hataları mükellef tarafından yapılan bildirimlerden de kaynaklanabilmektedir.²³⁷

1.2.2.2.5.1.1.2.2.1. Mükellefin Şahsında Hata

Bu vergilendirme hatasında vergi kesilecek kişide yapılan yanlışlık bu hata türüne sebep olmaktadır. Örneğin emlak vergisinde, vergiyi ödemekle yükümlü olanlar yani binanın maliki, binanın kullanım hakkına sahip olanlar veya malik gibi tasarruf edenlere kesilebilecek emlak vergisinin, bu sıfatları taşımayan birine kesilmesi bu kapsamdadır.²³⁸ Uygulamada pek rastlanmamakla birlikte bu hatalar, isim benzerliğinden kaynaklı olarak ortaya çıkabilmekte olup, kişinin kendisine kesilecek verginin bir yakınına kesilmesi bu vergilendirme hatalarına örnek verilebilir.²³⁹ Bu konuya başka bir örnek ise; isimleri aynı ve aynı vergi dairesine kayıtlı ancak farklı usullerde vergilendirilen iki mükellefin vergilendirilme usullerinin karıştırılması dolayısıyla yaşanacak hata mükellefin şahsında hata olmaktadır.²⁴⁰

²³⁴ Öner, **a.g.e.**, s.234.

²³⁵ VUK, madde 118.

²³⁶ Öncel, Kumrulu, Çağan, Göker, **a.g.e.**, s.211.

²³⁷ Kızılot, Kızılot, **a.g.e.**, s.112.

²³⁸ Öncel, Kumrulu, Çağan, Göker, **a.g.e.**, s.212.

²³⁹ Candan, **a.g.e.**, s.226.

²⁴⁰ Ertunç Aksümer, “Vergi Hatalarının Düzeltilmesi”, **Diyalog Dergisi**, Sayı:325, Mayıs 2015, s.72.

Mükellefin belirlenemediği durumlar vergilendirme hatasının konusuna değil, hukuki uyumsuzluk konusuna girmektedir.²⁴¹

1.2.2.2.5.1.1.2.2.2. Mükellefiyette Hata

VUK vergilendirme hatalarında madde 118'deki diğer bentlerden farklı olarak bu hata türünde “açık olma” şartını getirmiş ve bu hükme göre mükellefiyette hatanın olduğunun kabul edilmesi için ilgili durumun anlaşılabilir olması gerekmektedir. Vergiden muaf olan kişilerden istenen vergiler ve açık bir şekilde vergiye tabi olmadığı belli olan kişilerden istenen veya alınan vergiler bu hata türünün konusunu oluşturmaktadır.²⁴²

1.2.2.2.5.1.1.2.2.3. Verginin Konusunda Hata

Açık bir şekilde verginin konusuna girmeyen veya vergiden istisna olan “gelir, servet, madde, kıymet, evrak ve işlemler üzerinden” istenen veya alınan vergiler bu vergilendirme hatasının kapsamını oluşturmaktadır.²⁴³ Örneğin kumar kazançlarından gelir vergisi alınması, vergilendirme hatalarından olan verginin konusunda hatadır. Kanun koyucu bu hata türünde de “açık olma” şartını getirmiştir. Mükellefiyette hata ve verginin konusunda hata türleri birbiriyle karıştırılabilmekte olup verginin konusunda asıl bakılması gerekenin “vergilendirilecek unsur” olduğu gözden kaçırılmamalıdır.²⁴⁴ Danıştayın bir kararında davacı aldığı bir ihaleyle ilgili yaptığı mal alım satım, mühendislik işleri gibi işlerin “döviz kazandırıcı faaliyetler” kapsamında değerlendirilmesi gerektiğini dolayısıyla vergiden muaf olduğunu ve yönelik 2012-2013 ve 2014 Ocak, Şubat döneminde ödediği damga vergisinin bir vergilendirme hatası olduğunu ve ödediği bu verginin iade tarihine kadar olan sürede yasal faiziyle beraber geri ödenmesi gerektiği iddiasıyla davayı temyiz etmiştir.

²⁴¹ İsmet Polat, “213 Sayılı VUK Hükümlerine Göre Vergi Hatasının Düzeltilmesi”, **Vergi Raporu Dergisi**, Sayı:77, 2005, s.41, https://vergiraporu.com.tr/upImage/org/2005-077-213_Sayili_Vuk_Hukumlerine_Gore_Vergi_Hatalarinin_Duzeltilmesi-%C4%B0smet_Polat%20.pdf, E.T.:23.10.2022.

²⁴² Öncel, Kumrulu, Çağan, Göker, **a.g.e.**, s.212; Oktar, **a.g.e.**, s.167.

²⁴³ VUK, madde 118.

²⁴⁴ Öncel, Kumrulu, Çağan, Göker, **a.g.e.**, s.213, Kızılot, Kızılot, **a.g.e.**, s.114.

Danıştay Damga Vergisi Kanunu ek madde 2²⁴⁵'ye dayanarak yapılan işlerin döviz kazandırıcı faaliyet kapsamına girdiği dolayısıyla “verginin konusunda hata” olduğunun açık olduğu kararını vererek ilk derece mahkemesinin kararını bozmuştur.²⁴⁶ Bozma kararına örnek olarak; kişi kendisine miras yoluyla kalan taşınmaz üzerinden vergi ödediğini, bu taşınmazın kültür varlığı olarak tescil edilmesi sebebiyle VUK madde 118 üçüncü bendi uyarınca vergi kesilmesinin bir vergilendirme hatası olduğunu dolayısıyla veraset ve intikal vergisinden muaf olduğunu iddia etmektedir. İlgili kararda Danıştay kültür varlığı olarak tescil edilen bu taşınmaz üzerinde, kişinin Kültür ve Tabiat Varlıkları Kanunu madde 11²⁴⁷'e aykırı olarak işlem yaptığı gerekçesiyle iddianın vergilendirme hatası olarak değerlendirilemeyeceği kararını vermiştir.²⁴⁸

1.2.2.2.5.1.1.2.2.4. Vergilendirme ve Muafiyet Döneminde Hata

VUK madde 118'in son bendinde yer alan bu vergilendirme hatası türü, vergilendirilmesi gereken dönemde yanlışlık yapılması veya sürenin yanlış hesaplanmasından kaynaklı olarak ortaya çıkmaktadır. Buna, basit usulde vergilendirilen bir mükellefin, yıl içinde basit usule tabi olma şartlarını kaybetmesi ve idarenin vergilendirilecek dönemde hata yaparak mükellefin içinde bulunduğu

²⁴⁵ Damga Vergisi Kanunu, Ek madde 2: “Vergi, Resim, Harç İstisnası Belgesine bağlanan aşağıda sayılan diğer döviz kazandırıcı faaliyetlere ilişkin işlemler nedeniyle, belgenin geçerlilik süresi içerisinde belgede yer alan tutarla sınırlı olmak kaydıyla, düzenlenen kâğıtlar damga vergisinden müstesnadır.”

²⁴⁶ Danıştay, 9. Daire, E.2019/2578, K.2022/1260, <https://karararama.danistay.gov.tr/getDokuman?id=RU5DKHZCNjVkJ3V6Q05KL20xSUhwRUJKc0xPTnEvR0s3cmI0YkQxc2I4UVc4MjBySGhrL3NIN28wc3ZYR0JqMlVnd3dObmJvK05ROWZtYXpCb1E0YmUyUW51Wm4xeVZnSHVjMDM5MWJBR1BLOFo2U2NpL0xEbDF0bGtRbDB6MVhJWDRGTm5xRWJBKzhqWW53R3lTRG9TQW5KZlNaQktCQUlkL1MzQ3VXS0ZzWncwTE5TVU5HeUNvTWpmQnd0Y3B2M01aMik=&arananKelime=m%C3%BCkellefin%20%C5%9Fahs%C4%B1nda,vergilendirme%20hatas%C4%B1>, E.T.:24.10.2022.

²⁴⁷ Kültür ve Tabiat Varlıklarını Koruma Kanunu, madde 11: “Taşınmaz kültür ve tabiat varlıklarının malikleri bu varlıkların bakım ve onarımlarını Kültür ve Turizm Bakanlığının bu Kanun uyarınca bakım ve onarım hususunda vereceği emir ve talimata uygun olarak yerine getirdikleri sürece, bu Kanunun bu konuda maliklere tanıdığı hak ve muafiyetlerden yararlanırlar.”

²⁴⁸ Danıştay, 7. Daire, E.2018/2290, K.2022/1390, <https://karararama.danistay.gov.tr/getDokuman?id=RU5DKDJJNXNKTUNtZ1REemU5ZTBV3hU THJqd09uOSTGK0VBOW5acGpibkdXNHRDRHJ5Tno5OEVLd2I4MXo2WlNydhVh4SUZuUFGzeVd VRnhXdXdpZ0duNEYxb0VQWgt5RUdYSkoxNk9QUkVoL1ZKOFl5ai9WTGVUazRUNHlvUW5 OS3pGbm9melNZRHNGMkNtSWxzaG9PcUF1TVY4Z3ZMMS9sQXA5STVPRXg2c1ZndytTK3p0 TU5XQ0RnVU8za1RuSHZqSSk=&arananKelime=vergiden%20muaf,vergilendirme%20hatas%C4%B1>, E.T.:24.10.2022.

takvim yılından başlayarak, mükellefi gerçek usule göre vergilendirilmesi örnek olarak verilebilir.

Bir yıldan az faaliyette bulunan yani kıst hesap dönemine göre vergilendirilecek faaliyetin, takvim yılı esas alınarak matrahının belirlenmesi ve tarh edilmesi bu vergilendirme hatasına başka bir örnek olarak verilebilir. Bu yanlışlıkların vergilendirme hatası sayılabilmesi için verginin miktarında değişikliğe sebep olmaları gerekmektedir.²⁴⁹ Temyiz yoluna giden davacı, gelir vergisine ait borcundan kaynaklanan tecil faizi hesaplanırken 365 gün kabul edilmesi gereken yılın 360 gün kabul edilerek, fazla vergi ödediği iddiasıyla düzeltme yoluna gitmiş ancak başvurusunun reddedilmesi üzerine davayı temyiz etmiştir. Danıştay açık bir şekilde vergi hatasının olduğu anlaşılamadığından düzeltme hükümlerinin uygulanamayacağı kararını vermiştir.²⁵⁰

²⁴⁹ Kızılot, Kızılot, **a.g.e.**, s.115.

²⁵⁰ Danıştay, 3. Daire, E.1996/5422, K.1998/1674, <https://karararama.danistay.gov.tr/getDokuman?id=RU5DKERVtjk1QzI3VHBBV2s4WG0wTmtiQUxBTVdjZDZzSUlpUmh5c0pqRlg3eVdlaGdybmJrZkdtdEdtNlhHZVlpYUFSNjBtWmc3Um41UDQ1d3loRDFUTUFHbW5HSWNCcUE4OUtwZVNjTkRCMm9oNDBkQWhYWw4vUmJrVFVpSHV4ZlBMYNoyVk5Gd0hrL1ZPLzJsV3ZLVdNMUzk1cGZVbG55cStmeVgzS1VnRGZIMTVvSW9ZaEtxK1lIK0J3TWZkRjZEbyk=&arananKelime=tecil%20faizi,vergilendirme%20hatas%C4%B1>, E.T.:25.10.2022.

İKİNCİ BÖLÜM: VERGİ HATALARININ DÜZELTİLMESİNDE ŞİKAYET YOLUNA BAŞVURU SÜRECİ

2.1.Vergi Hatalarının Ortaya Çıkarılması

VUK “*hataların meydana çıkarılması*” başlıklı madde 119 hükmünde vergi hatalarının hangi yollarla ortaya çıkartılabileceği belirtilmiştir. Bunlar;

- “İlgili memurun hatayı bulması veya görmesi ile;
- Üst memurların yaptıkları incelemeler neticesinde hatanın görülmesi ile;
- Hatanın teftiş sırasında meydana çıkarılması ile;
- Hatanın vergi incelenmesi sırasında meydana çıkarılması ile;
- Mükellefin müracaatı ile.”

2.1.1.İlgili Memurun Hatayı Fark etmesi

Değişen dünyayla beraber yeni vergi kaynaklarının ortaya çıkması, enflasyonun yüksek olduğu ülkelerden biri olmamız gibi sebeplerle sürekli değişen vergi mevzuatımızda ortaya çıkan karmaşıklıklar, hem vergileme memurlarının iş yükünü ciddi bir şekilde artırmakta hem de mükellefin sürekli mevzuatı takip etmesinin mümkün olmamasından kaynaklı olarak bazı hatalara sebep olmaktadır. Vergilendirme servislerinde görevli memurlar, hem devletin zarara uğramaması hem de mükellefin hak kaybı yaşamaması için bu süreçlerde daha dikkatli olmak durumundadır. Madde 119’un ilk bendinde “ilgili memur” tanımlamasıyla kastedilen vergilendirme süreçlerinde yer alan memurlardır. Bu memurlar vergilendirme sürecinin tarh, tebliğ, tahakkuk, tahsilat aşamalarında veya sonrasında bu hataları fark edebilir.²⁵¹ İlgili memurun hatayı görmemesi ve devleti zarara uğratması kendisinden tazmin edilebilir. Bu yüzden bu memurların sürekli değişen mevzuatı iyi bir şekilde takibi gerekmektedir. Teknolojinin gelişmesiyle hataların memurlar tarafından fark edilmeme gibi ihtimaller de azalmaktadır. Örneğin mükellefleri adına

²⁵¹ Kızılot, Kızılot, a.g.e., s.118.

beyan verecek olan mali müşavirler elektronik beyanname²⁵² sitemini kullanarak hem vergi dairesinin iş yükünü azaltmış olacak hem de mükellefi için daha hatasız bir beyanname vermiş olacaktır.

2.1.2.Üst Memurun Hatayı Fark Etmesi

Aynı maddenin ikinci bendinde üst memurların yani vergi dairesi müdürü, müdür yardımcısı, vergi dairesi olmayan bölgelerde mal müdürü gibi üst memurlar, dosyayı incelerken veya imzalarken hataları görebilirler.²⁵³ Vergilendirme servislerinde görevli memurların mükellefler adına tüm işlemleri gerçekleştirdikten sonra mükellefin dosyası kendisinin üstü olan amirine gitmektedir. Üst memura giden bu dosya, memurun dikkati sayesinde hatanın gözden kaçmasına engel olacak ve mükellefi veya idareyi zor durumda bırakacak olan zarar bertaraf edilmiş olacaktır.

Vergi Daireleri Kuruluş ve Görev Yönetmeliği madde 19’da vergi dairesi müdürünün görevleri arasında “*müdürlüğünde yürütülen iş ve işlemleri sürekli ve düzenli olarak izlemek, değerlendirmek ve denetlemek*” sayılmıştır. Bu maddeye göre vergi dairesinin günlük işleyiş sırasında memurların işlemlerini kontrol ederken de hataları fark edebileceği anlamı çıkmaktadır.²⁵⁴

2.1.3.Hatanın Denetim Sırasında Fark Edilmesi

KMYKK madde 13’e göre; bütçeler hazırlanırken ve uygulanırken ekonomik istikrar ve kalkınmayı sağlamak esastır ve bunun gerçekleşmesi için bütçe yapılırken gelir ve gider tahminleri gerçeğe en uygun, açık ve şeffaf bir şekilde yapılmalıdır. Bu şeffaflığın sağlanması amacıyla devlet kendi organlarını denetler. Vatandaşların bütçe hakkını devralan devlet bu hakkı en iyi şekilde korumakla görevlidir. Bütçelerde devasa ölçülerde yapılan kamusal harcamaların belirli bir plan dahilinde

²⁵² Ayrıntılı bilgi için bkz.: Selçuk Bakan, “E-Muhasebe ve E-Vergi Uygulamalarının Vergi Tahakkuku ve Tahsilatına Etkisi: Türkiye Örneği”, İdea **Studies Journal**, Cilt:8, Sayı:48, 2022, s.940, <https://ideastudies.com/files/ideastudies/3a7eecaef59e-49da-8028-19ad08f09751.pdf>, E.T.:25.02.2023.

²⁵³ VUK, madde 119.

²⁵⁴ Vergi Daireleri Kuruluş ve Görev Yönetmeliği, madde 19.

yapılmaması durumunda bütçe etkinlik ve verimlilik yönünden zayıf kalacak ve gerçekleştirilmek istenen ekonomik kalkınma sağlanamamış olacaktır. Dolayısıyla vatandaşların en iyi şekilde kullanılması için devrettiği bütçe hakkı ihlal edilmiş olacaktır. Bütçelerdeki en önemli gelir kalemlerinden olan vergiler bu sebeple çok iyi denetlenmeli ve hataya yer vermemek en önemli amaç olmalıdır.²⁵⁵

KMYKK madde 63'te “iç denetim”; kaynakların etkin ve verimli kullanılması ve devlet organlarına değer katmak amacıyla yapılan, devlet organlarının kanunlara dayanarak işlemlerini gerçekleştirip gerçekleştirmediğini kontrol eden ve gerektiğinde devlet organlarına rehberlik edilen bir mekanizma şeklinde tanımlanmıştır.

Vergi daireleri zaman zaman inceleme elemanları tarafından denetlenmekte ve denetleme sırasında bazı hatalar meydana çıkabilmektedir.

2.1.4.Hatanın Vergi İncelemesi Sırasında Fark Edilmesi

Beyana dayalı tarhin esas alındığı vergi sistemimizde mükellefler, vergilendirilecek matrahı ve vergiyle ilgili tüm bilgilerini bağlı olduğu vergi dairesine bildirmektedir. Bağlı olunan vergi dairesi kanunlarda belirtilen ölçüleri temel alarak mükellefin vergi ödevine katılmasını sağlar. Mükelleflerin vergiye gönüllü katılması beklense de bazı mükellefler “*rasyonel tercih teorisine*” göre faydasını maksimize etmek amacıyla ya az vergi ödemeye çalışacak ya da hiç vergi ödemeyecektir. Burada mükellef cezalandırma korkusuyla vergiyi ödemektedir.²⁵⁶ Vergisini zamanında ve tam olarak ödenmesi istenen vatandaşlarda öncelikle vergi ahlakı gelişmiş olmalıdır. Vergiyi kanunla almakla görevli vergi idaresi, devletin gelirlerini tam olarak toplayabilmek için mükelleflerin beyan ettiği bilgilerin doğruluğunu öğrenmek zorundadır ve idare bu amaçla vergi incelemesini uygun görmüştür. Vergi incelemesinde asıl amaç mükellef beyanının gerçeğe uygun olup

²⁵⁵ Mutluer, Öner, Kesik, **a.g.e.**, s.65.

²⁵⁶ Coşkun Can Aktan, “Vergi Psikolojisinin Temelleri ve Vergi Ahlakı, “Yeni” Maliye”, Ankara, Hermes Matbaacılık, 2012, <https://ms.hmb.gov.tr/uploads/2019/09/Yeni-Maliye-02-03-2012-e2.pdf#page=176>, s.169, E.T.: 26.02.2023; Yasemin Taşkın, “Vergi Psikolojisi ve Vergiye Karşı Mükellef Tepkileri”, **Maliye Araştırma Merkezi Konferansları**, Sayı:54, 2010, s.70, <https://dergipark.org.tr/tr/download/article-file/7890>, E.T.:25.03.2023.

olmadığının tespitidir. Bazı durumlarda mükellef vergi incelemesi talebinde bulunabilmektedir. Bu incelemeler sonucunda vergi hatası olup olmadığı ortaya çıkarılır.²⁵⁷ VUK madde 135'te belirtildiği üzere vergi incelemesi vergi müfettiş ve yardımcıları, mükellefin olduğu ilin en büyük mal memuru veya vergi dairesi müdürü ve GİB merkez veya taşra teşkilatının müdürleri tarafından yapılabilmektedir. Vergi incelemesi tam inceleme ve sınırlı inceleme olarak sürelerine göre ayrıma tabi tutulmaktadır.²⁵⁸

2.1.5.Hatanın Mükellefin Başvurusu Üzerine Fark Edilmesi

Sürekli değişen mevzuat, hem mükellefler tarafından takip edilememekte hem de vergi idaresinin iş yükü arttığı için ilgili memurların kendilerinin veya mükelleflerin yaptığı hataları gözden kaçırabilmesine sebep olmaktadır. Kanunlar bu hataların fark edilip bildirilmesi durumunda mükellefe kolaylıklar sağlamaktadır. Mükellef kendisinin veya işlemi gerçekleştiren memurun hatasını bildirebilmektedir. Böylece mükellef, kanunlarla kendisine tanınan düzeltme talep hakkını da kullanmış olacaktır. Vergi hatasının verginin taraflarından biri sebebiyle gerçekleşmesi ve bir tarafın zarara uğraması durumunda vergi mükellefinin vergi hatasının düzeltilmesi talebiyle başvurabilir.

Mükellefin hatayı fark edip bildirmesi durumunda vergi kaybı ortaya çıkmayacak ve mükellef VUK madde 371 hükümlerinden yararlanabilecektir. Bu madde hükmüne göre; *“Beyana dayanan vergilerde vergi ziyai cezasını gerektiren fiilleri işleyen mükelleflerle bunların işlenişine iştirak eden diğer kişilerin kanuna aykırı hareketlerini ilgili makamlara kendiliğinden dilekçe ile haber vermesi hâlinde, haklarında aşağıda yazılı kayıt ve şartlarla vergi ziyai cezası kesilmez.”*²⁵⁹

²⁵⁷ Mine Biniş, **Vergi Hataları ve Sonuçları**, Ankara, Adalet Yayınları, 2012, s.49.

²⁵⁸ Adil Nas, “Türk Vergi Hukukunda Vergi İncelemesi”, **Ankara Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi**, Cilt:61, Sayı:4, 2012, s.1309, <https://dspace.ankara.edu.tr/xmlui/handle/20.500.12575/49042>, E.T.:25.02.2023.

²⁵⁹ VUK, madde 371.

2.2.Düzeltilme Kavramı ve Düzeltmenin Kapsamı

2.2.1. Düzeltme Kavramı

Düzeltme, sözlükte mevcut durumdaki bir hatanın giderilmesi, bir şeyin olması gereken hale getirilmesi anlamına gelmekte olup VUK'ta ise vergilendirme sürecinde yapılan hataların giderilerek hukuki güvenlik ve belirlilik ilkelerinin gereği olarak önceden belirlenmiş verginin olması gerektiği gibi alınması için yapılan bir işlemdir.²⁶⁰

Sosyal devletler, ülkede yaşayan vatandaşların refahı ve toplumsal kalkınmayı gerçekleştirmek adına kamusal ihtiyaçların karşılanması için vatandaşlardan vergi tahsil ederek hem devletin sürekliliğini sağlar hem de kişilerin ihtiyaçlarına cevap verir. Ancak bunu yaparken vergilendirilen vatandaşın vergiye gönüllü katılımını sağlamak zorundadır aksi halde verginin yararından çok zararı dokunur ve kişiler vergiden kaçma veya vergiden kaçınma yoluna giderler. Bunu önlemek adına kişilerin hakları anayasal olarak korunmaktadır. Anayasa madde 125'te "idarenin her türlü eylem ve işlemlerine karşı yargı yolu açıktır" hükmü gereğince vergilendirme sürecinde idarenin yaptığı işlemler için mükellefler hakkını arayabilmektedir. Kanun koyucu hem mükellefleri hem de idareyi düşünerek vergilendirme sürecinde yapılan hataların giderilmesi için barışçıl çözüm yolu olan "düzeltme" yolunu öngörmüştür. Mükellef açısından yargı gibi masraflı ve uğraştırıcı bir yola gitmeden hataların kolayca çözümlenmesi, idare açısından da verginin en kısa sürede tahsil edilmesi vergilendirme sürecinin etkinliğini artıracak ve yargı yoluna gidilmediği için de ekonomiklik sağlayacaktır.²⁶¹ Aynı madde hükmünün devamında idarenin sebep olduğu zararı karşılamakla yükümlü olduğu ibaresi idare açısından hata yapmama gayreti sağlayacak ve hata yapılsa dahi mükelleflerin haklarını ihlal etmemek açısından yapılan hataların düzeltilmesi için de

²⁶⁰ TDK, Güncel Türkçe Sözlük, <https://sozluk.gov.tr/>, E.T.: 25.02.2023; Rüknettin Kumkale, "Vergi Hukukumuzda Hatalar ve Düzeltme", **Terazi Hukuk Dergisi**, Cilt:4, Sayı:48, Ağustos 2010, s.49, <https://www.jurix.com.tr/article/812>, E.T.:25.02.2023.

²⁶¹ Ahmet Öztürk, "Vergi Usul Kanunu Kapsamındaki Vergi Hatalarında İdari Düzeltme Yolları", **Mali Çözüm Dergisi**, Cilt:27, Sayı:140, Mart-Nisan 2017, s.58, <https://search.trdizin.gov.tr/yayin/detay/225576/vergi-usul-kanunu-kapsamindaki-vergi-hatalarinda-idari-duzeltme-yollari?&view=bibtex&download=225576.bib>, E.T.:26.03.2023.

idare üzerinde bir baskı oluşturacaktır. Nitekim idarelerin işlemlerinden kaynaklanan kamu zararları işlemi yapan yetkili kişilere rücu edileceği için de kamu memurlarının daha özenli davranması teşvik edilmektedir. Kamu memurlarının bu özeni mükellefin kendini güvende hissederek vergiyi gönüllü vermesine sebebiyet vererek vergi ahlakının da ülke düzeyinde artmasını sağlayacaktır.²⁶² Vergi ahlakı ve vergi bilinci olan bir toplum ulusal olarak gelişmenin en önemli ayağını oluşturmaktadır. Vergi bilinciyle²⁶³ hareket ederek vergi ödevini zamanında yerine getiren ve kamusal bazda yarar sağlayan kişiler ülkelerinin gelişmesine de katkıda bulunmaktadır. Bu noktada başta vergisini tam ve zamanında yerine getirmiş olan mükelleflerin veya vergi idaresinin bilinçsiz olarak yaptığı hatalardan dolayı kişiye orantısız vergilendirme yapılması durumunda bu hataların idare tarafından düzeltilmesi gerekmektedir. Aksi takdirde vergi ahlak düzeyi düşük olan bir toplumda sayıları az olan vergi ahlakına sahip kişilerin küstürülmesine ve vergiyi gönüllü ödeme düzeyinin giderek düşmesine yol açılmış olacaktır.

Öte yandan kişilerin kendi beyan ettiği matrahlara karşı yargı yoluna gidememesi istemeden hata yapmış olan bir mükellefin olması gerekenden fazla vergilendirilmesine yol açarak kişide mağduriyet oluşturacaktır, bu açıdan düzeltme yolu kişilere bir fırsat tanımaktadır.²⁶⁴ Mükellefle idarenin karşı karşıya geldiği bu uyuşmazlıklar;

- Mükellef tarafından haksız vergilendirme yapıldığı iddiası,
- Mükellefin kendisinden fazla vergi alındığı iddiası,
- Mükellefin haksız vergilendirmeden kaynaklı haksız tahsilat yapıldığı iddiası, olarak sınıflandırılabilir.²⁶⁵

²⁶² Vergi ahlakı: Vergi ödevinin tam ve zamanında yerine getirilmesi. Ayrıntılı bilgi için bkz.: Mehmet Tosuner, İ. Cemil Demir, “Toplumsal Bir Olgu Olarak Vergi Ahlakı”, **Gazi Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi Dergisi**, Cilt:9, Sayı:3, 2007, s.10, <https://dergipark.org.tr/en/download/article-file/287478>, E.T.:20.03.2023.

²⁶³ Vergi bilinci: kişinin ödenecek verginin farkında olması durumu. Ayrıntılı bilgi için bkz.: Metin Sağlam, “Vergi Algısı ve Vergi Bilinci Üzerine Bir Araştırma: İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi Öğrencileri Üzerinde Vergi Algısı ve Vergi Bilinci”, **Sosyoekonomi Dergisi**, Ocak-Haziran 2013, Cilt:19, Sayı:19, s.319, [http://www.sosyoekonomijournal.org/Sosyoekonomi19\(19\).pdf](http://www.sosyoekonomijournal.org/Sosyoekonomi19(19).pdf), E.T.: 20.03.2023.

²⁶⁴ VUK, madde 378.

²⁶⁵ Civan Turmangil, “Vergi Davasının Hukuki Niteliği”, **Ankara Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi**, Cilt:39, Sayı:1, Ocak 1987, s.127,

Bu iddiaların idare tarafından incelenerek varsa hataların düzeltilmesi gerekmektedir.

2.2.2.Düzeltilmenin Kapsamı

Düzeltilme işleminin kapsamı vergilendirme sürecinde yapılan hatalar olan vergi hatalarıdır.²⁶⁶ Vergi hataları, hesap hataları ve vergilendirme hataları olarak ikiye ayrılır. Hesap hataları kendi içinde “matrah hataları”, “verginin miktarında yapılan hatalar” ve “mükerrer vergilendirme” olarak üçe ayrılmaktadır. Vergilendirme hataları ise hesap hataları gibi basit matematiksel işlemlerden kaynaklı hatalar olmayıp yapısı itibarıyla detaylı ve karmaşık oldukları için tespit edilmesi daha zordur ve uygulamada da birçok soruna yol açmaktadır. Vergilendirme hataları, “mükellefin şahsında hata”, “mükellefiyette hata”, “mevzuda hata” ve “vergilendirme veya muafiyet döneminde hata” olarak dörde ayrılmaktadır. Vergilendirme hatalarının karmaşık yapısı uygulamada da birçok soruna yol açmakta olup tespitinin zorluğu sebebiyle mükellefin yaptığı düzeltme başvuruları vergi idareleri tarafından genellikle ret cevabıyla sonuçlanmaktadır. Bu noktadan itibaren yargı yoluna giden mükellefin öne sürdüğü vergi hatası iddiası Danıştay tarafından mükellefin lehine olacak şekilde sonuçlandırılabilir. Danıştay kararları incelendiğinde mükellef tarafından vergi idaresine yapılan başvuruların ret ile sonuçlanmasının birçok sebebi olabilir. Vergilendirme sürecinde hem mükellefin haklarını korumak hem de kendi çıkarlarını korumak durumunda olan devlet, mükelleften fazla vergi alınması ve bunun sonradan anlaşılması durumunda “kamu zararı” olduğu iddiasıyla bu işlemlerde yetkili olan kamu memurlarına bu zararın tazmini açısından bir soruşturma başlatabilmektedir. Dolayısıyla işleme yetkili memurlar böyle bir zarar oluşabilme ihtimaline karşın risk alamayacak ve çok açık olmayan vergi hataları konusunda doğrudan ret veya zımnen ret verebileceklerdir.²⁶⁷

<https://dspace.ankara.edu.tr/xmlui/bitstream/handle/20.500.12575/48367/2857.pdf?sequence=1&isAllowed=y>, E.T.:20.03.2023.

²⁶⁶ Tarık Taşkıran, “Vergide Dostane Çözüm Yolları”, **Vergi Dünyası Dergisi**, Cilt:38, Sayı:452, Nisan 2019, s.161.

²⁶⁷ Cenk Canal, “Vergi Hataları ve Düzeltme Müessesesi”, **Maliye ve Sigorta Yorumları**, Sayı:660, Şubat 2020, s.75.

2.2.2.1.Davasız Ödeme

Vergilendirme sürecinde normal işleyiş, vergi dairesinin tarhiyatı ve mükellefe borcunun tebliğ edilmesi sonrasında verginin kesinleşerek ödenmesidir. Mükellef bu noktada dava açma yoluna gitmezse tebliğ aşamasından itibaren otuz gün içinde vergi kesinleşmektedir. Mükellef vergiyi ödedikten sonra fark ettiği vergi hataları tahsil zamanaşımı içerisinde düzeltilebilmektedir.²⁶⁸

2.2.2.2.Ceza İndiriminden Yararlanarak Ödeme

Kamu gelirlerindeki artışın sürekliliği, uyuşmazlıkların da sürekli artmasına sebep olmuş ve vergi idaresinin hem iş yükünü artırmış hem de verginin hızlı ve etkin alınmasını geciktirir bir duruma getirerek vergi sisteminde aksaklıklara sebep olmuştur.²⁶⁹ Aynı zamanda mevzuatın da sürekli değişmesi mükelleflerin bilgisiz kalması veya ihmali davranmasından dolayı vergi kayıpları ortaya çıkabilmektedir. Mükelleflerin bilinçli veya bilinçsiz bir şekilde vergi kaybına yol açtığı önemsiz olmaksızın vergi ziyai cezası kesilmektedir. Bu sebeple mükellefe ceza indiriminden yararlanma hakkı tanınmış, iyi niyetli mükelleflerin korunması amaçlanmıştır. Ceza indiriminden faydalanma kurumunun amacı, diğer barışçıl çözüm yollarında olduğu gibi öncelikle yargı yükünü azaltmak, mükellefin de kısa yoldan çözüme ulaşmasını sağlayarak hem mükellef için hem idare için vergilendirme sürecini hızlı bir şekilde bitirmektir.²⁷⁰ Ceza indiriminden yararlanmak için bazı şartlar bulunmaktadır;

- Mükellefe idare tarafından vergi veya cezası sebebiyle dava açılmamış olması,
- İhbarnamenin tebliğinden itibaren otuz gün içinde mükellefin bağlı olduğu vergi dairesine başvurarak ödeme talebinde bulunması,

²⁶⁸ Kızılot, Kızılot, **a.g.e.**, s.120.

²⁶⁹ Nurettin Bilici, “Çoğalan Vergi Uyuşmazlıkları ve Azaltılmasına Yönelik Önlem Arayışları”, **T.C. Maltepe Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi**, Sayı:1, 2020, s.246, <https://dergipark.org.tr/tr/pub/mhfd/issue/63468/959835>, E.T.: 07.03.2023.

²⁷⁰ Yusuf Karakoç, “Vergi Cezası Anlaşmazlıklarının Çözüm Yollarından Cezalarda İndirim Müessesesi”, **Dokuz Eylül Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi**, Cilt:16, s.3648, <https://dergipark.org.tr/en/pub/deuhfd/issue/46919/588587>, E.T.:07.03.2023.

- Vergi ve verginin indirilen cezasının belirlenen vadede veya AATUHK’da belirtilen türlerden teminat²⁷¹ gösterme durumunda ise üç ay içinde ödenmesi.

Mükellefin, bu haktan yararlanabilmesi için uzlaşma yoluna da gitmemiş olması gerekmektedir ancak uzlaşmadan, uzlaşma tutanağı imzalanana kadar vazgeçmesi durumunda cezalardan indirim uygulamasından yararlanabilecektir.²⁷²

Mükellef ceza indiriminden yararlandıktan sonra vergi hatasının fark edilmesi durumunda vergi hatası düzeltilir.

2.2.2.3.Kanun Yolundan Vazgeçme Yoluyla Ödeme

Cezalarda indirim yolundan farklı olarak “kanun yolundan vazgeçme”²⁷³ yolu mükellefin olağan kanun yolları olan istinaf ve temyize başvurmadan vazgeçtiği takdirde yararlanabileceği bir haktır.²⁷⁴ Buna göre mükellef kazanacağından emin olduğu bir davadan vazgeçmesi durumunda vergi ve cezalarının sadece %60’ını ödeyecek ve bu ödeyeceği %60’lık kısmın %80’ini 1 ay içinde ödenmesi durumunda %20 daha indirim sağlanacaktır. Mükellefin kazanması pek olası gözükmeyen davasından vazgeçmesi durumunda ise vergi borçlarının %75’i silinecek, bu %75’lik kısmın %80’ini 1 ay içinde öderse yine %20’lik bir indirimden faydalanabilecektir. Mükellefin davayı kazanma ihtimalinin kuvvetli olduğu durumda kanun yolundan vazgeçmeye başvurması mükellef için dezavantaj oluştururken kaybetme ihtimalinin yüksek olduğu durumda kanun yolundan vazgeçmeye başvurması mükellef için avantajlı hale gelecektir.²⁷⁵ Örneğin ödenecek vergi ve cezası toplam 50.000 TL olan kişi üst makamlara başvurması durumunda lehine sonuçlanacak bir davada kanun yolundan vazgeçme yoluna giderse ödeyeceği vergi miktarının %60’lık kısmı olan 30.000 TL’nin %80’ine tekabül eden 24.000 TL’yi 1 ay içinde ödeyerek vergi dairesiyle uzlaşmış olacaktır. Mükellefin aleyhine sonuçlanacak bir davada ise mükellef, 50.000 TL olan borcunun %75’ine tekabül eden 37.500 TL’nin %80’lik

²⁷¹ AATUHK, madde 10.

²⁷² GİB, “Vergi Cezalarında İndirim Uygulaması Broşürü”, Yayın No: 436, Eylül 2022, s.7, https://gib.gov.tr/sites/default/files/fileadmin/beyannamerehberi/2022/vergi_cezalarinda_indirim_brosur.pdf, E.T.:07.03.2023.

²⁷³ VUK, madde 379.

²⁷⁴ Oktar, **a.g.e.**, s.191.

²⁷⁵ Bilici, **a.g.m.**, s.245.

kısmı olan 30.000 TL'yi 1 ay içinde ödemesi durumunda vergi dairesiyle uzlaşmış olacaktır. Cezalardan indirim yolunda ödenmesi gereken vergi ve cezalarında vergi hatası fark edilmesi durumunda gerekli düzenlemelerin yapılacağı belirtilmişti, kanun yolundan vazgeçme yolu da hem cezalarda indirim yoluna hem de uzlaşma yoluna benzediğinden ve “hata üzerinden vergi alınmaması ilkesi”nden yola çıkarak vergi hatalarının düzeltilmesindeki işleyişin burada da aynı olacağı kanısına varılmaktadır.

2.2.2.4.Beyannamede Vergi Hatası Bulunması

VUK madde 378 “*dava konusu*” başlıklı madde hükmünde mükelleflerin kendi düzenledikleri beyannamelere karşı dava açamayacağı açıkça belirtilmiştir. Ancak vergi hatası olması durumunda bu hata düzeltme-şikayet başvurusuna konu edilebilecektir.

Mükellef, beyanname verme süresinde vergi hatası olduğunu fark ederse vergi idaresine hata yapıldığını belirtilip düzeltme yapılacak ve hata düzeltildikten sonra süresi içinde yeni bir beyanname verip bu hatalı durumdan dönülebilecektir. Mükellefin beyanname süresi bittikten sonra vergi hatasını fark etmesi durumunda ise vergi idaresine düzeltme-şikayet başvurusu yapılacak ve bu başvurunun idare tarafından reddedilmesi mükellefe dava açma hakkı kazandıracaktır. Ayrıca beyanname süresinden sonra hata fark edildiği için vergi kaybına sebebiyet verildiğinden vergi ziyayı cezası kesilecektir.²⁷⁶ Beyannamede hatanın beyanname verme süresi geçtikten sonra düzeltme yoluna başvurmadan direkt dava açılıp açılabilmesi konusu akla gelmektedir. VUK madde 378 hükmünde mükelleflerin beyannameye karşı dava açamayacakları ancak vergi hatalarının istisna tutulduğu görülmektedir. Başka bir istisna olarak mükelleflerin beyannamelerine ihtirazi kayıt koyması onlara beyannamelerine karşı dava açma hakkını kazandırmaktadır. Mükellefler ihtirazi kayıt olmadan sadece vergi hatası olması durumunda onun düzeltilmesini isteyerek beyannameye itiraz edebilirler. Mükellefler beyanname süresi geçtikten sonra vergi hatasını fark etmesi durumunda düzeltme yoluna

²⁷⁶ Mustafa Balcı, **Vergi Hataları ile Düzeltme-Şikayet Konusunda Uygulamada Yaşanan Hukuki Sorunlar ve Çözüm Önerileri**, İstanbul, Oniki Levha Yayınları, 2022, s.81.

başvurmadan yargı yoluna gidemezler.²⁷⁷ Bu görüşten farklı olarak bazı yazarlar da VUK madde 125'i dayanak göstererek beyannamede hata bulunması durumunda düzeltme yoluna başvurmadan doğrudan dava açmanın mümkün olduğu yönündedir.²⁷⁸

2.2.2.5.Uzlaşılan Vergilerde Vergi Hatası Bulunması

Uzlaşma sözlükte; “*uyuşma*”, “*barışma*”, “*bir uyuşmazlığın sona erdirilmesi*” anlamlarına gelmekte olup²⁷⁹ vergi hukukunda uzlaşma ise mükellef ve vergi idaresinin vergilendirme süreçlerinde ortaya çıkan durumlar konusunda kanunda belirtilen koşullar çerçevesinde anlaşması anlamına gelmektedir. Uzlaşma, vergi alacağını ve cezalarını kısmen veya tamamen ortadan kaldıran barışçıl bir yoldur.²⁸⁰ Uzlaşma, vergi idaresi açısından olay yargıya taşınmadan çözüldüğü için verginin toplanmasında etkinlik sağlanmış olacak, mükellef açısından ise ödeyeceği miktardan daha az vergi ödeyeceği için lehe bir durum oluşturacaktır. Öte yandan uzlaşma yoluna gitmeyen mükelleflerle, uzlaşma yoluna giden mükellefler arasında eşitlik ilkesi açısından bir zedelenme olup olmayacağı akla gelmektedir.

Uzlaşma kurumu, VUK ek madde 1’de düzenlenmiş olup “*tarhiyat öncesi uzlaşma*” ise ek madde 11’de uygulama alanı bulmaktadır. Uzlaşmanın tarhiyat öncesi ve sonrası olarak ikiye ayrılmasının sebebi vergilendirme sürecinde yapılan işlemlerin tarhiyata göre farklılık arz etmesidir. Tarhiyat sonrası uzlaşma sadece “*uzlaşma*” olarak da literatürde geçmektedir.²⁸¹

Tarhiyat öncesi uzlaşma, ödenecek verginin doğruluğunu araştırmak amacıyla yapılan vergi incelemesi²⁸² sonrasında tarh edilecek vergi, vergi ziyai cezaları ve usulsüzlük cezaları için uygulanabilmektedir. Ancak VUK madde 359’da belirtilen

²⁷⁷ Yusuf Karakoç, **Vergi Yargılaması Hukuku**, 5. Baskı, İstanbul, Yetkin Yayınları, 2021, s.59.

²⁷⁸ Cengizhan Hatipoğlu, “Vergi Hukukunda Hata ve Düzeltme”, Yayınlanmamış Doktora Tezi, İstanbul Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, İstanbul, 2013, s.230.

²⁷⁹ TDK, Güncel Sözlük, <https://sozluk.gov.tr/>, E.T.: 27.01.2023; T.C. Adalet Bakanlığı Hukuk Sözlüğü, <https://sozluk.adalet.gov.tr/uzla%c5%9fma>, E.T.:27.01.2023.

²⁸⁰ Oktar, **a.ge.**, s.172.

²⁸¹ Mustafa Gültekin, “Vergi Uyuşmazlıklarının Çözüm Yollarından Uzlaşma”, **Uyuşmazlık Mahkemesi Dergisi**, Sayı:7, Haziran 2016, s.580.

²⁸² “*Vergi incelemesine yetkili olanlar; vergi müfettiş ve yardımcıları, ilin en büyük mal memuru, vergi dairesi müdürleri, GİB merkez ve taşra müdürleri.*” Bkz. VUK, madde 135.

kaçakçılık fiili sebebiyle vergi ziyana sebep olunması bu kapsamın dışındadır.²⁸³ Vergi incelemesi olmadan bulunan matrah farkları da yine tarhiyat öncesi uzlaşma kapsamı dışında kalmaktadır.

Tarhiyat öncesi uzlaşmada, mükellefin kendisi veya mükellefin vekalet vererek kendisini temsil etmesini istediği kişiler, vergi inceleme memurlarının incelemeye ilgili tutanağın düzenlenmesine kadar olan süre içinde uzlaşma talebinde bulunabilirler. Ancak vergi inceleme memurlarının daveti üzerine olan “uzlaşmaya davet”te ise mükellef veya temsilcisinin uzlaşma talebinde bulunabilmesi için onbeş günlük bir süre belirlenmiştir. Uzlaşma talebi, vergi incelemesi yapan memurlar veya onların bağlı olduğu grup başkanlıklarına yazıyla yapılmaktadır ve belirlenecek olan uzlaşma günü, yeri ve saati mükellefe onbeş gün önceden haber verilmektedir. Uzlaşma sonucunda düzenlenen tutanaklar kesindir ve bu tutanaklara karşı dava açılmaz ve şikayette bulunulamaz.²⁸⁴

Tarhiyat sonrası uzlaşma ise verginin tarh edilmesinden itibaren başlayarak vergi ve verginin zamanında ödenmemesinden kaynaklı vergi cezası kesilmesi gibi durumlardan kaynaklı oluşan uyuşmazlığın yargıya götürülmesine kadar olan süreçte vergi idaresi ve mükellef arasındaki uyuşmazlığın giderilmesidir.²⁸⁵

Tarhiyat sonrası uzlaşmaya başvurabilmek için öncelikle vergi idaresi tarafından tarh edilen vergi ve cezalarının mükellefe tebliğ edilmesi gereklidir. Mükellefler uzlaşma yolunda tarhiyat öncesi veya tarhiyat sonrası uzlaşma yollarından sadece birini seçebilmektedir ve tarhiyat sonrası uzlaşmaya başvurabilmenin diğer koşulu ise tarhiyat öncesi uzlaşma hakkının kullanılmamış olmasıdır. Mükelleflerin vergi ziyana sebebiyet verdikleri durumlarda uzlaşmaya başvurulabilmektedir. Bu durumlar;

- Tarhiyatta vergi hatası veya hesap hatası bulunması,
- Mükellefin yetkili makamların yanlış açıklaması sonucunda veya bir hükümle ilgili içtihadın değişmesinden kaynaklı mükellefin yanıltılması,

²⁸³ VUK, ek madde 11.

²⁸⁴ Tarhiyat Öncesi Uzlaşma Yönetmeliği, madde 17, <https://www.gib.gov.tr/node/86796>, E.T.:28.01.2023.

²⁸⁵ Kızılot, Kızılot, **a.g.e.**, s.222.

- Mükellefin kanunları anlama konusunda yetersiz kalması,
- Uyuşmazlıklarda yargı organlarıyla idarenin görüşlerinin çatışması

gibi durumlarda uzlaşmaya başvurulabilmektedir. Uzlaşma talebi mükellefin bağlı olduğu vergi dairesine veya yetkili uzlaşma komisyonuna postayla veya interaktif vergi dairesi kanalıyla dilekçe şeklinde mükellefe tebliğ tarihinden itibaren otuz gün içinde yapılabilir. Uzlaşmaya varılması durumunda dava açılmaz ve şikayette bulunulamaz.²⁸⁶

Uzlaşma sonucunun kesinliği ve hiçbir makama başvurulamamasının istisnasını vergi hataları oluşturmaktadır. Uzlaşma sonunda mükellefin VUK madde 116-117-118’de belirtilen vergi hatalarını fark etmesi durumunda düzeltme başvurusunda bulunulabilmektedir.²⁸⁷ Bununla ilgili Danıştay’ın bir kararında elde ettikleri faiz gelirini beyan etmeyen mükellefle vergi idaresinin tarhiyattan önce uzlaşmaya vardığının ancak uzlaşma sonrasında mükellefin vergi hatasını fark etmesinin akabinde uzlaşma tutanağının iptali vergi hatasının düzeltilmesi için yaptığı şikayet başvurusu VUK ek madde 11’deki tarhiyat öncesi uzlaşma başlıklı hükümde “*hiçbir makama başvurulamayacağı*” lafzından dolayı vergi mahkemesi tarafından reddedilmiştir. Bu karar üzerine davayı temyiz eden davacı, tarhiyatta açık vergi hatası olduğunu ve düzeltilmesi gerektiğini öne sürmüştür. Tetkik hakimi, uzlaşma sonucunda tarhiyatta vergi hatası bulunması durumunda VUK madde 120 ve devamındaki hükümlerin uygulanması gerektiğini ve dolayısıyla vergi hatasının düzeltilmesi gerektiği konusunda görüş belirtmiştir. Danıştay kanun koyucunun sadece kesinleşmiş yargı kararlarındaki vergi hatalarının düzeltilemeyeceğini öngördüğünü başka sınırlama getirmediğinden yola çıkarak uzlaşma sonucunda fark

²⁸⁶ GİB, “Tarhiyat Sonrası Uzlaşma Broşürü”, Yayın No:438, Aralık 2022, s.14, <https://asmmmo.org.tr/userfiles/others/files/Mvzt/Rhb/2022-438-Tarhiyat%20Sonras%C4%B1%20Uzla%C5%9Fma%20Bro%C5%9F%C3%BCr%C3%BC.pdf>, E.T.:03.03.2023.

²⁸⁷ Mehmet Tahir Ufuk, "Uzlaşma Tutanağında Vergi Hatası Olması Durumunda Düzeltme", Yaklaşım Dergisi, Sayı:176, Ağustos 2007, s. 76.

edilen vergi hatasının düzeltilebileceğini kabul ederek temyiz istemini kabul ederek davacı lehine kararı bozmuştur.²⁸⁸

2.2.2.6.İdari Yargı Mahkemelerinden Geçen İşlemlerde Vergi Hatası Bulunması

Anayasa ile kendisine vergi ödevi verilen mükelleflerin, bu ödevinden kaynaklı hatalardan dolayı hak kaybına uğramaması adına haklarını korumak amacıyla getirilen ve mükellef yargı yoluna gitmeden uyuşmazlığı çözmeyi amaçlayan düzeltme yolu her zaman amacını gerçekleştirememektedir. İdarenin, mükellef ile ilgili işlemlerini gözden geçirmesini isteme hakkına²⁸⁹ sahip olan mükellef, yaptığı başvurulardan sonuç alamayınca olayı yargıya taşımaktadır.

VUK madde 125 hükmünde kanun koyucu idari yargıdan geçen işlemlerde vergi hatası bulunması durumunda bu hataların işlem kesinleşmiş olsa bile düzeltilebileceğini öngörmüştür. Bu madde hükmünde “yargıdan geçen işlemlerde vergi hatası” ifadesi yargıya konu olan vergi hatası anlamına gelmekte olup yargı kararlarında yapılmış bir hata söz konusu değildir. Yani mükellef vergiyle ilgili işlemlerindeki vergi hatasını yargı kararından sonra fark etmesi üzerine bunun düzeltilmesini isteyebilmektedir. Yargı kararlarının kendisinde yapılan hatalar düzeltme-şikayet kapsamında değerlendirilemez.²⁹⁰ İdari yargıya konu vergi hatalarının, sadece işlem hakkında karar verilmemiş olması halinde düzeltilmesi mümkündür.

Yargıdan geçen işlemlerde vergi hatasının düzeltilmesiyle ilgili örnek olarak Danıştay’ın 23.11.2021 tarihli kararında; düzeltme başvurusu zımnen reddedilen mükellef, bu işlem için yargıda dava açmıştır ancak zamanaşımı sebebiyle vergi mahkemesi tarafından dava reddedilmiş ve Danıştay tarafından da onanarak kesinleşmiştir. Bunu üzerine danıştay reddedilme sebebinin usule ilişkin olup esas

²⁸⁸ Danıştay, 3. Daire, E.2005/2364, K.2006/942, <https://karararama.danistay.gov.tr/getDokuman?id=17309700&arananKelime=uzla%C5%9Fma,vergi%20hatas%C4%B1>, E.T.:28.01.2023.

²⁸⁹ Ayrıntılı bilgi için bkz.: Doğan Gökbel, Mükellef Hakları, Yayımlanmamış Doktora Tezi, Eskişehir Anadolu Üniversitesi Sosyal Bilimler Üniversitesi, Eskişehir, 2000, s.248.

²⁹⁰ Balcı, a.g.e., s.37.

ilişkin olmamasından dolayı davacının başvurusunun hukuka uygun olması sebebiyle vergi hatalarıyla ilgili karar verilmesini yerinde bulmuştur. “*Davanın esasının incelenmesinde hukuken engel olmadığını, uyuşmazlığın esası incelenmeden verilen mahkeme kararında hukuka uyarlık olmadığı gerekçesiyle temyiz istemini kabul etmiştir.*”²⁹¹

Danıştay kararlarına bakıldığında, idari yargı kararlarının düzeltme- şikayet konusu yapılabilmesi için esastan karar verilmemiş olması şartı koşulduğu görülmektedir. Halbuki mükelleflerin vergisel işlemleriyle ilgili açtığı dava ile düzeltme talebiyle açtıkları dava sebep yönünden birbirinden farklıdır. Bu yüzden yargıdan geçen işlemle ilgili düzeltme- şikayet başvurularının VUK madde 117 ve madde 118 hükümleri yönünden incelenerek karar verilmesi beklenmektedir.²⁹² Bu konuyla ilgili yargı kararları da mevcuttur.

2.2.2.7.Vergi Cezalarında Hata Bulunması

“*Vergi cezalarında yapılan hatalar*” başlıklı VUK madde 375 hükmünde, vergi hatalarının düzeltilmesinde uygulanacak usul ve şartların vergi cezaları için de uygulanacağı belirtilmiştir.²⁹³ Vergiyi zamanında ödememe, eksik ödeme vb. sebeplerle idareye vergi kaybı yaşatılmasından kaynaklı cezalandırılma işlemlerinde yapılan hataların düzeltme yoluyla düzeltilmesi mümkündür. Vergi cezalarında hata yapılması mükellefin fazla vergi ödemesi veya mükellefin olması gerekenden daha az cezalandırılması sebebiyle az vergi cezası ödemesi gibi hataları kapsamaktadır.²⁹⁴

Vergi cezalarında yapılan hatalarda düzeltme başvurusunda bulunması gerekenin kim olduğu açıkça belirtilmemiş olmakla birlikte literatürde cezanın

²⁹¹ Danıştay, 4. Daire Başkanlığı, E.2019/2156, K.2021/7312, <https://karararama.danistay.gov.tr/getDokuman?id=775081700&arananKelime=d%C3%BCzeltme,vergi%20hata%C4%B1,s%C3%BCrea%C5%9F%C4%B1m%C4%B1,2004%20y%C4%B1%C4%B1nda,onanarak%20kesinle%C5%9Fti%C4%9Fi>, E.T.:28.02.2023.

²⁹² Balcı, a.g.e., s.40.

²⁹³ VUK, madde 375.

²⁹⁴ Serkan Uyaroğlu, “Vergi Usul Hukukunda Vergi Hatalarının İdari Aşamada Düzeltilmesine İlişkin Usuller”, **Vergi Raporu Dergisi**, Sayı:201, Haziran, 2016, s.47, <https://vergiraporu.com.tr/upImage/org/VERG%C4%B0%20USUL%20HUKUKUNDA.pdf>, E.T.:20.03.2023.

muhatapı olan herkesin başvurabileceği kabul görmüştür.²⁹⁵ Danıştayın bir kararında, ilgili vergi döneminde vergi sorumlusuna kesilen vergi ziyaı cezasıyla ilgili kendisine kesilen bu cezanın kendisinden önceki dönemi kapsadığı ve dolayısıyla bu cezadan sorumlu olamayacağı düşüncesinden hareketle vergilendirme hatası yapıldığı iddiasında bulunarak Hazine ve Maliye Bakanlığına yaptığı düzeltme başvurusunun reddedilmesi üzerine sorumlu, ilk derece mahkemesine gitmiş ve mahkeme bu hatanın vergilendirme hatası olduğuna karar vermiş, sonuç olarak bunun üzerine idarenin yaptığı temyiz başvurusunda ilk derece mahkemesi kararının bozulmasına karar verilmiştir. İlgili davada Danıştay “vergi hatası olduğu düşünülerek yapılan her başvurunun düzeltmeye konu olmayacağı ve vergi hatasının varlığından söz edebilmek için hukuki uyumsuzlığa sebebiyet vermeyecek şekilde açık ve mutlak bir hata olması gerektiğini” belirtmiştir.²⁹⁶ Öyle ki kişilerin vergi hatası ve hukuki uyumsuzluk ayırımını tam yapamaması ve vergi hatası sanılan hatanın hukuki uyumsuzluk çıkması durumunda kişilerin, olağanüstü kanun yolu olan “bireysel başvuru” hakkından da mahrum kalabilme ihtimalleri bulunmaktadır.

2.2.3.Düzeltilme Kapsamı Dışında Kalan Konular

Düzeltilme-şikayet yolu sadece vergi hatalarına özgü olarak kullanılan barışçıl bir yoldur. Ancak bazen vergi hatası olmayan veya vergi hatası olup olmadığı tartışılan hatalarla karışabilmektedir. Bu bağlamda hukuki uyumsuzluklar, ödeme emirlerinde yapılan vergi hataları ve yargı makamlarınca verilen kararlardaki hatalar düzeltme kapsamında değildir.

²⁹⁵ Turgut Candan, **Vergisel Kabahatler ve Suçlar**, Ankara, Yetkin Yayınları, 2022, s.933.

²⁹⁶ Danıştay, 3. Daire, E.2021/391, K.2022/2932, <https://karararama.danistay.gov.tr/getDokuman?id=RU5DKHVQRG9BTGxDQ2VpcHV5NTYvT0JxYkJK3RStGVFEsS1A3dkJ0MGNIbyT3YTNYcWh1eUxKSS9uYUtDVitPVUw2eFZWdytYzkh2Y2lpTlYxNkzOFg4Z3R1cFBCd0NPUHQrL1FWdFVMRThVTlhNN3VJWGRXUk1YXpHWTltYW40L3NCaFJXb0NOcTN4TDNzZy9GOHV6MlpTamJBZXhidDdOby9pam42dFRVYkM4L1JIYUMrUy9US2p2ZlZrNUZZcjJ5Myk=&arananKelime=vergilendirme%20hatalar%C4%B1>, E.T.:22.10.2022.

2.2.3.1.Hukuki Uyuşmazlıklar

Vergilendirme sürecinde yapılan hataların vergi hatası olarak kabul edilebilmesi için hiçbir yoruma gerek kalmadan hatanın açıkça görülebilmesi şartı bulunmaktaydı ancak vergi hatası olduğu halde bazen karmaşık yapısından dolayı vergi idaresi tarafından hukuki uyuşmazlık sanılıp Danıştay’a gidene kadar ortaya çıkmayan vergi hataları olduğu gibi bazı hataların da vergi hatası değil hukuki uyuşmazlık olduğu kanaatine varılıp direkt yargı yoluna da gidilebilmektedir. Yapısı gereği hukuki uyuşmazlıklar bazen vergi hatasıyla karıştırılabilmektedir. Özellikle de vergilendirme hatalarından olan “mükellefiyette hata” ile sıkça karıştırılabilmekte olup Danıştay’a giden davalara konu olmuştur: İşveren-işçi arasındaki iş akdinin ikale sözleşmesiyle bitirilmesi ve işverenin işçiye zorunlu olmadığı halde yaptığı bu ödemeden vergi alınmasının GVK “müteferrik istisnalar” başlıklı altıncı bölümünde bulunan madde/25 kapsamına girdiği dolayısıyla yapılan bu işlemin vergilendirme hatası olduğu ve kesilen bu vergiyle beraber iade tarihine kadar olacak sürede hesaplanacak olan yasal faizinin de geri ödenmesi gerektiği iddiasıyla ilk derece mahkemesine başvurduğu, düzeltme başvurusunun haklı bulunması üzerine vergi idaresinin ilgili olayda hukuka bulunmadığını ileri sürmesi ve olayı temyize götürmesi üzerine Danıştay bu olayın konusunun vergilendirme hatası değil, hukuki uyuşmazlık konusu olduğuna karar vererek vergi idaresini haklı bulmuş ve ilk derece mahkemesi kararının bozulmasına karar vermiştir.²⁹⁷

Düzeltilme yolu hem mükellef açısından hem vergi idaresi açısından yargı yoluna gitmeden hızlı ve ekonomik bir şekilde hataların giderilmesinde çok önemli bir yol iken bu yolun etkin bir şekilde işleminin en büyük sebebi, hatanın açıkça görülüp hemen müdahale edilmesidir. İlk bakışta anlaşılamayan hatalar detaylı bir inceleme gerektireceği ve vergilendirme sürecini aksatacağından kanun koyucu hukuki uyuşmazlıklarda yargı yoluna başvurulması gerektiğini öngörmüştür. Hukuki

²⁹⁷ Danıştay, 4. Daire, E.2019/234, K.2022/3514, <https://karararama.danistay.gov.tr/getDokuman?id=RU5DKDUyekpoSGFPaVI3TWZYbE82NnZvSO42bUx3TWRvUDZESnhLSzFhWXFMTG9hUWRJTktRZEkwQmY5MHZVZWVVCVHRhWEtXN3pHUTljU3U1NzNGODRTdEE1ZnNzSzNHQjJlYjVqakFhNzgxMWFKL0pGRlEvYURSOHM4U3F6cmJkN3cyd2JvaFdlUGt3eUdxSGdJKzEybVZHC9IOWU3eGErc1p5NXdkZFdaRi9yKy8wK2VDNDZtV09OK0IxNG9FcGZhUCK=&arananKelime=m%C3%Bckellefin%20%C5%9Fahs%C4%B1nda%20hata>, E.T.:23.10.2022.

uyuşmazlıkta mükellefle idare arasında yorum farklılığı bulunmaktadır, bir taraf işlemin doğru olduğunu iddia ederken diğer taraf işlemin hukuka uygun olmadığını iddia etmektedir. Bu sebeple vergi hatası ve hukuki uyuşmazlığın iyi ayırt edilmesi ve vergilendirme sürecinin aksatılmaması gereklidir.²⁹⁸ Ortadaki işlem vergi hatasıysa mükellef düzeltme-şikayet yoluna gitmeli eğer değilse yargıda dava açmalıdır. Bu noktada Danıştay kararlarında birçok vergi hatasının, vergi hatası değil de hukuki uyuşmazlık olduğu iddia edilerek vergi idaresi tarafından düzeltme taleplerinin reddedildiği, yargı yolunu kullanan mükellefin, temyiz edene kadar davaları kaybettiği görülmektedir. Vergi idaresi açıkça görülemeyen hataları vergi hatası olarak kabul etmeyip kamu zararına²⁹⁹ sebebiyet vermemek için topu yargıya atmaktadır. Temyiz için kanuni para sınırını aşamayan mükellefin vergi hatasının düzeltilmeyerek hak kaybına uğraması olası gözükmemektedir.

Bu konuyla ilgili başka bir davada, bir şirkette serbest muhasebeci mali müşavir olarak çalışan ve o şirketin muhasebe işlerini yürüten personele “sahte belge düzenleme” fiiline iştirak suçlamasıyla kesilen vergi ziyai cezasının vergilendirme hatalarından mükellefin şahsında hataya girdiği iddiasıyla kaldırılması istemi üzerine temyiz edilmiştir. Danıştay bu uyuşmazlığının çözümünün, davacının iddia edilen fiile iştirak edip etmediğinin basitçe anlaşılamayacak olup bu iddianın araştırılmasına bağlı olduğu ve davacı hakkında düzenlenen raporlardaki tespitlerin hukuki yorum yapılmasını gerektirdiği, bunun da davacının vergi ziyai cezasının kaldırılmasıyla ilgili açılacak davada incelenebileceği yönünde karar vermiştir. Dolayısıyla bu olay vergi hatası kapsamında değerlendirilemeyecektir.³⁰⁰

2.2.3.2.Ödeme Emirlerinde Yapılan Vergi Hataları

Ödeme emirlerinde yapılan vergi hatalarına karşı düzeltme-şikayet yoluna başvurulabilmesi konusu tartışmalı bir konu olmakla birlikte genel kabul gören görüş düzeltme-şikayet yoluna başvurulamayacağı yönündedir.

²⁹⁸ Öncel, Kumrulu, Çağan, Göker, **a.g.e.**, s.208.

²⁹⁹ Ayrıntılı bilgi için bkz.: Bahtiyar Akyılmaz, “Kamu Zararı ve Kamu Zararında Rücu”, **İstanbul Üniversitesi Hukuk Fakültesi Mecmuası**, Cilt:69, Sayı:1-2, Aralık 2011, s.65.

³⁰⁰ Danıştay, 4. Daire, E.2013/6954, K.2016/3709, **Danıştay Dergisi**, Sayı:144, 2017, s.275, https://www.danistay.gov.tr/assets/pdf/yayinlar/dergi/15_05_2018_114237.pdf, E.T.:23.10.2022.

Ödeme emirlerindeki vergi hatalarına karşı düzeltme yoluna gidilemeyeceğini savunan yazarlara³⁰¹ göre; tahsil işlemi AATUHK'ne tabi olduğu için VUK hükümleri için uygulanamayacağı, ödeme emirlerinin vergi borcu kesinleştikten sonra düzenlendiği dolayısıyla vergi hatalarının düzeltilmesini kapsayamayacağına ve sadece dava yoluna başvurulabileceğine ilişkindir.³⁰² Bu konuyla ilgili Danıştay'ın güncel kararları da aynı yöndedir.³⁰³

Aksi görüşü savunan yazarlara³⁰⁴ göre ise düzeltme VUK madde 117-118'de belirtilen hataların bulunması halinde yapılabilir ve ödeme emri aşamasında da yapılabileceğinin kabulü gerekmektedir. VUK madde 126'da düzeltme zamanaşımıyla ilgili olan hükümlere bakıldığında ödeme emrinden çok sonra gelen aşamalarda dahi düzeltme yapılabildiği görülmektedir. Danıştay'ın eski kararlarında ödeme emrine karşı düzeltme yoluna gidilebileceğiyle ilgili kararlar mevcuttur. Bu kararlardan birine örnek olarak; borçları tahsil edilemeyen bir şirketin ortağına, borçların tahsili amacıyla düzenlenen ödeme emrine karşı, şirket ortağı dava açma süresi dışında düzeltme-şikayet başvurusunda bulunmuştur, bu başvurunun idare tarafından reddedilmesi üzerine olayı temyiz makamına getiren davacı, Danıştay tarafından “*mükellefin şahsında ve matrahta hata*” yapıldığı gerekçesiyle haklı bulunmuş ve temyiz istemi kabul edilerek davacı lehine karar verilmiştir.³⁰⁵

³⁰¹ Ahmet Kumrulu, “Vergi İcra Hukukuna Kavramsal Bir Yaklaşım”, **Prof. Dr. Akif Erginay'a 65inci Yaş Armağanı**, Ankara, Ankara Üniversitesi Hukuk Fakültesi Yayınları, 1981, No:460, s.662, <https://dspace.ankara.edu.tr>, E.T.:03.02.2023; Adnan Gerçek, **Kamu Alacaklarının Tahsil Hukuku**, 5. Baskı, Bursa, Ekin Yayınları, 2017, s.228.

³⁰² Bumin Doğrusöz, “Ödeme Emrinin Düzeltmesi İstenebilir mi?”, https://www.muhasabenet.net/haber.php?haber_id=33306&ysclid=lfksuhjrjp80986057, E.T.:03.02.2023.

³⁰³ “*vergi ve cezalarına ilişkin tarh ve tahakkuk aşamasında ortaya çıkan vergi hatalarının, tahsil aşamasında düzeltme-şikayet yoluna konu olamayacağı, ödeme emrine karşı düzeltme-şikayet başvurusunda bulunulamayacağı*”, Danıştay 4. Daire Başkanlığı, E.2018/5588, K.2022/1851, <https://karararama.danistay.gov.tr/getDokuman?id=807645300&arananKelime=%C3%B6deme%20emri,d%C3%BCzeltme,vergi%20hata%C4%B1>, E.T.:03.02.2023.

³⁰⁴ Oktar, **a.g.e.**, s.170; Nurettin Bilici, Yusuf Karakoç Vergi Hukuku, Rençber, Mustafa Balcı, vergi hataları

³⁰⁵ VUK, madde 10: “*kanuni temsilcilerin ödevi*” başlıklı madde hükmüne göre ödeme emri düzenlenirken vergi istenecek kişilerde hata yapıldığı gerekçesiyle düzeltme yoluna başvuran fakat bu başvurusu reddedilen mükellef lehine Danıştay, ortada açık bir vergilendirme hatası olduğunu belirtmiş ve vergi mahkemesi kararını bozmuştur. Danıştay, Vergi Dava Daireleri Kurulu, E.2002/611, K.2003/320, <https://karararama.danistay.gov.tr/getDokuman?id=18219300&arananKelime=%C3%B6deme%20emri,d%C3%BCzeltme,vergi%20hata%C4%B1>, E.T.: 03.02.2023.

2.2.3.3.İdari Yargı Makamlarınca Verilen Kararlarda Hata

Anayasa madde 125 hükmünce kişiler idari işlem ve eylemlere karşı dava açabilir ancak yargı makamlarının verdikleri kararlardaki hatalar düzeltmeye konu yapılamaz ve vergi daireleri tarafından düzeltilemezler. Bu hatalar ancak kararı veren makam tarafından düzeltilebilmektedir.³⁰⁶

2.2.4.Düzeltilme Yetkisi ve Düzeltilme Usulü

Devletin devamlılığı sebebiyle Anayasa'nın hükmettiği şekilde vergisel ödevlerin ödenmesi için karşılıksız olarak fedakarlıklarda bulunan mükelleflerin kanundan kaynaklı bu dezavantajlı durumlarında daha da dezavantajlı konuma gelmemesi adına mükelleflerin yine kanun tarafından korunması gerekmektedir. Kanun koyucu bunu öngörmüş ve vergisel ödevlerini yerine getirirken yapılan yanlışlıklardan dolayı mükellefin veya idarenin dolaylı yoldan toplumun hak kaybına uğramaması adına gerekli düzenlemeleri yapmıştır. Kamusal ihtiyaçların giderilmesinde rol oynayan tüm vatandaşlar kanun önünde eşit olmalıdır.³⁰⁷ Eşitlik ilkesinin gereği olarak verginin ödenmesinde de idare tarafından bu gözetilmelidir.

Vergilendirme süreçlerinde yapılan vergi hatalarının sonucuna göre mükellef veya idare eksik veya fazla alınan vergi yüzünden hak kaybına uğrayabilmektedir. Kamusal ölçekte ise durum; eksik alınan vergi sebebiyle kamusal gelirleri azaltarak bütçenin daha kısıtlı bir şekilde belirlenmesine sebep olarak bazı hizmetlerden toplumsal açıdan mahrum kalınmasına yol açabilmektedir. Öyle ki ülkemizin gelirlerinin büyük bir payını vergi gelirleri oluşturmaktadır.³⁰⁸ Düzeltilme yolu bu noktada hem sürecin hızlı işlemesi adına hem de masraftan kurtulmak adına idare ve mükellef açısından uyumsuzluklarda son derece önemli barışçıl bir yoldur. Aynı zamanda mükellef hatanın düzeltilmesinden dolayı hukuki olarak güvende hissedecek ve vergisel ödevlerini gönüllü olarak zamanında yerine getirebilecektir.

³⁰⁶ Balcı, a.g.e., s.37.

³⁰⁷ Gözde Erkin, "Vergilendirme Yetkisinin Tabi Olduğu Anayasal İlkeler", **Ankara Barosu Dergisi**, Sayı:3, 2012, s.244.

³⁰⁸ Ayrıntılı bilgi için bkz.: Yılı Bütçe Gerekçesi, Ekim 2021, Ankara, s.81, https://www.sbb.gov.tr/wpcontent/uploads/2021/10/2022_Yili_Butce_Gerekcesi.pdf, E.T.:04.02.2023.

Mükellef vergilendirme sürecine ödeyeceği vergi veya bu vergini cezasına ilişkin hesaplarda vergi hatası kaynaklı vergiyi ödeyeceğinden fazla ödemesi durumunda hakkını aramak amacıyla vergi idaresinden düzeltme talebinde bulunabilecektir. Kanun koyucu vergi hatalarının düzeltilmesinde yetkiyi vergi dairesi müdürüne vermiştir.

VUK madde 122’de belirtildiği üzere düzeltme talebinde bulunacak mükellef, bu talebini yazı veya taahhütlü posta ile bağlı olduğu vergi dairesine bildirebilmektedir. Mükellefler, genel zamanaşımı süresi olan beş yıl içinde düzeltme talebinde bulunabilmektedir. Düzeltmesi talep edilen vergi veya cezasına ilişkin işlemi önce vergi dairesi müdürü inceleyerek iddia edilen vergi hatasının düzeltilip düzeltilmeyeceği konusunda nihai kararı verir. Öncelikle düzeltme işlemi düzeltme fişine dayanılarak yapılmaktadır ve düzeltme işlemini yapacak olan vergi dairesi servisinde görevli memur kendi görüşünü de belirterek düzeltme makamı olan vergi dairesi müdürüne düzeltme talebini gönderir. Düzeltme makamı vergi hatası olup olmadığını inceler ve yoruma gerek kalmadan açıkça görülen vergi hatalarında düzeltmenin yapılmasını ilgili memura emreder. Düzeltme işlemi düzeltme makamı tarafından gerekli görülmezse talepte bulunan kişiye yazı ile tebliğ olunur veya vergi dairesi talepte bulunan kişiye hiç cevap vermeyerek bu isteği zımnen red etmiş sayılır.³⁰⁹

2.2.4.1.Düzeltilme Yöntemleri

Mülkiyet hakkının korunması ve dolaylı olarak da bütçe hakkının korunmasından sorumlu devlet, mülkiyet hakkını yalnızca kamu yararı sebebiyle sınırlandırabilmektedir ve bunu yaparken ölçülü olmak zorundadır. Yapılan vergi hatalarının düzeltilmesi bu hakkın ihlal edilmesinin de önüne geçmiş olacak ve vergi sisteminin temeli olan vergide etkinlik sağlanmış olacaktır.

Kanun koyucu vergi hatalarının düzeltilmesinde başlıca iki yöntem belirtmiş ve düzeltmeler bu yöntemlerle yapılabilmektedir. Bu yöntemlerden ilki vergi

³⁰⁹ VUK, madde 123.

daairesince yapılan düzeltme olan re'sen düzeltme yöntemi, diğeri ise mükellefin başvurusu üzerine yapılan düzeltmedir.³¹⁰

2.2.4.1.1.Re'sen Düzeltme

Vergi idaresi kanunlarla bağı olduğu için kanunda yazandan farklı olarak vergi isteyemez. Vergi idaresinin en önemli amaçlarından olan verginin etkin toplanması amacı, vergi idaresinin de devlet karşısında kanunla verilen “vergi toplama” emrinin tam olarak yerine getirilememesine sebep olacak ve bundan doğan zararlar hem işlemi yapan memura hem de işlemi onaylayan yetkiliye sorumluluk yükleyecektir. Düzeltme yolu idare açısından da önemli bir yoldur.

VUK madde 121'de yer alan re'sen³¹¹ düzeltme hükmüne göre idare hiçbir tereddütte bulunmadan, yorum veya inceleme gerektirmeyen açık hatalarda, mükellef başvuru yapmadan önce vergi hatasını fark ettiği takdirde düzeltmelidir. Vergi idaresinin düzeltme sonucu mükellefin lehine veya aleyhine olabilmektedir. Mükellefin lehine olan düzeltmelerde düzeltilen kısım hariç diğer kısımlar geçerliliğini korur ve yeni bir tarhiyat gerektirmediği için mükellefe ihbarname düzenlenmez. Düzeltme fişine dayanılarak yapılan bu düzeltmede mükellefe fişin bir örneği tebliğ edilir.³¹² Lehe yapılan bu düzeltme sonucunda mükellefin alacaklı çıkması durumunda mükellefin bir yıl içinde bu parayı alması gerekmektedir, mükellef alacağını almaması halinde hak kaybına uğrayacaktır.³¹³

Mükelleflerin aleyhine yapılan düzeltmelerde yeni ortaya çıkan vergi borcu, ihbarname ile mükellefe tebliğ edilmek zorundadır. Aleyhine düzeltme yapılan mükellef, vergi dairesine dava açabilmektedir.³¹⁴

Vergi dairesi hata düzeltme işlemini genel zamanaşımı süresi olan beş yıl içinde yapmak durumundadır. Bu noktada mükellef hatanın tebliğ tarihinden itibaren yapılan düzeltmenin aleyhine olması durumunda otuz gün içinde dava açma hakkına sahiptir. Bu duruma örnek olarak; gelir vergisi beyannamesinde 700.000 TL matrah

³¹⁰ VUK, madde 121-122.

³¹¹ “Kendiliğinden”, TDK, Güncel Türkçe Sözlük, <https://sozluk.gov.tr/>, E.T.:04.02.2023.

³¹² Kızılot, Kızılot, s.125.

³¹³ VUK, madde 120.

³¹⁴ VUK, madde 121.

gösteren bir mükellefin yapılan incelemeler sonucunda matrahı 100.000 TL kadar eksik gösterdiği fark edildiği takdirde bu eksik gösterilen tutar mükellefe tebliğ edilir. Mükellef bu borcu kabul etmezse dava açabilecektir. Dava açmazsa vergi borcu otuz gün sonunda kesinleşecektir.

2.2.4.1.2.Mükellefin Başvurusu Üzerine Düzeltme

Verginin kanuniliği ilkesi gereği vergi idaresi kanunlarla bağlıdır ve mükelleften, kanunda belirlenmiş miktar ve oran dışında vergi alamamaktadır. Bu yönüyle mükellefin kanunda belirtilenden “fazla vergi ödememe hakkından” söz edebiliriz. Nitekim fazla vergi ödediğini düşünen ve eşitsizlik olduğu kanısına varan mükellef vergiden kaçmak veya kaçınmak için elinden geleni yapacaktır. Vergilendirme yapılırken mükellefe olabildiğince az zarar verilmeli ve vergi idaresinin tarafsızlığı zedelenmemelidir.³¹⁵ Bu gerekçeler sebebiyle kanunlarla mükelleflere bazı haklar tanınmış ve bu haklar insan haklarının vergi hukukundaki görünümü olan mükellef haklarını³¹⁶ oluşturmaktadır. Gelişen dünyayla beraber mükellef haklarının daha da önem arz etmesinin yansıması olarak 2006 yılında GİB tarafından “Mükellef Hakları Bildirgesi” yayımlanmış ancak diğer ülkelerdeki gibi yasal bir zemine tam olarak oturtulmamış olup bir rehber görevi görmektedir.³¹⁷

Kanun koyucu, hem mükelleflerin haksızlığa uğramaması hem de vergi idaresinin tarafsızlığının zedelenmemesi adına mükelleflere “düzeltme talep hakkı” tanımıştır. Düzeltme talep hakkını kullanan mükellef, kanunda belirtilen vergiyi ödemiş olacak ve hukuki güvencesi arttığından kanunlara daha bağlı ve vergisini zamanında ödeyen vatandaş olma yolunda daha istekli olacaktır.

³¹⁵ Ceyda Kükrer, **Türk Vergi Sisteminde Mükellef Hakları**, 2.Baskı, Ankara, Nobel Akademi Yayıncılık, 2017, s.25, https://books.google.com.tr/books?hl=tr&lr=&id=KdPTDwAAQBAJ&oi=fnd&pg=PA1&dq=%22m%C3%BCkellef+haklar%C4%B1+bildirgesi%22&ots=hcq1qP70zt&sig=voXYbslcls12xwM8ihDAbgKBs5E&redir_esc=y#v=onepage&q=%22m%C3%BCkellef%20haklar%C4%B1%20bildirgesi%22&f=false, E.T.:04.02.2023.

³¹⁶ Ayrıntılı bilgi için bkz.: GİB, Mükellef Hakları, <https://bmvdb.gib.gov.tr/mukellef-haklari>, E.T.:05.02.2023.

³¹⁷ Ramazan Gökbunar, Güneş Çetin, “Mükellef Haklarına Vergi İdaresi Çalışanlarının Bakışı”, **Yönetim ve Ekonomi Dergisi**, Cilt:17, Sayı:1, 2010, s.27.

Düzeltilme talep hakkını kullanacak olan kişinin sadece vergi mükellefi mi yoksa vergi sorumlusunu da kapsayıp kapsamadığı birçok tartışmaya sebep olmuş ancak Danıştay kararlarında vergi sorumlularının da hataların düzeltilmesini isteyebileceği belirtilmiş ve literatürde de böyle kabul görmüştür.³¹⁸ Düzeltilme talebinde bulunabilecek kişiye örnek olarak 25.05.2022 tarihli Danıştay kararına dava olmuş olayda; iş akdi sona eren bir çalışana verilen ek gelir üzerinden stopaj usulüyle yaptığı kesintinin iadesi için düzeltilme-şikayet başvurusunda bulunan anonim şirketinin başvurusunun reddedilmesi üzerine dava temyiz edilmiştir. Danıştay, verginin asıl yüklenicisinin vergi mükellefi olduğu ve düzeltilme-şikayet başvurusunda mükellefin bulunabileceği, vergi sorumlusunun “doğrudan menfaatinin ihlal edilmediği” gerekçesiyle temyiz istemini reddetmiş ve vergi mahkemesi kararını onamıştır.³¹⁹ Burada dikkat edilmesi gereken noktalardan biri menfaati doğrudan ihlal edilenin mükellef mi sorumlu mu olduğudur.

Fazla vergi alınması yüzünden haksızlığa uğradığını düşünen mükellef, düzeltilme talep hakkını kullanarak vergi idaresine dilekçeyle düzeltilme talebinde bulunmalıdır. Mükellef düzeltilme talebinde bulunduktan sonra düzeltilme işlemlerinde bulunan vergilendirme servisi memurunun da görüşüyle birlikte vergi dairesi müdürü inceleme sonucunda düzeltilme yapılıp yapılmayacağına karar verir, buradaki inceleme kelimesi herhangi bir hata olup olmadığının kontrolü anlamına gelmekte olup vergi incelemesi anlamına gelmemekle birlikte mükellefin başvuruda bulunduğu konudaki hatanın açıkça görülmesi gerekmektedir. Mükellefin iddia ettiği gibi bir vergi hatası varsa vergi idaresi tarafından düzeltilir veya reddedilir. Vergi idaresinin mükellefe hiç cevap vermemesi durumunda düzeltilme talebi reddedilmiş sayılmaktadır. Mükellef istediği sonucu alamadığı için bu noktadan sonra isterse yargı yoluna başvurabilir.

³¹⁸ “VUK madde 8 hükmü gereğince vergi sorumlusunun da düzeltilme talep edebileceğinin kabulü gerekir.”, Mustafa Akkaya, Vergi Sorumlusunun Vergi Yargısı ve Vergi İdaresi Karşısındaki Konumu, **Ankara Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi**, Cilt:46, Sayı:1, 1997, s.200, <https://dergiler.ankara.edu.tr/xmlui/bitstream/handle/20.500.12575/48504/2694.pdf?sequence=1&isAlowed=y>, E.T.:05.02.2023.

³¹⁹ Danıştay, 4. Daire Başkanlığı, E.2021/876, K.2022/3275, <https://karararama.danistay.gov.tr/getDokuman?id=791361900&arananKelime=vergi%20sorumlusu,m%C3%BCkellef,d%C3%BCzeltme,vergi%20hatas%C4%B1>, E.T.:05.02.2023.

Mükelleflere tanınan bu düzeltme talep hakkının etkin kullanılıp kullanılmadığı ayrıca bir tartışma konusudur. Danıştay kararlarında birçok mükellefin vergi idaresine yaptığı başvuru sonucunda düzeltme taleplerinden cevap alamaması üzerine dava açtıkları görülmekte ve davaların temyiz edilene kadar mükellef aleyhine karar verildiği görülmektedir. Aynı zamanda yargının yükünü azaltmak için başvuru yollarından olan düzeltme yolunun etkin kullanılmadığını ve yargının yükünü azaltmadığını söylemek mümkündür. Mükellef haklarının diğer gelişmiş ülkelerdeki gibi yasal zemine oturtulmasının düzeltme yolunda etkinliği artıracağı kanısındayız. Vergilendirmede en önemli amaç vergide etkinliğin sağlanmasıdır ve düzeltme yolunun etkin kullanılamaması vergide de etkinlik sağlanmasının önüne geçecek ve devlet hazinesine katkıyı azaltacaktır.³²⁰

Mükellefin bağlı olduğu vergi dairesinden farklı bir vergi dairesine düzeltme başvurusu yapması durumunda bu işlem geçersiz sayılacaktır ve davaya konu edilemeyecektir. Aynı zamanda mükellefin yetkili olmayan herhangi bir kuruma başvurusu durumunda da işlem geçersiz sayılacaktır. Mükelleflerin haklarını bilmesi bu açıdan son derece önemlidir. Düzeltme başvurusunda bulunacak mükellefin yetkisiz vergi dairesine başvurusuyla ilgili örnek olarak; mükellefin düzeltme başvurusunda bulunması gereken yer bağlı olduğu Pamukkale Vergi Dairesi Müdürlüğü iken mükellefin Van Vergi Dairesi Müdürlüğü'ne başvurusu sonucunda düzeltme talebi reddedilmiştir. Bunun üzerine Danıştay Anayasa madde 40 ve madde 123 hükümleri gereğince mükellefin işlemi yanlış dahi olsa ret kararında mükellefin izleyeceği yolun açıklanmasının bu maddelerin amacına uygun olacağını belirterek temyiz istemini reddetmiştir.³²¹

Bu tartışma özelinde Anayasa madde 40 hükmüne dayanarak haklarını kullanması için gerekli sürelerin belirtilmediği ve dava açma süresini kaçırma bile dava açabilme hakkı olduğu iddiasında olan kişi için idari ve vergi dava daireleri fikir ayrılığına düşmekte ve her bir daire farklı karar verdiği için verilen bu kararlar

³²⁰ Mine Biniş, “Vergi Hatalarının Mükellef ve İdare Açısından Sonuçları ve Bu Sonuçları Saptamaya Yönelik Yapılan Bir Araştırma”, **Süleyman Demirel Üniversitesi İİBF Dergisi**, Cilt:17, Sayı:2,2012, s.494, <https://dergipark.org.tr/en/download/article-file/194415>, E.T.: 05.02.2023.

³²¹ Danıştay, 9. Daire Başkanlığı, E.2019/5741, K.2022/1678, <https://karararama.danistay.gov.tr/getDokuman?id=824525300&arananKelime=m%C3%BCkellef,yetkili%20vergi,d%C3%BCzeltme,vergi%20hatas%C4%B1>, E.T.:05.02.2023.

bazı mükelleflerin lehine olurken bazı mükelleflerin aleyhine olmaktadır. Bu konuyla ilgili alacağının tahsili için açtığı davanın süre aşımı sebebiyle reddedilmesi üzerine, yargı daireleri arasındaki görüş ayrılığından dolayı adil yargılanma hakkının ihlal edildiği iddiasıyla bireysel başvuruda bulunan kişinin başvurusu kabul edilebilir bulunmuştur. Bu başvuru üzerine Anayasa mahkemesi Anayasa madde 36 ile korunan adil yargılanma hakkının ihlal edildiğine hükmetmiştir.³²²

Eşitlik ilkesinden sapmaya sebep olan uygulamadaki bu fikir ayrılığı, daha sonra Danıştay'ın içtihat birleştirme kararıyla nihayetinde sonlanmıştır. Bu karara göre artık sürenin belirtilmediği durumlarda dava açma süresi genel dava açma süresi olacaktır.

2.2.4.1.2.1. Düzeltme Başvurusunun Dava Açma Süresi İçinde Yapılması

Mükellefin düzeltme başvurusunun vergi dairesi tarafından reddi üzerine mükellef red kararının kendisine tebliğ edildiği andan itibaren otuz gün içinde dava açabilir. Mükellef idare tarafından hiç cevap gelmemesi durumunda kararın reddedildiğini varsayarak dava açma hakkına sahip olacaktır. Mükellefe otuz gün sonunda verilen cevap kesinlik içermiyorsa, mükellef yargı yolunu kullanabilir veya dört ay kadar idare tarafından kesin bir cevap bekleyebilir. “*Bu süre içinde dava açma süresi işlemeyecektir.*”³²³ Davaların sürüncemede kalmaması ve yargı yolunun hızlanması adına getirilen bir hüküm olan zımnen red, daha önceleri altmış gün ve idareden beklenen kesin cevap süresi altı ay iken 7331 Sayılı Kanunla değişerek zımnen ret süresi otuz güne, idarenin kesin cevabını bekleme süresi ise dört aya düşürülmüştür.³²⁴

Düzeltme yolu en başta mükellefin mülkiyet hakkının ihlal edilmemesi amacını taşıdığı için ve vergilendirme sürecinin her aşamasında ve beş yıllık genel

³²² 2017/29896 Nolu 25.12.2018 Tarihli Bireysel Başvuru Kararı, Anayasa Mahkemesi, <https://www.anayasa.gov.tr/tr/mahkeme-gundemi/birinci-bolum/25-aralik-2018-bolum-toplantisi-gundemi-ve-sonuclari/>, E.T.:20.03.2023.

³²³ İYUK, madde 10.

³²⁴ 7331 Sayılı Ceza Muhakemesi Kanunu ve Bazı Kanunlarda Değişiklik Yapılmasına Dair Kanun, 31541 Sayılı ve 14.07.2021 Tarihli, Resmi Gazete, <https://resmigazete.gov.tr/eskiler/2021/07/20210714-8.htm>, E.T.:05.02.2023.

zamanaşımı süresi içinde düzeltme yapılabilmesine kanunlarca imkan tanındığı için düzeltme yolu konusunda dava açma süresi içinde başvurulabilmesinin hukuka ne kadar uygun olduğu tartışmalıdır. Anayasa madde 73 ile vatandaşlara verilen vergi ödevinin eşitlik ilkesine uygun olarak gerçekleşmesi için öncelikle vergilendirmenin adil bir şekilde yapılması gerekmektedir. Vergisel işlemlerde bu eşitliğin sağlanması amacıyla mükelleflere yapılan işlemler dolayısıyla idareye “dava açma hakkı” tanınmış, mükellefin haksızlığa uğradığı iddiasının araştırılması yargıya verilmiştir. Öyle ki verginin kanuniliği ilkesi gereği idarenin amacı kanunlara uygun bir şekilde vergiyi yapmak olmalıdır. Bu ilkelerin hepsi hukuki güvenliği sağlamak ve hukuk devletine ulaşmada önem arz etmektedirler. Adı geçen ilkelerin gerçekleştirilmesi konusunda bir araç görevi gören “*re’sen araştırma ilkesi*”³²⁵ nin amacı, verginin gerçek tutarına ulaşmak, haksızlığa uğradığını iddia eden mükellefin dava açma hakkı kapsamında hakkını aramak ve ona hakkını teslim etmek, dolayısıyla eşitlik ilkesine ulaşarak Anayasa’ya uygun davranılmasını sağlamaktır. Verginin fazla alındığı iddiasıyla düzeltme talebinde bulunan mükellefin iddiaları mahkeme tarafından araştırılmaktadır.

Mükellef, vergi süreçlerinde ortaya çıkan vergi hatalarıyla ilgili işlemlerinin kaldırılmasını, düzeltilmesini, geri alınmasını veya yeni bir işlem yapılmasını dava açma süresi içinde isteyebilmektedir. Yargı davalarında, dava açma süresi içinde yapılan düzeltme başvurularıyla ilgili tartışmalar mevcuttur. Dava açma süresi içinde mükellef tarafından yapılan düzeltme başvurusunun dava açma süresini durdurup durdurmayacağı konusunda Danıştay kararlarında görüş ayrılıklarına rastlanılmaktadır. Dava açma süresi içinde başvuru yapılan düzeltme yolunun dava açma süresini durduracağı yönünde verilen bir Danıştay kararına örnek olarak; ilgili şirket dağıtılan kar payı üzerinden stopaj yoluyla alınan verginin fazla alındığını öne sürerek bağlı olduğu vergi dairesinde düzeltme talebinde bulunmuş ancak bu talebinden cevap alamadığı için şikayet yolunu kullanarak fazla alınan verginin düzeltilmesi ve iadesi talebinde bulunmuştur. Başvurduğu şikayet yolundan da cevap alamayan ilgili şirket talebinin zımnen reddi üzerine yargıda dava açma hakkını

³²⁵ Ayrıntılı bilgi için bkz.: Tuğçe Karaçoban Güneş, “Türk Vergi Usul Hukuku’nda Re’sen Araştırma İlkesi”, İstanbul Kültür Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, Yayınlanmamış Doktora Tezi, 2016, s.100.

kullanmıştır. Ancak vergi mahkemesi dava açma süresinin geçtiğini ileri sürerek davayı reddetmiştir. Bunun üzerine dava temyize taşınmış ve “düzeltme-şikayet başvurusunun dava açma süresini durduracağı, cevabın zımnen reddi halinde dava açma süresinin yeniden işlemeye başlayacağı” gerekçesiyle kararın bozulması istenmektedir. Danıştay davacıyı haklı bularak temyiz istemini kabul etmiş ve vergi mahkemesi kararını bozmuştur.³²⁶

Aksi yönde verilen bir Danıştay kararında ise; mükelleflerin uyuşmazlığın konusu vergi hatası olması durumunda düzeltme talebinde bulunabileceği, bu taleplerinin reddi halinde ise yargıda haklarını arayabilecekleri ancak dava açma sürelerini göz önünde bulundurmamak durumunda oldukları ve ihbarnamenin tebliğinden itibaren “*dava açma süresinin durmayacağı*”, mükelleflerin bu süre geçtikten sonra ancak düzeltmenin reddiyle ilgili dava açabilecekleri belirtilmiştir.³²⁷

Literatürde düzeltme başvurusunun, dava açma süresi içinde yapılması durumunda bu sürenin duracağı ve düzeltme başvurusunun idare tarafından açık olarak veya zımnen reddedilmesiyle birlikte duran dava açma süresinin kaldığı yerden devam edeceği kabul görmüştür.³²⁸ Örneğin mükellefe 1 Mart tarihinde vergi ve cezaları için ihbarname tebliğ edildiyse ve mükellef vergi hatası olduğu gerekçesiyle 18 Mart tarihinde vergi idaresine düzeltme başvurusunda bulunursa, idareden başvuruya ilgili ret cevabı gelene kadar otuz günlük dava açma süresinden geriye kalan on iki günlük dava açma süresini başvuru reddinin tebliğinden itibaren kullanabilecektir. Mükellefler otuz gün içinde idareden cevap gelmemesini ret sayabileceği gibi idareden gelecek kesin cevabı dört ay kadar bekleyebilirler.

³²⁶ Danıştay, 3. Daire, E.2010/2951, K.2012/3620, <https://karararama.danistay.gov.tr/getDokuman?id=45413200&arananKelime=dava%20a%C3%A7ma%20s%C3%BCresini,d%C3%BCzeltme,vergi%20hatas%C4%B1,durduraca%C4%9F%C4%B1>, E.T.:26.02.2023, Aynı yönde karar için bkz.: Danıştay, 9. Daire, E.2009/1124, K.2010/6378, <https://karararama.danistay.gov.tr/getDokuman?id=18453100&arananKelime=dava%20a%C3%A7ma%20s%C3%BCresini,d%C3%BCzeltme,vergi%20hatas%C4%B1,durduraca%C4%9F%C4%B1>, E.T.:26.02.2023.

³²⁷ Danıştay, VDDK, E.2006/232, K.2007/62, <https://karararama.danistay.gov.tr/getDokuman?id=18299900&arananKelime=dava%20a%C3%A7ma%20s%C3%BCresi,d%C3%BCzeltme,vergi%20hatas%C4%B1,durmayaca%C4%9F%C4%B1,ihbarnamenin>, E.T.:27.02.2023.

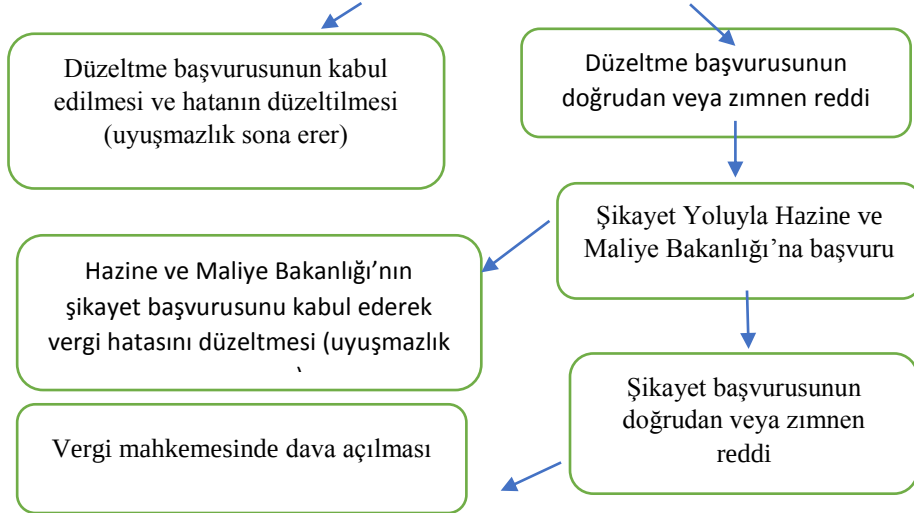
³²⁸ Oktar, **a.g.e.**, s.169; Karakoç., **a.g.e.**, s.617; Kızılot, Kızılot, **a.g.e.**, s.126.

Mükellefin dört ay beklemesi durumunda on iki günlük dava açma süresi bu beklenen dördüncü ayın bitmesinden itibaren devam eder.³²⁹

2.2.4.1.2.2.Düzeltilme Başvurusunun Dava Açma Süresi Geçtikten Sonra Yapılması

Vergilendirme süreçlerinde vergi hatası yapıldığı gerekçesiyle mükellef, genel zamanaşımı süresi içinde dava açma süresi geçtikten sonra düzeltme başvurusunda bulunabilir. Düzeltme yolu esası açısından, vergi hatasının sonradan fark edilmesi durumlarından kaynaklı olarak kullanılan barışçıl bir yoldur dolayısıyla dava açma süresi geçtikten sonra başvurulması son derece olağandır.³³⁰ İdare uygun görürse düzeltme yapabileceği gibi düzeltme talebini dava açma süresinin geçmesi gerekçesiyle reddedebilmektedir.³³¹ Düzeltme başvurusu reddedilen mükellefler, VUK madde 124 hükümleri gereğince şikayet yoluyla Hazine ve Maliye Bakanlığı'na başvurabilmektedir. Bu durumda idare tarafından düzeltme başvurusu reddedilenler, şikayet yoluna başvurmadan doğrudan dava açamazlar.³³²

Şekil 1: VERGİ DAİRESİNE YAPILACAK DÜZELTME BAŞVURUSU³³³



³²⁹ Bumin Doğrusöz, “Düzeltilme Yolu ile Yargıya Gidişteki Değişiklikler”, <https://www.bumindogrusoaz.com/article/duzeltme-yolu-le-yargiya-gdsdek-degisklkler>, E.T.:12.03.2023.

³³⁰ Balci, a.g.e., s.211.

³³¹ Adil Nas, “Vergi Hatalarını Düzeltme Yolları ve Düzeltme Talebinin Reddinin Sonuçları”, **Vergi Sorunları Dergisi**, Cilt:34, Sayı:268, Ocak 2011, s.268.

³³² Sebahattin Gezer, “Dava Açma Süresi Geçtikten Sonra Vergi Hatalarının Düzeltilmesinde İdari Süreç ile Yargıya Başvuru”, **Vergi Raporu Dergisi**, Sayı:253, Ekim 2020, S.16.

³³³ **Kaynak:** Kızılot, Kızılot, a.g.e., s.132.

2.3.Şikayet Yoluyla Başvuru

Kişilerin idarenin işlem ve eylemlerinden dolayı uğradıkları haksızlıkları ve zararları tazmin etmek amacıyla yargı yoluna başvurusu olağandır ancak idare aleyhine olan durumları olabildiğince azaltmak amacıyla kişilerin yargı yoluna az başvurusu amacıyla farklı yollar geliştirmiştir. Yargı yoluna az gidilmek istenmesinin başlıca sebepleri;

- Davaların uzun sürmesinden kaynaklı olarak uyuşmazlığın çözüme geç ulaşması,
- Yargı yolunun uğraştırıcı ve pahalı olması,
- Mahkemelerin iş yükünün artması,
- Devleti temsil eden idarenin kişilerle sürekli davalık olmasının idarenin işlerini etkin yürütmediği kanısı oluşturmaması,
- Vergi hatalarının düzeltilmesiyle ilgili konuların açık oluşu ve vergi idaresi tarafından kolayca düzeltilebilmesi mümkünken asıl görevi vergi hatası dışındaki uyuşmazlıkları çözmek olan mahkemelerin vergi hatalarıyla meşgul edilmesi olarak sıralayabiliriz.³³⁴

Yargı yoluna gitmeye gerek kalmadan vergi hatalarının düzeltilmesi için kullanılan düzeltme yolundan, dava açma süresi geçtiği için yararlanamayan mükellefe kanun koyucu tarafından ikinci bir şans niteliğinde olan şikayet yoluna başvurma hakkı tanınmıştır. Vergi hataları kapsamında olan başvurular, il özel idareleri için valiliğe, belediye vergileri için belediyeye yapılmaktadır. Şikayet yoluna başvuran mükellef idarenin otuz gün içinde cevap vermemesi halinde idareye dava açma hakkı kazanır.³³⁵ Mükellefe tanınan ikinci bir hak olan şikayet yolunun amacı, mükellefin ortada düzeltilebilir bir durum varken uğraştırıcı yol olan dava açmasının önüne geçerek mükellef başvurusunun daha yetkili makam tarafından

³³⁴ A. Turgut Payaslıoğlu, “Yönetimde Davaları Azaltma Yolları”, **Amme İdareleri Dergisi**, Cilt:2, Sayı:3, Eylül 1969, s.5, <https://ammeidaresi.hacibayram.edu.tr/Dergiler>, E.T.:18.03.2023.

³³⁵ GIB, “Mükelleflerin Hakları ve Ödevleri, Elektronik Uygulamalar, Cezai Müeyyideler”, Yayın No:448, Aralık 2022, s.22, https://www.gib.gov.tr/sites/default/files/fileadmin/beyannamerehberi/2022/muk_hak_odev_elektr_uy_g_ceza_rehberi.pdf, E.T.:11.03.2023.

incelenmesini sağlamaktır.³³⁶ Şikayet yoluna başvurabilmek için iki şart bulunmaktadır;

- Mükellefin vergilendirme sürecindeki vergi hatalarını otuz günlük dava açma süresi geçtikten sonra fark etmesi,
- Vergi hatası olduğu gerekçesiyle yapılan düzeltme başvurusunun idare tarafından direkt veya zımnen reddedilmesidir.³³⁷

Örnek bir Danıştay kararında; 2016 yılında işten çıkarılan bir işçi, ikale sözleşmesinden doğan bazı ödemelerinden, stopaj yöntemiyle tahsil edilen gelir vergisinin faiziyle birlikte kendisine geri ödenmesi istemine ilişkin yaptığı düzeltme-şikayet başvurusunun reddi üzerine vergi mahkemesinde dava açmıştır. Vergi mahkemesi, sözleşme bittikten sonra alınan vergide açık bir vergilendirme hatası olduğu, mükellefin şikayet başvurusunun reddedilmesinin hukuka aykırı olduğu sonucuna vararak yapılan işlemin iptaline ve stopaj usulüyle alınan verginin faiziyle birlikte ödenmesine hükmetmiştir. İstinaftan aleyhine bir karar çıkması sonucunda kararı temyiz eden davacı hakkında Danıştay; VUK madde 124 hükümleri uyarınca; *“dava açma süresi geçtikten sonra vergi hataları için yaptıkları düzeltme başvurusu reddedilenlerin şikayet yoluyla Maliye Bakanlığı’na başvurabilecekleri”*³³⁸ gerekçesiyle olayda davacıyı haklı bularak temyiz istemini kabul etmiştir.³³⁹ Bu olayda davacı, temyize gidebilmek için gerekli kanuni para sınırını aşamasa idi istinaftan kendi aleyhine çıkan karar sonucunda büyük bir haksızlığa uğramış olacaktı. Bu noktada vergi hataları olduğu gerekçesiyle başvurdukları düzeltme-şikayet yolundan sonuç alamayan mükelleflerin para sınırını aşamamasından dolayı aleyhine olan bu durumun kişiler arasında eşitsizlik yaratacağı ve hukuki güvenlik ilkesini zedeleyebileceği ihtimali akla gelmektedir.

³³⁶ Yalçın Kökey, “2686 ve 2577 Sayılı Yasalar Açısından Düzeltme Talebinin Reddi ve Dava Konusu Edilmesi”, **Vergi Dünyası Dergisi**, Aralık 1982, Sayı: 16, s.40. <https://vergidunyasi.com.tr/arsiv/makaleler/2686-ve-2577-sayili-yasalar-acisindan-duzeltme-talebinin-reddi-ve-dava-konusu-edilmesi-8020>, E.T.:12.03.2023.

³³⁷ Candan, **a.g.e.**, s.42.

³³⁸ Hazine ve Maliye Bakanlığı olarak değiştirilmiştir.

³³⁹ Danıştay, 3. Daire Başkanlığı, E.2019/5019, K.2022/3236, <https://karararama.danistay.gov.tr/getDokuman?id=822238700&arananKelime=dava%20a%C3%A7ma%20s%C3%BCresi,ge%C3%A7tikten%20sonra,%C5%9Fikayet,d%C3%BCzeltme>, E.T.:12.03.2023.

Vergi hatası kapsamında olmayan vergi uyuşmazlıkları için şikayet yoluna başvurulamaz. Bu durumda konusu vergi hatası olmayan uyuşmazlıklar için doğrudan yargı yoluna başvurulabilir.³⁴⁰

2.3.1.Şikayet Başvurusunun Yapılacağı Makam

VUK madde 124 hükmünde geçen başvuru makamları olarak “*Hazine ve Maliye Bakanlığı*”, “*valilik*” ve “*belediye*” olarak üç makam belirtilmiştir. Kanun hükmünde, valilik ve belediye makamlarına başvurunun açıkça belirtilmesine rağmen vergi ve cezalarındaki vergi hataları için düzeltme-şikayet başvurusunun yapılacağı makam olan Hazine ve Maliye Bakanlığı’na başvuru konusu kafa karışıklığına sebep olmaktadır. Öyle ki 5345 Sayılı Kanunu³⁴¹ madde 33’te “*Maliye Bakanlığı’na yapılan atıfların GİB’e yapılmış sayılacağı*” hükmü yer almaktaydı dolayısıyla 2005 yılından itibaren şikayet başvurularının yapılacağı makam GİB olmuştur. 2018 yılında bu madde hükmü 703 Sayılı KHK³⁴² ile ilga edilmiştir. 703 Sayılı KHK’den hemen sonra çıkartılan iki Cumhurbaşkanlığı Kararnamesi’ne³⁴³ eklenen maddeler dolayısıyla başvurulacak olan şikayet makamının neresi olduğu konusunda kafa karışıklığı oluşmuştur. Bu iki Cumhurbaşkanlığı Kararnamesine eklenen madde hükmünde Hazine ve Maliye Bakanlığı’na yapılan atıfların GİB’e yapılmış sayılacağı belirtilmiştir. Ancak VUK madde 124 ile 4 Sayılı ve 14 Sayılı Cumhurbaşkanlığı Kararnameleri lafzi yönden çelişmektedir. Anayasa madde 104 hükmünde yer alan “*Cumhurbaşkanlığı Kararnamesi ve kanun hükümlerinin çelişmesi durumunda kanun hükümlerinin uygulanacağı*” belirtilmiştir. Bu sebeple

³⁴⁰ Elif Sonsuzoğlu, “Vergi Hatalarının Düzeltilmesi Usulü ve Yargısal Çözüm”, **Vergi Dünyası Dergisi**, Sayı:167, Temmuz 1995, s.143.

³⁴¹5345 Sayılı Gelir İdaresi Başkanlığı’nın Teşkilat ve Görevleri Hakkında Kanun, 25817 Sayılı ve 05.05.2005 Tarihli Resmi Gazete, <https://www.resmigazete.gov.tr/eskiler/2005/05/20050516-5.htm>, E.T.:14.03.2023.

³⁴² Anayasada Yapılan Değişikliklere Uyum Sağlanması Amacıyla Bazı Kanun ve Kanun Hükmünde Kararnamelerde Değişiklik Yapılması Hakkında Kanun Hükmünde Kararname, 30473 Sayılı ve 09.07.2018 Tarihli Resmî Gazete, <https://resmigazete.gov.tr/eskiler/2018/07/20180709M3-1.pdf>, E.T.:14.03.2023.

³⁴³ 30479 Sayılı ve 15.07.2018 Tarihli Resmi Gazete ile yayımlanan 4 Sayılı Cumhurbaşkanlığı Kararnamesi ve 30488 Sayılı ve 24.07.2018 Tarihli Resmi Gazetede yayımlanan 14 Sayılı Cumhurbaşkanlığı Kararnamesi.

şikayet başvurusunda bulunulacak makamın Hazine ve Maliye Bakanlığı olduğunu söylemek yanlış olmayacaktır.³⁴⁴

Uygulamaya baktığımızda şikayet makamının GİB olduğunu görülmektedir. Bununla ilgili bir Danıştay kararında; vergilendirilmede hata yapıldığı iddiasıyla düzeltme başvurusu reddolunan mükellefin şikayet başvurusunu GİB’e yaptığı ve usul yönünden bir sorun olmadığı görülmektedir.³⁴⁵ Mükellef şikayet başvurusunun reddedilmesi üzerine dava açmaya hak kazanmıştır.

Mevzuatta tartışmalara yol açan bu durumda, 5345 Sayılı Kanun madde 33’te yer alan hükme göre “*başkanlığın görev alanına giren konularda Hazine ve Maliye Bakanlığı’na yapılan atıflarda başvuru makamı GİB’tir.*” şeklinde değişiklik yapılmasında yarar vardır.³⁴⁶

2.3.2.Şikayet Başvurusunda Süre

Vergi hatası olduğu iddiasıyla düzeltme başvurusunda bulunan mükellefin bu başvurusu reddedildikten sonra mükellef şikayet yolunu kullanabilmektedir. Ancak şikayet başvurusunda bulunma süresi konusunda literatürde farklı görüşler mevcuttur. Bazı yazarlar, düzeltme başvurusu reddedildikten sonra beş yıllık genel zamanaşımı süresi içinde mükellefin her zaman şikayet yoluna başvurabileceği görüşündedir.³⁴⁷ Bu görüşe göre düzeltme başvurusunda bulunan mükellefe, idare tarafından otuz gün içinde red cevabı gelmesinden itibaren beş yıllık zamanaşımı süresi dolana kadar şikayet başvurusunda bulunulabilecek, otuz gün içinde idareden cevap gelmemesi durumunda mükellefin idarenin kesin cevabını beklemesi durumunda dördüncü ay sonundan itibaren başvurusu zımnen red olacağı için bu tarihten itibaren şikayet başvurusunda bulunabilecektir. VUK’ta şikayet yoluyla ilgili hükümler düzenlenmediği için İYUK madde 10 hükümlerine göre yorumlanmaktadır.

³⁴⁴ Balcı, **a.g.e.**, s.225.

³⁴⁵ Danıştay, 4. Daire Başkanlığı, E.2020/3864, K.2022/3001, <https://karararama.danistay.gov.tr/getDokuman?id=823033000&arananKelime=gelir%20idaresi,%C5%9Fikayet%20,d%C3%BCzeltme,hazine%20ve%20maliye,vergi%20hatas%C4%B1>, E.T.:15.03.2023.

³⁴⁶ Balcı, **a.g.e.**, s.229.

³⁴⁷ Candan, **a.g.e.**, s.242; Balcı, **a.e.**, s.229.

Danıştay kararında; kanunda düzeltme başvurusunun ne zaman reddedilmiş sayılacağı ve reddedildikten sonra başvurulacak şikayet yoluna ne zaman gidilebileceğiyle ilgili kesin bir hüküm bulunmadığı ve şikayet başvurusunda bulunmak için hak düşürücü süre niteliğinde bir süre belirlenmesinin hukuka aykırı olduğu ancak “*iyi yönetim ilkesi*”³⁴⁸ gereği belli bir süre olmamasının da idare açısından aksaklığa sebep olacağı belirtilmiştir. Buna göre mükellef düzeltme zamanaşımı süresi içinde düzeltme başvurusu reddedildikten sonra makul bir süre sonunda şikayet yoluna başvurabilir.³⁴⁹

Bu makul sürenin ne kadar olacağının kanunda belli olmadığı ve düzeltme başvurusunun doğrudan veya zımnen reddedilmesiyle beraber duran düzeltme zamanaşımının kaldığı yerden devam edeceği ve bu zamanaşımı süresi içinde şikayet yoluna gidilebileceği şeklinde görüşler vardır.³⁵⁰

2.3.3.Şikayet Başvurusunun Hukuki Niteliği

Şikayet başvurusunun yapılabilmesi için bu başvurudan önce mükellefin yaptığı düzeltme başvurusunun reddedilmesi gerekmektedir. Bu yüzden literatürde bazı yazarlar şikayet başvurusundan önce bir işlem tesis edildiği için şikayet başvurusunun İYUK madde 11 kapsamında değerlendirilmesi gerektiğini savunmaktadır.³⁵¹ Bazı yazarlara göre ise; şikayet başvurusunun İYUK madde 11 kapsamında olabilmesi için idare tarafından düzeltme başvurusu reddedildiğinde şikayet yoluna gitmeden doğrudan dava açılabilmesi durumunda mümkün olacaktır.³⁵² Düzeltme-şikayet yolunda dava açılacak işlem düzeltme yolundan

³⁴⁸ Kamu gücünün kullanılması için devlet tarafından yetkilendirilen idareler, bu gücü kullanırken etik, hesap verilebilir, hukuka uygun, açık ve ekonomik davranmak zorundadır. Ayrıntılı bilgi için bkz.: S. Sacit Boz, Cihat Yurdaer, Yunus Eraslan, “İdare Hukuku Boyutuyla İyi Yönetişim İlkesi: İyi İdare”, **Selçuk Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi**, Cilt:27, Sayı:3, s.529, <https://dergipark.org.tr/tr/download/article-file/897702>, E.T.: 17.03.2023.

³⁴⁹ Danıştay, VDDK, E.2020/1171, K.2022/77 Nolu ve 09.02.2022 Tarihli Kararı, Aktaran: Balcı, **a.g.e.**, s.233.

³⁵⁰ Turgut Candan, **İdari Yargılama Usulü Kanunu**, 9. Baskı, Ankara, Yetkin Yayınları, 2022, s.622; Balcı, **a.g.e.**, s.234.

³⁵¹ Selim Kaneti, Esra Ekmekci, Gülsen Güneş, Mahmut Kaşıkçı, **Vergi Hukuku**, İstanbul, Filiz Kitabevi, 2. Baskı, 2022, s.226; Kızılot, **a.g.e.**, s.142.

³⁵² Balcı, **a.g.e.**, s.229.

sonra kullanılan şikayet yolunun reddi işlemi olduğu için İYUK madde 10 kapsamında değerlendirilmelidir.³⁵³

Mükellef dava açma süresi geçmiş olsa bile düzeltme yoluna başvurmadan şikayet yoluna başvuramamaktadır. Dava açma süresi geçmiş ve düzeltme başvurusu red ile sonuçlanan mükellefin Hazine ve Maliye Bakanlığı'na başvurması sonucunda bakanlık, şikayet başvurusunu inceler ve mükellefin lehine veya aleyhine bir şekilde başvuruyu sonuçlandırarak uyuşmazlığı bitirir. Şikayet başvurusu olumlu sonuçlanan mükellef adına tesis edilen işlem, düzeltilerek mükellefe gecikme faiziyle birlikte fazla vergisi geri ödenir. Şikayet başvurusunun olumsuz sonuçlanması veya bakanlığın sessiz kalarak başvuruyu zımnen reddetmesi üzerine mükellef artık vergi mahkemesinde dava açabilecektir.

2.3.4.Şikayet Başvurusunun Reddi

Mükellefin haklarından olan şikayet yoluna başvuru hakkı, düzeltme başvurusunun reddedilmesi üzerine kullandığı bir hak olup doğrudan yazılı olarak veya idarenin sessiz kalmasıyla zımnen reddedilebilmektedir. Doğrudan redde idarenin şikayet başvurusunun sonucunu mükellefe yazılı olarak tebliğ etmesi gereklidir. Anayasa madde 40 “*temel hak ve hürriyetlerin korunması*” başlıklı hükümde devletin kamu gücünü kullanması için yetkilendirdiği idarenin yaptığı işlemleri karşısında kişilerin hangi kanun yollarını kullanacağını, hangi makama başvuracağını ve bu kapsamda haklarını kullanırken uyulması gereken süreleri belirtmek zorundadır.³⁵⁴ Öyle ki amacı karmaşık mevzuat karşısında kişilerin haklarını korumak ve hayatını kolaylaştırmak bu hüküm idareleri bağlayıcıdır. Bununla ilgili aykırılığın giderilmesi adına 27.01.2021 Tarihli Danıştay VDDK kararıyla dava açma süresinin ne zaman başlayacağıyla ilgili tartışmalara son vermiştir.³⁵⁵ Örnek olayda; İşlemlerde vergi hatası olduğu gerekçesiyle düzeltme-şikayet başvurusunda bulunan bir mükellef, şikayet başvuru sonucu yazılı olarak

³⁵³ Balcı, **a.g.e.**, s.230; Karakoç, **a.g.e.**, s.619.

³⁵⁴ 1981 Anayasası, madde 40.

³⁵⁵ Danıştay, VDDK, E.2020/11, K.2021/1, <https://karararama.danistay.gov.tr/getDokuman?id=643021200&arananKelime=Anayasa,40.madde,tebli%C4%9F,%C5%9Fikayet,vergi,s%C3%BCre%20a%C5%9F%C4%B1m%C4%B1,E.T.:21.03.2023>.

tebliğ edildikten 32 gün sonra vergi mahkemesinde dava açmıştır. Vergi mahkemesinin davayı kabul etmesi üzerine istinafa giden vergi idaresinin istinaf başvurusu reddedilmiştir. Daha sonra idare, olayı temyiz ederek davanın “süre aşımı” sebebiyle reddedilmesi gerektiğini savunmuştur. Bunun üzerine Danıştay, Anayasa madde 40 hükümlerinin bağlayıcı olduğunu şikayet başvurusunun yazılı reddinde mükellefin başvurusu gereken kanun yollarının ve süresinin belirtilmediği dolayısıyla tebliğ tarihinden itibaren dava açma süresinin başlamayacağı gerekçesiyle temyiz istemini reddetmiştir.³⁵⁶ Ancak idari dava daireleri ve vergi dava dairelerinin zıt görüşlerin sürmesi üzerine daha sonra verilen Danıştay İçtihatları Birleştirme Kurulu 15.03.2022 tarihli kararında; “*dava açma süresinin belirtilmediği hallerde genel dava açma süresinin uygulanacağı*” belirtilerek içtihat birleştirilmiştir.³⁵⁷

Mükellef artık başvurunun ret tarihinden itibaren otuz günlük süre içinde vergi mahkemesinde dava açma hakkı kazanmış olur.

Şikayet başvurusunun zımnen reddi durumundaysa farklı görüşler bulunmaktadır. Danıştay’ın içtihatları birleştirme kararında “*yazılı olarak bildirilen*” işlemlerde dava açma süresinde genel dava açma işleminin uygulanacağını belirterek zımni ret işlemlerinde dava açma süresinin ne zaman başlayıp ne zaman başlamayacağı konusundaki aykırılıkların giderilmesine gerek olmadığını belirtmiştir. Bu noktada dava açma süresinin başlayıp başlamaması konusu tam netlik kazanmış olmamaktadır. Zira idare genellikle düzeltme başvurularına sessiz kalarak zımnen ret etmektedir. Dolayısıyla asıl çözüme kavuşturulması gereken nokta zımnen ret durumunda ne olacaktır. Bazı vergi mahkemesi ve Bölge İdare Mahkemesi kararlarında Anayasa madde 36 ve madde 40 hükümlerine aykırı olduğu

³⁵⁶ Danıştay, 9. Daire Başkanlığı, E.2019/1797, K.2021/1340, <https://karararama.danistay.gov.tr/getDokuman?id=662615200&arananKelime=d%C3%BCzeltme,%C5%9Fikayet,Anayasa,40.madde,vergi%20hatas%C4%B1>, E.T.: 21.03.2023.

Aynı yönde karar için bkz.: Danıştay, 9. Daire Başkanlığı, E.2020/1734, K.2021/2140, <https://karararama.danistay.gov.tr/getDokuman?id=666728400&arananKelime=Anayasa,40.madde,telibli%C4%9F,%C5%9Fikayet,vergi,s%C3%BCre%20a%C5%9F%C4%B1m%C4%B1>, E.T.:21.03.2023.

³⁵⁷ Danıştay, İçtihatları Birleştirme Kurulu, E.2021/2, K.2022/1, 31871 Sayı ve 19.06.2022 Tarihli Resmi Gazete, <https://www.resmigazete.gov.tr/eskiler/2022/06/20220619-7.pdf>, E.T.:21.03.2023.

gerekçesiyle zımnen ret durumunda dava açma süresinin başlamayacağına ilişkin görüş yaygındır.

Bir yazara göre ise; Anayasa madde 40 ve madde 74³⁵⁸ kapsamında zımni ret durumunda yazılı bildirme olmadığından dava açma süresinin yazılı bildirimdeki uygulamaya göre başlaması hakkaniyete uygun değil denilerek yorumlamanın ona göre yapılması gerekmektedir.³⁵⁹

2.4.Üst Makamlara Başvuru

Kamusal ihtiyaçlara karşılıksız katılan vatandaş doğal olarak dezavantajlı konumdadır. Devlet ve vatandaş arasındaki çıkarlar dengesinin korunması adına, vatandaşlara bazı haklar tanınmış, kendileriyle ilgili yapılan işlemler sonucunda haksızlığa uğramaları durumunda bu haklara başvurma imkanı sağlanmıştır. Üst makamlara başvuru yolu da bu haklardan biridir. Mükellefler yapılan bir işlem hakkında itirazlarını öncelikle işlemi yapan makamın üst makamına giderek yaparlar. Vergi hatalarına ilişkin itirazlarda VUK'ta bir hüküm olmamakla birlikte üst makamlara başvuru için İYUK hükümleri esas alınmaktadır. Uygulamada düzeltme ve şikayet başvurularının hangi madde kapsamında yapılacağıyla ilgili tartışmalar mevcuttur.

2.4.1.İYUK Madde 10, İYUK Madde 11 Uygulama Sorunsalı

İYUK'ta “*İdari makamların sukutu*” başlıklı madde 10 hükmünde kişilerin idareden bir işlem veya eylem yapmasını istemesi söz konusudur. Burada kişi hukuki dünyada hiç var olmamış, idari davaya konu olabilecek bir işlemin tesisini istemektedir. İdarenin otuz gün cevap vermemesi durumunda mükellefin başvurusu reddedilmiş sayılır ve ret tarihinden itibaren mükellef dava açma süresi içinde yargı yoluna başvurabilir. Mükellef, otuz gün geçtikten sonra isterse idareden dört aylık bir zaman diliminde kesin cevap gelmesini de bekleyebilecektir, bu durumda dava açma süresi durur.

³⁵⁸ Anayasa madde 74: “Dilekçe, bilgi edinme ve kamu denetçisine başvurma hakkı kapsamındaki yazılı yanıt verme zorunluluğu.”

³⁵⁹ Balcı, a.g.e., 302.

Düzeltilme başvurusunun İYUK madde 10 kapsamında yapılması gerektiğini düşünenlere göre;

1. Mükelleflerin vergi hataları dolayısıyla yaptıkları düzeltme başvurusu idari bir başvurudur,³⁶⁰
2. Düzeltme-şikayet başvuruları arasında hukuki bir bağ vardır ve bu başvurular zincir işlem³⁶¹ niteliğinde görülerek “*idari davaya konu olabilecek işlem tesisi*”³⁶² gereklidir.

Kimi yazarlara göre düzeltme başvurusu değil şikayet başvurusu İYUK madde 10 kapsamında değerlendirilmelidir. Bu yazarlara göre; düzeltme başvurusunun reddi dava edilebilir bir işlem olmamakla birlikte, şikayet başvurusunun doğrudan veya zımnen reddinin İYUK madde 10 kapsamında dava konusu yapılabileceğiyle ilgilidir.³⁶³

İYUK madde 11 “*üst makamlara başvurma*” başlıklı madde hükmünde işlemin nasıl tesis edileceği açıklanmıştır;

- Mükellefler vergilendirme süreçlerinde yapılan işlemlerin “*kaldırılmasını, geri alınmasını, düzeltilmesini, değiştirilmesini üst makamdan veya üst makam yoksa işlemi yapan makamdan isteyebilirler*”,
- İdare tarafından otuz gün cevap verilmemesi halinde istek reddedilmiş sayılır,
- İsteğin doğrudan veya zımnen reddi sonucunda dava açma süresi kaldığı yerden işlemeye başlar.

Mükellefin yargı yoluna gitmeden önce idareye İYUK madde 11 kapsamında üst makama başvurusu zorunlu bir yol değildir. Ancak bu yola başvurabilmek için burada önemli olan husus ortada bir idari işlemin olmasıdır, bu kapsamda olmayan işlemler için bu yola başvurulamaz. Üst makama başvuruda konu bakımından mükellef sınırlandırılmamıştır, bu sebeple mükellef vergilendirmeye ilgili tüm

³⁶⁰ Karakoç, **Vergi Hukuku**, s.618; Kaneti, Ekmekçi, Güneş, Kaşıkçı, **a.g.e.**, s.225.

³⁶¹ Zincir işlem: Aralarında hukuki bağ bulunan, birbirini izleyen tamamlayıcı işlemler. Ayrıntılı Bilgi için bkz.: Mutlu Kağıtcıoğlu, “İdari İşlemin İcrailiği”, **TBB Dergisi**, Cilt:25, Sayı:103, 2012, s.275, <http://tbbdergisi.barobirlik.org.tr/Dergi/Dergi103/assets/common/downloads/publication.pdf>, E.T.:21.03.2023.

³⁶² İYUK, madde 10.

³⁶³ Balcı, **a.g.e.**, s.230.

bireysel idari işlemlere karşı üst makama başvurabilmektedir. Burada dikkat edilmesi gereken nokta üst makama başvuru yolunun düzeltme yoluyla aynı olmadığı, düzeltme yolu sadece vergi hatalarını kapsarken üst makama başvuru, tüm vergisel işlemlerle ilgili uyuşmazlıkları kapsamaktadır.³⁶⁴ Mükellefler vergi dairesi tarafından yapılan vergisel işlemlerine karşı Vergi Dairesi Başkanlıklarına yoksa Defterdarlıklara başvurmalıdır. Başvuru, dava açma süresi içinde yapılmalıdır.

Üst makama başvurmak için bazı şartlar;

- Mükellefin dava edebileceği bir işlem olmalıdır, (tarh, tahakkuk, tebliğ, tahsil aşaması),
- Başvuru varsa üst makama yoksa işlemi yapan makama yapılmalıdır,
- Başvuru dava açma süresi içinde yapılmalıdır,
- Başvuru isteği; işlemin geri alınması, kaldırılması, değiştirilmesi veya yeni bir işlem yapılması şeklinde olmalıdır.³⁶⁵

Mükellefin yargı yoluna gitmeden önce idarenin cevabını bekleyip beklememesi noktasında görüş ayrılıkları mevcuttur. Mükellefin idarenin cevabını beklemesi gerektiğini savunanların görüşü; kişilerin hem üst makama başvuru yolunu kullanıp hem de yargı yolunu kullanması halinde kamu organlarını aynı anda meşgul etmiş olmalarından idarenin cevabını beklemeleri gerektiğine ilişkindir. Genel kabul görmüş aksi yöndeki görüş ise; mükelleflerin idare tarafından verilecek cevabı beklemesine gerek olmadığı şeklindedir.³⁶⁶ Üst makama başvuru yolu zorunlu bir yol olmadığı için mükellefin cevabı beklemesine gerek bulunmamaktadır. Danıştay'ın bu konuda destekleyici kararları bulunmaktadır.³⁶⁷

Düzeltilme başvurusunun reddedilmesi durumunda üst makama Dilekçe Hakkının Kullanılmasına Dair Kanun madde 7 kapsamında başvuru yapılabileceği

³⁶⁴ Mehmet Yüce, **Vergi Dava Rehberi**, 2.Baskı, Bursa, Ekin Yayınları, 2017. s.256.

³⁶⁵ Yüce, **Vergi Dava Rehberi**, s.257.

³⁶⁶ İlker Zeyrek, “İdari Yargılama Usulü Kanunu Kapsamında Üst Makama Başvuru Şartları”, **Çankaya Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi**, Cilt:5, Sayı:1-3, Mayıs 2020, s.3838, <https://www.jurix.com.tr/article/20816>, E.T.:20.03.2023.

³⁶⁷ Üst makama başvurunun zorunlu bir yol olmadığı dolayısıyla başvurunun idare tarafından yapılan idari işlemin kesinlik kazanmasını engellemeyeceği, başvuruda bulunan kişinin aynı anda dava açma hakkını da kullanabileceği açıktır. Danıştay, 12. Daire, E.2003/380, K.2003/2077, <https://karararama.danistay.gov.tr/getDokuman?id=17994300&arananKelime=47.%20madde, itiraz%20yolu, dava%20a%C3%A7ma, kesinti>, E.T.:20.03.2023.

görüşü de vardır. Bu görüşe göre; düzeltme başvurusu reddedildikten sonra mükellef şikayet yoluna başvurmadan önce dilekçe hakkını kullanarak düzeltme başvurusunun reddinin kaldırılmasını üst makamdan istemelidir. İdarenin bu başvuruyu cevap vermeyerek zımnen reddetmesiyle mükellef şikayet yoluna gidebilmelidir.³⁶⁸

Üst makamlara başvuru yolu mükellefi yargı yoluna götürmeden uyuşmazlığın çözümlenmesini amaçlayan bir yol olduğu için makamdan gelecek cevabın beklenmemesi mükellefin bu hakkından vazgeçmesi anlamına gelmektedir. Makamdan olumlu cevap gelmesi durumunda mükellef yargı yoluna boşuna gitmiş olacaktır.

2.4.2.Üst Makama Başvurunun Sonuçları

Dava açma süresi içinde yapılan başvurularda mükellefe idareden doğrudan veya zımnen cevap gelene kadar süre durmaktadır. Cevap geldikten sonra duran dava açma süresi kaldığı yerden işlemeye devam etmektedir. Böylece mükelleflerin yargıya başvurma hakları da korunmuş olacaktır. İdareden olumlu cevap gelmesi halinde uyuşmazlık sonra erer. İdareden olumsuz cevap gelmesi halinde mükellef yargı yoluna başvurabilecektir.³⁶⁹ İdareden doğrudan veya zımnen ret cevabı gelmesi durumunda mükellefin ikinci kez üst makama başvurması durumunda dava açma süresi durmaz.³⁷⁰

2.5.Yargı Yoluyla Hatanın Düzeltilmesi

Mükellefler yargı aşamasına gelene kadar tüm barışçıl çözüm yollarını tükettiği halde başvurularına çözüm alamamışsa artık hakkını yargıda aramaktadır. Olağan kanun yollarında gelinebilecek son aşama yargı aşamasıdır.

Anayasa madde 36 hükmüne göre herkes, uğradığı bir haksızlığa karşı adil yargılanma hakkına sahiptir.³⁷¹ Dolayısıyla kişiler idare ile olan ilişkisinden kaynaklı

³⁶⁸ Candan, **İdari Yargılama Usulü Kanunu**, s.619.

³⁶⁹ Yüce, **Vergi Dava Rehberi**, s.258.

³⁷⁰ Danıştay, 12. Daire Başkanlığı, E.2019/267, K.2019/2375, <https://karararama.danistay.gov.tr/getDokuman?id=506900100&arananKelime=11.maddesi,dava%20a%C3%A7ma,Ba%C5%9Fbakanl%C4%B1k,durdurulmas%C4%B1,ikinci>, E.T.:20.03.2023.

³⁷¹ 1982 Anayasası, madde 36.

olarak herhangi bir haksız işlemle karşılaşmaları durumunda yargı yolunu kullanarak haklarını arayabilmektedirler. Bu durum vergisel işlemler için de geçerli olup mükellefler haksız vergilendirme yani vergi hatası olduğu gerekçesiyle doğrudan veya düzeltme-şikayet başvurularının reddedilmesi üzerine haklarını yargı yolunda arayabilmektedirler. Mükellefin vergilendirme sürecindeki hatalardan dolayı idareye dava açacağı yetkili mahkeme bağlı bulunduğu yerdeki vergi mahkemeleridir.³⁷² Mükellef dilekçeyle başvurarak dava açmalıdır. Davada davacı taraf mükellefken davalı taraf GİB olmaktadır. Mükellefin verdiği dilekçede sunduğu iddiasına karşılık olarak davalı taraf olan idare kendisini savunduğu dilekçeyi mahkemeye verir. Daha sonra mükellef bu savunmaya karşılık yeni bir cevap dilekçesi hazırlayarak açıklamasını mahkemeye iletir. Davalı taraf olan idarenin, ikinci bir dilekçe vermesiyle bu aşama sonlanmış olur. Artık hem mahkeme hem taraflar hukuki olgulardan haberdar olmuş olur.³⁷³

2.5.1.Düzeltilme-Şikayet Başvurusunun Etkinliği

Vergi hatalarının düzeltilmesi amacıyla vergi dairesine yapılan düzeltme başvurusu ve başvurunun reddi halinde GİB'e yapılan şikayet başvurularının istatistikleri GİB'in sitesinde yer almamaktadır. İstatiki verilerin paylaşılmaması, GİB'in sitesinde "vizyonumuz" başlığında yer alan "şeffaf" olma hedefiyle çeliştiği görülmektedir. Bu noktada düzeltme-şikayet konusundaki istatistiklere ancak olay yargıya intikal ettikten sonra ulaşılabilir. Sistemdeki aksaklıkların görülüp düzeltilebilmesi için öncelikle sayısal verilere ihtiyaç olduğu aşikardır. Düzeltme-şikayet gibi barışçıl çözüm yolunun etkinliğini ölçmek, gelen başvurulardan ne kadarına idarenin sessiz kaldığını görmek yani vergi idaresini bir nevi veriler üzerinden denetlemek amacıyla bu verilerin titizlikle tutulup kamuoyuyla paylaşılması önem arz etmektedir.

Düzeltilme işlemlerinin yargının yükünü ne kadar arttırdığı aşağıdaki tabloda görülmektedir.

³⁷² İYUK, madde 37.

³⁷³ Yüce, **Vergi Dava Rehberi**, s.431.

Tablo 1: Vergi mahkemelerinde dava türüne göre dosya sayıları:

Dava türü	Toplam	Geçen yıldan devir
Toplam	168530	55923
Amme alacaklarının tahsili	33937	6731
Katma değer vergisi	28437	10434
Vergi cezaları	17090	5975
Düzeltilme işlemlerinin reddinden doğan işler	13458	4855
Gümrük Kanunundan kaynaklanan vergi, fon ve cezalar	12846	3734
Gelir vergisi	7961	3998
Kurumlar vergisi	6439	2339

Kaynak: Adli Sicil ve İstatistik Genel Müdürlüğü, 2022, s.108, https://adlisicil.adalet.gov.tr/Resimler/SayfaDokuman/29032023141410adalet_ist-2022cal%C4%B1sma100kapakl%C4%B1.pdf, E.T.: 18.03.2023.

Tabloda bir kısmı paylaşılan uyuşmazlık konusu vergilerin içinde, mahkemeye gelen dosyalardan düzeltme işlemiyle ilgili uyuşmazlığın payı görülmektedir. Mahkemeye gelen toplam dosya sayısı 168530 ve düzeltme işlemlerinin reddiyle ilgili gelen dosya sayısı ise 13458'dir. Buna göre idari aşamada çözüme ulaşamayıp yargıya intikal eden düzeltme işlemlerinin toplam dosyalar içindeki oranı %7,98'dir. Vergi cezalarıyla ilgili dosyalardan sonra en çok yargıya başvuru konular arasında düzeltme işlemi bulunmaktadır. Yargının yükünü azaltmak amacıyla getirilen düzeltme-şikayet ve üst makamlara başvuru yolunun ne kadar etkin olduğu bir tartışma konusudur. Bunun yanında düzeltme-şikayet ve üst makama başvuru yolunu kullandıktan sonra yargı yoluna gitmeyen mükelleflerin sayısı bilinmemektedir. Vergi hatalarında birçok düzeltmenin yargı aşamasında çözümlenerek mükellef lehine sonuçlandığı görülmektedir. Dolayısıyla yargı yoluna gitmediği veya kanuni para sınırını aşmadığı için gidemeyen mükelleflerin vergi hatasının düzeltilememesinden kaynaklı uğradığı haksız bir vergilendirme söz konusu olmaktadır. Aynı zamanda kanuni para sınırını sağlamadığı için mükellefin dava açma hakkı da engellenmiş olmaktadır. Bu sebeple vergi hatalarına özgü olarak

kanuni para sınırında esneklik sağlanmasının bir nebze mağduriyeti azaltacağı düşünülmektedir. Öyle ki enflasyon verilerine göre belirlenen kanuni para sınırları her yıl giderek artmakta mükellef yargı yoluna başvurana kadar bu kanuni para sınırları altında kalmaktadır. Düzeltme zamanaşımı süresi içinde vergi hatalarının fark edilmesi durumu mükellefe beş yıllık geniş bir zaman sunmakta ancak yargıya başvurulmasında geçen zaman mükellefin aleyhine işlemektedir. Bu sebeple mükellefe istinaf veya temyiz yoluna gidebilmesi amacıyla “*kanuni para sınırının davanın açıldığı tarihteki tutara göre belirlenmesi*” şeklinde bir düzenlemeye gidilmesine ihtiyaç vardır.³⁷⁴

Düzeltme- şikayet başvurusundan sonuç alamayarak uzun ve yorucu bir yolu tercih eden mükellefin ne kadar sürede işlemlerinin sonuçlandığı aşağıdaki tabloda görülmektedir.

Tablo 2: Vergi mahkemelerinde seçilen on dava türüne göre bir dosyanın ortalama görülme süresi, Gün, 2015-2022:

Dava Türü	2015	2016	2017	2018	2019	2020	2021	2022
Amme alacaklarının tahsili	106	95	123	113	110	132	140	123
KDV	184	146	190	136	148	215	174	241
Gümrük Kanunundan kaynaklanan vergi, fon ve cezalar	169	163	194	133	98	167	122	145
Vergi cezaları	154	150	179	139	145	201	171	213
Düzeltme işlemlerinin reddinden doğan işler	106	157	126	91	134	122	110	133
Gelir vergisi	167	150	169	110	123	206	125	212

³⁷⁴ Murat Batı, “Vergi Davalarında Üst Mahkemeye Gitmede Enflasyon Engeli”, T24 Gazetesi, <https://m.t24.com.tr/yazarlar/murat-bati/vergi-davalarinda-ust-mahkemeye-gitmede-enflasyon-engeli,36702>, E.T.:18.03.2023.

Kurumlar vergisi	192	164	205	147	151	213	186	257
ÖTV	162	184	197	146	133	188	164	198

Kaynak: Adli Sicil ve İstatistik Genel Müdürlüğü, 2022, s.40, https://adlisicil.adalet.gov.tr/Resimler/SayfaDokuman/29032023141410adalet_ist-2022cal%C4%B1sma100kapakl%C4%B1.pdf, E.T.: 18.03.2023.

Yukarıda bazı vergi türleri verilen tabloda, yargıya intikal etmiş dosyaların yıllara göre kaç gün içinde sonuca ulaştığı görülmektedir. Mahkemeye gelen dosyalar ortalama olarak dört ay içinde sonuçlandırılmaktadır. Düzeltme işlemlerine bakıldığında bu süre epey uzun bir süreye tekabül etmektedir. Örneğin bir mükellefin dava açma süresi geçtikten sonra yaptığı düzeltme başvurusunun reddedilmesi üzerine şikayet yoluna gitmesi ve idarenin kesin cevabını dört ay kadar bekleyip üzerine üst makama başvuru yapıp otuz gün daha beklemesi sonrasında yargı yoluna başvurması durumunda düzeltme işlemleri sonuçlanana kadar mükellef ortalama en az on ay kadar bir zaman kaybı yaşamış olacaktır. Bu sürenin artması vergilendirme işleminden ne kadar sonra vergi hatasının fark edildiğine göre değişmektedir. Bu noktada mükellefin mağdur olmaması ve işlerini yargıya başvurmadan daha hızlı yürütmesi amacıyla getirilen düzeltme yolunun sadece yargıya başvuruyu geciktirdiği gibi bir genelleme yapılabilir.

Kanun koyucunun vergilendirme sürecinde zaten dezavantajlı olan mükelleflerin hayatının kolaylaştırılması ve kişilerde vergi ahlakının oturması amacıyla yeni düzenlemeler yapması gerekmektedir. Haklarının ihlal edildiğini gören mükellef vergiye gönüllü olarak katılmayacak hatta vergi kaybı yaşatacak durumlara girebilmektedir. Vergilendirmenin etkin olabilmesi için en önemli unsur vergilemede adaleti sağlamaktır. Adil bir vergilendirme mükellefe hukuki yönden güvence sağlayacak ve mükellefin vergiden kaçması engellenecektir.³⁷⁵ Burada aynı zamanda kamu gücünü kullanması için devlet tarafından yetkilendirilen idarenin de bu yetkiyi ne kadar etkili kullanabildiği tartışmalıdır.

Anayasa madde 73'te herkesin ödeme gücüne göre vergilendirileceğine açıkça hükmedilmiştir ve bu eşitsizlik anayasal ilkelerin ihlal edilmesine de yol açmaktadır.

³⁷⁵ Uğur Anlar, Vedat Cengiz, “Türkiye’de Etkin ve Adil bir Vergi Yapısı için Reform İhtiyacının Değerlendirilmesi”, **Vergi Dünyası Dergisi**, Sayı:413, Ocak 2016, s.56 <http://vergidunyasi.com.tr/arsiv/makaleler/turkiye-de-etkin-ve-adil-bir-vergi-yapisi-icin-reform-ihtiyacinin-degerlendirilmesi-6805>, E.T.:19.03.2023.

Vergilendirmenin kanunilik ilkesi gereği kanunda yazandan fazla yapılması durumunda orantısızlık ortaya çıkacak ve ölçülülük ilkesinin ihlal edilmesi Anayasa’yla korunan mülkiyet hakkının da ihlal edilmesine anlamına gelmekte olup mülkiyetinin yersiz vergilendirildiği düşüncesinde olan mükellefin kanunlara güvenini sarsacaktır. Dolayısıyla hukuki güvence sağlanamayacak ve Anayasa madde 2’de belirtilen hukuk devleti olma ibaresinin gerçekleşmesinin önünde en büyük engel olacaktır.

Tablo 3: Vergi mahkemelerinde dava ve karar türüne göre dosya sayıları, 2022

Dava türü	Toplam	Ret	İptal	Kısmen iptal kısmen ret
Toplam	114913	21551	55668	9729
Amme alacaklarının tahsili	23621	3832	9459	1272
KDV	16261	4039	5508	3255
Gümrük Kanunundan kaynaklanan vergi, fon ve cezalar	9285	1011	6 449	298
Vergi cezaları	10463	1991	5399	778
Düzeltilme işlemlerinin reddinden doğan işler	11120	1 416	7 597	474
Gelir vergisi	6108	644	4007	639
Kurumlar vergisi	3467	535	1218	1072
ÖTV	2286	634	1164	143

Kaynak: Adli Sicil ve İstatistik Genel Müdürlüğü, 2022, s.109, https://adlisicil.adalet.gov.tr/Resimler/SayfaDokuman/29032023141410adalet_ist-2022cal%C4%B1sma100kapakl%C4%B1.pdf, E.T.:18.03.2023.

Bir kısmı verilen tabloda dosya mahkemeye intikal ettikten sonra verilen kararlar görülmektedir. Buna göre; 11120 düzeltme işlemlerinin reddiyle ilgili davanın kısmen iptal kısmen ret kararıyla beraber mükellef lehine olumlu sonuçlanan dosya oranı %72,5'tur. Bu noktada mükellefin vergi hatası olduğundan emin olduğu ancak idari yollardan bir türlü sonuç alamaması durumunda yargıya başvurusunun doğru ve çok önemli olduğu görülmektedir.

2.6.Düzeltilme İşleminin Sonuçları

Devletin egemenlik gücüne dayanarak kullandığı mali gücün yani vergilendirme yetkisinin özünde mülkiyet hakkını ihlal ettiği ancak vergilendirmenin kamu yararı amacıyla yapılmasından kaynaklı olarak hukuk devleti ilkesini gerçekleştirmede en önemli ilkelerden ölçülülük ilkesi kapsamında değerlendirileceğinden Anayasa'ya ve Avrupa İnsan Hakları Sözleşmesi'ne aykırı olmayacaktır. Bir açıdan mükelleflerin sınırsız vergilendirilmesinin önüne geçmek amacını taşıyan düzeltme yolu aynı zamanda yargının yükünü azaltarak vergi idarelerine de vergilendirme süreçlerinde hız kazandıracaktır.

Vergisel süreçlerde vergi hatası yapıldığı iddiasıyla başvuru olan düzeltme yolunun üç sonucu bulunmaktadır;

- Verginin tahakkukundan önce mükellefin, vergi hatası yapıldığı iddiasının ilgili memur ve amiri tarafından gözden geçirilmesiyle bir hata olduğu konusunda mükellefle aynı yönde düşünceleri durumunda bu hatalı işlem düzeltilir.
- Verginin tahakkukundan sonra vergi hatası olduğu ortaya çıkarsa fazla alınan vergi terkin³⁷⁶ edilecektir.
- Vergisel işlemlerde verginin tahsilinden sonra hata olduğu ortaya çıkarsa vergi idaresi fazla alınan vergiyi terkin ederek mükellefe red ve iade işleminde bulunacaktır.³⁷⁷

³⁷⁶ Vergi alacağının tahsilinin imkansızlığı sebebiyle alacağın artık alınmaması, silinmesidir. Vergi alacağı ortadan kalkar. T.C. Adalet Bakanlığı Hukuk Sözlüğü, <https://sozluk.adalet.gov.tr/terkin>, E.T.:01.03.2023.

2.6.1.Düzeltilme İşleminin Mükellef Açısından Sonuçları

Düzeltilme talep hakkını kullanarak vergi hatasından kaynaklı haksız vergilendirildiği gerekçesiyle bu hatanın düzeltilmesi için düzeltilme başvurusunda bulunan mükellefin bu başvurusu, olumlu veya olumsuz sonuçlanabilmektedir.

2.6.1.1.Düzeltilme İşleminin Mükellefin Lehine Olması

Sadece mükellefler değil aynı zamanda idarenin de kanunlara karşı sorumluluğu bulunmasından dolayı, idarenin yaptığı işlemlerin kanuna aykırı olmasının, insan haklarını ihlal etmesinin önüne geçmek amacıyla idarenin bazı işlemlerinin³⁷⁸ değiştirilmesi gerekmektedir.

Vergilendirme süreçlerinde vergi hatası bulunması durumunda yapılan bu hatalı işlem düzeltilme yoluyla idare tarafından geri alınacaktır ve tüm sonuçları ortadan kalkacaktır. Hatanın tahakkuktan önce yapılması ve düzeltilmesi durumunda VUK madde 120'deki hüküm uyarınca düzeltmeye onay verecek olan vergi dairesi müdürü düzeltilme fişine dayanılarak düzeltilme yapılmasını ilgili memura emreder. Bu aşamada mükellefe bildirmeye gerek yoktur, çünkü vergi tahakkuk etmemiştir. Hata tahakkuktan sonra idare veya mükellef tarafından fark edilmişse yapılan düzeltilme işlemi sonucunda fazla hesaplanmış vergi terkin edilir ve mükellefe bildirilir. Bu bildirme işlemi, mükelleflerin hukuki güvencede hissetmesini sağlayacak ve aynı zamanda idarenin işlemlerinin açık olarak uygulanması açısından son derece önemlidir. Verginin mükelleften tahsil edildikten sonra vergi hatasının fark edilmesi durumunda fazladan alınan miktar mükellefe iade edilecektir. Mükellef bu iade

³⁷⁷ Necati Perçin, “Vergi Hatası ve Vergi Uyuşmazlığı Farkı Vergi Hatalarında Düzeltilme ve Reddiyat”, **Mali Çözüm Dergisi**, Sayı:79, 2007, s.158, <https://ismmmo.org.tr/yayinlar/mali-cozum-dergisi--1>, E.T.:01.03.2023.

³⁷⁸ İdarenin tek taraflı olarak yaptığı işlemleri üzerinde “geri alma”, “kaldırma”, “değiştirme” ve “düzeltilme” yetkileri bulunmaktadır. Geri alma: İdare tarafından yapılan işlemin hukuka aykırı olduğu gerekçesiyle tüm hukuki sonuçlarının ortadan kaldırılmasıdır. Kaldırma: İdarenin yaptığı bir işlemi, geçmişteki etkilerine dokunmaksızın yeni bir işlem yapmasıyla geçersiz kılmasıdır. Anlamı itibarıyla kaldırma benzeri değiştirme: İdari işlemlerin gelecekteki etkilerinin kaldırılıp yeni bir işlem yapılmasıdır, eski işlemle yeni işlem yer değiştirir. Düzeltilme: idari işlemde hatalı kısım geri alınır ve onun yerine düzeltilmiş yeni bir işlem yapılır. Özge Balaban, Ümit Süleyman Üstün, “İdari İşlemlerin Geri Alınması, Kaldırılması, Değiştirilmesi ve Düzeltilmesi”, **International Mediterranean Social Sciences Congress**, Cilt:3, Sayı:4, 2019, s.316, <https://fmeffb.udg.edu.me/download/osnovne/634/preuzimanje#page=301>, E.T.:02.03.2023.

olunan parayı bir yıl içinde almazsa hakkı kaybolacaktır. Bu açıdan bir yıllık süre hak düşürücü bir süredir.

Vergi daireleri işlem yönergesine göre tahakkuktan sonra düzeltme işlemi yapılması durumunda;

- Düzeltme fişi, işlemi yapan ilgili memur, memurun bağlı olduğu servisin şefi ve müdür yardımcısı tarafından imzalanarak en büyük amir olan vergi dairesi müdürüne götürülerek onaylandıktan sonra düzeltme işlemlerine başlanır,
- Üç kopya olarak düzenlenen düzeltme fişinin “mükellef” yazılı kopyası, mükellefin bilinen son adresine taahhütlü postayla gönderilir ve postanın zimmet numarası mükellefin dosyasının üzerine yazılır,
- “Dosya” yazılı kopya, tarh ve takip dosyasında muhafaza edilir,
- “Muhasebe kayıt” yazılı kopyanın arkasındaki tablolar sistemde doldurulur ve “dosya” yazılı kopyası, işlemi yapan servis şefinin imzası alınarak Muhasebe Kayıt Servisi’ne gönderilir.
- Tebliğ edilen düzeltme fişinin, tebliğ edildiği tarih Muhasebe Kayıt Servisi’ne bildirilerek muhafaza edilir,
- Mesai sonunda alınan “günlük düzeltme bordrosunda” uyumsuzluk olması durumunda gün sonu işlemleri başlatılmaz. Gerekli kontroller müdür yardımcısı tarafından yapıldıktan sonra imzalanır ve bilgisayar işletmeni tarafından saklanır.³⁷⁹

Bu süreçlerden sonra vergi idaresi tarafından düzeltme işlemlerinin muhasebeleştirilmesi söz konusudur. Vergi idaresi düzeltme sonucunda düzeltme fişlerini inceleyerek işlemin “tahakkuk sonrası terkin” mi yoksa “nakit iadesi” mi yapılacağı konusunda karar vererek işlemleri muhasebeleştirir.

Her ne kadar bu işlem mükellefin lehine gerçekleşmiş olsa da enflasyonist bir ortamda, mükellefin alacağına geç ulaşması maddi olarak bir kayıptır. Bu işlemler sonuçlanana kadar mükellefin eriyen parasının tazmin edilmesi gerekmektedir. Vergilendirme yaparken ölçülülük ilkesine dolayısıyla mülkiyet hakkına aykırılık

³⁷⁹ Vergi Daireleri İşlem Yönergesi, madde 58. Aktaran: Necati Perçin, **a.g.m.**, s.160.

oluşturan bu durumun göz önüne alınması gerekmektedir. Uğradığı zararı karşılanmayan mükellef hukuki olarak güvende hissetmeyerek vergi kaybına sebebiyet verecek durumlara yönelebileme ihtimali vardır. 2012 yılı öncesinde mükellefin uğradığı bu zarar tazmin edilmemekteydi ancak 2012 yılında VUK madde 112'ye eklenen 4. fıkra hükümleriyle birlikte mükelleften “fazla veya yersiz” olarak alınan verginin mükellefe ret ve iade olunacağı belirlenmiştir. Fazla alınan verginin AATUHK'na göre hesaplanacak tecil faiziyle birlikte iade edileceği hükmolunmuştur.

Ancak kanun koyucu aynı hükümde yapılan hatanın mükelleften veya idareden kaynaklı olması durumunda tecil faizinin işlemeye başlayacağı tarih açısından ayırmda bulunmuştur. Bu hükme göre; hata mükelleften kaynaklanıyorsa, mükellefin düzeltme başvurusundan itibaren tecil faizi işlemeye başlayacak, hata vergi idaresinden kaynaklanıyorsa verginin idare tarafından tahsil edildiği tarihten itibaren tecil faizi işlemeye başlayacaktır.³⁸⁰

Kanun koyucunun tecil faizinin hesaplanmasında böyle bir ayırım yapmasının hukuken uygun olduğu düşünülemez. Anayasa madde 13 ve madde 35 hükümleri kapsamında hakların sınırlandırılması konusunda ölçülülük ilkesine riayet edilmesi gerekmektedir. Enflasyonun³⁸¹ sürekli yükseldiği bir ortamda kişilerin her geçen gün parasının değeri azalmaktadır. Dolayısıyla tecil faizinin geç hesaplanmasının mükellefe ciddi bir kayıp yaşatacağı ortadadır. İdarenin, mükelleflerden daha çok kanunlara uyması ve dikkatli olması gerekmektedir. Hatanın mükelleften kaynaklanması ancak işlemi yapan vergi idaresinin bu hatayı fark edememesinin sorumluluğu mükellefe yüklenmemelidir.

Bu konuya örnek bir Danıştay kararında; İlgili davacı, kendisine iade edilmesi gereken vergi için düzeltme başvurusunun reddi üzerine dava açmış ve bu vergilerin tahsilinden itibaren hesaplanacak tecil faizinin de iadesini istemektedir. Vergi mahkemesinin davayı reddetmesi üzerine istinaf yoluna giden davacıyı Bölge İdare Mahkemesi haklı bularak verginin tahsil tarihinden itibaren hesaplanacak tecil

³⁸⁰ VUK, madde 112.

³⁸¹ Ayrıntılı bilgi için bkz.: TÜİK, <https://data.tuik.gov.tr/Bulten/Index?p=Tuketici-Fiyat-Endeksi-Aralik-2022-49651>, E.T.:05.03.2023.

faiziyle birlikte ödenmesine hükmetmiştir. Olayı temyiz eden idareyi Danıştay haklı bulmuş, madde 112 hükümlerinin açık olduğu gerekçesiyle Bölge İdare Mahkemesi kararını bozarak temyiz istemini kabul etmiştir. Özetle; vergilendirme sürecindeki vergi hatası mükelleften kaynaklandığı için tecil faizi, mükellefin düzeltme başvurusunda bulunmasından itibaren hesaplanacaktır.³⁸²

2.6.1.2.Düzeltilme İşleminin Mükellefin Aleyhine Olması

Düzeltilme sonucunda mükellefin aleyhine bir durum da ortaya çıkabilir. Ancak vergi bilinci tam oluşmamış mükellefler açısından genellikle vergi idaresinin dikkati sonucu vergi hatası ortaya çıkabilmektedir. Eğer vergi tahakkuk ettikten sonra vergi hatası fark edilmişse gecikme faiziyle beraber fazla tutar tahsil edilir. Ortaya çıkan vergi farkı, düzeltme fişine dayanılarak mükellefe tebliğ edilerek alınır. Vergi Daireleri İşlem Yönergesi, “*beyannameler üzerine yapılacak tarh ve tahakkuk işlemleri*” başlıklı madde 39 hükmünde kanuni süresi içinde verilen beyannamelerde vergi hatası fark edilmesi durumunda verilen düzeltme beyannamelerine ilişkin;

- Düzeltme beyannamesi, önceki beyannamedeki matrah veya vergi bilgilerini kapsamalıdır,
- Verilen düzeltme beyannamesi, önceki beyannameye ek olarak verilmişse artan tutar detaylıca belirtilmelidir.

Kanuni süresinde verilmeyen düzeltme beyannameleri için usulsüzlük cezası kesilmez ancak VUK madde 112 hükümleri gereğince gecikme faizi hesaplanacaktır. Matrahın veya verginin azalması veya bir sonraki dönem için verginin artması şeklindeki beyannameler, mükellef tarafından haklı bir sebebe veya vergi hatasına dayanıyorsa ve mükellefin bunu yazılı olarak kanıtlayabilmesi durumunda, vergi dairesi müdürü tarafından incelenir ve kabul edilirse beyannameler incelemeye sevk edilmez. Mükellef ödevlerini zamanında yerine getirmeyerek vergi kaybına sebebiyet verdiği için vergi ziyayı cezası kesilir. İncelemeye sevk edilmeyen beyannameler için

³⁸²Danıştay, VDDK, E.2022/262, K.2022/685, <https://karararama.danistay.gov.tr/getDokuman?id=811227500&arananKelime=u%C4%9Frad%C4%B1%C4%9F%C4%B1%20zarar%C4%B1n,tazmini,d%C3%BCzeltme,vergi%20hatas%C4%B1>, E.T.:05.03.2023.

ceza %50 oranında uygulanacaktır. Kaçakçılık fiilinden kaynaklanan vergi kayıplarında ise fiili gerçekleştirene üç kat, ortak olana bir kat oranında ceza uygulanacaktır.³⁸³

2.6.2.Düzeltilme İşleminin İdare Açısından Sonuçları

İdarelerin devletten aldığı yetkiye dayanarak yaptığı işlemler, idarelerin sorumlulukları kapsamında bazı sonuçlar doğurmaktadır. Verilen bu yetkiyi hukuka uygun bir şekilde kullanan idareye karşı güven artarken, yetkiyi hukuka uygun bir şekilde kullanmayan idare için güven azalacaktır.

2.6.2.1.Düzeltilme İşleminin İdarenin Lehine Olması

Barışçıl çözüm yolu olan düzeltme yolu sonlandıktan sonra vergi idaresi ve mükellef arasında uyumsuzluk bitmiş olacak ve idare bir sonraki aşama olan yargı aşamasından kurtulmuş olacaktır. Verginin kanuniliği ilkesi gereği idare, kanunlarda belirlenen ölçülere göre vergilendirme yaparak mülkiyet hakkının ihlalinin önüne geçmiş ve hukuki güvenliği sağlamış olacaktır.³⁸⁴ Aynı zamanda idarenin vergilendirdiği mükelleflere eşitlik ilkesi gereği aynı muamele gerçekleştirmesi vergi idaresine güveni artırarak mükellefin idareye güvenini sağlayacaktır. Hakkının korunduğunu gören mükellef, vergi ödevine gönüllü katılım gerçekleştirecektir. Vergi idaresi hem zaman kaybına uğramadığı için hem de vergilendirme işlemlerini olabilecek en ekonomik şekilde çözdüğü için usul ekonomisi ilkesini de gerçekleştirmiş olacaktır.³⁸⁵

³⁸³ VUK, madde 344.

³⁸⁴ Düzeltme-şikayet yoluyla vergilendirme sürecindeki sakatlıkların yargı yoluna başvurmada giderilmesi, verginin kanuniliği ilkesi ve hukuk devleti ilkesine işlerlik kazandırmaktadır. Danıştay, 4. Daire Başkanlığı, E.2020/2372, K.2020/4594, <https://karararama.danistay.gov.tr/getDokuman?id=636351800&arananKelime=d%C3%BCzeltme,vergigi%20hatas%C4%B1,yanl%C4%B1%C5%9F,hatal%C4%B1>, E.T.:10.03.2023.

³⁸⁵ Kızılot, Kızılot, **a.g.e.**, s.147.

2.6.2.2.Düzeltilme Sonucunun İdarenin Aleyhine Olması

Anayasa madde 125³⁸⁶ hükümleri gereğince idarenin vatandaşlara karşı idari bir sorumluluğu bulunmaktadır. İdarenin bu sorumluluğu yerine getirememesi, eksik veya yanlış getirmesinin de bazı sonuçları bulunmaktadır. Anayasa madde 40'ta belirtildiği üzere devlet, kişilerin idare tarafından uğradıkları zararları tazmin etmekle yükümlüdür. Bu zararlar, işlemi gerçekleştiren kamu memuruna rücu edilebilir denilerek idarenin bilinçli veya bilinçsiz hata yapmasının önüne geçmek için kişilerin maddi hakları Anayasayla güvence altına alınmıştır.³⁸⁷

Haksız vergilendirme, vergi idaresinin mükelleflere özel tesis ettiği bireysel işlemin haksız olmasıdır. Vergi hataları da haksız vergilendirme kavramının içine girmektedir. İdarenin haksız vergilendirmeden dolayı mali sorumluluğu bulunmaktadır ve kişiler haklarının ihlal edildiği gerekçesiyle idareye dava açma hakkı kazanırlar. Kişiler malvarlığında meydana gelen eksilmeyi belgelendirmek koşuluyla idareye maddi tazminat davası açabilirler. Burada vergi hatasından kaynaklı olarak kişilerin malvarlığında meydana gelen azalma için idare mali sorumluluk gereği mükellefe faiz ödemektedir.³⁸⁸

Kişilerin uğradıkları maddi kaybın yanında manevi zararlarının da tazmin edilip edilmeyeceği sorusu akla gelmektedir. Kişiler idarenin işlemlerinden dolayı uğradıkları maddi ve manevi zarar için idareye tam yargı davası açabilmektedirler. Vergi uyuşmazlıklarının konusuna giren iki tam yargı davası açılabilir³⁸⁹, bunlar;

- Vergi idaresiyle uyuşmazlığa düşen mükellefin yargı yoluna başvurması sonucunda davanın, mükellef lehine sonuçlanması ancak idarenin mahkeme kararını uygulamaması üzerine açılacak dava ile,

³⁸⁶ Anayasa, madde 125: “İdarenin her türlü eylem ve işlemlerine karşı yargı yolu açıktır.”

³⁸⁷ Ahmet Bozdağ, “İdare Hukukunda İdarenin Hizmet Kusuru ve Danıştay Uygulaması”, **Türk İdare Dergisi**, Sayı:468, Eylül 2010, s.35, [http://www.tid.gov.tr/kurumlar/tid.gov.tr/tum-sayilar\(2\)/2001-2025/2010/Eylul/ahmet-bozdag.pdf](http://www.tid.gov.tr/kurumlar/tid.gov.tr/tum-sayilar(2)/2001-2025/2010/Eylul/ahmet-bozdag.pdf), E.T.:10.03.2023.

³⁸⁸ Alper Aydın, “İdari Yargı Kararları Işığında Vergi İdarelerinin Mali Sorumluluğu”, **Konya Barosu Dergisi**, Sayı:1, 2021, s.235, <https://dergipark.org.tr/en/download/article-file/1777606>, E.T.:11.03.2023.

³⁸⁹ Öncel, Kumrulu, Çağan, Göker, **a.g.e.**, s.225.

- Vergi dairesinin mükellefin işlemlerini geciktirmesinden dolayı, ödeyecek olduğu gecikme faizine ilişkin davadır.³⁹⁰

Kişiler tarafından vergi uyumsuzluğundan kaynaklı açılacak davanın türü konusunda bazı tartışmalar da mevcuttur.³⁹¹

Vergi idaresi hem maddi hem manevi tazminat davasıyla karşı karşıya kalabilmektedir. Mali sorumluluk gereği oluşan kamu zararının da vergi hatasından kaynaklanması durumunda hem işlemi gerçekleştiren ilgili servisteki kamu memuruna hem de onaylayan vergi dairesi müdürüne rücu edilebileceği anlamı çıkmaktadır. Kamu zararı oluşması ihtimali, düzeltme-şikayet yolunda memurların daha dikkatli davranmasına sebep olsa da hatanın vergi hatası olup olmadığı konusunda çekimser davranmaları bu durumda mükellefi yargı yoluna da sevk edebilir. Sonuç olarak vergi idaresi hem kendi iş yükünü artırır hem de vergilendirmenin hızlı bir şekilde sonlandırılmasına engel olabilir.

Vergi dairesi veya mükellef tarafından yapılabilen vergi hatalarının azaltılması için başta vergi mevzuatının karmaşıklığının giderilmesinin ve mükelleflerdeki vergi bilincinin gelişmesinin gerekliliği görülmektedir. Düzeltme aşamasına gelmiş vergi hatalarının mükellef ve idare arasında ılımlı bir şekilde çözülme isteğinin “barışçıl çözüm yolu” ifadesini karşılayacağı düşünülmektedir.³⁹²

2.7.Bireysel Başvuru

Bireysel başvuru yolu, kişilerin gücünü devletin verdiği yetkiden alan kamu idareleri tarafından yapılan işlemlerle haksızlığa uğratılması sonucunda başvurdukları bir yoldur. Bu kanun yolunun bazı özellikleri bulunmaktadır³⁹³;

³⁹⁰ İYUK, madde 28.

³⁹¹ Ayrıntılı bilgi için bkz.: Ramazan Armağan, “Yönetmelik Yargıda Vergi Davalarının Hukuki Niteliği: Tam Yargı –İptal Davası Tartışmaları”, **Optimum Ekonomi ve Yönetim Bilimleri Dergisi**, Cilt:2, Sayı:1, 2015, s.140, <https://dergipark.org.tr/en/download/article-file/202177>, E.T.:11.03.2023.

³⁹² Mine Biniş, “Vergi Hatalarının Mükellef ve İdare Açısından Sonuçları ve Bu Sonuçları Saptamaya Yönelik Yapılan Bir Araştırma”, **Süleyman Demirel Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi Dergisi**, Cilt:17, Sayı:2, 2012, s.504, <https://dergipark.org.tr/tr/download/article-file/194415>, E.T.:22.02.2023.

³⁹³ Gülnur Seçil Uludil, Cemile Açıkca, “Anayasa Mahkemesine Bireysel Başvuru”, **İstanbul Barosu Dergisi**, Cilt:88, Sayı:6, Kasım 2014, s.273, <https://www.jurix.com.tr/article/16378>, E.T.:22.03.2023.

- Devletin temel amaçlarından biri olan ve Anayasa madde 40 ile korunan “temel hak ve özgürlükler”in ihlal edilmesi durumunda başvurulacak bir yoldur,
- Kişilerin haklarını korumak için başvurduğu tüm yollar tükendikten sonra başvurulacak bireysel başvuru yolunun amacı kişiye hakkını teslim etmektir,
- Bu başvuru yolunun konusunu idarelerin yaptığı işlemler ve eylemler oluşturmaktadır,
- Bireysel başvuru, olağan tüm kanun yolları tükendikten sonra kullanılan farklı bir yol olmakla birlikte diğer kanun yollarında yapılan idari işlemin devamı şeklinde bir yol değildir, bu kanun yolunda bireylerin haksızlığa uğrayıp uğramadığına bakılmaktadır.

Bu olağan kanun yollarının kullanılmadan bireysel başvuruda bulunulması durumunda başvuru kabul edilmeyecektir. Öyle ki bireysel başvurunun bazı kabul edilebilirlik şartları bulunmaktadır³⁹⁴;

- Olağan kanun yollarının tümüne başvuru yapılmış olunmalı,
- Başvuru yapılan kanun yolları, idari işleme karşı yapılmışsa başvurulacak kanun yoluyla ilişkin kesilmesinden itibaren otuz gün içinde bireysel başvuruda bulunulmalı,
- Bireysel başvuruda bulunan kişinin hakları doğrudan zarar görmüş olmalı,
- İhlal yaptığı iddiasında bulunulan taraf kamu idaresi olmalı,
- İhlal edilen hak Anayasa’da korunuyor olmalı,

Vergi yargısında kişiler uyuşmazlık yaşamaması durumunda vergi mahkemesinde dava açma hakkına sahiptirler. Davanın bekledikleri gibi sonuçlanmaması durumunda ise önce istinaf kanun yolunu daha sonrasında ise temyiz kanun yolunu kullanabilmektedirler. Ancak bu kanun yollarını kullanabilmek için kanuni para sınırı mevcuttur ve mahkeme tarafından verilen kararlar o sınırın

³⁹⁴ Hüseyin Ekinci, “Anayasa Mahkemesine Bireysel Başvuruda Kabul Edilebilirlik Kriterleri ve İnceleme Yöntemi”, **Anayasa Yargısı Dergisi**, Cilt:30, Sayı:1, 2013, s.194, <https://ayam.anayasa.gov.tr/media/4479/8.pdf>, E.T.:22.03.2023.

aşılamaması durumunda kesindir. Buna göre bireysel başvuruda bulunmak isteyen mükellef için kanun yollarının tüketilmesi şartı için³⁹⁵;

- Vergi mahkemesinde 20 bin TL altındaki davalarda mahkeme kararları kesin olduğu istinaf kanun yolunu kullanamayacaktır. Bu sebeple bireysel başvuru yoluna başvurulabilmektedir³⁹⁶,
- İstinaf kanun yolunu kullandığı davasında kanuni para sınırı olan 581 bin TL'nin aşılması durumunda istinaf kararları kesindir ve mükellef davayı temyiz edemeyeceği için bireysel başvuru yolunu kullanabilmektedir,
- Kanuni para sınırı 581 Bin TL'yi aşan davada ise temyiz kanun yoluna başvurabilecek ancak bu başvurunun reddedilmesi durumunda bireysel başvurudan yararlanabilecektir.

Son çare olarak yargı yollarını kullanan mükellef, kararın mahkemece açıklanmasının ardından otuz gün içinde bireysel başvuruda bulunmalıdır yoksa bireysel başvuru hakkını kaybedecektir. Mükellef doğrudan haklarının zarar gördüğü iddiasında bulunmalı ve bunu kanıtlamalıdır. Mükellefin hakkını ihlal eden tarafın kamu idaresi olması gerekmektedir. Mükellef Anayasada korunan bir hakkın ihlali kapsamında başvuru yapmalıdır dolayısıyla burada haksız vergilendirme yapıldığı gerekçesiyle ölçülülük ilkesinden sapma yaşanması üzerine mükellefin, mülkiyet hakkının ihlal edildiği iddiasında bulunması olasıdır. Burada vergi hataları için dikkat edilmesi gereken husus; vergi hatası olduğu iddiasıyla düzeltme-şikayet, üst makama başvuru yollarını kullanan mükellefin tüm bu başvurularının olumsuz sonuçlanması dolayısıyla vergi mahkemesinde açtığı dava üzerine, mahkemenin vergi hatası iddiasıyla iptali istenen işlemin hukuki uyumsuzluk olduğunu kabul edip

³⁹⁵ Osman Sarıaslan, “Anayasa Mahkemesi’ne Yapılan Bireysel Başvurularda Başvuru Yollarının Tüketilmesi Koşulunun Vergi Uyuşmazlıklarıyla İlgili İdari Başvurular Ekseninde Değerlendirilmesi”, **Türkiye Adalet Akademisi Dergisi**, Cilt:9, Sayı:34, Nisan 2018, s.501, <https://taad.taa.gov.tr/yuklenenler/dosyalar/dergiler/taad/taad-34/taad-34.pdf>, E.T.:22.03.2023.

³⁹⁶ Kanuni para sınırları için bkz.: Emrah Aygöl, “2023 Yılında Vergi Uyuşmazlıklarına İlişkin Olarak Verilecek İdari Yargı Kararlarının İstinaf ve Temyiz Başvurularında Dikkate Alınacak Tutar Hadleri”, <https://www.alomaliye.com/2022/12/19/2023-vergi-uyusmazliklarina-iliskin-olarak-verilecek-idari-yargi-kararlarinin-istinaf-ve-temyiz-basvurularinda-dikkate-alinacak-tutar-hadleri/>, E.T.:22.03.2023.

davayı süre aşımı sebebiyle reddetmesi durumunda kişinin bireysel başvurusu da kabul edilebilirlik şartını tam sağlamadığından başvuru kabul edilmeyecektir.³⁹⁷

Bireysel başvuruya örnek olarak; İhtirazi kayıtla düzeltme beyannamesi veren bir mükellef, vergi mahkemesinde yapılan tarhiyatın ve cezalarının iptali için karşı dava açmış ancak dava vergi mahkemesi tarafından reddedilmiştir. Bunu üzerine istinaf kanun yolunu kullanan mükellefe buradan bozma kararı çıkmış ve haklı bulunmuştur. Daha sonra vergi idaresinin karar düzeltme başvurusu üzerine Bölge İdare Mahkemesi, bu başvuruyu kabul ederek bozma kararını kaldırmıştır ve vergi mahkemesi kararını onamıştır. Artık olağan kanun yolları tükenen mükellef, Anayasa mahkemesine mülkiyet hakkının ihlal edildiği gerekçesiyle bireysel başvuruda bulunmuş, mahkeme mülkiyet hakkının ihlal edildiği iddiasının kabul edilebilir olduğuna karar vermiştir. Anayasa mahkemesi davayı inceleyerek mülkiyet hakkı yapıldığını kabul etmiş, bu ihlalin tüm sonuçlarının kalkması adına davayı yeniden yargılama yapılması için vergi mahkemesine göndermiştir. Mükellefin başvuruda bulunurken yatırdığı harcın ve vekalet ücretlerinin başvuruçulara tek tek ödenmesine hükmetmiştir.³⁹⁸

³⁹⁷ Gamze Gümüşkaya, “Vergi Ödevlisinin Anayasa Mahkemesi’ne Bireysel Başvurusunun Kabul Edilebilirlik Koşulları”, **Marmara Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi**, Cilt:17, Sayı:3-4, 2011, s.52, <https://dergipark.org.tr/tr/pub/maruhad/issue/316/1494>, E.T.:22.03.2023.

³⁹⁸ Arbay Petrol Gıda Turizm Taşımacılık Sanayi Ticaret Ltd. Şti. ve Arbay Turizm Taşımacılık İthalat İhracat İnşaat ve Organizasyon Sanayi ve Ticaret Ltd. Şti., 2015/15100 Başvuru No ve 27.02.2019 Karar Tarihli Başvurusu, 30734 Sayılı ve 03.04.2019 Tarihli Resmi Gazete, <https://resmigazete.gov.tr/eskiler/2019/04/20190403-12.pdf>, E.T.:23.03.2023.

ÜÇÜNCÜ BÖLÜM: DÜZELTME ZAMANAŞIMINDA ÖZELLİKLİ DURUMLAR

3.1. DÜZELTME ZAMANAŞIMINDA SÜRELERİN HESAPLANMASI SORUNU

Vergiyi ödemekle yükümlü mükellefin veya sorumlunun yerine getirmesi gereken ödevleri konusunda hem hak kaybına uğramaması hem de sahip olduğu bu hakları etkili bir şekilde kullanabilmesi için hukuki güvenlik ilkesi ve verginin kanuniliği ilkesinin gereği olarak kanunlarda vergilere ve haklara ilişkin süreler belirlenmiştir.³⁹⁹ Vergi hukukunda süreler; kanuni, idari ve yargısal süreleri kapsayan organik süreler; uyulmaması durumunda hukuki sonuç doğuran hukuki niteliklerine göre süreler; vergilendirmenin muhatabı olan kişilere göre ve zaman ölçü birimlerine göre de sınıflandırılabilirler. Kanunilik ilkesi gereği süreler VUK, İYUK ve HMK’de uygulama alanı bulmaktadırlar.⁴⁰⁰ Çalışmada süreler, hukuki niteliklerine göre sınıflandırılacaktır. Bu kapsamda düzeltme zamanaşımı süresinin belirlenmesinde bazı tartışmalar mevcuttur.⁴⁰¹

3.1.1. HUKUKİ NİTELİKLERİNE GÖRE SÜRELER

Uyulmaması durumunda hukuki sonuç doğuran hukuki nitelikleri bakımından süreler; vergi ödevleriyle ilgili süreler, hak düşürücü süreler, hoşgörü süreleri ve düzenleyici sürelerdir.⁴⁰²

³⁹⁹ Oktar, **a.g.e.**, s.107.

⁴⁰⁰ Oktar, **a.e.**, s.111.

⁴⁰¹ Kimi yazarlar düzeltme zamanaşımı süresinin hak düşürücü süre olarak ele alınması gerektiğini savunurken, düzeltme zamanaşımı süresi için kanun lafzında üst bir sınır belirlenmemesinden dolayı hak düşürücü süre olarak kabul edilemeyeceğini iddia eden yazarlar da vardır. Bkz.: Oktar, **a.g.e.**, s.171.

⁴⁰² Çağan, **a.g.e.**, s.38.

3.1.1.1. Vergi Ödevleriyle İlgili Süreler

Anayasa madde 73'e göre vergi ödevini yerine getirmek zorunda olan mükellef ve mükellefin haklarını kanunlarla güvence altına alan devlet arasında vergi ödevinden kaynaklı bir ilişki mevcuttur.

Vergilendirme yetkisini Anayasadan alan devlet, bu yetkiyi kullanırken uyması gereken ilkelerden olan hukuki güvenlik ilkesi gereği, mükellefin vergiyle ilgili karşılaşacağı durumları bilmesi ve ona göre önlem alması açısından ödeme zamanlarını, açık bir şekilde belirlemiştir. Hukuki güvenlik ilkesinin alt ilkelerinden belirlilik ilkesinin vergi hukukundaki yansıması olan vergide belirlilik ilkesi ise vergilendirme sürecindeki aşamalarla ilgili zamanlarının ve usulünün belli olması anlamına gelmekte olup hem mükellefin hukuki düzeninin korunmasını sağlayıp hem de vergi sisteminin düzgün işleyebilmesi açısından önemlidir.⁴⁰³

Bu ödevlerin zamanında yerine getirilmesi, kamusal ihtiyaçların karşılanması adına en önemli gelir kaynağı olan vergilerin ödenmesi açısından önem arz etmektedir ve bunun için olan süreler vergi usul hukukunda belirlemiştir.

3.1.1.2. Hak düşürücü süreler

Hak düşürücü süre, kanunla mükellefe tanınan belli bir zaman aralığında hakkını kullanma imkanı veren bir süre olup bu belirlenmiş zaman geçtikten sonra mükellef hakkını kullanamamaktadır. Bu süre idare tarafından re'sen göz önünde bulundurulur. Bir sürenin hak düşürücü süre olup olmadığını anlamak için kanundaki hükümde hakkın kullanılmadığında “ortadan kalkacağı” gibi bir düşünce oluşuyorsa o süre hak düşürücü bir süredir. Mükellefler için bu süreler, idari yargıya başvurma durumunda ortaya çıkmaktadır. Hak düşürücü süre geçtikten sonra idare yetkisini kullanarak bu süreyi uzatamamaktadır. Dolayısıyla mükellefler, haklarını detaylıca öğrenerek bu hakları kaybetmemek adına belirlenen süreler içinde ilgili makamlara

⁴⁰³ C. Can Aktan, “Anayasal İktisat ve Vergilemede Hukuki Güvenlik İlkesi”, **Hukuk ve İktisat Araştırmaları Dergisi**, Cilt:9, Sayı:2, 2017, s.104, <https://dergipark.org.tr/tr/download/article-file/440095>, E.T.:03.11.2022; Adil Nas, “Vergi Hukukunda Ödeme Zamanları ve Ödeme Zamanlarına Uyulmamasının Hukuki Sonuçları”, **Dokuz Eylül Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi**, Cilt:12, Temmuz 2010, s.208, <https://hukuk.deu.edu.tr/dosyalar/dergiler/dergimiz-12-ozel/1-mali/7-adilnas.pdf>, E.T.:03.11.2022.

başvurularını yapmalıdırlar. Haklarını bilmeyen bir mükellef için bu hakkı bilmemek ilgili makama başvurabilmek için bir sebep olmamaktadır. Kanun koyucu için hakkınızı bilip bilmemenizin bir önemi yoktur. Hak düşürücü süreleri aştıktan sonra mahkemeye başvuru yapılması durumunda bu süreler göz önünde bulundurularak dava isteminiz reddedilecektir.⁴⁰⁴ Hak düşürücü sürelere örnek verecek olursak İYUK madde 7 “*dava açma süresi*” başlıklı madde hükmündeki süre hak düşürücü süredir. Buna göre vergi mahkemesinde dava açma süresi otuz gün olarak belirlenmiş ve bu sürelerden sonra yapılan başvurular reddedilecektir.⁴⁰⁵

3.1.1.3. Hoşgörü süreleri

Vergi kanunları, vergi mükellefi ve vergi sorumlularının yararına olacak şekilde bazı süreler öngörmüştür. VUK madde 371 kapsamında uygulama alanı bulan hoşgörü sürelerinden biri de “*pişmanlık ve ıslah*” kurumudur. Bu hükme göre vergi kaybına sebebiyet verecek fiilleri işleyen kişilerin bu fiillerinden doğan cezaları, mükelleflerin işledikleri fiilleri, dilekçeyle vergi idaresine bildirmeleri durumunda ortadan kalkar. Kanun koyucu bu hoşgörü kurumunun suistimal edilmemesi adına bazı şartlar koymuştur, bunlar;

- Pişmanlık ve ıslah kurumundan yararlanacak olan vergi mükellefi veya sorumlusunun bu yola başvurmadan önce, ilgili mükellef veya sorumlunun vergi ziyaına sebebiyet verdiklerinin başka biri tarafından dilekçeyle bildirilmemiş olması,
- Bu hükümden yararlanacak olan mükellefin, vergi incelemesine başlanmadan veya ilgili mükellef hakkında takdir komisyonuna sevk kararı çıkmadan önce vergi dairesine haber vermiş olması,
- Beyanname ödevini yerine getirmeyen mükellefin, vergi ziyaına sebebiyet vermediğini vergi dairesine bildirmeden itibaren onbeş gün içinde bu ödevini yerine getirmiş olması,

⁴⁰⁴ Öncel, Kumrulu, Çağan, Göker, **a.g.e.**, s.130; Çağan, **a.g.e.**, s.26; Övül Çölgezen Batur, **Vergi Hukukunda Süreler Sorunlar ve Çözüm Önerileri**, Seçkin Yayınları, Ankara, 2013, s.29.

⁴⁰⁵ İYUK, madde 7.

- Mükellefin beyanlarında eksik ve yanlış bildirilen hususların, vergi dairesine başvurduktan sonra onbeş gün içinde düzeltilmiş olması,
- Vadesi geçmiş vergilerin ve bu vergilere AATUHK madde/51 hükmüne göre uygulanan gecikme zammının, vergi dairesine başvurulmasından itibaren onbeş gün içinde ödenmiş olması,

Şartlarına uyulduğu takdirde vergi ziyai cezası kesilmeyecektir.⁴⁰⁶

3.1.1.4. Zamanaşımı Süreleri

Zamanaşımı uygulaması, kanun koyucunun mülkiyet hakkı kapsamında mükellefin sınırsız vergilendirilmesine engel olmak amacıyla getirilmiş bir uygulamadır. Vergi hukukunda tarh zamanaşımı, tahsil zamanaşımı ve düzeltme zamanaşımı olmak üzere üç zamanaşımı çeşidi mevcuttur. Zamanaşımı vergi alacağını ortadan kaldıran sebeplerden biridir. Kamu alacağı zamanaşımına uğramışsa bu idare tarafından re'sen göz önünde bulundurulur ve artık vergi alacağı ortadan kalkmaktadır.⁴⁰⁷

3.1.1.5. Düzenleyici Süreler

Düzenleyici süreler idare için getirilmiştir, bu süreler içinde idare ve yargı makamlarının görevlerini yapmaları konusunda kanun koyucu tarafından işlerin aksatılmaması ve dolayısıyla vergilendirme süreçlerinin etkin işlemesi, vergi ilişkisinde bulunan her iki tarafın da mağdur olmaması adına belirlenmiş sürelerdir. Bu sürelere uyulmaması halinde kanun koyucu herhangi bir yaptırım öngörmemişse de kamu memurunun vergi ziyana sebebiyet vermesi halinde disiplin soruşturması görebilmesi olasıdır. VUK madde 132 “*yoklama neticelerinin bildirilmesi*” başlıklı hükümde, yoklama fişlerinin yedi gün içinde posta yoluyla gönderilmesi öngörülmüştür. Bu süre düzenleyici süre kapsamındadır. Kamu memurunun

⁴⁰⁶ Ayrıntılı bilgi için bkz.: H. Hüseyin Bayraklı, “Pişmanlık ve Islah Hükümleri Karşısında Vergi Kaçakçılık Suçlarının Konumu”, **Türkiye Adalet Akademisi Dergisi**, Cilt:8, Sayı:31, Temmuz 2017, s.49, <https://taad.taa.gov.tr/yuklenenler/dosyalar/dergiler/taad/taad-31/taad-31.pdf>, E.T.:25.11.2022.

⁴⁰⁷ Oktar, **a.g.e.**, s.154; Bilici, **a.g.e.**, s.112.

keyfiyetine engel olarak vergi sisteminin etkinliğinin sağlanması amacıyla konulmuştur.⁴⁰⁸

Çalışmanın konusunu oluşturan düzeltme kurumunda ise vergi hatalarına karşı vergi dairesinde düzeltme yoluna başvuran vergi mükellefine, otuz gün içinde cevap verilmemesi halinde mükellefin düzeltme başvurusunun zımnen reddedildiği kararına varılacaktır. Bu otuz günlük süre idare açısından düzenleyici bir süre olup uyulmaması halinde herhangi bir yaptırımını bulunmamaktadır.⁴⁰⁹

3.1.2. Düzeltme Zamanaşımının Sınıflandırılması ve Başlaması Sorunu

VUK madde 126 hükümlerinin gerekçesinde mükellefin en doğal haklarından biri olan düzeltme hakkı kapsamında bazı özel durumlarda düzeltme zamanaşımı süresinin “*bir yıldan az olamayacağı*” belirtilerek mükellefe vergi hatasını düzeltme imkanı tanınmıştır. Madde hükmünde düzeltme zamanaşımının bir yıldan az olamayacağı lafzı, sınırsız bir süre olarak anlaşılarak idareye en az bir yıl içinde diyerek en çok kaç yıl içinde vergi hatalarının düzeltileceği anlaşılamamaktadır.

3.1.3. Vergi Hukukunda Lafzi Yorum ve Düzeltme Zamanaşımı

Devletin egemenliğine dayanarak kullandığı vergilendirme yetkisi kanunla sınırlandırılmıştır. Aksi halde kişilerin mülkiyetleri sınırsız, yani ölçsüz bir vergilendirmeye tabi tutulmuş olacağından kişilerin Anayasal hakları ihlal edilmiş olacaktır. Bu ihlalin önüne geçmek için kanun koyucu vergilendirmede bir ölçü getirmiş ve yalnızca kanunlara göre vergilendirme yapılacağını aksi halde devletin bu zararın tazmininden sorumlu olacağını belirtmiştir.⁴¹⁰ Verginin kanunlara göre alınmaması kişilerin birden fazla hakkını ihlal etmiş olur ve Anayasa madde 2’deki “hukuk devleti” olma vizyonundan sapma görülebilir. Bu durum, hem uluslararası hem ulusal düzeyde devletin itibarının sarsılmasına yol açabilir. Bu yüzden devletler kanunlara göre hareket edip kişilerin haklarını korumakla yükümlüdürler. Devlet ve

⁴⁰⁸ Öncel, Kumrulu, Çağan, Göker, **a.g.e.**, s.132; Çağan, **a.g.e.**, s.34.

⁴⁰⁹ İYUK, madde 11: “*Otuz gün içinde bir cevap verilmezse istek reddedilmiş sayılır.*”

⁴¹⁰ Anayasa, madde 40.

kişiler arasındaki çıkarlar dengesinin korunması kişilerin hukuken güvende olmasıyla mümkün olacaktır.

Verginin kanuniliği ilkesi gereği vergi idaresi kanunla bağlıdır ve vergilendirmeyi buna göre yapmak zorundadır. Ayrıca idarenin devletten aldığı kamu gücü dolayısıyla sahip olduğu mali sorumluluğu etkin bir şekilde yerine getirebilmesi de kanunlara bağlı olduğu ölçüde gerçekleşmektedir. Bu sorumluluk kişilerin herhangi bir zarara uğraması durumunda idarenin zararı tazmin etmesine de sebep olabilir. İdare ve kişiler arasında hukuka uygun uygulamaların tam olarak gerçekleştirilmesi kanun koyucu tarafından öngörülen hükümlerin, olması gerektiği gibi yorumlanmasına bağlıdır.⁴¹¹ Kişilerin Anayasayla korunan “adil yargılanma hakkı”⁴¹² kapsamında yargılanması hukuki güvenlik ilkesi açısından son derece önemlidir.⁴¹³ Vergi ödevlileri açısından bakıldığında vergiye gönüllü katılımın gerçekleşmesi için bu ilkelere sapılmadan hukukun gereği yapılmalıdır. Hakkının korunduğunu hisseden mükellef, vergi bilinci ve vergi ahlakına uygun hareket edecek dolayısıyla vergiden kaçmak için de sebebi olmayacaktır. Adil yargılama ancak kanunların doğru yorumlanmasıyla yapılabileceğinden vergi ödevlisinin adil yargılanamaması direkt mülkiyet hakkının ihlali gibi en temel hakkı ihlal etmiş olur.

Kanunilik ilkesi gereği vergi kanunlarında ilk olarak lafzi yorum⁴¹⁴ yöntemi kullanılmaktadır. Öyle ki VUK madde 3 hükmünde “*vergi kanunları lafzı ve ruhu ile hüküm ifade eder*” denilerek kanunlarda yazan neyse idare tarafından da onun uygulanması gerektiği belirtilmiştir. Kanundaki hüküm lafzi yorum ile yorumlanırken dilbilgisi kurallarına bağlı kalınarak hükmün özü ortaya çıkartılmalıdır.⁴¹⁵ Dolayısıyla bu görüşe göre VUK madde 126 hükmünde düzeltme zamanaşımı süresinin “*bir yıldan az olamayacağı*” lafzı, düzeltme zamanaşımı için

⁴¹¹ Yeliz Neslihan Akel, “Vergi Hukukunda Yorum”, **Maliye Araştırma Merkezi Konferansları**, Sayı:62, 2017, s.89, <https://dergipark.org.tr/tr/download/article-file/977736>, E.T.:18.03.2023.

⁴¹² Adil yargılanma hakkı: Hakkaniyete uygun bir şekilde bağımsız mahkemeler tarafından yargılanmayı isteme hakkıdır. Karakoç, **Genel Vergi Hukuku**, s.923.

⁴¹³ Ayrıntılı bilgi için bkz.: Seher Çakan, Orçun Avcı, “Avrupa İnsan Hakları Mahkemesi Kararlarında Mükellef Hakları: Mülkiyet Hakkı ve Adil Yargılanma Hakkı”, **Dokuz Eylül Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi**, Cilt:23, Sayı:1, 2021, s.653.

⁴¹⁴ Sözel, dilbilgisel yorum.

⁴¹⁵ Oktar, **a.g.e.**, s.60.

verilecek sürenin alt sınırının en az bir yıl olacağı, üst sınırı için herhangi bir sınırlama olmadığı sonucuna ulaşılmaktadır.⁴¹⁶

Düzeltilme zamanaşımı süresi doktrinde “bir yıl” olarak kabul edilmiş ve uygulamada da bir yıl olarak uygulanmaktadır. Mükellef VUK madde 126 kapsamında özel durumlar sonucunda ortaya çıkan vergi hatalarının düzeltilmesi için ek bir yıllık zamanaşımı süresi kazanmaktadır. Bu bir yıllık ek zamanaşımı süresinden sonra artık vergi hataları düzeltilemeyecektir. Dolayısıyla niteliği itibariyle düzeltme zamanaşımı süresi hak düşürücü süre kapsamında değerlendirilerek ve idare tarafından re’sen dikkate alınmaktadır. Danıştay kararlarında da bu süre bir yıl olarak kabul edilmiş, vergi idaresi ve mükellef arasında süre konusunda uyuşmazlık olması durumunda düzeltme zamanaşımı süresi hak düşürücü süre olarak kabul edilmiştir. İlgili kanun hükmünün revize edilmesine ihtiyaç görülmektedir.⁴¹⁷

Bu madde kapsamında düzeltme zamanaşımı süresinin başlangıcına ilişkin ilk özel durum, kanunda belirlenmiş beş yıllık “*zamanaşımı süresinin son yılında tarh ve tebliğ edilen vergi ve cezaları*” için düzeltme zamanaşımı süresinin ne zaman başlayacağı sorunudur. Madde hükmünde vergi hatasının yapıldığı tarih düzeltme zamanaşımı süresinin başlangıcı olarak kabul edilse de bu hüküm hatalı bulunmaktadır.⁴¹⁸ Mükellef, vergi hatasının yapıldığı tarihten yıllar sonra bu durumu öğrenebilir, dolayısıyla bu madde hükmünden yararlanamamış olacak bu durumda mükellefe kolaylık sağlamak amacıyla getirilen düzeltme zamanaşımı kurumunun önemi kalmayacaktır. Başlangıç zamanı konusunda kabul gören görüş, vergilendirme işleminin en önemli aşamalarından biri olan tebliğ aşamasında düzeltme zamanaşımı süresinin başlayacağına ilişkindir. Yani mükellefin vergi hatası olduğunu tebligat yoluyla öğrendiği andan itibaren bir yıllık düzeltme zamanaşımı süresi başlamalıdır.

Aynı madde kapsamında ikinci özel durum olan “*ilanen tebliğ sonucunda dava açılmaksızın tahakkuk etmiş ve sonrasında ödeme emri aşamasında öğrenilmiş*” vergi hatalarında düzeltme zamanaşımının ne zaman başlayacağı sorunudur.

⁴¹⁶ Oktar, a.g.e., s.171.

⁴¹⁷ Bünyamin Çitil, Düzeltme ve Şikayette Kıst Zamanaşımı ve Vergi Sorumlularına Etkisi, **Lebib Yalkın Mevzuat Dergisi**, Sayı:186, Haziran 2019, s.105.

⁴¹⁸ Balcı, a.g.e., s.194.

Düzeltilme zamanaşımı süresi ödeme emrinin tebliğ edildiği tarihten itibaren başlayarak bir yıl sonra sonlanacaktır.⁴¹⁹

Son özel durum olan hüküm ise “*ilanen tebliğ edilen ihbarname ve ödeme emri sonucunda gerçekleşen haciz işlemi*”nde ise malvarlığına konulan haciz sonucunda, vergi hatası yapıldığını savunan mükellefler için düzeltme zamanaşımı süresinin ne zaman başlayacağı sorunudur. Madde hükmünde “*haczin yapıldığı tarihten başlamak üzere*” denilerek vergi idaresinin haciz işlemi düzenlediği tarihten itibaren düzeltme zamanaşımı süresinin başlaması hukuka uygun değildir.⁴²⁰ Haciz aşamasına gelene kadar vergi hatasından haberi olmayan mükellefin, haciz başlar başlamaz yine bu hatadan haberi olup olmayacağı belirsizdir. Dolayısıyla düzeltme zamanaşımında vergi dairesinin haciz işlem tarihi başlangıç olarak kabul edilirse bu madde hükmünün hiçbir anlamı kalmamakta mükellefe göstermelik olarak bu hakkın tanındığı düşünülecektir. Düzeltme zamanaşımının mükellefin haciz işlemini öğrendiği tarihten itibaren başlaması gerektiğini düşünülmektedir.⁴²¹

3.1.4. Sürelerin Uzaması

Vergi mükelleflerine vergi ödeviyle birlikte birçok sorumluluk yüklenmiştir. Ancak hayatın olağan akışında meydana gelebilecek bazı durumlar bu ödevlerin yerine getirilmesine engel olmaktadır. Mükellefin bu durumlardan dolayı ödevini yerine getirememesini bertaraf etmek isteyen kanun koyucu ödevin zamanında yerine getirilmesi konusunda istisna getirerek esneklik göstermiştir. Sürelerin uzamasına; mücbir sebepler, zor durum ve ölüm gibi etkenler sebep olabilmektedir.⁴²² Bunun yanında Hazine ve Maliye Bakanlığı gerekli gördüğünde de süreleri uzatabilmektedir.⁴²³

⁴¹⁹ Abdullah Keser, “Vergi Hatalarının Düzeltilmesinde Zamanaşımı”, *Yaklaşım Dergisi*, Cilt:20, Sayı:231, Mart 2012, s.82.

⁴²⁰ Balcı, **a.g.e.**, s.200.

⁴²¹ M. Ali Özyer, **Vergi Usul Kanunu Uygulaması**, 6. Baskı, İstanbul, İpekyolu Matbaacılık, 2014, s.242.

⁴²² Oktar, **a.g.e.**, s.111.

⁴²³ Öner, **a.g.e.**, s.110.

Kanun koyucu, VUK “*mücbir sebepler*” başlıklı madde 13 hükmünde düzenlenen durumların ortaya çıkması durumunda sürelerin uzayacağını belirtmiştir. Bu sebepler;

- Anayasa madde 73 ile vergi ödevlerini yerine getirmekle yükümlü olan kişilerin bu ödevleri yerine getiremeyecek derecede ağır hastalığa yakalanması,
- Bu ödevlerin yerine getirilememesine sebep olacak doğal afetler,
- Kişilerin iradesi dışında gelişen olaylar,
- Yine kişilerin iradesi dışında tutmakla yükümlü olduğu defter ve belgelerin elden çıkması,

gibi durumlar sürelerin uzamasına sebep olmaktadır.⁴²⁴ Bu madde kapsamında yer almasa da mükellefin ödevlerini yerine getirmesine engel olacak çeşitli olaylar karşısında sürelerin uzayıp uzamayacağı konusu, idarenin takdir yetkisine bırakılmıştır. Mücbir sebepler aynı zamanda zamanaşımı sürelerine de etkisi olan olaylardır. Dolayısıyla mücbir sebeplerin ortaya çıkmasından itibaren, mücbir sebeplerin bitmesine kadar olan sürede tarh zamanaşımı süresi işlemeyecektir.⁴²⁵ Mücbir sebepler düzeltme zamanaşımını da dolaylı olarak etkilemektedir. Bu noktada ortaya bazı tartışmalar ortaya çıkmaktadır. Mücbir sebeplerin, mükellefin yükümlü olduğu ödevi yerine getiremediğinde mi bu ödevlere ilişkin tarh zamanaşımı süresini etkileyeceği yoksa mükellefin henüz tahakkuk etmemiş geçmişteki ödevlerine de etki edip edemeyeceği sorularıyla birlikte, tarh zamanaşımını uzatan mücbir sebeplerin hangi ödevler için uygulanacağı sorundur.⁴²⁶ Kanun koyucu tarafından, mükellefin lehine olan mücbir sebep

⁴²⁴ Esra Ekmekçi, Gülsen Güneş, Mahmut Kaşıkçı, Gamze Gümüşkaya, “Vergi Hukukunda Mücbir Sebep ve Hukuksal Sonuçları Üzerine Eleştirisel Bir Yaklaşım ve Öneriler”, **İstanbul Hukuk Mecmuası**, Cilt:78, Sayı:2, 2020, s.1077, <https://dergipark.org.tr/en/download/article-file/1351823>, E.T.: 11.04.2023.

⁴²⁵ Oktar, **a.g.e.**, s.158.

⁴²⁶ N. Coşkun Karacadağ, “Zamanaşımı Sürelerine Etkisi Bakımından “Mücbir Sebepler” ve “Ödeme”ye Eleştirel Bakış”, **Ankara Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi**, Cilt:61, Sayı:3, 2012, s.1036, <https://dspace.ankara.edu.tr/xmlui/bitstream/handle/20.500.12575/49023/18018.pdf?sequence=1&isAllowed=y>, E.T.:12.12.2022.

durumlarının suistimal edilmemesi adına madde hükmünün revize edilmesi gerekebilir.

3.2.DÜZELTME ZAMANAŞIMINDA ÖZELLİKLİ DURUMLAR

Vergi uyuşmazlıklarında barışçıl çözüm yollarından biri olan düzeltme kurumu, dava yoluna gitmeden hataların düzeltilmesi amacıyla mükellefe tanınan bir hak niteliğindedir. Düzeltme kurumu, aynı zamanda vergi alacağını ortadan kaldıran sebeplerden birini de oluşturmakta olup VUK madde 116-126 arasında düzenlenmiştir. Düzeltme kurumu, vergi hukukuna özgü bir yoldur ve vergisel işlemlerde yapılan hataların düzeltilmesine ilişkindir.⁴²⁷

Vergi kanunlarında yer alan özel haklardan olan “*düzeltilme talep hakkı*” idare karşısında dezavantajlı konumda olan mükellefin en doğal haklarından biridir. Vergi ödevlisi mükellefin vergilendirme işlemlerinde herhangi bir hesap hatası veya vergilendirme hatası olması durumunda bu işlemin, mükellef tarafında veya idare tarafında aleyhte bir durum oluşturmamasının önüne geçmek adına konulan bir kurumdur. Düzeltme işlemi idari bir işlem niteliğinde olduğu için İYUK kapsamına da girmektedir. VUK “*düzeltilme yetkisi ve reddiyat*” başlıklı madde 120 hükmünde düzeltme işleminin düzeltme fişine dayanılarak yapılacağı ve düzeltmede vergi dairesi müdürünün yetkili olduğu gerekli durumlarda bu yetkinin devredilebileceği ve düzeltme işlemi sonucunda mükellef lehine bir fazlalık çıkması durumunda mükellefin bir yıl içinde idareye başvurup fazla ödediği vergiyi alabileceği, mükellefin belirlenen süre içinde başvurmaması durumunda bu hakkını kaybedeceği hükmolunmuştur.⁴²⁸ Kanun koyucu düzeltme işlemini iki taraf için de öngörmüştür. Buna göre “*re’sen düzeltme*” başlıklı VUK madde 121’de şüpheyne mahal vermeyecek şekilde açık vergi hataları vergi idaresi tarafından düzeltilir. Bu düzeltme işlemi sonucunda mükellef lehine veya aleyhine gelişen durum düzeltme fişi ile mükellefe bildirilir ve mükellef düzeltme işleminin aleyhine olması durumunda vergi mahkemesinde dava açma hakkına sahiptir. VUK madde 122’de mükellef tarafının kullanacağı yol olan başvuru üzerine düzeltme yolu ise

⁴²⁷ Oktar, a.g.e., s.166.

⁴²⁸ VUK, madde 120.

mükelleflerin, hata olduğunu düşündüğü vergisel işlemlerine karşı yazı ile idareye başvurmasıdır. Mükellefler taahhütlü posta yolu ile de idareye başvuru yaparak vergi hatalarının düzeltilmesini isteme hakkına sahiptirler.⁴²⁹ Bu hata düzeltme yolu sadece mükellefleri kapsamamakta aynı zamanda VUK madde 8⁴³⁰ hükmünce vergi sorumlularına da hata düzeltme yoluna başvurma hakkı tanımaktadır.

Vergi hatalarının düzeltilmesi için başvuruda bulunan mükellefin ya bu başvurusu kabul edilir ve vergi hatası düzeltilir ya da mükellefin düzeltme başvurusu açık bir şekilde veya zımnen reddedilir. Başvurusu reddedilen mükellef için kanun koyucu, vergi hatalarının düzeltilmesi için bir diğer barışçıl çözüm yolu olan şikayet yolunu öngörmüş, bu yolun da tüketilmesiyle mükellef artık yargı yoluna gidebilecektir. Öte yandan düzeltme başvurusu reddedilen mükellefe şikayet yoluna da giderek düzeltme başvurusu yapacağı konusu, tartışmalı bir konu olup düzeltmeden sonra şikayet yolunu seçecek olan mükellefin İYUK madde 10 hükümlerine göre mi yoksa İYUK madde 11 hükümlerine göre mi hareket edeceği konusunda doktrinde ayrılıklar bulunmaktadır.⁴³¹

3.2.1. Tarh zamanaşımı Süresinin Son Yılında Ödeme Emriyle Beraber Vergi Hatasının Öğrenilmesi

VUK madde 126 ilk bendinde hükmolunan ifadeye göre tarh zamanaşımı için öngörülen beş yıllık zamanaşımı süresinin son yılında yani vergi hatası yapıldıktan sonra tarh zamanaşımı süresinin dolmasına az bir zaman kala mükellefe, yapılan vergi hatası bildirilir. Kural olarak düzeltme zamanaşımı süresi vergi hatasının yapıldığı andan itibaren başlar ancak mükellefe bildirilmeyen bu durum, hüküm ifade etmeyeceği ve bildirim yapılmaması durumunda mükellefin dava hakkı saklı olduğu için mükellefe bildirilmek zorundadır. Dolayısıyla düzeltme zamanaşımı süresi mükellef vergi hatasını öğrendikten sonra işlemeye başlayacaktır. Örneğin, 2015 takvim yılına ait vergi gelirleri için zamanaşımı süresi 2016 yılı başından itibaren

⁴²⁹ Hande Tortop Bayraktar, “Vergi Hataları ve Düzeltme Yolları”, **Vergi Dünyası Dergisi**, Cilt:30, Sayı:358, Haziran 2011, s.120.

⁴³⁰ VUK, madde 8: “*Vergi sorumlusu, verginin ödenmesi bakımından, alacaklı vergi dairesine karşı muhatap olan kişidir.*”

⁴³¹ Balcı, **a.g.e.**, s.204.

başlayacak ve 31.12.2020 itibariyle sonlanacaktır. Vergi dairesinin vergilendirme işlemi yaparken sehven bir rakamı yanlış yazması durumunda ortaya çıkacak zarardan 20.10.2020 tarihinde haberi olan mükellef için düzeltme zamanaşımı süresi 20.10.2021 yılına kadar uzayacaktır.⁴³²

Bu hususta akla gelebilecek sorulardan biri de zamanaşımı süresinin son yılında tebliğ işlemi olmadan kesinleşen vergilerde düzeltme zamanaşımının ne zaman başlayacağı sorunudur. VUK ek madde 11’de hüküm bulan “*tarhiyat öncesi uzlaşma*” ile vergi ve bu vergilerin cezalarının kesinleşmesiyle uzlaşma tutanağının tahakkuk fişi yerine geçmesi ve ilgili vergi ve cezaları için tebligat yapılamaması durumu tartışmalıdır.⁴³³ Bu noktada vergi dairesi, uzlaşılan vergiler için düzeltme zamanaşımı süresinin başlangıcını uzlaşma tutanağının imzalandığı tarihten itibaren bir yıl olarak belirlemiştir.⁴³⁴

3.2.1.1. Ödeme Emrinin İlanen Tebliği

3.2.1.1.1. Ödeme Emri Kavramı

Kamu alacaklarının vergi kanunlarında belirtilen vergilendirme süreçlerinden geçip artık tahsil aşamasına geldikten sonra kanunla belirtilen süreler içinde vadesinde ödenmemesi alacağın cebren tahsilini⁴³⁵ gerektirmekte olup bu aşamadan önce mükellefe bu cebren tahsilin bildirilmesi gerekmektedir. Vergi idaresinin misyonlarından biri olan mükellefe iyi hizmet verme misyonunun gerçekleştirilebilmesi için mülkiyet hakkı vergilendirilen mükellefin bazı haklarını kaybedeceğinden de önceden haberdar olması hukuk devletine ulaşmada etkili yollardan biridir dolayısıyla cebren tahsil, kamu alacağının zor kullanılarak alınması

⁴³² Mehmet Küçükkaya, “Vergi (Özelde Vergilendirme) Hatalarında Düzeltme Zamanaşımı Süresinin Başlangıcına İlişkin Genel Bir Değerlendirme”, **Vergi Dünyası Dergisi**, Cilt:37, Sayı:437, Ocak 2018, s.40.

⁴³³ Mehmet Yücel, “Uzlaşma Sonrası Ortaya Çıkan Vergi Hataları Düzeltilebilir mi?(Uzlaşmanın Kesinliği Bağlamında Konunun Değerlendirilmesi)”, **Legal Mali Hukuk Dergisi**, Cilt:10, Sayı:119, 2014, s.49.

⁴³⁴ S. Ateş Oktar, “Üzerinde Uzlaşılan Vergi ve Cezalar Hakkında Düzeltme Hükümlerinin Uygulanabileceğine İlişkin Bir Değerlendirme”, **Yaklaşım Dergisi**, Sayı:107, Kasım 2001, s.51.

⁴³⁵ AATUHK, madde 54: “*Ödeme müddeti içinde ödenmeyen amme alacağı tahsil dairesince cebren tahsil olunur.*”

anlamına gelmektedir ve bundan vergilendirilen kişinin haberinin olması gerekir. Kanun koyucu bu zorla kamu borcunun tahsilinin gerçekleşmesi için bazı şartlar koymuştur. Bu şartlar;

1. Vadesinde ödenmeyen kamu borcu bulunmalıdır.
2. Vadesinde ödenmeyen bu borç mükellefe ödeme emri ile tebliğ edilmelidir.
3. Ödeme emri ile tebliğ edilen onbeş günlük süre içinde mükellefin borcunu ödememiş olması gerekmektedir.⁴³⁶

Mükellefin vadesinde ödenmemiş kamu borcunun bulunduğu bildirimi ödeme emri yoluyla yapılmaktadır. Cebren tahsil işleminden borçlunun haberinin olması ve bu işlemin başlatılabilmesi için ödeme emri, kamu borçlusuna tebliğ edilmelidir.⁴³⁷

Danıştay bir kararında ödeme emrini, mükellefin vadesinde ödemediği borçlarının tahsil ve takibinin yapılması için mükellefe borcunu ödemesini gerektiren veya mal bildiriminde bulunmasını gerektiren belge olarak tanımlamıştır.⁴³⁸

Vergi dairesinin ödeme emri düzenlemesindeki amaç, mükellefle yargı yoluna gitmeden anlaşmak ve usul ekonomisinin bir gereği olarak vergi alacağının kısa sürede tahsil edilmesi ve vergi dairesinin açık bir şekilde bu işlemi gerçekleştirmesi yanında mükellefe cebri tahsil süreci başlamadan son bir fırsat tanımaktır. Mükellefe ödeme emri tebliğ edilir ve mükellef buna rağmen borcunu ödemezse, devlet ve vatandaşın ilişkisinden kaynaklanan çıkarlar dengesinin sağlanması adına, kamusal hizmet sunabilmek için kendi çıkarını da korumak durumunda kalan kamu alacaklısı artık cebren tahsil yoluna gidebilecektir.⁴³⁹

⁴³⁶ Cengiz Derdiman, **İdare Hukuku**, 4.Baskı, Bursa, Alfa Akademi Yayıncılık, 2011, s.96; Gerçek, **a.g.e.**, s.222.

⁴³⁷ N. Coşkun Karacadağ, “Tecil Müessesinin 6183 Sayılı Kanuna Hakim Olan İlkeler Açısından Değerlendirilmesi”, **Çukurova Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Dergisi**, Cilt:28, Sayı:2, 2019, s.385, <https://dergipark.org.tr/en/download/article-file/829973>, E.T.: 20.11.2022.

⁴³⁸ Danıştay, 13. Daire, E.1973/5383, K.1974/2776, s.467, <https://www.danistay.gov.tr/assets/pdf/yayinlar/dergi/2021-02-24-11-40-5186811.pdf>, E.T.:20.11.2022.

⁴³⁹ Öncel, Kumrulu, Çağan, Göker, **a.g.e.**, s.182.

3.2.1.1.2. Ödeme Emrinin Hukuki Niteliği

Vergi idaresinin misyonları çerçevesinde açıklık hedefi ve vergide belirlilik ilkesi gereği düzenlenen ödeme emri, mükellef açısından bazı hukuki sonuçlar doğurmaktadır, bu nedenle subjektif işlem niteliği taşır. AATUHK madde 55'e göre onbeş gün içinde mükellefin borcunu ödemesi veya mal bildiriminde bulunması gerektiğinden aynı zamanda yükümlendirici bir işlemdir. Ödeme emri icrai bir işlemdir dolayısıyla kesin ve yürütülmesi zorunludur. Mükellefin hak ve yükümlülüklerinde değişikliklere sebep olduğu için yenilik doğurucu bir işlem olma özelliği de vardır.⁴⁴⁰

İdari işlemlerin unsurları açısından ödeme emrini ele alırsak sebep unsurunu oluşturan olay Anayasa ile vergi ödemekle yükümlü kamu borçlususun, borcunu vadesinde ödememesidir. VUK madde 12 “*özel ödeme zamanları*” başlıklı hükmünde ikmalen, re'sen veya idarece tarh edilen vergilerin taksitleri geçtikten sonra tahakkuk etmesi durumunda, tahakkuk tarihi itibarıyla bir ay içinde ödenmesi gerekmektedir. Dolayısıyla ödeme emri bu bir aylık süre sonunda gönderilebilecektir. AATUHK madde 55 ile birlikte ödeme emrinin sebep unsurunu oluşturan başka hükümler de bulunmaktadır. VUK madde 10 hükmü ile AATUHK mükerrer madde 35 hükmünde belirtildiği üzere “*tüzel kişilerle küçüklerin ve kısıtlıların, vakıflar ve cemaatler gibi tüzel kişiliği olmayan teşekküllerin mal varlığından tamamen veya kısmen tahsil edilemeyen veya tahsil edilemeyeceği anlaşılan amme alacakları*”⁴⁴¹ da ödeme emrinin sebep unsurunu oluşturmaktadır.

Ödeme emrinin düzenlenmesi için sadece sebep unsuru yeterli olmayıp aynı zamanda idarenin kendisine kanunla bırakılan alanlarda yetkisinin de olması gerekmektedir. Dar anlamda yetki, kanunla idareye bırakılan alanlarda uygulanacak olan idari işlemlerin hangi makamlar ve organlarca kullanılacağını ifade eder. İdare her türlü yetki kuralına uymak zorunda olup uymaması halinde idare tarafından yapılan idari işlemler hukuka aykırılık teşkil edecektir.⁴⁴²

⁴⁴⁰ Rençber, **Vergi İcra Hukukunda Ödeme Emri**, s.48.

⁴⁴¹ VUK, madde 10; AATUHK, mükerrer madde 35.

⁴⁴² Günday, **a.g.e.**, s.135.

Yetki unsurunda sakatlık varsa, uyuşmazlığın her aşamasında bu sakatlık ileri sürülebilecektir ve mahkeme tarafından da re'sen dikkate alınacaktır. Konu açısından yetkiye baktığımızda idarenin hangi konularda işlem yapabileceğinin önceden belirlenmesi anlamına gelmektedir ve ödeme emri düzenlenmesinde yetkili, alacaklı kamu idaresidir.⁴⁴³ Konu açısından yetki sorunu aynı hiyerarşik düzendeki makamlar arasında veya farklı hiyerarşik düzendeki makamlar arasında ortaya çıkabilmektedir. Alt makamın üst makam yerine karar alması, üst makamın alt makam yerine karar alması veya aynı kuruluş içindeki farklı organların birinin görev alanına giren konuda diğer organın karar alması gibi çeşitli görünümüleri mevcuttur.⁴⁴⁴ Bununla ilgili Danıştay'ın 25.04.1991 tarihli kararında AATUHK madde 3 ve madde 5⁴⁴⁵, e dayanarak kamu alacağının alınmasında yetkili idarenin DSİ 7. Bölge Müdürlüğü olması gerekirken takibatta yetkili olmadığı halde takibi gerçekleştiren Maliye ve Gümrük Bakanlığının DSİ 7. Bölge Saymanlık Müdürlüğü'nün ödeme emri düzenlemesi üzerine, yetkide sakatlık bulunan ödeme emri iptal edilmiştir.⁴⁴⁶

Yer açısından yetkide ise konu açısından yetkili olan idarenin bu yetkisini hangi coğrafi bölgede kullanacağını belli olmasıdır. Ödeme emri mükellefin bağlı olduğu vergi dairesi tarafından tebliğ edileceğinden⁴⁴⁷ yetkili vergi dairesi mükellefin bağlı olduğu vergi dairesidir. Ancak daha önce belirttiğimiz üzere ikametgahı ve işyeri farklı yerlerde olanlar, Hazine ve Maliye Bakanlığı'nın uygun görmesi durumunda borcunu işyerinin bağlı olduğu vergi dairesine de ödeyebilmektedir. Diğer bir konu kamu alacağını hangi dairenin tahsil edeceği konusudur. AATUHK madde 5'e göre alacaklı kamu idaresinin yerel tahsil birimlerince yapılacaktır. Borçlunun veya mallarının farklı bölgelerde olması durumunda vekilen, o bölgedeki aynı düzeyden farklı bir idarenin ödeme emri gönderip gönderemeyeceği tartışma

⁴⁴³ Ramazan Çağlayan, **İdare Hukuku Dersleri**, 6.Baskı, Ankara, Adalet Yayıncılık, 2018, s.347; Rençber, **a.g.e.**, s.57.

⁴⁴⁴ Günday, **a.g.e.**, s.136.

⁴⁴⁵ AATUHK, madde 5: “Takibat, alacaklı amme idaresinin mahalli tahsil dairesince yapılır. Borçlu veya malları başka mahallerde bulunduğu takdirde, tahsil dairesi borçlunun veya mallarının bulunduğu mahalde yapılacak takipleri o mahaldeki aynı neviden amme idaresinin tahsil dairelerine niyabeten yaptırır.”

⁴⁴⁶ Danıştay, 10. Daire, E. 1988/1129, K. 1991/1458, 25.04.1991 Tarihli Karar, Legalbank, <https://ea70330bbfe919e2312426c9be35e661274d7d97.vetisonline.com/belge/d-10-d-e-1988-1129-k-1991-1458-t-25-04-1991-danistay-10-daire-karari/619423/>, E.T.:02.12.2022.

⁴⁴⁷ VUK, madde 110: Vergi borcu, mükellefin bu bakımdan bağlı olduğu vergi dairesine ödenir.

konusudur.⁴⁴⁸ AATUHK madde 5'te hükmolunduğu üzere farklı bir daire vekilen takibat yapabilir ancak ödeme emri vekilen yapılabilecek işlemlerden değildir.⁴⁴⁹

İdari makamların konu açısından sahip oldukları yetkilerini belli süreler içinde kullanması gerekmektedir, yetkilerini kullanabilecekleri bu süre zaman açısından yetkiyi tanımlamaktadır. Kanun koyucunun belirlediği süreler belli bir güvence oluşturmaktadır ve bu sürelerin dolmasıyla birlikte idarenin işlem yapma yetkisi sona ermektedir. Ödeme emrinde zaman açısından yetki idarenin zamanaşımı süreleri içinde ödeme emrini tebliğ etmesidir. Zamanaşımı bu yetkinin sınırını oluşturur. İdarenin ödeme emri düzenleme yetkisi, vadesinde ödenmemiş borçlar üzerine başlayacaktır.⁴⁵⁰

Yetki kurallarına aykırılık tespit edildiği anda bu aykırılıkların bazı sonuçları olacaktır. İşlemi yapan idare kendi görev alanına girmeyen bir konuda işlem yaptıysa bu yetki sakatlığı görev gasbı olarak tanımlanır ve yapılan işlem yok hükmündedir. Genel olarak idarenin görev alanına girse bile açıklama yapmaya yetkili olmayan makam veya kamu memuru tarafından alınmış/alınacak kararlar kişi açısından yetki sakatlığına sebep olup hukuka aykırıdır. Kişi açısından yetkisiz olma durumu yetki gasbı olarak tanımlanmaktadır ve bu yetki gasbı sonucunda alınan kararlar yine yok hükmünde olacaktır. Bir idari makam veya kamu memuru idare adına açıklama ve işlem yapmaya yetkili ancak farklı bir makamın görev alanına giren bir konuda işlem yapmış ise bu noktada artık yetki tecavüzü ortaya çıkmaktadır ve bu yetki tecavüzünün sonucu yokluk değildir. Gerçekleşen bu işlem hukuk ortamında doğmuştur ve hukuki bir olaydır, dolayısıyla hukuka uygunluk karinesinden

⁴⁴⁸ Rençber, a.g.e., s.59.

⁴⁴⁹ “Başka anlatımla; söz konusu düzenlemelerde; yetki kuralı, takip edilmesi gereken kişiye değil, takibin konusu olan verginin mükellefine göre belirlenmiş; verginin mükellefi olmayan kişinin bağlı olduğu idarenin yetkisi ise, niyabeten yapabileceği işlemlerle sınırlı tutulmuştur. Niyabet ise, yetkili kamu idarelerinin, coğrafi yetki alanları dışına çıkmalarını gerektirecek işlem ve işlemler dolayısıyla başvurabilecekleri bir müessesedir. Ödeme emri düzenlenmesi naip tayinini gerektirecek nitelikte bir işlem değildir.” Danıştay, 7. Daire, E.2002/1727, K.2004/1852, 16.06.2004 Tarihli Kararı, <https://ea70330bbfe919e2312426c9be35e661274d7d97.vetisonline.com/belge/d-7-d-e-2002-1727-k-2004-1852-t-16-06-2004-vergi-kesenlerin-sorumlulugu/382448/%22naip%22+AND+%22%c3%b6deme+emri%22>, E.T.:15.11.2022.

⁴⁵⁰ Rençber, a.g.e., s.61.

yararlanır. Bu noktada yetki tecavüzüne uğramış idari makam tarafından kararın iptali istenebilmektedir.⁴⁵¹

Şekil unsuru, idari makamların irade açıklamasının yapıldığı araçtır. Devletin tüm işlerinde olduğu gibi idari makamların tesis ettiği işlemlerde de gerekli şekil şartına uymalıdır. Şekil idari işlemin esasıdır.⁴⁵² Özel hukuktaki şekil serbestisinin aksine kamu hukukunda şekil serbestisi yoktur. Şekil unsurlarından ilki ve en önemlisi, idari makamın iradesinin yazılı⁴⁵³ olarak açıklanmasıdır. Yazılı olarak açıklanan bu iradenin kamu memuru tarafından imzalanarak belgeye dönüştürülmesi zorunludur. İradenin yazılı olarak açıklanması, mükellefin hakkını arayabilmesi açısından kolaylık sağlamaktadır. Genel kural olarak bu yazılılık, maddi dünyada ortaya çıkan, ıslak imzalı, kağıt türünde bir belge olmak zorundadır ancak teknolojinin gelişmesiyle düzenlenen elektronik belgeler bu kuralın istisnasını oluşturmaktadır. Elektronik belgeler, e-imza ile imzalanır ve sonuçları açısından ıslak imzanın doğurduğu sonuçları doğurur.⁴⁵⁴

Ödeme emri açısından şekil şartları ise AATUHK madde 55'te düzenlenmiş olup bunlar;

- Borcun aslı ve eklentileriyle nitelik ve miktarı,
- Borcun ödenmesi gereken kamu idaresi,
- Borcunu vadesinde ödemediği veya mal bildiriminde bulunmaması durumunda borcun zorla tahsilinin gerçekleşeceği ve borçlunun mal bildiriminde bulunmaması durumunda üç aya kadar hapisle tazyik olacağı,
- Gerçeğe aykırı bildirimde bulunduğundaysa hapis cezasıyla cezalandırılacağı,
- Borçlu, AATUHK madde 114⁴⁵⁵'teki görevlerini yerine getirmediğinde, borçlu hakkında uygulanacak olan ceza,

⁴⁵¹ Günday, **a.g.e.**, s.142.

⁴⁵² Bahtiyar Akyılmaz, Murat Sezginer, Cemil Kaya, **Türk İdare Hukuku**, 16.Baskı, Ankara, Seçkin Yayınları, 2023, s.426.

⁴⁵³ Anayasa, madde 125: “İdari işlemlere karşı açılacak davalarda süre, yazılı bildirim tarihinden başlar.”

⁴⁵⁴ Gözler, Kaplan, **a.g.e.**, s.301; Günday, **a.g.e.**, s.144.

⁴⁵⁵ AATUHK, madde 114: “Kendisine ödeme emri tebliğ olunan ve malı olmadığı yolunda bildirimde bulunan amme borçluları bu bildirim ile birlikte veya bildirim tarihinden itibaren 15 gün içinde:

Bu şartlar ödeme emrinde yer almak zorundadır. Temyiz edilen bir davada, borçlu adına düzenlenen ödeme emrinde, AATUHK madde 55’te belirtilen şartların bulunmadığına kanaat getirerek vergi mahkemesi kararını davacı lehine bozmuştur.⁴⁵⁶ Ödeme emrinde bulunması gereken şekil şartlarında belirttiğimiz üzere borcun aslı ve eklentilerinin ne olduğunun ödeme emrinde detaylıca ve doğru belirtilmesi gerekmektedir. Bu konuyla ilgili Danıştay başka bir kararında ödeme emrinde bulunması gereken şartlardan olan; borcun aslının ve eklentilerinin, borçlu adına düzenlenen ödeme emrinde gecikme zammı mı yoksa tazminat mı olduğu tam olarak anlaşılamadığından, ödeme emrini “*kanuni unsurları taşıyan muteber bir belge olarak nitelemek olanaksızdır*” diyerek vergi mahkemesi kararını davacı lehine bozmuştur.⁴⁵⁷

Ödeme emrine karşı açılan başka bir davada ise davacı, ödeme emrinin gerekli şartları taşımadığını iddia etmiş, Anayasa madde 40⁴⁵⁸ hükümlerine dayanarak vergi mahkemesi kararını temyiz etmiştir. Davacı, ödeme emrinde hangi sürede hangi makama başvuracağını belirtilmediğini iddia ederek “dava açma süresinin geçtiğine ilişkin” vergi mahkemesi kararının bozulmasını istemektedir. Danıştay bu davada, Anayasa madde 40’ın doğrudan uygulanabilir olduğunu, özel kanunlardan önce uygulama zorunluluğu olduğunu belirtmiş, ödeme emrinde dava açma süresine ilişkin bir bilgiye yer verilmediğinden “dava açma süresinin”

1. En son kanuni ikametgah ve iş adreslerini, 2. Varsa devamlı mükellefiyetleri bulunan diğer tahsil dairelerini ve amme idarelerini ve bunlardaki hesap ve kayıt numaralarını bildirmek, nüfus kayıt suretini vermek mecburiyetindedirler. Bu vazifeyi makbul bir özre dayanmadan zamanında yerine getirmeyenler elli güne kadar adli para cezası ile cezalandırılır.”

⁴⁵⁶Danıştay, 3. Daire, E.1986/1143, K.1986/2547, 10.12.1986 Tarihli Kararı, <https://ea70330bbfe919e2312426c9be35e661274d7d97.vetisonline.com/belge/d-3-d-e-1986-1143-k-1986-2547-t-10-12-1986-danistay-3-daيرة-karari/616622/>, E.T.:20.11.2022.

⁴⁵⁷Danıştay, 4. Daire, E.1993/1556, K.1994/291, <https://karararama.danistay.gov.tr/getDokuman?id=RU5DKDhGQzllQXNsby9Pc1JEajgwdWVtUitJYm13NEtTWXJJa3FIK1VjNUZYa3Z6L3VMTDIURkNUZ0xsa2djdUxIdVBTNGIKREJzNzBCR25tb1ZtQmx4WktvZjNuMElmZIRHeE5JU09LZFJPSm53MVoyNVVMwSDN4eWtLOWFZS3MvQUZNCeFxEUEZpZFdjTDBYRDl3Rm9tTIB2bFBWRk0vcXJsYVNZS1N3RDBoYVRxazRHNW9QcTBSb3N3Qkt1eFBPcXpLNyk=&arananKelime=6183,55,%C3%B6deme%20emri>, E.T.:20.11.2022

⁴⁵⁸Anayasa, madde 40: “Devlet, işlemlerinde, ilgili kişilerin hangi kanun yolları ve mercilere başvuracağını ve sürelerini belirtmek zorundadır.”

geçirilmesinin öne sürülmesine olanak bulunmadığını da ekleyerek, vergi mahkemesi kararını davacı lehine bozmuştur.⁴⁵⁹

Ödeme emrinde yedi günlük süre onbeş gün olarak değişmiştir. Haksız çıkma zammı da 21.04.2022 Anayasa mahkemesi kararı ile iptal edilmiştir.⁴⁶⁰

İdari işlemin unsurlarından olan idari işlemin konusu o işlemin hukuk dünyasında doğurduğu sonuçtur. Örneğin bir atama işleminde konu, bir kişinin memurluk statüsü kazanmasıdır. İdari işlemin konu açısından hukuka aykırı olması “konu açısından sakatlık” durumunu oluşturmaktadır. Bu durumlar; idari işlem konusunun imkansız olması, idari işlem konusunun kanuna aykırı olması, idari işlemin sebebi ve konusu arasında illiyet bağının olmaması, idari işlemin sebebi ve konusu arasında ölçüsüzlük bulunması olarak sınıflandırılabilir.⁴⁶¹

Ödeme emrinin konusu ise tahsil edilmesi amaçlanan kamu alacağıdır. Ödeme emri AATUHK madde 1⁴⁶², de belirtilen kamu alacakları için düzenlenebilir aksi yönde düzenlenen ödeme emri konu açısından sakat hale gelecektir.⁴⁶³

İdari işlemin son unsuru olan amaç unsuru, idari işlem sonucunda ulaşılması beklenen asıl sonuçtur. İdari işlemde sebep unsuru ile amaç unsuru bazen karışmaktadır. Sebep idari işlemde önce gelmektedir, kişinin dışında bir olaydır ancak amaç subjektiftir ve kişinin gerçekleşmesini istediği niyettir. İdari işlemi gerçekleştiren makamların amacı kamu yararadır, idari işlem sonucunda kamu

⁴⁵⁹ Danıştay, 9. Daire, E.2012/8105, K.2013/1931, 14.03.2013 Tarihli Kararı, <https://ea70330bbfe919e2312426c9be35e661274d7d97.vetisonline.com/belge/d-9-d-e-2012-8105-k-2013-1931-t-14-03-2013-odeme-emirlerinin-iptali-istemi/1484798/%c3%b6deme+emri>, E.T.:20.11.2022.

⁴⁶⁰ Gelir İdaresi Başkanlığı, https://www.gib.gov.tr/sites/default/files/fileadmin/beyannamerehberi/Odeme_Emrine_Karsi_Yapilacak_Islemler_Brosuru.pdf, ilgili Anayasa mahkemesi iptal kararı için bkz.: https://3e3d5b0cba8435bb94ce74eff7d29a5a91e52841.vetisonline.com/mevzuat/cesitli-bilgiler/mevzuattaki-son-degisiklikler_temp_/2022-mevzuattaki-son-degisiklikler_temp_temp-000_/2022-agustos_temp_temp-000_2022_08_/anayasa-mahkemesinin-21-4-2022-tarihli-ve-e-2021-119-k-2022-48-sayili-karari.html, E.T.:20.11.2022.

⁴⁶¹ Gözler, Kaplan, **a.g.e.**, s.326.

⁴⁶² AATUHK, madde 1: “.. vergi, resim, harç, ceza tahkik ve takiplerine ait muhakeme masrafı, vergi cezası, para cezası gibi asli, gecikme zammı, faiz gibi fer'i amme alacakları ve aynı idarelerin akitten, haksız fiil ve haksız iktisaptan doğanlar dışında kalan ve amme hizmetleri tatbikatından mütevellit olan diğer alacakları ile; bunların takip masrafları hakkında...”, madde/2: “Muhtelif kanunlarda Tahsili Emval Kanununa göre tahsil edileceği bildirilen her çeşit alacaklar hakkında da bu kanun hükümleri tatbik olunur.”

⁴⁶³ Gerçek, **a.g.e.**, s.225.

yararına ulaşmayı hedeflemektedirler. Amaç unsuruna aykırılıkları, yetki saptırması ve usul saptırması olarak sınıflandırabiliriz.⁴⁶⁴

Ödeme emrinde amaç, AATUHK madde 55’te belirtilen, borcunu vadesinde ödemeyen kamu borçlularına, borcunu ödemesi için onbeş günlük bir süre tanımadır. Ödeme emri geniş anlamda aynı zamanda kamu yararına da hizmet etmektedir.⁴⁶⁵

3.2.1.1.3. Ödeme Emrinin Muhatabı

Ödeme emrinin muhatabı AATUHK madde 3’te düzenlenmiştir. Buna göre ödeme emri;

- Gerçek veya tüzel kişiler,
- Bunların kanuni temsilcileri,
- Bunların mirasçıları,
- Vergi mükellefleri,
- Vergi sorumluları,
- Kefilleri,
- Yabancı kişi veya kurumların temsilcileri,

Bu sayılan kişileri kapsamaktadır.

3.2.1.1.4. Ödeme Emrinin Tebliği

Ödeme emri, AATUHK madde 8⁴⁶⁶ hükmü atfınca VUK hükümleriyle bağlıdır. Daha önce belirttiğimiz üzere ödeme emri, usulüne uygun tebliğ edilirse hüküm doğuracaktır. Genel kural tebliğin posta yoluyla yapılmasıdır, bunun yanı sıra memur eliyle de mükellefe tebliğ yapılabilmektedir. İster posta yoluyla ister memur eliyle tebliğ yapılmış olsun, tebliğ edilecek adres VUK madde 101 hükmündeki bilinen adrestir. Mükellefin bilinen bir adresi olması durumunda posta yoluyla veya

⁴⁶⁴ Akyılmaz, Sezginer, Kaya, **a.g.e.**, s.466.

⁴⁶⁵ Rençber, **a.g.e.**, s.66.

⁴⁶⁶ AATUHK madde 8: “Hilafına bir hüküm bulunmadıkça bu kanunda yazılı müddetlerin hesaplanmasında ve tebliğlerin yapılmasında Vergi Usul Kanunu hükümleri tatbik olunur.”

memur eliyle tebliğ yapılmadan direkt ilana alınan tebliğ, usule aykırıdır ve hükümsüzdür.⁴⁶⁷ Usulüne uygun yapılan tebliğlerde artık tebliğ süreleri işlemeye başlayacaktır. Vergi uyuşmazlıklarından kaynaklanan durumlarda, tebliğ tarihinden itibaren; otuz gün, idari uyuşmazlıklardan kaynaklanan durumlarda altmış gün ve AATUHK'den kaynaklanan uyuşmazlıklarda ise onbeş gün olmak üzere dava açma süresi belirlenmiştir.⁴⁶⁸

Teknolojinin gelişmesiyle birlikte tebligat usulleri de çeşitlenmiş, günümüzde elektronik tebligat da yapılmaktadır. VUK hükümlerince tebliğ edilmesi gereken belgeler, önce elektronik imza ile imzalanır daha sonra bu elektronik tebliğ, vergi dairesi adına Gelir İdaresi Başkanlığı tarafından muhatabın elektronik postasına, elektronik tebligat sistemiyle yani E-Tebliğat Sistemi aracılığıyla iletilir. E-tebligat yapıldığı, mükelleflere SMS ya da elektronik posta aracılığıyla ayrıca bildirilir. Köylerde ödeme emri AATUHK madde 55 hükümlerince yapılmaktadır. Bu hükme göre belediye sınırları dışındaki köylerde ödeme emri muhtarlıkça tebliğ olunmaktadır. Ödeme emrinin muhtarlığa bırakıldığı andan itibaren on beş gün içinde tebligat yapılmamışsa, ödeme emirleri tebliğ edilmeyen borçluların isimleri, ödeme emri hükmü ve niteliğindeki ödeme emri cetvelinde yer alır. Borçlular, idare tarafından borçlarını ödemeye ve mal bildiriminde bulunmaya çağırılır. Ödeme cetveli, ihtiyar kurulunun kapısına ve köyde herkesin göreceği umumi bir bölgeye asılarak on gün süreyle ilan olunur. Ayrıca cetvelin asıldığı köy muhtarınca münadi⁴⁶⁹ aracılığıyla da ilan edilir. Alacağın zorla tahsili ve alacağın takibatı, ödeme cetvelinin indirilmesiyle başlamaktadır. Yurtdışında bulunanlara, bulunduğu ülkenin yetkili makamları aracılığıyla tebliğ yapılır. Ülkeler arası anlaşma varsa veya o ülkenin kanunları uygunsa, o ülkedeki Türk siyasi kamu memuru veya konsolosu, ilgiliye tebliğin yapılmasını yetkili makamdan ister. Tebliğ yapılacak borçlu Türk vatandaşıysa tebliğ, Türk siyasi kamu memuru veya konsolosu aracılığıyla da

⁴⁶⁷ Erkan Doğan, R. Tayfun Demir, “Vergi Hukukunda Tebligat ve Özellikli Durumlar”, **Vergi Raporu Dergisi**, Sayı:167, Ağustos 2013, s.47, https://vergiraporu.com.tr/upImage/org/2013-167-Vergi_Hukukunda_Tebliğ_Ve_Ozellikli_Durumlar-Erkan_Dogan-Rauf_Tayfun_Demir_%20.pdf, E.T.:20.11.2022.

⁴⁶⁸ Mehmet Yüce, Muhammed Çelik, “Vergi Hukukunda Tebligat Usulleri; Muhatabın Önemi”, **Uyuşmazlık Mahkemesi Dergisi**, Cilt:8, Sayı:16, Aralık 2020, s.142, <https://dergipark.org.tr/en/download/article-file/1473091>, E.T.: 20.11.2022.

⁴⁶⁹ TDK, Güncel Türkçe Sözlük, <https://sozluk.gov.tr/>, E.T.:20.11.2022.

yapılabilir. Bu durumda tebliğ, Türk elçiliği veya konsoloslugu tarafından görevlendirilen memur tarafından da yapılabilir. Tebliğin konusu ve hangi makam tarafından yapıldığının yer aldığı bilgilerin otuz gün geçmesiyle bildirimin yapılmış sayılacağı ihtarını içeren bildirim, muhataba o ülkenin mevzuatına göre gönderilir. Muhatap, tebliğ evrakını almaktan kaçınırsa başvurduğu makam tarafından düzenlenen tutanak tarihinde bildirim yapılmış sayılmaktadır.⁴⁷⁰ Yaşarken ödeme emri tebliğ edilen ve kesinleşen murisin, mirasçılara tekrar ödeme emri tebliğ edilmesi gerekmemektedir. Ancak murise yaşarken ödeme emri tebliğ edilmemiş ve kesinleşmemişse, mirasçılar miras payları oranında sorumlu olmaktadır ve her biri için ödeme emri düzenlenmesi gerekmektedir.⁴⁷¹

3.2.1.1.5. Ödeme Emri Tebliğ Edildikten Sonra Mükellefin Yapabilecekleri

Usulüne uygun tebliğ edildikten sonra hüküm doğuran ödeme emrine karşı kamu borçlusunun yapabileceği üç yol bulunmaktadır.⁴⁷²

3.2.1.1.5.1. Borcu Ödeme

AATUHK madde 55'te belirtildiği üzere kamu borçlusu ödeme emri kendisine tebliğ edildiğinden itibaren onbeş gün içinde borcunun aslını ve eklentilerini ödeyerek borçtan kurtulabilir dolayısıyla alacaklı idare ile borç ilişkisi sonlanır. Bu noktada borcun aslı vergi, resim, harç gibi anayasal ödevlerimiz olurken borcun eklentilerini, gecikme zammı, pişmanlık zammı gibi ortaya çıkan borçlar oluşturmaktadır.

3.2.1.1.5.2. Mal Bildiriminde Bulunma

Kamu borçlusu onbeş gün içinde mal bildiriminde bulunmak zorundadır. Mal bildirimini AATUHK madde 59'da hükme bağlanmıştır, bu hükme göre kamu

⁴⁷⁰ VUK, madde 97.

⁴⁷¹ Gerçek, **a.g.e.**, s.246.

⁴⁷² Türker Ertaş, "Kamu İcra Hukukunda Sosyal Devlet İlkesi", **Dokuz Eylül Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi**, Cilt:16, Özel Sayı, 2015, s.4760, <https://dergipark.org.tr/en/download/article-file/756230>, E.T.: 03.12.2022.

borçlusunun kendisinde veya üçüncü kişilerde bulunan mal, alacak veya haklarından, alacaklı idareye olan borcunun miktarını, türünü, niteliğini, vasfını, değerini, tüm gelirlerini, haczedilebilecek mallarını veya gelirinin bulunmadığını ve borcunu nasıl ödeyeceğini yazılı veya sözlü alacaklı idareye bildirmelidir. Köylerde mal bildirimini, Hazine ve Maliye Bakanlığı'nın belirlediği vergiler dışındaki kamu borçları için köy muhtarlığına da yapılabilir.⁴⁷³ Mal bildiriminin amacı kamu borçlusunun borcuna karşılık gelen malvarlığının kamu alacaklısına bildirilmesidir. Borcunu ödeyecek kadar malvarlığı olanlar bu malları, alacaklarını veya haklarını bildirecek, borcuna ödeyecek kadar malvarlığı bulunmayanlar ise bu borcu ödeyemeyeceğini, ekonomik durumu gibi bilgileri kamu alacaklısına bildireceklerdir. Kamu borçlusunun malvarlığı olsun veya olmasın her durumda bunu bildirmekle yükümlüdür. Malvarlığı olup da bildirenler, mallarını haczedilebilir olan taşınır mal veya taşınmaz mal olarak tek tek bildirmelidir. Belirttiğimiz üzere mal bildiriminin amacı, kamu borçlusunun borcunu ödeyebilecek kadar malını bildirmesi olduğu için kamu borçlusu, borcunu ödeyecek kadar olan malvarlığından daha fazla mal bildiriminde bulunmayabilir ve buna zorlanamaz. Mal bildiriminde bulunan kamu borçlusunun ortaya koyduğu bu iradesini kamu alacaklısı adına işlem yapmakla yetkili kamu memuru inceledikten sonra malların borcu karşılayıp karşılamayacağına dair gerekli tespiti yapar. Mal bildiriminde gösterilen mallar eğer borcu karşılayamayacaksa kamu borçlusundan ek bildirim yapması istenebilir. AATUHK madde 62'ye göre kamu alacaklısı, sadece mal bildiriminde bulunulan malları haczetme gibi bir zorunluluğu bulunmamakla birlikte, kendi tespit ettiği malları ve alacakları da haczedebilir.⁴⁷⁴

3.2.1.1.6. Ödeme Emrine Karşı Dava Açılması

Kamu alacağının tahsili için AATUHK madde 58 hükmünce kendisine ödeme emri tebliğ edilen kamu borçlusu, ödeme emrinin tebliğ tarihinden itibaren onbeş gün içinde “*böyle bir borcunun bulunmadığı*”, “*borcunu kısmen ödediği*” veya “*borcun zamanaşımına uğradığı*” iddialarıyla ödeme emrine itiraz edebilir.⁴⁷⁵ Kamu

⁴⁷³ AATUHK, madde 59.

⁴⁷⁴ Gerçek, a.g.e., s.236.

⁴⁷⁵ AATUHK, madde 58.

borçlusu, ödeme emrine karşı dava açsa bile mahkeme tarafından yürütmeyi durdurma kararı verilmediği sürece borçlu adına düzenlenen takibat devam edecektir. Daha önce belirttiğimiz üzere, borçlu ödeme emrine karşı dava açtığında haksız bulunursa, haksız çıkma zammı ödemekteydi, bizim de yanlış bulduğumuz bu uygulama Anayasa mahkemesi kararıyla iptal edilmiştir. Mükellefin açacağı bu dava dilekçesinin içeriğinde;

- Tarafların veya onları temsil edenlerin ad, soyad, unvanları, adresleri ve kişiler için kimlik numaraları,
- Dava konusunun ne olduğu (yukarıda belirttiğimiz üç durum dava konusu yapılabilir) ve kanıtları,
- Davaya konu kamu alacaklarının tutarı,
- İlgili vergi ve cezasının türü ve yılı, mükellefe tebliğ edilen ihbarnamenin tarihi, numarası ve mükellefin varsa hesap numarası,
- Ayrıca mükellef isterse yürütmeyi durdurma kararı, bilirkişi raporu istemek gibi taleplerini de dava dilekçesinin sağ üst köşesine yazabilir.⁴⁷⁶

Bu bilgileri içeren dilekçe ile ödeme emrine karşı dava açılabilir.

3.2.1.1.7. Ödeme Emrine Karşı Başvurulabilecek Barışçıl Çözüm Yolları: Vergi Hatalarını Düzeltme Yoluna Başvurulması⁴⁷⁷

VUK madde 126 hükmünde aynı kanun madde 144'te yazılı tarh zamanaşımı süresi dolduktan sonra ortaya çıkan vergi hataları düzeltilemez.⁴⁷⁸ Ancak bu kuralın istisnasını oluşturan durumlardan biri, mükellefe bilinen adresinde ulaşılamayıp son çare olarak ilan tebliğ aşamasına geçilmesi ve daha sonra artık verginin tahakkuk etmesi ve verginin tahakkukundan da haberi olmayan mükellefe ödeme emri gönderilerek hatadan haberi olması sağlanır. Belirttiğimiz üzere ödeme emrinin diğer tebliğ edilme şekillerinde tarh zamanaşımı süresi dolduktan sonra ortaya çıkan vergi hataları düzeltilemeyecek ve vergi alacağı zamanaşımına uğrayarak mükellef ve idare arasındaki ilişki sonlanacaktır. Kanun koyucu yalnızca ilan tebliğ edilen

⁴⁷⁶ Yüce, **Vergi Dava Rehberi**, s.433.

⁴⁷⁷ Rençber, **a.g.e.**, s.114.

⁴⁷⁸ VUK, madde 126.

ödeme emirlerinde düzeltme zamanaşımını öngörmüştür. Verilen bu ek zamanaşımı süresinin “*bir yıldan az olamayacağı*” konusu tartışmalıdır. Nitekim kanun koyucunun madde 126 hükmündeki bu bendin gerekçesinde de belirttiği üzere ek zamanaşımı süresinin konulmasının asıl amacı, VUK madde 93’te hüküm bulan olağan tebliğ yollarından (bilinen adreslere yapılan) ulaşılamayan mükellefin dava açma hakkının yanması üzerine, kanun koyucunun hukuki güvenlik ilkesinin gereğini yaparak mükellefi koruma yoluna gittiği anlaşılabılır. Dolayısıyla vergilendirme işleminde kısmen veya tamamen yapılan vergi hatasından haberi olmayan mükellefe tebliğin ilanen yapılması ve sonrasında ödeme emrinin gerçekleşmesi mükellefi güvence altına alan bir kural olmaktadır.⁴⁷⁹ Teknolojinin gelişmesi ve yaygınlaşmasıyla hayatımıza giren elektronik tebliğ usulü ise mükellefe ulaşmak adına denenecek ilk tebliğ usulü olmakla birlikte yasal şartların taşınıp taşınmaması durumuna göre uygulama alanı bulacaktır. Elektronik tebliğ mükellefe ulaştığı andan itibaren beşinci günün sonunda yapılmış sayılır.⁴⁸⁰ Elektronik tebliğ vergilendirme sürecinin daha etkin ve hızlı işlemesine sebep olarak bu noktada vergide adalet ve eşitliğin de korunmasını sağlayacak ve mükellefin vergisini zamanında ödemesi yolunda da itici güç olacaktır.⁴⁸¹

VUK madde 104 “*ilanın şekli*” başlıklı hükümde yapılacak olan ilan tebliğinin iki veya üç aşamada gerçekleşeceği belirtilmiştir. Bu hükme göre;

- a) Bin liradan⁴⁸² az vergi ve cezalarına ayrı ayrı olmak üzere yapılan ilan tebliğ için:
 - 1) İlk aşama olarak vergi dairesi 4900 TL’den az, her bir vergi ve cezası için çıkartılan ilanı vergi dairesinde ilan için ayrılmış bölgeye asılır ve bu ilanın vergi dairesine asıldığı tarihi izleyen onbeşinci gün ilanın tarihi kabul edilir.

⁴⁷⁹ Gelir İdaresi Başkanlığı, Kanun Gerekçesi, https://www.gib.gov.tr/fileadmin/mevzuat/gerekceler/GVK/cilt_1_2995_sayili_kanun.pdf, E.T.:05.12.2022.

⁴⁸⁰ VUK madde 107 A: “*Bu Kanun hükümlerine göre tebliğ yapılacak kimselere, 93üncü maddede sayılan usullerle bağlı kalınmaksızın, tebliğe elverişli elektronik bir adres vasıtasıyla elektronik ortamda tebliğ yapılabilir.*”

⁴⁸¹ Ayrıntılı bilgi için bkz.: Levent Börü, “Elektronik Tebligat”, **Hacettepe Hukuk Fakültesi Dergisi**, Cilt:10, 2020, s.192, <https://dergipark.org.tr/en/download/article-file/1111168>, E.T.:06.12.2022.

⁴⁸² Bu tutar 2022 yılı için 4900 TL olarak uygulanmaktadır. GİB, <https://www.gib.gov.tr/gibmevzuat>, E.T.:06.12.2022.

- 2) Bu aşamada ise ilan, ödeme emrinin köylerde tebliğ edilme şekline benzer şekilde, kişinin bilinen son adresindeki mahallenin muhtarlığına gönderilir. İlan ayrıca gazetede yayımlanmaz.⁴⁸³

Bu konuyla ilgili Danıştay'ın bir kararında vergi dairesi tarafından 2009 yılında faaliyetine son verilen işletmenin, usulsüz şekilde pos cihazlarını kullanarak satış yapmasından kaynaklı, vergi ve bu verginin ziyaa uğratılması sonucu ortaya çıkan vergi ziyai cezası ve gecikme faizi için düzenlenen ödeme emrinin iptal edilmesi adına mükellef tarafından dava açılmıştır. İlk derece mahkemesi, mükellefin bilinen adreste bulunamamasından dolayı ödeme emrinin ilan tebliğinin yapıldığını ve bu ilan tebliğ sonrasında mükellefin dava açma hakkını kullanmadığı ve dolayısıyla ziyaa uğratılan vergi, cezası ve faizinin kesinleştiği gerekçesiyle davayı reddetmiştir. Bunun üzerine davayı istinaf kanun yoluna başvurarak Bölge İdare Mahkemesi'ne taşıyan mükellef, VUK madde 102'de belirtilen ilan komşu veya muhtarlığa bırakılmak gibi ilan şekillerinde imza ile tespit edilip tutanak haline dönüştürülmesi gibi usullere uyulmadığından tebliğin gerçekleşmediği gerekçesiyle haklı bulunarak istinaf başvurusunu kabul etmiş ve ödeme emrinin iptali kararını vermiştir. Bunun üzerine vergi dairesi, Bölge İdare Mahkemesi kararını temyiz etmiştir. Danıştay'da dosya incelenerek, tebliğ yapılmak için mükellefin bilinen son adresinin bulunduğu bölgeye gidildiği ancak "mükellefin tanınmadığı" ve "yeni adresinin bilinmediği" serhleri düşülerek ve ilgili memurun imzası atıldığından ilan tebliğ şartlarının oluştuğu kararına vararak temyiz istemini kabul etmiş Bölge İdare Mahkemesi kararını bozmuştur.⁴⁸⁴ İlan tebliğ şartlarının oluşması vergi dairesi açısından son derece önemli olmakla birlikte, şartlar oluşmadan yapılacak ilan tebliğ mükellefe dava açma hakkı vermektedir. İlgili kararda araştırmalar sonucunda vergi dairesinin yaptığı işlemde bir haksızlık olmadığı sonucuna varılarak, karar vergi dairesi lehine

⁴⁸³ Balcı, a.g.e., s.197.

⁴⁸⁴ Danıştay, 7. Daire, E.2019/1087, K.2021/5537, <https://karararama.danistay.gov.tr/getDokuman?id=RU5DKFo5cnBpdzlVWEIEWjdiVTg5RTVOUFdrtT0tLYVc1bTBDVWxLaGtQekR2ck5TdHRyc1Vxa2UzTEpPNmUyaVV1YlI2K3RydHhnQ0ltUXJwbDhOeE1tenZ5aTFaZlVMK3lLeDJaQUk5RUZTQWJ3WWcvWG5pVWVMK25GL2RmWVlwSW5jQTRKZmxrNDNpRzFzWVYrOW9OS1B6NVl5ckJWNWQzYUd2Wjk3NGprY3VBcXVFeEILMW5tcG0rc0R3U24wM295Nik=&arananKelime=muhteviyat%C4%B1,ilan%20yaz%C4%B1s%C4%B1n%C4%B1n,vergi%20ziya%C4%B1>, E.T.:07.12.2022.

bozulmuştur.⁴⁸⁵ Başka bir kararda, ilgili limitet şirketin 2011 yılına ait vergilerinin, bu vergilerin cezalarının ve faizlerinin ödenmesi amacıyla önce şirketin bilinen adresine gidilerek muhatap bulunamamasından kaynaklı olarak tebliğ yapılamadığı gerekçesiyle tebliğin ilanen yapıldığı ve sonrasında ödeme emri düzenlendiği anlaşılmış, şirket tarafından ödeme emrinin iptali istemiyle dava açılmıştır. İlk derece mahkemesi ilgili şirketten alınacak kamu alacağının 31.12.2016 tarihinde zamanaşımına uğradığı dolayısıyla ödeme emrinin hukuka aykırı olduğunu gerekçesiyle mükellef lehine kararı bozmuştur. Vergi mahkemesi tarafından istinaf kanun yoluna götürülen karar, Bölge İdare Mahkemesi tarafından haklı bulunarak istinaf istemi reddedilmiştir. Bunun üzerine vergi dairesi davayı temyize götürerek düzenlenen ödeme emrinin hukuka uygun olduğunu savunarak kararın bozulmasını, temyiz isteminin kabul edilmesini talep etmektedir. Danıştay, ilk derece mahkemesi kararını yerinde bulup temyiz istemini reddetmiştir.⁴⁸⁶ Bu karardan da anlaşılabacağı üzere, tarh zamanaşımı geçtikten sonra düzenlenen ödeme emirleri hukuka aykırıdır ve mükellefe dava açma hakkı tanır. Tarh zamanaşımı içerisinde yapılmayan ödeme emrinden dolayı ödeme emri iptal edilmiş, düzeltme zamanaşımının başlaması için şartlar oluşmamıştır.

Örneğin vergilendirme dönemi 2010 yılı olan vergilerin, ödemesinin takip eden yıl olan 2011 yılında zamanaşımı süresi başlayacak ve vergi alacağı 31.12.2015 tarihinde ortadan kalkacaktır. Vergi idaresinin zamanaşımı süresi bitmeden önce yaptığı 22.10.2015 tarihli tarhiyat üzerine mükellefe adresi bilinemediğinden dolayı olağan tebliğ yöntemleriyle tebligat yapamayıp ilanen yaptığı tebligat sonucunda vergi alacağı kesinleşerek 22.11.2015 tarihine kadar ödenmesi gerekecektir. Bu

⁴⁸⁵ Aynı yönde karar için bkz.: Danıştay, 4. Daire, E.2019/4341, K.2022/4020, [⁴⁸⁶ Danıştay, 3. Daire, E.2019/351, K.2022/1226, \[138\]\(https://karararama.danistay.gov.tr/getDokuman?id=RU5DKFBQERkaDZySEJkRnZMcEsrNUNoVUtOR2gyNk5CTFQRkZzaGYzSzcYUUN0MHdMWIFPVWJ2ZytkUHQyY0VvdXJ2Yk9XVUpraEJqY0PlN1VpVkJQa000SIFjS284LzlGREsrMlk5YjFGU29tYmVUMzZtckUzeDg0R0pKcFE0RedCM1lIRWY2YTEzWE5qaU0xRTdxvE3TGICOWI5eXdJUDI2L3JNdDhMYmlxNmpHU1M5WEYyTm1oQjZhTk5Cdm03ayk=&arananKelime=ilanen%20tebli%C4%9F,hukuka%20uyar%C4%B1k,%C3%B6deme%20emri, E.T.:07.12.2022.</p></div><div data-bbox=\)](https://karararama.danistay.gov.tr/getDokuman?id=RU5DKGNIdVBLQzhYcW1TQS91MzFIVTd5dWxJOJVUblg2NUU0VXN6eXN2OHBSdkdlNngxakkva3dKZEd1cE5zdjB1TlB5V0p1Sm5qYlBjQVB5T3J1dmZPY1RUVDNzM08wd0NkVXhRVFl2WEp6OXNDExQWFBGTUtIcHlNVCTvQXAxTDB6NkRkR3NzMzE3NklsQWhSdVRxeWhjWXNERVJuSFRyUGFKRXVkaDdxM3hBNm5vT2IrT05La1l2TWRkMTZhRXlxbk=&arananKelime=ilanen%20tebli%C4%9F,hukuka%20uyar%C4%B1k,%C3%B6deme%20emri, E.T.:07.12.2022.</p></div><div data-bbox=)

durumda yeniden işlemeye başlayan tahsil zamanaşımı süresi 01.01.2016 tarihinde başlayarak 31.12.2020 tarihinde sonlanacak olup bu tarihten önce 15.10.2020 tarihinde yapılan ödeme emrinin ilanen tebliği üzerine düzeltme zamanaşımı süresi 15.11.2021 tarihine kadar uzayacaktır.⁴⁸⁷

b) 4900 TL'nin üstündeki tutarların tebliği için:

- 1) Vergi dairesinin ilan asılan bölgesine ilgili mükellef için ilan asılır ve ilanın tarihi, ilan asıldıktan sonraki onbeşinci gün olarak kabul edilir.
- 2) İlanın bir örneği kişinin yaşadığı bilinen en son adresindeki mahalle muhtarlığına gönderilir.
- 3) 2022 için kabul edilen tutarlar olan 3300-490000 TL arasındaki kamu alacaklarının ilanı ise mükellefle borç ilişkisinde bulunan alacaklı vergi dairesinin bulunduğu belediye sınırları içindeki yerel gazetelerde yayımlanır. Yerel gazetede ilan yayımlanması için gerekli olan amme alacaklarının tutarının 490000 TL üzerinde olması durumunda ilan, Türkiye genelinde çıkan bir gazetede ayrıca yayımlanır. Mükellef yabancı bir memleketteyse bilinen adresine ayrıca posta yoluyla da gönderilir.

VUK madde 104 hükmüne, 7338 Sayılı Kanunla eklenen ek maddede amme alacaklarının tutarı 3600 TL'yi aşıyorsa her bir kamu alacağı için vergiler için Gelir İdaresi Başkanlığı Sitesi'nde, diğer alacaklar için ilgili resmi sitelerde duyurulacağı ve Hazine ve Maliye Bakanlığı'nın ilk fıkradaki tutarları artırmaya eksiltmeye yetkili olduğu hükmü eklenmiştir.⁴⁸⁸ VUK tasarı gerekçesinde de belirtildiği üzere bu madde hükmünün asıl amacı vergi mükelleflerin mağduriyetini önleyerek ve mükelleflerin hakkını hukuki güvence altına almaktır. Gerekçenin izahında ise ödeme emri tarh zamanaşımının bitmesine bir gün kalmış olsa dahi o tarihten itibaren ek bir yıl daha düzeltme zamanaşımı için süre verilecektir. Kanun gerekçesinde düzeltme zamanaşımı süresinin *“bir yıldan az olamayacağı”* belirtilmişken

⁴⁸⁷ Arslan, **a.g.e.**, s.161.

⁴⁸⁸ 7338 Sayılı Kanun, <https://resmigazete.gov.tr/eskiler/2021/10/20211026-1.htm>, E.T.:07.12.2022.

gerekçenin izahında bu süre “*bir yıl*” olarak kabul edilmiştir. Bu konuya sonuç bölümünde değineceğiz.⁴⁸⁹

Gelir İdaresi Başkanlığı’nın resmi sitesinde vizyonunda belirttiği üzere; etkili, hızlı, yenilikçi, verimli ve mükellef odaklı olma hedefleri de hukuk devletine ulaşmada en önemli yollardan biridir. Ancak ilanen tebliğin gazetede yayımlanmasının ne kadar yenilikçi bir yaklaşım olduğu tartışma konusu olmakla beraber günümüzde teknolojinin gelişmesiyle gazete okuma alışkanlığı da oldukça azalmıştır.⁴⁹⁰

3.2.1.2. Haciz Uygulamasıyla Borcun Öğrenilmesi

Cebren tahsil yöntemlerinden olan haczin amacı en geniş anlamıyla kamu yararıdır. Devletin Anayasadan aldığı vergilendirme yetkisine dayanarak kullandığı bu zor gücü, zamanında ödevlerini yerine getirmemiş ve haciz öncesi bir uyarı niteliğinde olan ödeme emrinde belirtilen süre içinde “borç ödeme” ve “mal bildiriminde bulunma” ödevlerinin de yerine getirilmemesi durumlarından kaynaklı olarak başvurduğu bir yoldur. Haczin dar anlamıyla amacı ise kamusal ihtiyaçların karşılanması için gerekli olan finansmanın kamu borçlusundan tahsil edilmesi ve sistemde bir aksaklığa sebebiyet vermemektir. Öte yandan cebren tahsilin, ödevlerini zamanında yerine getiren kamu borçluları ve ödevlerini zamanında yerine getirmeyen kamu borçluları arasında adaleti sağlama amacı da vardır. Kamu alacaklısı, alacağını tahsil etmek için başvurduğu bu işlemde çıkarlar dengesinin korunmasını sağlama amacı da güderek mülkiyet hakkına yapılan bu müdahalede ölçülü olmak durumundadır.⁴⁹¹ Devlet, cebren tahsil yoluna gitmezse bu kamu borçluları arasında bir rahatlığa sebep olacak, ödevini zamanında yerine getiren kamu borçlusunu da caydıracak ve yine sistemde daha da büyük bir aksaklığa sebep olacaktır. Ayrıca insanlar üzerinde bir otorite olan devletin egemenlik gücü de

⁴⁸⁹ Kemal Berkem vd., **Vergi Usul Kanunu (İzahlı ve İçtihatlı), Vergi Kanunları Külliyyatı Cilt 1**, Ankara Yarı Açık Cezaevi Matbaası, Ankara, 1966, s. 214.

⁴⁹⁰ Zübeyr Bakmaz, Menduh Dursun, “Vergi Hukukunda Defter ve Belgelerin İbraz Edilmesine İlişkin Talep Yazısının İlanen Tebliğ Karşısındaki Durumu”, **Vergi Raporu Dergisi**, Sayı:218, Kasım 2017, s.131, <https://vergiraporu.com.tr/upImage/org/218-9.pdf>, E.T.:08.12.2022.

⁴⁹¹ Zinnur Tunç, “Tahsil Edilemeyeceği Anlaşılan Kamu Alacağı Kavramının Belirlilik İlkesi Bakımından Yargı Kararları Işığında İncelenmesi”, **Mali Çözüm Dergisi**, Cilt:32, Sayı:171, 2022, s.203.

zedelenecektir. Hukuk devleti olmanın gereği olarak devlet, keyfilige izin vermemeli ve tüm vatandaşlar üzerinde adalet ve eşitliği sağlamakla yetkilidir. Aynı zamanda kanun koyucu, kamu alacağının değerini enflasyona karşı korumak adına, kamu alacağının vadesinde ödenmeyen kısmı için gecikme zammı⁴⁹² uygulanmasını uygun görmüştür. Gecikme zammı, AATUHK madde 51’de hükmolunmuştur. Bu gecikme zammı, ödevini zamanında yerine getirmeyen kamu borçluları için de caydırıcı nitelik taşımaktadır. Gecikme zammı tüm kamu alacakları için uygulanırken gecikme faizi sadece vergiler için uygulanır ve tahakkukun geciktirilmesi sebebiyle uygulanmaktadır. Gecikme zammı ise tahsil aşamasında ortaya çıkar, vadesinde ödenmeyen kamu alacakları için uygulanır. VUK madde 112’de yer alan gecikme faizi, tahakkuku gecikmiş vergiler için gecikme zammı oranında hesaplanır.⁴⁹³

Kamu borçlusunu da koruyan gecikme zammı uygulaması bazen suistimal edilebilmektedir. Daha önce anlatıldığı üzere kamu borçlusunun bilinen adreslerine tebliğ usullerine uygun olarak yapılan ödeme emri, kamu borçlusuna ulaşmak için denenen tüm yollar tükendikten sonra artık ilan tebliğ edilir. Bilinen adreste bulunamayan kamu borçlusuna ödeme emrinin ilan tebliği sonucunda borcunu ödemeyen veya mal bildiriminde bulunmayan kamu borçlusuna artık son çare olarak haciz uygulanacağı ödeme emrinde bildirilmektedir. Bu aşamadan sonra kamu borçlusunun borcuna yetecek kadar miktarda parasının ve malının cebren tahsil edilmesi adına “*haciz varakası*” denilen bir belge düzenlenmektedir. Haciz varakası olmadan yapılan haciz hukuka aykırı bir durum oluşturur ve bu noktada kamu borçlusuna dava açma hakkı kazandırır.

Bununla ilgili Danıştay’da Damga Vergisinin ödenmemesinden kaynaklanan bir haciz işlemi sonucunda mükellef adına ihbarname ve ödeme emri düzenlendiği halde haciz varakası düzenlenmeden haciz işlemi yapan vergi dairesinin bu kararının hukuka aykırı olduğuna karar veren vergi mahkemesinin kararını, vergi dairesi “*re’sen haciz*” yapabileceği iddiasıyla bu kararın bozulması istemiyle temyize

⁴⁹² 31899 Sayılı, 21.07.2022 Tarihli Resmi Gazetede yayımlanan Cumhurbaşkanlığı Kararnamesi’ne göre bu oran %2.5 olarak uygulanmaktadır. <https://resmigazete.gov.tr/eskiler/2022/07/20220721-1.pdf>, E.T.:05.12.2022.

⁴⁹³ Ayrıntılı bilgi için bkz.: Bumin Doğrusöz, “Gecikme Faizi Durdurulabilir mi?”, <https://www.bumindogruso.com/article/geckme-fazn-durdurulabl-r-m>, E.T.:05.12.2022

taşımıştır. Bunun üzerine Danıştay, hukuk devleti olmanın gereği olarak yapılan işlemlerin gerekçesinin belirtilmesinin zorunlu olduğunu, kamu gücünün belirlenen sınırlar içinde kullanılması gerektiğini dolayısıyla haciz varakası düzenlenmeden yapılan haciz işleminin hukuka aykırı olduğu sonucuna vararak temyiz istemini reddetmiştir.⁴⁹⁴

Başka bir davada ise ödeme emri düzenlendikten sonra haciz varakası düzenlemeyip haciz işlemi başlatmayıp teminat isteyen vergi dairesinin bu işleminin hukuka aykırı olduğu gerekçesiyle vergi mahkemesinde dava açan mükellefin, davasını hukuka aykırılık bulunmadığı gerekçesiyle reddeden vergi mahkemesi kararının temyiz edilmesi üzerine Danıştay, tahsil aşamasına gelmiş kamu alacaklarında teminat istenmesinin hukuka uygun olmadığı, ödeme emri aşamasından sonra cebren tahsil yöntemlerine başvurulması gerektiğine karar vererek temyiz istemini kabul etmiş, mahkeme kararını bozmuştur.⁴⁹⁵

Danıştay kararlarından da anlaşıldığı üzere kamu alacaklısı hukuki sınırların, hukuki yol ve yöntemlerin dışına çıkamaz aksi halde hukuki güvenlik ilkesinin ihlaline yol açarak kamu alacağının korunması niyetiyle yaptığı işlemler, kamu borçlusu üzerinde farklı etki gösterecek ve borçlunun adalet duygusunun zedelenmesine sebep olacaktır.

Haciz işlemine başlamadan önce düzenlenen haciz varakası tek başına yeterli olmamakla birlikte, düzenlenen haciz varakasının onaylanması gerekmektedir.⁴⁹⁶ Kamu borçlusu haciz işlemiyle muhatap olmadan önce haciz varakası düzenlenip düzenlenmediğini önceden bilemez. Haciz varakaları, ödeme emrinde olduğu gibi borçluya tebliğ edilmez. Daha önce belirttiğimiz üzere ödeme emirleri, haciz işleminden önce yapılan son uyarıdır. Bu konuyla ilgili Danıştay bir kararında; haciz

⁴⁹⁴ Danıştay, 7. Daire, E.2001/2357, K.2005/402, 16.03.2005 Tarihli Kararı, HukukTurk Açık Erişim, <https://ab15c3582884f0166d8091d7a5e1b218d43bcf26.vetisonline.com/Goster?v=GE95G74fiiG>, E.T.:05.12.2022.

⁴⁹⁵ Danıştay, 7. Daire, E.2006/1290, K.2007/3914, 03.10.2007 Tarihli Kararı, <https://karararama.danistay.gov.tr/getDokuman?id=RU5DKDV6SnVkL1A3WlhseUJuLzNVdTFRdnBVN1ZXVINZQmxNdIpyS0pzUzk5MVIIINdnNTd1bDBMNEF2WGZiOXE1akhVRUNJOERGSkU0U3BjYnZYSThCUWdaOGNyM09LOEJlVDJnb3dWd0syZE95dEtVWhwZEtyd01ETmdUeTZVOG0wRFcxMEFkanJlVkpRHBHemN6MStOZFlackYVXVuRjgvK3ZNL0NYVlJXYWZ1VnV6dE9ubFJkQXl0TWl4TDZ3bCk=&arananKelime=%C3%B6deme%20emri,teminat>, E.T.:05.12.2022.

⁴⁹⁶ AATUHK, madde 64: Haciz varakaları, “mahalli en büyük memuru veya tevkil edeceği memur” tarafından onaylanır.

varakasının bildirilmesinin kanunda yer almadığını, haciz işlemi gerçekleşmeden borçlunun haciz varakasından haberdar olamayacağını ancak haciz işlemi sırasında, haciz tutanağında önceden düzenlenen haciz varakasının içeriğinde varakanın tarihi, numarası, haczedilen malların neler olduğu gibi bilgilerin yer alması gerektiğinden⁴⁹⁷, bu bilgilerin olmaması durumunda kamu borçlusunun dava açma hakkı doğmaktadır.⁴⁹⁸

3.2.2. Haciz İşleminin Kapsamı

Eski çağlardan beridir kişilerin mülkiyetinin orantısız bir şekilde sınırlandırılması büyük bir sorun haline gelmiş, egemenlik gücünü kendi çıkarları için kullanan devletler, halkların hakkını araması karşısında mülkiyetin sınırsız vergilendirilmesine bir son vermiş olup nihayetinde hem yönetenin hem yönetilenin çıkarına olacak ve yönetilenin gönüllü bir şekilde vergilendirme sürecine katılacak şekilde zamanaşımı uygulaması öngörülmüştü. İşte bu kamu çıkar dengesinin sağlanması ve tabii ki devletin devamlılığın sağlanması adına devlet, kamu alacağını riske atmamak için kamu çıkarını koruyucu yollar öngörmüştür ve bu yollardan biri de haciz işlemidir. Kamusal çıkarların korunması dolayısıyla kamusal ihtiyaçların finansmanının sağlanması adına kanunla kendisine bazı görevler verilmiş olan, yükümlü olduğu ödevlerini yerine getirmeyenler için kendilerinin aleyhine olan bir durumla karşılaşmamaları için ödeme emri tebliğinde bulunulur. Kamu borçlusu bu ödeme emri sonucunda ya borcunu ödeyecek ve kamu alacaklısıyla borç ilişkisini bitirecek ya da mal bildiriminde bulunacaktır. Burada çok önemli bir husus bulunmakla birlikte, mal bildirimi denilince akla malının ve alacağının bildirilmesi gibi bir anlam gelmiş olsa da hiçbir malvarlığı olmayan da bunu vergi dairesine bildirmek zorundadır. Kamu borçlusuna bu noktada bir süre de tanınmış olup ödeme emrinde belirtilen onbeş günlük süre içinde mal bildiriminde bulunmaması halinde AATUHK madde 55'te belirtilen “*üç ayı geçmemek üzere hapis ile tazyik olunacağı*” hükmü uygulanır.

⁴⁹⁷ AATUHK, madde 78.

⁴⁹⁸ DVDDK, E. 1989/40, K. 1989/45, 02.06.1989 Tarihli Kararı, HukukTurk Açık Erişim, <https://ab15c3582884f0166d8091d7a5e1b218d43bcf26.vetisonline.com/Goster?v=GE95G5pPWkK>, E.T.: 05.12.2022.

3.2.2.1.Haciz Uygulamasında Hapisle Tazyik

Hapisle tazyik, kamu borçlusunu mal bildiriminde bulunmaya teşvik eden bir yöntem olmakla birlikte günümüzde şeklen uygulanmaktadır.⁴⁹⁹ Hapisle tazyik kararı, ödeme emrinin tebliğinden itibaren onbeş günlük sürenin geçmesiyle İcra Tetkik Mercii Hakimliği'nce verilir. Hapisle tazyik kararına karşı temyiz yoluna gidilemez ve hapisle tazyik kararının verilebilmesi için kamu borçlusuna daha önce bu kararın uygulanmamış olması gerekmektedir. Yani hapisle tazyik kararı bir defaya özel bir durum olduğu için belli kamu borçları açısından hapisle tazyik kararına karşı yalnız bir defa uygulanabilir. Hakkında hapisle tazyik kararı uygulanan kamu borçlusu, mal bildiriminde bulunduğu an serbest kalabilecektir. Hapisle tazyik kamu borçlusu mal bildiriminde bulununcaya kadar uygulanabilir. Hapisle tazyik kararı aynı kamu alacağı için bir defaya özgüdür, yani farklı kamu alacakları için kamu borçlusu için birden fazla hapisle tazyik yaptırımını uygulanabilir. Kamu alacaklarının ödenmesi için gönderilen ödeme emrinin tebliğ tarihiyle beraber başlayan mal bildiriminde bulunma süresi AATUHK'de belirlenmişken özel alacaklar için mal bildiriminde bulunma süresi ise Tebligat Kanunu'na göre belirlenmektedir.

Kamu borçlusu ödeme emri ona ulaştığı andan itibaren borcunu ödeme, ödeme emrine karşı dava açma ve mal bildiriminde bulunma gibi yollara gidebilmek için onbeş gün süresi bulunmaktadır. Bu noktadan sonra kamu alacaklısının mal bildiriminde bulunulan malları haczedebilme hakkı bulunmaktadır. Haciz işlemi, kamu alacaklısı ve kamu borçlusu arasındaki çıkarlar dengesinin sağlanması açısından önemli bir uygulama olmakla birlikte kamusal ihtiyaçların finansmanında aksama olmaması için tüm kamunun da yararına bir uygulamadır. Nitekim kamu alacaklısı bu aşamaya gelinene kadar borçluya birçok fırsat vermiş bulunmaktadır. Kamu borçlusunun mal bildiriminde malının, gelirin veya alacağının olmadığını bildirmiş olması daha sonradan elde edeceği kazançları da bildirmeyeceği anlamına gelmemekte AATUHK madde 61 hükmü uyarınca malvarlığında herhangi bir artış olması durumunda bunu kamu alacaklısına onbeş gün içinde bildirmek

⁴⁹⁹ Nilgün Serim, “Alacakların Tahsil Usulü Hakkında Kanunda Mal Bildirimi”, **İstanbul Üniversitesi İktisat Fakültesi Mecmuası**, Cilt:2, Sayı:58, 2008, s.3, <https://dergipark.org.tr/en/download/article-file/7937>, E.T.:06.12.2022.

zorundadırlar.⁵⁰⁰ Mal bildiriminde bulunduktan sonra malvarlığındaki bu artışı bildirmeyenler içinse kanun koyucu bir yıla kadar hapis cezası öngörmüştür.⁵⁰¹ Kanun koyucu tarafından haciz işleminin hukuki bir sebebi olmalı ve hukuka aykırı olarak yapılan işlemler reddedilmektedir. Bu konuya örnek bir davada; konusu kimyevi maddeler olan bir limitet şirketin vadesinde ödemediği vergi ve cezalarına ilişkin bir ödeme emri gönderilmiş ve bu ödeme emrine riayet edilmemesi durumunda kamu alacaklısı için haciz işleminin sebep unsuru oluşmuş bulunmaktadır. Bunun üzerine vergi mahkemesinde dava açan ilgili şirket, ticaret sicilinden şirketin kaydının silindiğini dolayısıyla ödeme emri gönderilmesinin hukuka aykırı olduğunu ve bunun sonucunda haciz işleminin dayanaktan yoksun olduğunu iddia ederek haciz işleminin kaldırılmasını istemiştir. Bunu üzerine davayı istinaf yoluna götüren vergi dairesinin lehine bir karar çıkmış olup ödeme emrinin usule uygun yapıldığı ve haciz işleminde hukuka aykırılık bulunmadığı gerekçesiyle istinaf istemi kabul edilmiştir. Bölge İdare Mahkemesi kararı üzerine olayı temyize götüren mükellefe Danıştay'da lehte bir karar çıkmış, ticaret sicilinden kaydı silinmesi üzerine tüzel kişiliğini kaybetmiş şirkete ödeme emri gönderilemeyeceği dolayısıyla haciz işlemi de uygulanamayacağı gerekçesiyle temyiz istemi kabul edilerek Bölge İdare Mahkemesi kararı kaldırılmıştır.⁵⁰²

3.2.2.2.Haciz İşleminde Tecil

Kanun koyucu her ne kadar kamu alacağını kontrol altına almak amaçlı hareket ederek haciz işlemi uygulasa da kamu borçlusunun mağdur olmaması için

⁵⁰⁰ Y. Neslihan Akel, "Vergi İcra Hukuku Temelinde Mal Bildirimi Hukukî Müessesesi ve Sonuçları Hakkında Bir Değerlendirme", **Vergi Sorunları Dergisi**, Sayı:340, Ocak 2017, s.151, <http://www.vergisorunlari.com.tr/makale/vergi-icra-hukuku-temelinde-mal-bildirimi-hukuk%C3%AE-muessesesi-ve-sonuclari-hakkinda-bir-degerlendirme/8340>, E.T.:09.12.2022

⁵⁰¹ AATUHK, madde 112: "Usulü dairesinde mal bildiriminde bulunduktan sonra, edinilen mallarla, her türlü mallarında, kazanç ve gelirlerinde olan artmaları 61 inci madde hükümleri gereğince zamanında bildirmemek suretiyle amme alacağının tahsilini engellemiş veya zorlaştırmış olanlar bir seneye kadar hapis cezası ile cezalandırılır."

⁵⁰² Danıştay, 3. Daire, E.2019/7408, K.2022/3260, <https://karararama.danistay.gov.tr/getDokuman?id=RU5DKDdpZWpQZllhK1VKeXNWVFZvKzIMZVVZWmtYNm9iQmIxbjJxZlN5dStrWWJ3L2J0ZXg2TXIrZ2JIQzczYkNuYzF2TkZTeG5iNm1FSE1TUjYvaTc5d3cyYlhaYTU1eE5icWQrSEpkUllrTndPOUdBc21iaDNoSzQzYXRZdVR6bk4bDhSaHh4M3U5ZkZwdmZVU0x3MCSrODRlY1NzZ0NXdStOS2NPTjVuOUUpYdXZ6WjVObdIVOWlyVklpMVczSE85Vik=&arananKelime=haciz,%C3%B6deme%20emri,tebli%C4%9F,mal%20bildirimi>, E.T.:23.12.2022.

yine bir esneklik sağlamış ve bu noktada tecil kurumunu öngörmüştür. AATUHK madde 48 “*tecil*” başlıklı madde hükmünde mal bildiriminde bulunduktan sonra mal bildiriminde bulunan mallara haciz işlemi uygulanmasıyla beraber kamu borçlusu zor duruma düşecekse teminat göstermek şartıyla haciz kararını otuzaltı ay kadar daha ertelettirebilme hakkına da sahip olduğu yazılıdır. 21.07.2022 yürürlüğe giren tebliğ ile birlikte tecil faiz oranı %24 olarak uygulanmaktadır.⁵⁰³ Aynı kanunun madde 48A hükmünde ise “*vergiye uyumlu mükellefler*” için VUK kapsamındaki kamu alacakları için teminat ve faiz almak şartıyla otuzaltı aya kadar erteleme yapılabileceği belirtilmiş ve belirli şartlar sıralamıştır. Bu madde hükmünden yararlanacak kişinin;

- Erteleme başvurusunda bulunduğu tarih itibariyle üç yıldır ticari, sınai veya zirai faaliyetlerinden doğan yıllık gelir vergisi veya kurumlar vergisi mükellefiyetine tabi olması,
- Yine bu başvuru tarihinden itibaren geriye dönük olarak üç yıl boyunca zamanında verilmesi gereken beyannameleri vermiş olması(mükellefin düzeltme beyannamesi veya pişmanlıkla verdiği beyannameler bu maddeyi etkilememektedir),
- İyi niyetli olduğu halde, yani borcunu gönüllü olarak ödemek istediği halde borcunun vadesini bir yılı geçirmemiş olması,

şartları bulunmaktadır. Erteleme için oran madde 48’de belirtilen oranla aynı olmak üzere %24’tür. Kamu alacaklısı erteleme kararını vermeye yetkili olup, kamu borçlusunun erteleme için öne sürdüğü sebeplerin gerçekliğine göre karar almaktadır. Kamu borçlusu, erteleme başvurusu reddedildiği zaman bu kararın hukuka aykırı olduğu sebebiyle dava açma hakkına sahiptir.⁵⁰⁴

⁵⁰³ Tahsilat Genel Tebliği(Seri: C Sıra No:6), 31899 Sayılı ve 21.07.2022 Tarihli Resmi Gazete, GİB, <https://www.gib.gov.tr/node/160573>, E.T.:09.12.2022.

⁵⁰⁴ Burcu Demirbaş Aksüt, “Kamu İcra Hukuku’nda Menfaat Dengesi”, **Dokuz Eylül Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi**, Cilt:16, Özel Sayı: Hakan Pekcanitez’e Armağan, 2014, s.4709, <https://dergipark.org.tr/en/download/article-file/756229>, E.T.:10.12.2022.

3.2.2.3.Haciz İşleminin Gerçekleşmesi ve Düzeltme Zamanaşımı

Kamu borçlusunun adına düzenlenen haciz varakasından sonra borçlunun malları veya alacakları üzerine haciz konulabilecektir. Kanun koyucu “*ödeme emrinin ilan tebliği*” konulu madde hükmünde olduğu gibi ilan tebliğ sonrası uygulanan haciz işleminden sonra da borçluya vergi hatalarının düzeltilmesi için ek zamanaşımı süresi tanımıştır. Burada haciz işleminden sonra verilen ek zamanaşımı süresinin başlama tarihini, haczin yapıldığı tarih mi yoksa kamu borçlusunun bu haciz işlemini öğrendiği tarihin mi kabul edileceği sorundur. Bununla ilgili davada, bir mükellefin 1999 takvim yılına ait gelirlerinin tarhiyatı yapılmış, ödenmesi gereken vergi ve bu vergilerin cezalarının ihbarnamelerinin mükellefin bilinen adresinde tebliğ edilememesi üzerine, ihbarnameler ilan tebliğ edilmiştir. Daha sonra bu kamu alacaklarının tahakkuk etmesi üzerine mükellefe, alacakların tahsili için ödeme emri düzenlendiği, yine mükellefin bilinen adresinde bulunmamasından kaynaklı olarak ödeme emirleri de ilan tebliğ edilmiştir. Ödeme emirlerinin tebliğinden sonra artık cebren tahsil etme yoluna gitmek için tüm şartları sağlayan vergi idaresi haciz işlemini başlatarak mükellefin gayrimenkulüne 2007 yılında haciz konmuştur. Ancak mükellefin bu hacizden 2009 yılında haberinin olması üzerine mükellef, haczin kaldırılması talebiyle düzeltme-şikayet başvurusunda bulunduğu ancak bu talep vergi dairesi tarafından yerine getirilmemiştir. Vergi mahkemesi, düzeltme zamanaşımı süresinin haczin konulduğu 2007 tarihinden itibaren bir yıl uzayarak 2008 tarihine kadar olan sürede düzeltme başvurusu yapılabileceğini, düzeltme zamanaşımı süresinin bittiğini dolayısıyla hukuka aykırı bir durum olmadığı görüşüyle davayı reddetmiş ancak Danıştay mükellefe düzenlenen haciz işlemine, mükellefin haberi olmadan başlanıldığında dava açma hakkının kaybedileceğini bu yüzden bir yıllık düzeltme zamanaşımı süresinin haczin öğrenilmesinden itibaren başlaması gerektiği kararıyla temyiz istemini kabul ederek mahkeme kararını bozmuştur.⁵⁰⁵ Kanun koyucu bu hükümde de devlete karşı dezavantajlı konumda bulunan kamu borçlusunun haklarını korumak adına böyle bir

⁵⁰⁵ Danıştay 4. Daire, E. 2011/133, K. 2014/5825, 20.10.2014 Tarihli Kararı, Legalbank Açık Erişim, https://3e3d5b0cba8435bb94ce74eff7d29a5a91e52841.vetisonline.com/mevzuat/mevbank/yargi/danistay-kararlari_dan_/danistay-4-daire-kararlari_dan_d4d_/esas-no-2011-133-karar-no-2014-5825.html?query=, E.T.:12.12.2022.

düzenleme getirmiştir. Başka bir davada ise ÖTV yükümlüsünün kullandığı aracı için kendi beyanıyla verdiği X nolu gümrük tarife istatistik pozisyonunda⁵⁰⁶ vergilendirilmesine ilişkin olayda vergi yükümlüsünün aracını değiştirmesi üzerine vergisini GTİP'teki Y numarasına göre ödemesinin gerektiği ve vergilerin beyan edilmediği vergi müfettişlerinin düzenlediği inceleme raporlarıyla ortaya çıkmıştır. Bunun üzerine vadesinde ödemediği vergisi için ÖTV yükümlüsüne ödeme emri gönderilmiş ve neticede haciz işlemiyle birlikte mükellef vergi borcunu öğrenmiştir. Bunun vergi hatası olduğu gerekçesiyle mükellef düzeltme-şikayet yoluna başvurarak yapılan hatanın düzeltilmesini istemişse de başvurusuna cevap verilmeyerek talep zımnen reddedilmiştir. Mükellef düzeltme-şikayet başvurusu reddedildikten sonra bu işlemin kaldırılması için hakkını yargı yolunda arayarak dava açmıştır. İlk derece mahkemesinde mükellef aleyhine bir karar çıkarak olayın vergi hatası değil, hukuki uyuşmazlıktan kaynaklandığı ve düzeltme yoluna gidilemeyeceği gerekçesiyle dava reddedilmiştir. Bu karar üzerine hakkını temyiz yolunda arayan mükellef için Danıştay, ilgili davada gerek vergi dairesinin gerekse ilk derece mahkemesinin herhangi bir yorum tekniğine başvurmadan olaydaki durumun hukuki uyuşmazlık değil de açık vergi hatası olduğunun anlaşılabileceği dolayısıyla mükellefin düzeltme-şikayet başvurusunun reddedilmesinde hukuka uyarlık bulunmadığı, mükellefin aracında bazı yenilikler yapması üzerine GTİP numarasının X'ten Y'ye geçmesinin ve mükellefin eski pozisyonu olan X'e göre beyanda bulunmasının açık vergi hatası olarak kabul edilmesi gerektiği gerekçesiyle temyiz istemi kabul edilmiştir.⁵⁰⁷ Bu noktada vergi hatasının açıkça görülebildiği ancak mükellefin düzeltme-şikayet başvuruları reddedilerek mükellef barışçıl bir yol olan bu kurumdan yararlanamamış bulunmaktadır.

⁵⁰⁶ Bu noktadan itibaren GTİP olarak adlandırılacaktır.

⁵⁰⁷ Danıştay, 7. Daire, E.2016/8233, K.2021/1001, <https://karararama.danistay.gov.tr/getDokuman?id=RU5DKGhtOVdvMDFwOFpGcXBHdW1Nb0prdzVKMU9hUnVodVZqZlpsS1NGSHBoNWNJUnptMUdHYWNBRzBQVksFMFI1anNBZVdySEswQSt1NEVvdi8wNWdCY0RqUmJrRE1WTE4wQWdLV05vM2NjSUJMNkUyVDAyL09BWmFTdFBHbFJHRGhEMjZhRjNQNXoyV0c4UzgzRzg4Q3hydW1ISEEydExNUWhHN0JuQ09YSGxiYnVDTVdpNjFncWMYmMvSWlqejlGTSk=&arananKelime=hukuki%20uyu%C5%9Fmazl%C4%B1k,d%C3%BCzeltme,vergi%20hatas%C4%B1>, E.T.:23.12.2022.

3.3. Düzeltme Zamanaşımının Sona Ermesi

Mükellefin mağdur olmaması amacıyla getirilen düzeltme zamanaşımının başlamasında olduğu gibi sona ermesinin de ne zaman olacağı konusunda bazı sorunlarla karşılaşilmektedir. Düzeltme zamanaşımının başlamasında ve sona ermesinde ilk olarak belirlenmesi gereken husus düzeltme zamanaşımı süresinin hukuki niteliğinin ne olduğunun belirlenmesidir. Daha önce belirtildiği üzere düzeltme zamanaşımında kanun koyucunun ucu açık bir süre koymasından kaynaklı olarak düzeltme zamanaşımının düzenleyici sürelerle benzediğini ancak gerek uygulamada gerekse mahkeme kararlarında bu sürenin hak düşürücü süre olarak uygulandığı görülmektedir. Bu süre belirlenirken de mükellefin mağdur olmayacağı, vergisel işlemlerin de aksamaması için sürecin etkin yürütülmesi adına vergi ilişkisindeki taraflar gözetilerek makul bir süre olan “bir yıllık” süre uygulanmaktadır. Ancak bu sürenin başlamasında tarih ve tahsil zamanaşımı çeşitlerinde zamanaşımını durduran ve kesen sebepler dikkate alınmamaktadır ve düzeltme başvurusu yapıldığı andan itibaren düzeltme zamanaşımının durması veya kesilmesi gibi bir durum söz konusu olmamaktadır. Düzeltme zamanaşımını durduran veya kesen sebeplerin olmaması gerektiğini savunanların sebebi, bu zamanaşımı süresinin hak düşürücü süre olarak kabulünün gerektiği ve belirlenen sürede düzeltme zamanaşımının yapılması gerektiğidir.⁵⁰⁸ Bu noktada bir yıllık süre içinde mükellefin vergisinin düzeltilmesi için başvuru yapamayacağı bir olayla karşılaşması durumunda kanunda uygulanan bir yıllık sürenin yetip yetmeyeceği hususu tartışmalıdır. Ancak mükellefin bu düzeltme başvurusunu yanlış makama yapması dolayısıyla veya doğru yere yaptığı başvurunun reddedilmesi durumunda mükellef belli bir zaman kaybetmiş olacaktır. Bu zamanın telafisi için düzeltme zamanaşımına da zamanaşımının durma ve kesilme hükümleri eklenmesi gerekmektedir.⁵⁰⁹

⁵⁰⁸ Hatipoğlu, **a.g.e.**, s.319.

⁵⁰⁹ Candan, **a.g.e.**, s.242.

3.3.4.DÜZELTME ZAMANAŞIMININ YARGILAMA SÜRECİ ÜZERİNDEKİ ETKİSİ

Vergi hatasının fark edilmesinden itibaren mükellefler beş yıllık genel zamanaşımı süresi içinde vergi idaresine düzeltme başvurusunda bulunabilmektedirler. Mükellefin bu beş yıllık zamanaşımı süresi içinde yargı yoluna gitmeden önce ilk olarak düzeltme, sonrasında şikayet başvurusunda bulunması ve en son üst makama başvuru yolunu kullanması ancak başvurularından olumlu cevap alamaması durumunda mükellefin, idarelerin sessiz kalmasından kaynaklanan zımni ret süresi ve kesin cevabın gelmesini de beklediğini varsaydığımızda dokuz aylık bir süre kaybedildiği görülmektedir.⁵¹⁰ Zamanaşımının son zamanlarında bu hatanın fark edilmesi durumunda zamanaşımı süresi de durmayacağı için mükellefin sürenin az kalması dolayısıyla düzeltme hakkı kısıtlanmış olacaktır. Yargı yoluna başvurmadan kaybedilen süre dokuz aylık bir süre iken yargı yolunda davaların ortalama dört ayda cevaplandırıldığı⁵¹¹ verisi, düzeltme zamanaşımı için uygulanan bir yıllık sürenin az olduğunu göstermektedir. Bu sebeple mükellefin düzeltme-şikayet yolunda zaman kaybetmesi mantıklı görülmemektedir. Halbuki yargının yükünü azaltmak ve mükellefle barışçıl bir yol tesis etmek isteyen idarenin en azından otuz gün içinde mükelleflere kesin cevabı vermesi ve mükellefin de zımni ret süresini beklememesi iki tarafın da yararına olmaktadır.

Düzeltilme zamanaşımı geçtikten sonra yargı yoluna başvurulamaz.⁵¹² Kanun koyucu kanunda düzeltme zamanaşımı için üst bir sınır belirtmese de uygulamada ve yargılamada ek süre bir yıl olarak ele alındığı için kişinin idareye yaptığı başvurular süre aşımı sebebiyle reddedilecek ve dolayısıyla yargı yoluna da gidilemeyecektir.

⁵¹⁰ Vergi idaresine düzeltme başvurusunda bulunan mükellef idarenin otuz gün içinde cevap vermemesiyle zımni ret sonrası, idarenin kesin cevabını İYUK madde 10'a göre dört ay kadar bekleyebilmektedir. Dört ay kesin cevabı bekleyen mükellef daha sonra şikayet yoluyla Gelir İdaresi Başkanlığı'na başvurarak buradan gelecek kesin cevabı da dört ay kadar bekleyebilmektedir. Bu beklenen dört aylık süre sonunda üst makama başvuran mükellef, başvurduğu makamın otuz günlük cevap verme süresinin geçmesiyle birlikte dokuz aylık bir süre kaybı yaşayabilmektedir.

⁵¹¹ Ayrıntılı bilgi için bkz.: "Vergi mahkemelerinde seçilen on dava türüne göre bir dosyanın ortalama görülme süresi, Gün, 2015-2022", Adli Sicil ve İstatistik Genel Müdürlüğü, 2022, s.40, https://adlisicil.adalet.gov.tr/Resimler/SayfaDokuman/29032023141410adalet_ist-2022cal%C4%B1sma100kapakl%C4%B1.pdf, E.T.:18.03.2023.

⁵¹² Ahmet Kılınç, "Türk Vergi Yargısında Dava Açılmasının Sonuçları", **Vergi Dünyası Dergisi**, Cilt:40, Sayı:480, Ağustos 2021, s.115.

Bu konuyla ilgili bir özalgede; hakkında kaçakçılık cezası kesilen kişiye ödeme emriyle bu ceza tebliğ edilmiş ve nihayetinde icra aşamasına gelmiştir. Mükellefin düzeltme talebi zamanaşımı sebebiyle reddedilmiştir. Olaya bakıldığında mükellefin genel zamanaşımı süresi olan beş yılı ve ek süre olan bir yılı da geçirdikten sonra başvuru yaptığı anlaşılmıştır.⁵¹³

Kişilerin mülkiyetinin sınırsız vergilendirilmemesi adına getirilen zamanaşımı ve bu yüzden hak kaybına uğramaması adına getirilen düzeltme zamanaşımında üst sınır belirlemenin doğru bir uygulama olup olmadığı tartışılmaktadır. Hakkında kaçakçılık cezası kesilen kişinin hacizden sonra ek süre olan bir yıllık süreyi aşması durumunda adil yargılanma hakkı da elinden alınmış olacaktır.⁵¹⁴ Vergi hataları yapı itibariyle karmaşık oldukları için hatta vergi idarelerinin dahi bazen bu hataları fark edememesine sebep olmakta, karmaşık mevzuat ve oturmamış vergi bilinciyle kişilerin hatayı çok sonra fark etmeleri muhtemeldir. Düzeltme zamanaşımının kişilerin yargı haklarını elinden alması, haksız vergilendirmeye sebebiyet vererek hem ölçülülük hem eşitlik ilkesinden sapılmasına ve nihayetinde adil yargılama ve mülkiyet hakkının ihlaline sebep olacaktır. Kişinin mal kaybı yaşaması noktasında yani VUK madde 126 kapsamındaki ek zamanaşımı süresi gerektiren durumlarda kanun koyucunun, gerekirse kişiye idareyi meşgul ettiği için ceza kesilerek başvurusuna bakılması veya özel durum olarak sadece yargı yolunun açık bırakılması açısından bir esneklik sağlaması düşünülebilir.

3.3.5.DÜZELTME ZAMANAŞIMININ VERGİLENDİRME YETKİSİ ÜZERİNDEKİ ETKİSİ

Küreselleşmenin bir sonucu olarak devletlerin işlevlerinin değişmesiyle birlikte vergilendirmenin işlevlerinde de değişiklik olmuştur. Vergilendirmenin geleneksel işlevinin yanı sıra ekonomik ve sosyal işlevi de giderek önem kazanmıştır. Modern devletin gereklerinden olan demokratik, sosyal hukuk devleti

⁵¹³ 26.05.1997 Tarihli Özelge: Düzeltme Zamanaşımı Süresi, T.C. Maliye Bakanlığı Gelirler Genel Müdürlüğü.

⁵¹⁴ Yiğit Yıldız, “Danıştay Vergi Dava Daireleri Kurulu’nun Güncel Kararı ve Düzeltme-Şikayet Kurumu”, **Lebib Yalkın Mevzuat Dergisi**, Sayı:222, Haziran 2022, s.88.

olma niteliği, vergilendirme yaparken de gözetilmek durumundadır. Demokratik, sosyal hukuk devleti, mükellef ve vergi idaresi arasındaki vergi ilişkisinin de anayasal temelini oluşturmaktadır.⁵¹⁵ Devletin istikrarı için gerekli olan kamusal ihtiyaçların finansmanı, devletin var olma şartlarından biri olan egemenlik gücüne dayanarak vergilendirme yapabilmesi, vergilendirme yetkisini ifade eder. Bu vergilendirme yetkisi eskiden sınırsızken, ilk olarak İngiltere’de vergilerin artmasından şikayetçi halkın “temsilsiz vergi olmaz” sloganlarıyla ayaklanması üzerine 1215 yılında Magna Carta Sözleşmesi ile ilke olarak benimsenmiştir.⁵¹⁶ Vergi sisteminin düzgün işlemesi, devlete yeterli geliri sağlamasında yardımcı olur. Buna göre devletin, bu sistemin düzgün işleyebilmesi için vergilendirme yetkisini etkin kullanabilmesi gerekmektedir. Vergilendirme yetkisinin etkin kullanılabilmesi için bazı unsurlar bulunmaktadır. Bunlar; “vergilendirme sınırı”, “vergilendirme kapasitesi”, “vergilendirme gayreti”dir.⁵¹⁷ Vergilendirme sınırı, vergilendirmede ulaşılacak en üst noktayı ifade etmektedir, yani vergilendirme sınırı arttıkça artık gelirin azalmaya başladığı durumdur. Vergilendirme kapasitesi ise ülkenin gelişmişlik düzeyi oranında vergilendirme yapılmasını ifade eder. Vergilendirmede milli gelir düzeyinin artıp, azalması durumu baz alınarak kapasite sınırına ulaşıp ulaşılmadığı sonucuna varılabilir. Vergilendirme kapasitesiyle, toplanan vergi geliri arasındaki ilişki ise bize vergi gayretini vermektedir. Diğer bir deyişle devletin vergi potansiyeline ne kadar ulaşabildiğini göstermektedir.⁵¹⁸

Devletin devamlılığı ve insanların refahı için yapılan vergilendirmeler, hukuki güvenlik ilkesi gereği ölçülü⁵¹⁹ olmak zorundadır. Bu ölçülü vergilendirmenin sonucu olan zamanaşımı bir süre sonra idarenin vergilendirme yetkisini elinden almaktadır. İdare ve mükellef arasında her ne kadar uygulamada zamanaşımıyla ilgili tartışma çıksa da kanunen beş yıllık süre sonunda artık kişilerin

⁵¹⁵ Çağan, **a.g.m.**, s.129.

⁵¹⁶ “Magna Carta”, <https://www.britannica.com/topic/Magna-Charta/Reissues-of-1216-1217-and-1225>, E.T.:06.05.2021.

⁵¹⁷ Arıkan, **a.g.e.**, s.46.

⁵¹⁸ Gözde Erkin, **Türk Hukukunda Vergilendirme Yetkisi**, Ankara, Adalet Yayınevi, 2015, s.10.

⁵¹⁹ Anayasa madde 13’e göre temel hak ve özgürlükler sadece kanunla sınırlanabilir ve ölçülülük ilkesine aykırı olamaz.

“zamanaşımı hükümlerinden yararlanma hakkı” kapsamında vergi dairesi vergi borcunu isteyememektedir.⁵²⁰

Vergi hatalarının düzeltilmesi konusunda kanunla verilen ek süre olan en az bir yıllık süre, mükelleflerin hakkı yanmasın diye verildiğinden⁵²¹ vergi ahlaki oturmamış mükelleflerin düzeltme zamanaşımı süresi içinde, kendisine dezavantaj oluşturan hataların düzeltilmesini istemesi de beklenmemektedir. Dolayısıyla burada vergi idaresi için dezavantaj oluşturan hataların beş yıl içinde fark edilmemesi durumunda vergi dairesi düzeltme zamanaşımı süresinde vergilendirme yapamayacaktır.

Kanun koyucunun mükellefe ikinci bir hak niteliğinde tanıdığı düzeltme zamanaşımı süresindeki özel durumlarda mükellefin fazla vergilendirme yapıldığı iddiasıyla düzeltme başvurusu üzerine, idarenin mükellefin talebini incelerken fazla değil de eksik, yanlış vergilendirme yaptığını fark etmesi, yani idarenin lehine olacak bir durumun varlığında ancak düzeltme zamanaşımı süresinde vergilendirme yapabileceği kanısına varılabilir. Bunun için mükellefin düzeltme başvurusunda bulunması gerekmektedir aksi durumda vergi idaresi beş yıllık süre sonunda vergilendirme yetkisini zaten kaybedeceğinden düzeltme zamanaşımında da vergilendirme yapamayacaktır.

3.3.6.DÜZELTME ZAMANAŞIMININ SONA ERMESİNİN SONUÇLARI

Mükelleflerin vergi borcunun normal şekilde sona ermesi borcunu ödemesiyle, idare tarafından da vergi alacağını tahsil etmesiyle sona ermektedir. Ancak vergi borcunu sona erdiren başka sebepler de bulunmaktadır. Bunlar;

⁵²⁰ Keser, **a.g.e.**, s.81.

⁵²¹“Tarh edilen verginin olağan yollarla mükellefe bildirilememesi sebebiyle mükellef ancak takip aşamasında vergi borcundan haberdar olmaktadır, dolayısıyla dava açma hakkını da kaybetmektedir. Beş yıllık zamanaşımı süresini de geçiren mükelleflere düzeltme zamanaşımıyla birlikte vergi hatalarının düzeltilmesinde imkan tanınmaktadır.” Gelir İdaresi Başkanlığı, 31.12.1960 Tarihli ve 193 Sayılı Gelir Vergisi Kanunu ile 04.01.1961 Tarihli ve 213 Sayılı Vergi Usul Kanununda Değişiklik Yapılması Hakkında Kanun, Kanun Gereğesi, https://www.gib.gov.tr/fileadmin/mevzuatek/gerekceler/GVK/cilt_1_2995_sayili_kanun.pdf, E.T.:12.04.2023.

“zamanaşımı”, “terkin”, “düzeltme ve reddiyat”, “uzlaşma”, “kanun yolundan vazgeçme”, “yargı kararları” ve “vergi afları”⁵²² olarak sınıflandırılabilir.⁵²³

Vergi borcunu sona erdiren sebeplerden olan düzeltmenin yapılabilmesi için de kanun koyucu belli bir süre öngörmüş ve bu süreler geçtikten sonra artık düzeltme yapılamamaktadır. Vergi hatası kapsamında olan düzeltmelerde süreler, beş yıllık zamanaşımı süresini bir yıl kadar uzatabilmektedir. 04.01.1961 Tarihli VUK’ta Değişiklik Yapılması Hakkında Kanun’un gerekçesine göre mükellefin hak kaybına uğramaması adına getirilmiş düzeltme zamanaşımının sona ermesinin mükellef ve idare açısından bazı sonuçları bulunmaktadır.

3.3.6.1.İdare Açısından Sonuçları

Düzeltme zamanaşımının sona ermesinin idarenin lehine olması, yani mükellefin fazla vergilendirilmesi ve bunun düzeltme zamanaşımından sonra fark edilmesi durumunda vergi alacağı fazla alınmış olacaktır. Düzeltme zamanaşımı uygulamada hak düşürücü süre olarak görülmekte ve uygulanmaktadır dolayısıyla mükellef, ödeme emri veya haczi öğrenmesinden itibaren bir yıllık süre içinde düzeltme başvurusunda bulunmaması durumunda düzeltme talep hakkını kaybedecektir.⁵²⁴

Düzeltme zamanaşımının sona ermesinin idarenin aleyhine olması yani vergi hatası sebebiyle eksik tahakkuk ettirilen verginin mükellef tarafından düzeltme zamanaşımı süresinde bildirilmemesi durumunda vergi idaresi tahsil etme hakkını kaybetmiş olacaktır. Verginin eksik tahakkuku bütçeye toplanan gelirin az olmasına sebep olarak devlete vergi kaybı yaşatacaktır. Bu bağlamda vergi ahlakı ve vergi bilincinin oluşması etkin bir vergi sisteminin olmazsa olmazlarıdır. Hem verginin

⁵²² Ayrıntılı bilgi için bkz.: Doğan Şenyüz, "Vergi Aflarında Vergi Borcunu Sona Erdiren Bir Sebep Olarak “Yenileme”", **Selçuk Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi**, Cilt:29, Sayı:3, 2021, <https://dergipark.org.tr/en/download/article-file/1695808>, E.T.:11.04.2023.

⁵²³ Oktar, **a.g.e.**, s.149.

⁵²⁴ Canal, **a.g.e.**, s.76.

kanuniliği ilkesinin, hem de “vergilendirilmiş kazanç kutsaldır” felsefesinin kişilerin bilinçlerinde oturması gerekmektedir.⁵²⁵

3.3.6.2.Mükellef Açısından Sonuçları

Kanun koyucunun 31.12.1960 Tarihli VUK Kanun Gerekçesi madde 11’de belirttiği VUK madde 126 kapsamındaki durumlarda vergi hatalarının düzeltilmesi için konulan düzeltme zamanaşımı süresi, mükellefe tanınan önemli bir haktır ve genel zamanaşımı süresini en az bir yıl uzatmaktadır. Bu kanun gerekçesine göre; mükellefin bazı durumlardan dolayı ödemesi gereken vergi veya bu verginin cezasının tahakkuk ettiğinden haberi olmayabilir, kanun koyucu bu durumları da göz önüne alarak mükellefe tahsil aşamasında dahi yararlanabileceği bir hak olan düzeltme zamanaşımını hem ödeme emri için hem de haciz işlemi için öngörmüştür.⁵²⁶

Mükellef düzeltme talep hakkı kapsamında, vergi borcunun tahakkuk ettiğini ödeme emri aşamasında öğrenmesi üzerine vergi idaresine başvuruda bulunup ödemesi gereken miktarın fazla hesaplandığını, ortada bir vergi hatası olduğunu ileri sürebilir.⁵²⁷ Mükellefin iddia ettiği vergi hatası, VUK madde 119’da belirtilen ilgili memurun veya amirinin incelemesi sonucu ortaya çıkarsa vergi hatası düzeltilir ve mükellefin de düzeltilen vergiyi ödemesi halinde vergilendirme süreci sona erer. İlgili memur veya amirinin mükellefin iddia ettiği hatayı bulamaması veya kabul etmemesi, bu hatanın hata değil uyuşmazlık olduğunu öne sürmesi durumunda mükellef vergi mahkemesinde dava açma hakkı kazanacaktır. Mükellefin otuz günlük dava açma süresini geçirmesi durumunda şikayet yoluyla Hazine ve Maliye bakanlığına başvurabilecek, mükellefin şikayet yolunu da tüketmesiyle artık olayı yargı aşamasına taşıyabilecektir. Mükellefin fazla vergi tahakkuk ettirildiği veya tahsil edildiği iddiasını düzeltme zamanaşımı süresinde yapması gerekmektedir. Düzeltme zamanaşımı süresinde öne sürülen iddiaların kabul edilip düzeltme

⁵²⁵ Ayrıntılı Bilgi İçin bkz.: Tülin Canbay, Güneş Çetin Gerger, “Batı’da Bütçe Hakkının Gelişiminin Toplumsal Yapının Değişimi Üzerindeki Etkileri”, **Mali Sosyoloji Üzerine Denemeler**, T.C. Maliye Bakanlığı Strateji Geliştirme Başkanlığı, Yayın No:2012/418, Ankara, 2012, s.165.

⁵²⁶ VUK, madde 126.

⁵²⁷ Orçun Avcı, **Türkiye’de ve Seçilmiş Ülkelerde Vergi İnceleme Sürecinde Mükelleflerin Hak ve Ödevleri**, Oniki Levha Yayınları, İstanbul, 2019, s.156.

yapılmasıyla vergi borcu barışçıl bir şekilde sona ermiş olacaktır. Vergi hatası iddiasının doğrudan veya zımnen reddedilmesi durumunda ise mükellef yargı yoluna gitme hakkını kullanacaktır. Mükellefin bu haklarını kullanabilmesi düzeltme zamanaşımı süresinde başvuru yapmasına bağlanmıştır. Düzeltme zamanaşımının sona ermesi durumunda mükellefin vergi hatası iddiasıyla yaptığı başvurular süre aşımı sebebiyle reddedilecektir. Burada zamanaşımı sebebiyle olağan kanun yollarının hiçbirini kullanamayan mükellef, bireysel başvuru yolunu da kullanamayacaktır.⁵²⁸

⁵²⁸ Gümüşkaya, **a.g.m.**, s.52.

SONUÇ

Düzeltilme zamanaşımı kurumunda karşılaşılan en temel sorun vergi hatasının tespittir. Vergi hatasının tespit edilmesindeki karmaşıklık düzeltme yolunda bazı aksamalara sebebiyet vermektedir. Örneğin mükellef, vergi hatası olduğunu düşündüğü bir durumda, düzeltme başvurusunda bulunduğunda, “bu durumun vergi hatası olmadığı, hukuki uyumsuzluk kapsamına girdiği” gerekçesiyle vergi dairesi tarafından reddedilmektedir. Çalışmada yer alan birçok Danıştay kararında, vergi dairesi tarafından düzeltme başvurusu reddedilen mükellef dava açma yoluna gittiğinde, bu sefer dava konusu olayın vergi hatası olduğuyula karşılaşmaktadır. Vergi idareleri tarafından dahi karıştırılabilen bu durumun mükellef açısından son derece karmaşık olduğu açıktır. Bu konuyla ilgili ikinci bir husus da mükellefin vergi hatasını düzeltme talebi vergi dairesince reddedilince ikinci bir yol olan şikayet başvurusunda bulunan mükellefin talebi Gelir İdaresi Başkanlığı tarafından da reddedilmekte veya cevap verilmeyerek zımnen reddedilmiş sayılmaktadır. Danıştay’da temyiz edilen kararlardan da anlaşılacağı üzere vergi hatası olduğu belli olan taleplerin çoğu reddedilerek düzeltme kurumunun asıl amacının gerçekleşmediği görülmektedir. Düzeltme kurumuna barışçıl çözüm yolu denmesinin sebebi mükellefi dava gibi yorucu hak arama yollarıyla uğraştırmamak, devleti de bu masraflı durumdan kurtararak uyumsuzlukları kolayca çözmektir. Bu hususta değişen mevzuatla birlikte düzeltme başvurusu sonrasında şikayet makamının Gelir İdaresi Başkanlığı mı yoksa Hazine ve Maliye Bakanlığı mı olacağı tartışmaları mevcuttur. Hazine ve Maliye Bakanlığı’na atıf yapılan yerlerde yetkili makamın Gelir İdaresi Başkanlığı olması gerektiği kanısına varılabilir.

Vergi hatalarının düzeltilmesi için vergi dairesine başvuru yapan mükellefin bu başvurusu reddedildiğinde mükellefe yargıya gitmeden önceki ikinci bir hak olan şikayet yoluna başvurma hakkı verilmektedir. Bu noktada mükellefe iki seçenek sunulması gerektiği düşünülebilir. Mükellef isterse şikayet yoluna başvurabilmeli isterse olayı idari yargıya taşıyabilmelidir.

Düzeltilme-şikayet yolunu tüketen mükellef isterse düzeltme başvurusunun reddi işleminin kaldırılması için üst makama başvuru yapabilmektedir. Mükellefin

üst makama başvuru yaparken İYUK madde 10'a göre mi yoksa İYUK madde 11'e göre mi bu işlemin kaldırılmasını isteyebileceği konusu tartışmalıdır. Düzeltme başvurusunun reddinin kaldırılması için İYUK madde 11 kapsamında üst makama başvurulduğunda dava açma süresinin hangi şekilde duracağının netleştirilmesi gerekmektedir. Şikayet yoluyla başvuru yapıldığında ise dava açma süresi geçtiği için başvurunun İYUK madde 10 kapsamında değerlendirilip değerlendirilemeyeceği de açıklığa kavuşturulmalıdır.

Düzeltme zamanaşımı kurumunda tartışmalı bir diğer konu da düzeltme zamanaşımı süresinin niteliğidir. Kanun gerekçesinde VUK madde 126'da düzenlenen hükümler uyarınca düzeltme zamanaşımını süresinin *“bir yıldan az olamayacağı”* lafzı yer almakta ancak uygulamada ve doktrinde düzeltme zamanaşımı süresinin bir yıl olarak kabul edildiği görülmektedir. Kanun gerekçesine baktığımızda düzeltme zamanaşımı süresinde üst bir sınır belirlenmediği için düzenleyici süre gibi anlaşıldığı ancak uygulamada hak düşürücü süre görevi görmektedir. Bu noktada kanun lafzının revize edilmesi gerektiği akabinde devlet ve vatandaş arasındaki çıkarlar dengesinin gözetilmesi adına düzeltme zamanaşımının mükellefi mağdur etmeyecek şekilde belirlenmesi gerekmektedir.

Çalışmanın asıl konusu olan VUK madde 126 hükümleri ilk bentte yer alan *“zamanaşımı süresinin son yılında tarh ve tebliğ edilen vergi ve cezaları”* için sehven büyük bir hesaplama hatası yapmış mükellefin bu hatayı düzeltmek için ek bir yıl daha süresi bulunmaktadır. Düzeltme hakkı kapsamında bu madde yerinde görülmektedir. Aynı maddenin ikinci bendinde, mükellefe bilinen adresinde ulaşılamayarak yapılan ödeme emrinin ilanen tebliği sonucunda dava yapılmaksızın vergi kesinleştiği için bu noktada mükellef dava açma hakkını kaybetmektedir. Kanun koyucu da gerekçede bu hususa değinmiştir. Bu yüzden ödeme emrinin ilanen tebliğinden itibaren mükellefe düzeltme için ek bir yıllık süre tanınmıştır. Bu karar yerinde olmakla birlikte VUK madde 104 *“ilanın şekli”* başlıklı madde hükmünde ilanen tebliğin gazete yoluyla yapılmasının revize edilmesi gerekmektedir. Gelişen teknolojiyle birlikte gazete okumanın azaldığı bir dönemde ilanen tebliğin gazetede yayımlanması hükmünün elektronik tebliğ şeklinde değiştirilmesinin vergi idaresi lehine olabileceği düşünülmektedir. Yeşil ekonomi çerçevesinde de artık kağıt

israfının azaltılması bu tür uygulamaların internet kanalıyla yapılmasına mükellefin alıştırılması gerekmektedir. Böylece çıkarlar dengesi sağlanmış olacaktır. Bu maddedeki son bentte “*ilanen tebliğ edilen ihbarname ve ödeme emirlerinden sonra uygulanan haciz işlemi*” bendi ise tartışmalara yol açmıştır. Bu bentten sonra da kanun koyucu ek bir yıllık zamanaşımı süresi öngörmüş ancak bu zamanaşımının başlangıcının “*uygulanan haciz işlemi*” mi, yoksa “*haciz işleminin öğrenilmesi*” mi olacağı tartışmalıdır. Ancak Danıştay bu konuyla ilgili kararında mükellef lehine kararı bozmuş ve madde hükmü “*mükellefin haciz işlemini öğrendikten sonra*” düzeltme zamanaşımı için ek bir yıllık sürenin başlayacağı kabul edilmiştir. Dolayısıyla mükellefe haczin tebliğinden itibaren düzeltme zamanaşımının başlaması yerinde görülmektedir.

Haciz işlemiyle vergi hatasının öğrenilmesine ilişkin diğer bir durum ise Danıştay kararı ve bu gibi benzer kararlarda, mükellefin bu aşamada vergi hatası olduğu iddiasıyla önce düzeltme yoluna başvurduğu, başvurusu reddedilince şikayet yoluyla tekrar düzeltme başvurusu yaptığı ve bu başvurusu da reddedilince nihayetinde yargı yolunda hakkını aradığı davalar yıllarca sürmektedir. Yıllar süren bu davalar sonucunda olayın açıkça fark edilebilecek vergi hatası olduğu kararına varılmaktadır. Bu noktada mükellefin mağduriyeti açıkça görülmekle birlikte mükellefler mağdur olmasın diye getirilen düzeltme kurumu ve dolaylı olarak düzeltme zamanaşımı kurumunun yeterince etkin olup olmadığı tartışmalıdır.

Tartışmalı bir diğer konu ödeme emirlerine karşı hata düzeltme yoluna başvurulup başvurulamayacağıdır. Genel kabul gören görüş, ödeme emirlerinde hata düzeltme yoluna başvurulamayacağıdır. Ancak ortada bir vergi hatası varsa her aşamada düzeltilmesi gerektiği ve bu durumun düzeltme zamanaşımı kurumunun amacına uygun olduğu düşünülmektedir. Ayrıca usul ekonomisi gereği, vergisel işlemlerin en kısa sürede çözümlenmesinin vergi dairesi lehine de olduğunu açıktır.

KAYNAKÇA

Acer, Yücel; **Uluslararası Hukuk**, 11. Baskı, Ankara, Seçkin
Kaya, İbrahim : Yayınları, 2020.

Vergi Yargısında Davaya Konu İdari İşlem I, **TBB**
Ağar, Serkan : **Dergisi**, Sayı:67, 2006,
<http://tbbdergisi.barobirlik.org.tr/m2006-67-278>,
E.T.:05.10.2022.

Akbulut, : **Ceza Hukuku**, 5. Baskı, Ankara, Adalet Yayınevi,
Berrin 2018.

“Vergi İcra Hukuku Temelinde Mal Bildirimi
Hukukî Müessesesi ve Sonuçları Hakkında Bir
Değerlendirme”, **Vergi Sorunları Dergisi**, Sayı:340,
Ocak 2017, (Çevrimiçi)

Akel, Y. : <http://www.vergisorunlari.com.tr/makale/vergi-icra-hukuku-temelinde-mal-bildirimi-hukuk%C3%AE-muessesesi-ve-sonuclari-hakkinda-bir-degerlendirme/8340>, E.T.:09.12.2022.

Neslihan : “Vergi Hukukunda Yorum”, **Maliye Araştırma Merkezi Konferansları**, 2017, Sayı:62, s.89,
<https://dergipark.org.tr/tr/download/article-file/977736>, E.T.: 18.03.2023.

“Kamu Yararı Üzerine Düşünceler”, **İdare Hukuku ve İlimleri Dergisi**, Cilt:9, Sayı:1-3, 2011, (Çevrimiçi)
Akıllıoğlu, Tekin : <https://dergipark.org.tr/tr/download/article-file/13697>, E.T.: 01.03.2021.

Akıntürk, : **Medeni Hukuk**, 16.Baskı, İstanbul, Beta Yayınları,
Turgut; 2011.
Ateş Karaman, **Borçlar Hukuku**, 18. Baskı, İstanbul, Beta
Derya Yayınları, 2012.

Akkaya, : “Vergi Sorumlusunun Vergi Yargısı ve Vergi İdaresi
Mustafa : Karşısındaki Konumu”, **Ankara Üniversitesi**
Hukuk Fakültesi Dergisi, Cilt:46, Sayı:1, 1997,
(Çevrimiçi),
<https://dergiler.ankara.edu.tr/xmlui/bitstream/handle/20.500.12575/48504/2694.pdf?sequence=1&isAllowed=y>, E.T.: 05.02.2023.

Aksoy, : **Vergi Hukuku ve Türk Vergi Sistemi**, 3. Baskı,
Şerafettin İstanbul, Filiz Kitabevi, 1991.

Aksümer, : “Vergi Hatalarının Düzeltilmesi”, **Diyalog Dergisi**,
Ertunç Sayı:325, Mayıs 2015.

“Anayasal İktisat ve Vergilemede Hukuki Güvenlik
İlkesi”, **Hukuk ve İktisat Araştırmaları Dergisi**,
Cilt:9, Sayı:2, 2017, (Çevrimiçi),
[https://dergipark.org.tr/tr/download/article-](https://dergipark.org.tr/tr/download/article-file/440095)
Aktan, C. Can : [file/440095](https://dergipark.org.tr/tr/download/article-file/440095), E.T.: 03.11.2022.

Vergi Psikolojisinin Temelleri ve Vergi Ahlakı,
“Yeni” Maliye, Ankara, Hermes Matbaacılık, 2012,
(Çevrimiçi)
[https://ms.hmb.gov.tr/uploads/2019/09/Yeni-Maliye-](https://ms.hmb.gov.tr/uploads/2019/09/Yeni-Maliye-02-03-2012-e2.pdf#page=176)
[02-03-2012-e2.pdf#page=176](https://ms.hmb.gov.tr/uploads/2019/09/Yeni-Maliye-02-03-2012-e2.pdf#page=176), E.T.: 26.02.2023.

Akyılmaz, : “Kamu Zararı ve Kamu Zararında Rücu”, **İÜHF**
Bahtiyar **Mecmuası**, Cilt:69, Sayı:1-2, Aralık 2011.

Akyılmaz,
Bahtiyar;
Sezginer, : **Türk İdare Hukuku**, 16.Baskı, Ankara, Seçkin
Murat; Yayınları, 2023.
Kaya, Cemil

Altay, Şakir : **Hukuk ve Sosyal Bilimler Sözlüğü**, İstanbul, Bilgi
Yayınevi, Kasım 1983.

Anlar, Uğur; “Türkiye’de Etkin ve Adil bir Vergi Yapısı için
Reform İhtiyacının Değerlendirilmesi”, **Vergi**
Cengiz, Vedat : **Dünyası Dergisi**, Sayı:413, Ocak 2016, (Çevrimiçi)
[http://vergidunyasi.com.tr/arsiv/makaleler/turkiye-
de-etkin-ve-adil-bir-vergi-yapisi-icin-reform-
ihhtiyacinin-degerlendirilmesi-6805](http://vergidunyasi.com.tr/arsiv/makaleler/turkiye-de-etkin-ve-adil-bir-vergi-yapisi-icin-reform-ihhtiyacinin-degerlendirilmesi-6805), E.T.: 19.03.2023.

Antalya, : **Eşya Hukuku**, 3. Baskı, Ankara, Seçkin Yayınları,
Gökhan 2019.

Arıkan, : “Demokratik Gelişim Sürecinde Vergilendirme
Zeynep : Yetkisinin Kullanımı ve Sınırları(Türkiye Analizi)”
Yayımlanmamış Doktora Tezi, Dokuz Eylül
Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, 1994.

Armağan, “Yönetmelik Yargıda Vergi Davalarının Hukuki
Ramazan : **Optimum Ekonomi ve Yönetim Bilimleri Dergisi**,
Cilt:2, Sayı:1, 2015, (Çevrimiçi),
<https://dergipark.org.tr/en/download/article->

[file/202177](#), E.T.: 11.03.2023.

Arslan, Mehmet : **Vergi Hukukunda Zamanaşımı**, Ankara, Yaklaşım Yayıncılık, 2007.

Arslan, Mehmet; Biniş, Mine : “Tahsil Zamanaşımı Süresini Kesmeye Yönelik Bir Uygulama: Vergi İdaresince Yapılan Ödemeler”, **Uluslararası Yönetim İktisat ve İşletme Dergisi**, Cilt:11, Sayı:24, 2015, (Çevrimiçi) <https://dergipark.org.tr/tr/download/article-file/1129915>, E.T.:30.09.2022.

Artuk, Emin; Alşahin, Emin : “Objektif Cezalandırma Şartı ve Zamanaşımı”, Prof. Dr. Nur Centel’e Armağan, **Marmara Üniversitesi Hukuk Fakültesi Hukuk Araştırmaları Dergisi**, Cilt:19, Sayı:2, 2013, (Çevrimiçi) <https://dergipark.org.tr/tr/pub/maruhad/issue/48280/617856>, E.T.:05.05.2021.

Atar, Yavuz : **Türk Anayasa Hukuku**, 13. Baskı, Ankara, Seçkin Yayınları, 2019.

Avcı, Orçun : **Türkiye’de ve Seçilmiş Ülkelerde Vergi İnceleme Sürecinde Mükelleflerin Hak ve Ödevleri**, Oniki Levha Yayınları, İstanbul, 2019.

Aydemir, İsa : “Savunma Hakkı Kapsamında Vergi İnceleme ve Vergi Tekniği Raporlarının Mükelleflere Tebliği”, **Uyuşmazlık Mahkemesi Dergisi**, Sayı:7, 2016, (Çevrimiçi) <https://www.uyusmazlik.gov.tr/Resimler/Pdfler/Makaleler/30-11-20175aydemirisa.pdf>,

E.T.:10.10.2022.

“İdari Yargı Kararları Işığında Vergi İdarelerinin
Mali Sorumluluğu”, **Konya Barosu Dergisi**, Sayı:1,
: 2021, (Çevrimiçi),
Aydın, Alper [https://dergipark.org.tr/en/download/article-
file/1777606](https://dergipark.org.tr/en/download/article-file/1777606), E.T.: 11.03.2023.

2023 Yılında Vergi Uyuşmazlıklarına İlişkin Olarak
Verilecek İdari Yargı Kararlarının İstinaf ve Temyiz
: Başvurularında Dikkate Alınacak Tutar Hadleri,
Aygül, Emrah (Çevrimiçi),
[https://www.alomaliye.com/2022/12/19/2023-vergi-
uyusmazliklarina-iliskin-olarak-verilecek-idari-yargi-
kararlarinin-istinaf-ve-temyiz-basvurularinda-
dikkate-alinacak-tutar-hadleri/](https://www.alomaliye.com/2022/12/19/2023-vergi-uyusmazliklarina-iliskin-olarak-verilecek-idari-yargi-kararlarinin-istinaf-ve-temyiz-basvurularinda-dikkate-alinacak-tutar-hadleri/), E.T.:22.03.2023.

“E-Muhasebe ve E-Vergi Uygulamalarının Vergi
Tahakkuku ve Tahsilatına Etkisi: Türkiye Örneği”,
Bakan, Selçuk : **İdea Studies Journal**, Cilt:8, Sayı:48, 2022,
(Çevrimiçi)
<https://ideastudies.com/files/ideastudies/3a7eecaef59e-49da-8028-19ad08f09751.pdf>, E.T.:25.02.2023.

Bakmaz,
Zübeyr; “Vergi Hukukunda Defter ve Belgelerin İbraz
Edilmesine İlişkin Talep Yazısının İlanen Tebliğ
: Karşısındaki Durumu”, **Vergi Raporu Dergisi**,
Sayı:218, Kasım 2017, (Çevrimiçi)
Dursun, <https://vergiraporu.com.tr/upImage/org/218-9.pdf>,
Menduh E.T.:08.12.2022.

Balaban, Özge; “İdari İşlemlerin Geri Alınması, Kaldırılması,

Üstün, Ümit : Değiştirilmesi ve Düzeltilmesi”, **International Süleyman : Mediterranean Social Sciences Congress**, Cilt:3, Sayı:4, 2019, (Çevrimiçi), <https://fmefb.udg.edu.me/download/osnovne/634/preuzimanje#page=301>, E.T.:02.03.2023.

Balcı, Mustafa : **Vergi Hataları ile Düzeltme-Şikayet Konusunda Uygulamada Yaşanan Hukuki Sorunlar ve Çözüm Önerileri**, Oniki Levha Yayınları, İstanbul, 2022.

Baş, Eylem : “Vergi Hukuku ve Ceza Hukuku Bakımından Zamanaşımı Kavramı Üzerine Bir İnceleme”, **Prof. Dr. Nevzat Toroslu'ya Armağan**, Ankara Üniversitesi Yayınları No:459, Ankara 2015, <https://dspace.ankara.edu.tr/xmlui/handle/20.500.12575/11607>, E.T.19.09.2022.

Baştuğ, İrfan : **Borçlar Hukuku**, İzmir, Ege Üniversitesi İktisadi ve Ticari Bilimler Fakültesi Yayınları, No:64/40, 1973.

Batı, Murat : Vergi Davalarında Üst Mahkemeye Gitmede Enflasyon Engeli, T24 Gazetesi, <https://m.t24.com.tr/yazarlar/murat-bati/vergi-davalarinda-ust-mahkemeye-gitmede-enflasyon-engeli,36702>, E.T.:18.03.2023.

Bayraklı, H. : **Vergi Ceza Hukuku**, Afyonkarahisar, Afyon Hüseyin : Kocatepe Üniversitesi Yayını, No:4, 1996. “Vergi Kaçakçılık Suçlarından Gönüllü Vazgeçme”, **Türkiye Adalet Akademisi Dergisi**, Cilt.7, Sayı:27, Temmuz 2016.

“Türk Vergi Hukukunda Zamanaşımı”,
Yayımlanmamış Doktora Tezi, Anadolu Üniversitesi
Sosyal Bilimler Enstitüsü, Afyon, 1986.

“Pişmanlık ve Islah Hükümleri Karşısında Vergi
Kaçakçılık Suçlarının Konumu”, **Türkiye Adalet
Akademisi Dergisi**, Cilt:8, Sayı:31, Temmuz 2017,
(Çevrimiçi),

<https://taad.taa.gov.tr/yuklenenler/dosyalar/dergiler/taad/taad-31/taad-31.pdf>, E.T.:25.11.2022.

Bayraklı, H. “Vergilendirme Yetkisi ve 1982 Anayasası”, **Afyon
Hüseyin; : Kocatepe Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler
Odabaş, Hakkı Fakültesi**, Cilt:2, Sayı:1, 2000.

“Encyclopedic Dictionary Of Roman Law”,
: **American Philosophical Society**, Philadelphia,
Berger, Adolf Cambridge University Press , Volume:43, Part:2,
September 1953.

Berkem, : **Vergi Usul Kanunu (İzahlı ve İçtihatlı), Vergi
Kemal; vd. Kanunları Külliyyatı Cilt 1**, Ankara, Ankara Yarı
Açık Cezaevi Matbaası, 1966.

Vergi Hukuku, 31. Baskı, Ankara, Seçkin Yayınları,
2013.

“Çoğalan Vergi Uyuşmazlıkları ve Azaltılmasına
Bilici, Nurettin : Yönelik Önlem Arayışları”, **T.C. Maltepe
Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi**, Sayı:1,
2020, (Çevrimiçi),
<https://dergipark.org.tr/tr/pub/mhfd/issue/63468/959835>, E.T.: 07.03.2023.

Vergi Hataları ve Sonuçları, Ankara, Adalet Yayınları, 2012.

Biniş, Mine : “Vergi Hatalarının Mükellef ve İdare Açısından Sonuçları ve Bu Sonuçları Saptamaya Yönelik Yapılan Bir Araştırma”, **Süleyman Demirel Üniversitesi İİBF Dergisi**, Cilt:17, Sayı:2, 2012, (Çevrimiçi),
<https://dergipark.org.tr/en/download/article-file/194415>, E.T.: 05.02.2023.

Birks, Peter; : **The Roman Law Of Obligations**, Oxford Edit By: Eric Descheemaeker University Press, Oxford, 2016.

Bodur, Doğan : **Kanunlarımızda Müddetler**, İstanbul, Üniversite Kitabevi, 1946.

Boz, S. Sacit; “İdare Hukuku Boyutuyla İyi Yönetişim İlkesi: İyi Yurdaer, İdare”, **Selçuk Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi**, Cilt:27, Sayı:3, (Çevrimiçi),
Cihat; Eraslan, : **Dergisi**, Cilt:27, Sayı:3, (Çevrimiçi),
Yunus <https://dergipark.org.tr/tr/download/article-file/897702>, E.T.: 17.03.2023.

Bozdağ, “İdare Hukukunda İdarenin Hizmet Kusuru ve Danıştay Uygulaması”, **Türk İdare Dergisi**, Sayı: Ahmet : 468, Eylül 2010, (Çevrimiçi),
[http://www.tid.gov.tr/kurumlar/tid.gov.tr/tum-sayilar\(2\)/2001-2025/2010/Eylul/ahmet-bozdag.pdf](http://www.tid.gov.tr/kurumlar/tid.gov.tr/tum-sayilar(2)/2001-2025/2010/Eylul/ahmet-bozdag.pdf), E.T.:10.03.2023.

“Elektronik Tebligat”, **Hacettepe Hukuk Fakültesi**
Börü, Levent : **Dergisi**, Cilt:10, 2020,
[https://dergipark.org.tr/en/download/article-](https://dergipark.org.tr/en/download/article-file/1111168)
[file/1111168](https://dergipark.org.tr/en/download/article-file/1111168), E.T.:06.12.2022.

Canal, Cenk : “Vergi Hataları ve Düzeltme Müessesesi”, **Maliye ve**
Sigorta Yorumları, Sayı:660, Şubat 2020.

“Kabahatler Kanununun Genel Hükümlerinin
Vergisel Kabahatler Hakkında Uygulanabilirliği”,
(Çevrimiçi)
[https://turgutcandan.com/2021/04/06/kabahatler-](https://turgutcandan.com/2021/04/06/kabahatler-kanununun-genel-hukumlerinin-vergisel-kabahatler-hakkinda-uygulanabilirligi/)
Candan, : [kanununun-genel-hukumlerinin-vergisel-kabahatler-](https://turgutcandan.com/2021/04/06/kabahatler-kanununun-genel-hukumlerinin-vergisel-kabahatler-hakkinda-uygulanabilirligi/)
Turgut [hakkinda-uygulanabilirligi/](https://turgutcandan.com/2021/04/06/kabahatler-kanununun-genel-hukumlerinin-vergisel-kabahatler-hakkinda-uygulanabilirligi/), E.T.:16.08.2022.

Vergilendirme Yöntemleri ve Uzlaşma, 2. Baskı,
Ankara, Maliye ve Hukuk Yayınları, 2006.

Vergisel Kabahatler ve Suçlar, Ankara, Yetkin
Yayınları, 2022.

İdari Yargılama Usulü Kanunu, Yetkin Yayınları,
9. Baskı, Ankara, 2022.

Canyaş, Oytun : “İdari Yargılama Usulu Kanunu ve Vergi Usul
Kanunu Arasındaki Çatışmaların Klasik Yöntemle
Çözümü”, **TBB Dergisi**, Sayı:110, 2014, (Çevrimiçi)
<http://tbbdergisi.barobirlik.org.tr/m2014-110-1344>,
E.T.:16.08.2022.

Vergi Hukukunda Süreler, Sevinç Matbaası,

Ankara, 1975.

“Demokratik, Sosyal Hukuk Devletinde Vergilendirme”, **Ankara Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi**, Cilt:37, Sayı:1-4, 1980,

Çağan, Nami : (Çevrimiçi)

<https://dergipark.org.tr/tr/download/article-file/635675>, E.T.: 15.04.2021.

“Türk Anayasası Açısından Vergileme Yetkisi”, **Anayasa Yargısı Dergisi**, Cilt:1, Sayı:1, https://ayam.anayasa.gov.tr/media/6322/nami_cagan.pdf, E.T.: 15.05.2021.

“Vergi Hukuku Açısından Yasak Faaliyetler”, **Prof. Dr. Bülent Esen’e Armağan**, Ankara Üniversitesi Hukuk Fakültesi Yayınları, No.417, Sevinç Matbaası, s.83-110, (Çevrimiçi), <https://dspace.ankara.edu.tr/xmlui/bitstream/handle/20.500.12575/10477/Prof.%20Dr.%20B%C3%BClent%20N.%20Esen%27%20e%20arma%C4%9Fan.pdf?sequence=1&isAllowed=y>, E.T.:30.04.2022.

Çağlayan, Ramazan : **İdare Hukuku Dersleri**, 6.Baskı, Ankara, Adalet Yayıncılık, 2018.

“Avrupa İnsan Hakları Mahkemesi Kararlarında Mükellef Hakları: Mülkiyet Hakkı ve Adil Yargılanma Hakkı”, **Dokuz Eylül Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi**, Cilt: 23, Sayı: 1, 2021.

Çelik, Binnur : **Kamu Alacaklarının Takip ve Tahsil Hukuku**, İstanbul, Kültür Yayınları, 2002.

Çitil, : “Düzeltilme ve Şikayette Kıst Zamanaşımı ve Vergi

Bünyamin Sorumlularına Etkisi”, **Lebib Yalkın Mevzuat Dergisi**, Sayı:186, Haziran 2019.

Coşkun “Zamanaşımı Sürelerine Etkisi Bakımından “Mücbir Sebepler” ve “Ödeme”ye Eleştirel Bakış”, Ankara Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi, Cilt:61, Sayı:3, 2012, (Çevrimiçi)
Karacadağ, <https://dspace.ankara.edu.tr/xmlui/bitstream/handle/20500.12575/49023/18018.pdf?sequence=1&isAllowed=y>, E.T.:12.12.2022.
Neslihan : <https://dergipark.org.tr/en/download/article-file/829973> E.T.: 20.11.2022.

“Tecil Müessesinin 6183 Sayılı Kanuna Hakim Olan İlkeler Açısından Değerlendirilmesi”, Çukurova Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Dergisi, Cilt:28, Sayı:2, 2019, (Çevrimiçi)
<https://dergipark.org.tr/en/download/article-file/829973> E.T.: 20.11.2022.

Çölgezen : **Vergi Hukukunda Süreler Sorunlar ve Çözüm Önerileri**, Ankara, Seçkin Yayınları, 2013.
Batur, Övül

De Zulueta, : **The Institutes Of Gaius**, London, Oxford University Press, 1953.
Francis

Decugis, “Zamanaşımı”, **Ankara Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi**, Cilt:3, Sayı:2, 1946.
Henri; :
Çevr.:Ferzan Arif, Aras

“Vergi Hukukunda Suç ve Kabahat Kavramı ve

Demir, Alaattin : Arasındaki Farklar”, **Mali Çözüm Dergisi**, Cilt:32, Sayı:170, Nisan 2022, (Çevrimiçi) https://archive.ismmmo.org.tr/YAYINLAR/MALI_COZUM/MALICOZUM170.pdf#page=257, E.T.:05.09.2022.

Derdiman, Cengiz : **İdare Hukuku**, 4.Baskı, Alfa Akademi Yayıncılık, Bursa, 2011.

Devellioğlu, Ferit : **Osmanlıca-Türkçe Okul ve Yazışma Sözlüğü**, Ankara, Doğu Matbaacılık, 1964.

Diliçıkık, Ata : “Takdir Komisyonu Tarafından Yapılan Matrah Takdiri İşleminin Güncel Yargı Kararları Çerçevesinde Değerlendirilmesi”, **Vergi Dünyası Dergisi**, Cilt:1, Sayı:464, 2020.

Doğan, Erkan; Demir, R. Tayfun : “Vergi Hukukunda Tebligat ve Özellikli Durumlar”, **Vergi Raporu Dergisi**, Sayı:167, Ağustos 2013.

Doğrusöz, Bumin : “Gecikme Faizi Durdurulabilir mi?”, (Çevrimiçi) <https://www.bumindogrusoaz.com/article/geckme-fazn-durdurulabl-r-m>, E.T.:05.12.2022.

Doğrusöz, Bumin : Ödeme Emrinin Düzeltilmesi İstenebilir mi?, (Çevrimiçi), https://www.muhasabenet.net/haber.php?haber_id=33306&ysclid=lfksuhjrjp80986057, E.T.:03.02.2023. Düzeltme Yolu ile Yargıya Gidişteki Değişiklikler, (Çevrimiçi),

<https://www.bumindogruseoz.com/article/duzeltme-yolu-le-yargiya-gdsdek-degsklkler>, E.T.: 12.03.2023.

Du Plessis,
Paull; Private Law in Roman Society”, **Cambridge**
Edit. By. : **Companions to Ancient World**, Cambridge,
David, Cambridge University Press, 2015.
Johnston

Ekmekci, Esra; “Vergi Hukukunda Mücbir Sebep ve Hukuksal
Güneş, Gülsen; Sonuçları Üzerine Eleştirisel Bir Yaklaşım ve
Kaşıkçı, : Öneriler”, **İstanbul Hukuk Mecmuası**, Cilt:78,
Mahmut; Sayı:2, 2020, (Çevrimiçi),
Gümüşkaya, [https://dergipark.org.tr/en/download/article-](https://dergipark.org.tr/en/download/article-file/1351823)
Gamze [file/1351823](https://dergipark.org.tr/en/download/article-file/1351823), E.T.: 11.04.2023.

Erdoğan, : **Hukukta Latince Teknik Terimler Sözlüğü**,
Belgin 2.Baskı, İstanbul, İstanbul Bilgi Üniversitesi
Yayınları, 2008.

Eren, Fikret : **Borçlar Hukuku**, 24. Baskı, Ankara, Yetkin
Yayınları, 2019.

“Vergi Hukuku ve Diğer Hukuk Branşları İle
Münasebeti”, **Ankara Üniversitesi Hukuk**
Erginay, Akif : **Fakültesi Dergisi**, Ankara, Cilt:7, Sayı:3-4,
(Çevrimiçi)
[https://dergipark.org.tr/en/download/article-](https://dergipark.org.tr/en/download/article-file/637385)
[file/637385](https://dergipark.org.tr/en/download/article-file/637385), E.T.:01.03.2021.

- Erkin, Gözde : “Vergilendirme Yetkisinin Tabi Olduğu Anayasal İlkeler”, **Ankara Barosu Dergisi**, Sayı:3, 2012.
Türk Hukukunda Vergilendirme Yetkisi, Ankara, Adalet Yayınevi, 2015.
- Erol, Ahmet; Özişik, Nuray : “Mükellef Olarak Vergi Hatalarının Düzeltilmesini İsteme Hakkı 2”, **Yaklaşım Dergisi**, Cilt:22, Sayı:261, Eylül 2014.
- Ertaş, Türker : “Kamu İcra Hukukunda Sosyal Devlet İlkesi”, **Dokuz Eylül Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi**, Cilt:16, Özel Sayı, 2015, (Çevrimiçi) <https://dergipark.org.tr/en/download/article-file/756230>, E.T.: 03.12.2022.
- Feyzioğlu, B. Necmettin : “Mükellefiyet Doğurucu Vakıa (Vergiye Doğuran Hadise)”, **Ankara Üniversitesi Siyasal Bilgiler Fakültesi Dergisi**, Cilt:7, Sayı:1, 1952, <https://dergipark.org.tr/tr/download/article-file/37933>, E.T.: 21.05.2021.
- Gerçek, Adnan : **Kamu Alacaklarının Tahsil Hukuku**, 5. Baskı, Bursa, Ekin Yayınları, 2017.
- Gezer, Sebahattin : “Dava Açma Süresi Geçtikten Sonra Vergi Hatalarının Düzeltilmesinde İdari Süreç ile Yargıya Başvuru”, **Vergi Raporu Dergisi**, Sayı:253, Ekim 2020.
- Giray, Filiz : **Vergi Teşvik Sistemi ve Uygulamaları**, 3. Baskı, Ekin Yayınları, Bursa, 2016.

Gökbel, Doğan : “Mükellef Hakları”, Yayımlanmamış Doktora Tezi, Eskişehir Anadolu Üniversitesi Sosyal Bilimler Üniversitesi, 2000.

Gökbunar, : “Mükellef Haklarına Vergi İdaresi Çalışanlarının
Ramazan; Bakışı”, **Yönetim ve Ekonomi Dergisi**, Cilt:17,
Çetin, Güneş Sayı:1, 2010.

Gökçen,
Ahmet; **Ceza Hukuku Genel Hükümler**, 13.Baskı, Ankara,
Alşahin, M. : Adalet Yayınevi, 2019.
Emin;
Çakır, Kerim

Gözler, Kemal : **Hukukun Temel Kavramları**, 17. Baskı, Bursa,
Ekin Kitabevi, 2019.

Gültekin, : “Vergi Uyuşmazlıklarının Çözüm Yollarından
Mustafa Uzlaşma”, **Uyuşmazlık Mahkemesi Dergisi**, Sayı:
7, Haziran 2016.

“Vergi Ödevlisinin Anayasa Mahkemesi’ne Bireysel
Başvurusunun Kabul Edilebilirlik Koşulları”,
Gümüşkaya, : **Marmara Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi**,
Gamze Cilt:17, Sayı:3-4, 2011, (Çevrimiçi),
<https://dergipark.org.tr/tr/pub/maruhad/issue/316/1494>, E.T.:22.03.2023.

“Roma Hukukunda Kazandırıcı Zamanaşımı ile
Güenal, A. Nadi : Mülkiyetin İktisabının Yeri ve Önemi”, **Ankara
Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi**, Cilt:47,

Sayı:1, 1998.

Günday, Metin : **İdare Hukuku**, 10. Baskı, Ankara, İmaj Yayınları, 2011.

Güneş, Gülsen : **Verginin Yasallığı İlkesi**, 2. Baskı, İstanbul, Oniki Levha Yayınları, 2008.

Hakeri, Hakan : **Ceza Hukuku**, 22. Baskı, Ankara, Adalet Yayınevi, 2019.

Hatipoğlu, : “Vergi Hukukunda Hata ve Düzeltme”,
Cengizhan Yayınlanmamış Doktora Tezi, İstanbul üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, 2013.

“Türkiye’de Vergi İdaresinin Tahsil Yetkisini Kullanımında Sınırların Aşılmasından Kaynaklanan Sorunlar”,
Hayrullahoğlu, : **Eskişehir Osmangazi Üniversitesi İİBF Dergisi**, Cilt:15, Sayı:3, Aralık 2020, s.941,
Betül <https://dergipark.org.tr/en/pub/oguiibf/issue/56280/608356>, E.T.:22.03.2023.

İkincioğulları, : “Hukuk Devleti”, **Gazi Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi**, Cilt:1, Sayı:1, Haziran 1997.

Johnston, : **Roman Law In Context (Key Themes in Ancient History)**, Cambridge, Cambridge University Press, 1999.

“İdari İşlemin İcrailiği”, **TBB Dergisi**, Cilt:25, Sayı: 103, 2012, (Çevrimiçi),
Kağıtcıoğlu, : <http://tbbdergisi.barobirlik.org.tr/Dergi/Dergi103/assets/common/downloads/publication.pdf>,
Mutlu

E.T.:21.03.2023.

Kaneti Selim;

Ekmekci Esra; **Vergi Hukuku**, İstanbul, Filiz Kitabevi, 2. Baskı,
Güneş Gülsen; : 2022.

Kaşıkcı

Mahmut

Kaplan “Türk Vergi Hukuku’nda Anayasal İlkeler
Çerçevesinde Özel Usulsüzlük Kabahatleri”,
Dönmez, N. : **Elektronik Sosyal Bilimler Dergisi**, Cilt:19,
Feride Sayı:74, Nisan 2020, (Çevrimiçi)
<https://dergipark.org.tr/en/download/article-file/1017440>, E.T.:05.09.2022.

Karaçoban : “Türk Vergi Usul Hukuku’nda Re’sen Araştırma
Güneş, Tuğçe İlkesi”, İstanbul Kültür Üniversitesi Sosyal Bilimler
Enstitüsü, Yayınlanmamış Doktora Tezi, 2016.

Karakoç, “Vergi Cezası Anlaşmazlıklarının Çözüm
Yollarından Cezalarda İndirim Müessesesi”, **Dokuz**
Yusuf : **Eylül Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi**,
Cilt:16, (Çevrimiçi),
<https://dergipark.org.tr/en/pub/deuhfd/issue/46919/588587>, E.T.:07.03.2023.

Vergi Yargılaması Hukuku, İstanbul, Yetkin
Yayınları, 5. Baskı, 2021.

Kaynar, Reşat : **Borçlar Hukuku**, İstanbul, İstanbul İktisadi ve
Ticari İlimler Akademisi Nihad Sayar Yayın ve

Yardım Vakfı Yayınları, 1975, No:250.

Keser, Abdullah : “Vergi Hatalarının Düzeltilmesinde Zamanaşımı”, **Yaklaşım Dergisi**, Cilt:20, Sayı:231, Mart 2012.

Kılıç, Ayhan : “Kabahatler Kanunu’nun Genel Hükümlerinin Vergi Kabahatleri Bakımından Uygulanabilirliği”, **Türkiye Adalet Akademisi Dergisi**, Cilt:5, Sayı:18, Temmuz 2014, (Çevrimiçi) <https://taad.taa.gov.tr/yuklenenler/dosyalar/dergiler/taad/taad-18/taad-18.pdf>, 16.08.2022.

Kılınç, Ahmet : “Türk Vergi Yargısında Dava Açılmasının Sonuçları”, **Vergi Dünyası Dergisi**, Cilt:40, Sayı:480, Ağustos 2021.

Kızılot, Şükrü; Kızılot, Zuhal : **Vergi İhtilafları ve Çözüm Yolları**, 14.Baskı, Ankara, Yaklaşım Yayıncılık 2008.

Kızılot, Şükrü; v.d. : **Vergi Hukuku**, Ankara, Yaklaşım Yayınları, 2007.

Koca, Mahmut; Üzülmöz, İlhan : **Türk Ceza Hukuku**, Ankara, Seçkin Yayınları, 12. Baskı, Ankara Seçkin Yayınları, 2019.

Kökey, Yalçın : “2686 ve 2577 Sayılı Yasalar Açısından Düzeltme Talebinin Reddi ve Dava Konusu Edilmesi”, **Vergi Dünyası Dergisi**, Aralık 1982, Sayı: 16, (Çevrimiçi), <https://vergidunyasi.com.tr/arsiv/makaleler/2686-ve-2577-sayili-yasalar-acisindan-duzeltme-talebinin->

[reddi-ve-dava-konusu-edilmesi-8020](#),

E.T.:

12.03.2023.

“Vergi Ziyat ve Cezası”, **Terazi Hukuk Dergisi**,
Cilt:15, Sayı:165, Mayıs 2020, (Çevrimiçi)
<https://www.jurix.com.tr/article/20868>,

Kumkale, : E.T.:01.09.2022.

Rüknettin “Vergi Hukukumuzda Hatalar ve Düzeltme”, **Terazi Hukuk Dergisi**, Cilt:4, Sayı:48, Ağustos 2010, (Çevrimiçi), <https://www.jurix.com.tr/article/812>,
E.T.:25.02.2023.

“Vergi Hukukunun Bir Kısım Anayasal Temelleri”,
Ankara Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi,
Cilt:36, Sayı:1, s.147-162, 1979, (Çevrimiçi)
<https://dspace.ankara.edu.tr/xmlui/bitstream/handle/2>

Kumrulu, : [0.500.12575/48331/2896.pdf?sequence=1&isAllowed=y](https://dspace.ankara.edu.tr/xmlui/bitstream/handle/2), E.T.: 30.05.2021.

Ahmet

“Vergi İcra Hukukuna Kavramsal Bir Yaklaşım”,
Prof. Dr. Akif Erginay'a 65inci Yaş Armağanı,
Ankara Üniversitesi Hukuk Fakültesi Yayınları,
Ankara, 1981, No:460, (Çevrimiçi),
<https://dspace.ankara.edu.tr>, E.T.:03.02.2023.

Küçükkaya, : “Vergi (Özelde Vergilendirme) Hatalarında
Mehmet Düzeltme Zamanasını Süresinin Başlangıcına İlişkin
Genel Bir Değerlendirme”, **Vergi Dünyası Dergisi**,
Cilt:37, Sayı:437, Ocak 2018.

Türk Vergi Sisteminde Mükellef Hakları, Ankara,
2.Baskı, Nobel Akademi Yayıncılık, 2017,

(Çevrimiçi),

https://books.google.com.tr/books?hl=tr&lr=&id=KdPTDwAAQBAJ&oi=fnd&pg=PA1&dq=%22m%C3%BCkellef+haklar%C4%B1+bildirgesi%22&ots=hcq1qP70zt&sig=voXYbslcIs12xwM8ihDAbgKBs5E&redir_esc=y#v=onepage&q=%22m%C3%BCkellef%20haklar%C4%B1%20bildirgesi%22&f=false, E.T.:

Kükrer, Ceyda : 04.02.2023.

Lesaffer, Argümanları: İşgal ve Kazandırıcı Zamanaşımı”,
Randall : Çev.: Ahmet Karakocalı, **Anadolu Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi-Prof. Dr. Akar Öcal Armağanı**, Cilt:2, Sayı:3, Mayıs 2016.

“Anayasa’nın Malî ve Ekonomik Hükümleri”,
Mutluer, M. : **Sayıştay Dergisi**, Sayı: 96/Ocak-Mart 2015,
Kamil <https://dergi.sayistay.gov.tr/Upload/95906369/files/dergi/pdf/der96m7.pdf>, E.T.: 03.03.2021.

Mutluer, M.
Kamil; **Bütçe Hukuku**, 4.Baskı, İstanbul, İstanbul Bilgi
Öner, Erdoğan; : Üniversitesi Yayınları, 2018.
Kesik, Ahmet

“Vergi Hukukunda Ödeme Zamanları ve Ödeme Zamanlarına Uyulmamasının Hukuki Sonuçları”,
Dokuz Eylül Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi, Cilt:12, Temmuz 2010,
<https://hukuk.deu.edu.tr/dosyalar/dergiler/dergimiz-12-ozel/1-mali/7-adilnas.pdf>, E.T.:03.11.2022.

“Türk Vergi Hukukunda Vergi İncelemesi”, **Ankara Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi**, Cilt:61, Sayı:4, 2012, <https://dergipark.org.tr/tr/download/article-file/623704>, E.T.:10.10.2022.

“Vergi Hukukunda Tarh Zamanaşımı”, **Ankara Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi**, Cilt:60, Sayı:2, s.309-330, 2011, <https://dspace.ankara.edu.tr/xmlui/handle/20.500.12575/48967?show=full>, E.T.: 30.04.2022.

“Vergi Hatalarını Düzeltme Yolları ve Düzeltme Talebinin Reddinin Sonuçları”, **Vergi Sorunları Dergisi**, Cilt:34, Sayı:268, Ocak 2011.

Oğuzman, M. Kemal; Selici, Özer; Özdemir, Saibe Oktay : **Eşya Hukuku**, 15. Baskı, İstanbul, Filiz Kitabevi, 2012.

Oğuzman, M. Kemal; Nami Barlas : **Medeni Hukuk**, 25.Baskı, İstanbul, Vedat Kitapçılık, 2019.

Oğuzman, M. Kemal; Öz, Turgut : **Borçlar Hukuku Genel Hükümler**, 11.Baskı, İstanbul, Vedat Kitapçılık, 2013.

Vergi Hukuku, 16. Baskı, İstanbul, Türkmen Kitabevi, 2022.

Oktar, S. Ateş : “Üzerinde Uzlaşılan Vergi ve Cezalar Hakkında

Düzeltilme Hükümlerinin Uygulanabileceğine İlişkin Bir Değerlendirme”, **Yaklaşım Dergisi**, Sayı:107, Kasım 2001.

Oktar, S. Ateş;
Taşkın,
Yasemin : “Tahsil Zamanaşımını Kesmek Amacıyla Vergi İşlemleri ile Görevli Memurların Mükellefin Nam ve Hesabına Yaptıkları ödemelerin Hukuki Niteliği”, **Vergi Dünyası Dergisi**, Sayı:387, Kasım 2013.

“Vergi Kaçakçılığı Suçunda İştirak”, **TBB Dergisi**,
Onat, E. Burak : Cilt:31, Sayı:137, Temmuz 2018, (Çevrimiçi)
<https://www.jurix.com.tr/article/14940>,
E.T.:01.09.2022.

Öncel, Mualla;
Kumrulu,
Ahmet;
Çağan,
Nami;
Göker, Cenker : **Vergi Hukuku**, 30. Baskı, Ankara, Turhan Kitabevi, 2021.

Öner, Erdoğan : **Vergi Hukuku**, 13. Baskı, Ankara, Seçkin Yayınları, 2022.

Özar,
Süleyman : “Türk Ceza Hukukunda Zamanaşımı”, Doktora Tezi, Sosyal Bilimler Enstitüsü, Ankara, 2020.

Özbalcı,
Yılmaz : **Vergi Usul Kanunu Yorum ve Açıklamaları**, Ankara, Oluş Yayıncılık, Ocak 2001.

“Vergilendirme Sürecinin İdari İşlem Bağlamında İncelenmesi”, **İÜHF Mecmuası**, Sayı:1, 2017,
Özcan, Onur

<https://dergipark.org.tr/en/download/article-file/327246?doi=>, E.T.:05.10.2022.

Özer Sarıtaş, : **Roma Borçlar Hukuku Genel Hükümler Ders**
Duygu **Notları**, 2. Baskı, Bursa, Dora Yayınları, 2018.

“Vergi Usul Kanunu Kapsamındaki Vergi Hatalarında İdari Düzeltme Yolları”, **Mali Çözüm**
Öztürk, Ahmet : **Dergisi**, Cilt:27, Sayı:140, Mart-Nisan 2017, s.58.
<https://search.trdizin.gov.tr/tr/yayin/detay/225576/vergi-usul-kanunu-kapsamindaki-vergi-hatalarinda-idari-duzeltme-yollari?&view=bibtex&download=225576.bib>,
E.T.:26.03.2023.

Özyer, M. Ali : **Vergi Usul Kanunu Uygulaması**, 6. Baskı, İstanbul, İpekyolu Matbaacılık, 2014.

“Yönetimde Davaları Azaltma Yolları”, **Amme**
Payaslıoğlu, A. : **İdareleri Dergisi**, Cilt:2, Sayı:3, Eylül 1969, (Çevrimiçi),
Turgut <https://ammeidaresi.hacibayram.edu.tr/Dergiler>, E.T.: 18.03.2023.

“Vergi Dairesince Kesilecek Cezalarda Ceza Kesme
Pehlivan, : Zamanaşımı”,
Osman https://www.researchgate.net/publication/348560323_VERGI_DAIRESINCE_KESILECEK_CEZALAR_DA_CEZA_KESME_ZAMANASIMI,
E.T.:19.09.2022.

“Vergi Hatası ve Vergi Uyuşmazlığı Farkı Vergi

Perçin, Necati : Hatalarında Düzeltme ve Reddiyat”, **Mali Çözüm Dergisi**, Sayı:79, 2007, (Çevrimiçi), <https://ismmmo.org.tr/yayinlar/mali-cozum-dergisi--1>, E.T.:01.03.2023.

Polat, İsmet : “213 Sayılı VUK Hükümlerine Göre Vergi Hatasının Düzeltilmesi”, **Vergi Raporu Dergisi**, Sayı:77, 2005, https://vergiraporu.com.tr/upImage/org/2005-077-213_Sayili_Vuk_Hukumlerine_Gore_Vergi_Hatalari_nin_Duzeltilmesi-%C4%B0smet_Polat%20.pdf, E.T.:23.10.2022.

Püsküllüoğlu, Ali : **Osmanlıca Türkçe Sözlük**, Ankara, Bilgi Yayınları, 1977.

Reisoğlu, Safa : **Türk Eşya Hukuku**: Zilyetlik-Tapu Sicili-Kadastro, 7. Baskı, Ankara, Sevinç Matbaası, 1984.

Saban, Nihal : **Vergi Hukuku**, 9. Baskı, İstanbul, Beta Yayınevi, 2019.

Sağlam, Metin : “Vergi Algısı ve Vergi Bilinci Üzerine Bir Araştırma: İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi Öğrencileri Üzerinde Vergi Algısı ve Vergi Bilinci”, **Sosyoekonomi Dergisi**, Ocak-Haziran 2013, Cilt:19, Sayı:19, (Çevrimiçi), [http://www.sosyoekonomijournal.org/Sosyoekonomi19\(19\).pdf](http://www.sosyoekonomijournal.org/Sosyoekonomi19(19).pdf), E.T.: 20.03.2023.

Saraç, Osman : “Kamu Yararı Kavramı”, **Maliye Dergisi**, Sayı: 139,

Ocak- Nisan 2002.

Sariaslan, Osman : “Anayasa Mahkemesi’ne Yapılan Bireysel Başvurularda Başvuru Yollarının Tüketilmesi Koşulunun Vergi Uyuşmazlıklarıyla İlgili İdari Başvurular Ekseninde Değerlendirilmesi”, **Türkiye Adalet Akademisi Dergisi**, Cilt:9, Sayı:34, Nisan 2018, (Çevrimiçi), <https://taad.taa.gov.tr/yuklenenler/dosyalar/dergiler/taad/taad-34/taad-34.pdf>, E.T.:22.03.2023.

“Takdire Dayalı Tarhiyatlarda Sistem Eleştirisi ve Reform İhtiyacı”, **Türkiye Adalet Akademisi Dergisi**, Cilt:7, Sayı:29, Ocak 2017.

Serim, Nigün : “Alacakların Tahsil Usulü Hakkında Kanunda Mal Bildirimi”, **İstanbul Üniversitesi İktisat Fakültesi Mecmuası**, Cilt:2, Sayı:58, 2008, (Çevrimiçi) <https://dergipark.org.tr/en/download/article-file/7937>, E.T.: 06.12.2022.

Sonsuzoğlu, Elif : “Vergi Hatalarının Düzeltilmesi Usulü ve Yargısal Çözüm”, **Vergi Dünyası Dergisi**, Sayı:167, Temmuz 1995.

Sümer, Hadi H. : **Hukuka Giriş**, 3. Baskı, Ankara, Seçkin Yayınları, 2019.

Şengöz, Yunus; Aydın, Fazıl; Acar, Fatih : **Mükelleflerin Ödevleri ve Hakları**, Gelirler Kontrolörleri Derneği, Ankara, 2011.

Borçlar Hukuku, 9. Baskı, Bursa, Ekin Kitabevi, 2018.

Vergi Ceza Hukuku, 12. Baskı, Bursa, Ekin Şenyüz, Doğan : Kitabevi, 2022.

“Vergilendirme Sürecinde Zamanaşımı Kavramı Üzerine Terminolojik Bir Değerlendirme Tebliğ Zamanaşımı”, **Yaklaşım Dergisi**, Cilt:16, Sayı:183, Mart 2008.

"Vergi Aflarında Vergi Borcunu Sona Erdiren Bir Sebep Olarak “Yenileme”", **Selçuk Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi**, Cilt:29, Sayı:3, 2021.

Şenyüz,

Doğan;

Yüce,

Mehmet;

Gerçek, Adnan

Vergi Hukuku, 12. Baskı, Bursa, Ekin Kitabevi, : 2021.

Tan, Turgut : **İdare Hukuku**, 3. Baskı, Ankara, Turhan Kitabevi, 2014.

Taner, F. : **Ceza Hukukunda Zamanaşımı**, Ankara, Seçkin Yayınları, 2008.

“Vergi Psikolojisi ve Vergiye Karşı Mükellef Taşkın, : Tepkileri”, **Maliye Araştırma Merkezi Konferansları**, Sayı:54, 2010, (Çevrimiçi),
Yasemin <https://dergipark.org.tr/tr/download/article-file/7890>,

E.T.:25.03.2023.

Taşkıran, Tarık : “Vergide Dostane Çözüm Yolları”, **Vergi Dünyası Dergisi**, Cilt:38, Sayı:452, Nisan 2019.

Taylar, “Vergiyi Doğuran Olay”, Yayınlanmamış Doktora
Yıldırım : Tezi, Dokuz Eylül Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, 2013.

Tokat, Yakup : “Vergi Tahsil Zamanaşımı”, **Yaklaşım Dergisi**, Cilt:18, Sayı:209, Mayıs 2010.

Toluner, Sevin : **Milletlerarası Hukuk**, 4. Baskı, İstanbul, Beta Yayınları, 1989.

Tortop “Vergi Hataları ve Düzeltme Yolları”, **Vergi**
Bayraktar, : **Dünyası Dergisi**, Cilt:30, Sayı:358, Haziran 2011.
Hande

“Vergi Ziyai Kabahati”, **Dokuz Eylül Üniversitesi**
Torunoğlu, : **Hukuk Fakültesi**
Tahsin **Dergisi**, Cilt:12, 2010, (Çevrimiçi)
<https://acikerisim.deu.edu.tr/xmlui/bitstream/handle/20.500.12397/2266/14-tahsintorunoglu.pdf?sequence=1&isAllowed=y>,
E.T.:19.09.2022.

Tosuner, “Toplumsal Bir Olgu Olarak Vergi Ahlâkı”, **Gazi**
Mehmet; : **Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi**
Demir, İ. **Dergisi**, Cilt:9, Sayı:3, 2007, (Çevrimiçi),
Cemil <https://dergipark.org.tr/en/download/article->

[file/287478](#), E.T.:20.03.2023.

Tunç, Zinnur : “Tahsil Edilemeyeceği Anlaşılan Kamu Alacağı Kavramının Belirlilik İlkesi Bakımından Yargı Kararları Işığında İncelenmesi”, **Mali Çözüm Dergisi**, Cilt:32, Sayı:171, 2022.

Turmangil, Civan : “Vergi Davasının Hukuki Niteliği”, **Ankara Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi**, Cilt: 39, Sayı: 1, Ocak 1987, (Çevrimiçi), <https://dspace.ankara.edu.tr/xmlui/bitstream/handle/20.500.12575/48367/2857.pdf?sequence=1&isAllowed=y>, E.T.: 20.03.2023.

Uludil, Gülnur : “Anayasa Mahkemesine Bireysel Başvuru”, **İstanbul Seçil; Açıkca, Barosu Dergisi**, Cilt: 88, Sayı: 6, Kasım 2014, Cemile (Çevrimiçi), <https://www.jurix.com.tr/article/16378>, E.T.: 22.03.2023.

Uyaroğlu, Serkan : “Vergi Usul Hukukunda Vergi Hatalarının İdari Aşamada Düzeltilmesine İlişkin Usuller”, **Vergi Raporu Dergisi**, Sayı:201, Haziran, 2016, (Çevrimiçi), <https://vergiraporu.com.tr/upImage/org/VERG%C4%B0%20USUL%20HUKUKUNDA.pdf>, E.T.:20.03.2023.

Yakar, Soner : “Bir Usul Ekonomisi Kolaylığı: Vergi Yargısında Tek Dilekçe ile Dava Açma”, **Maliye Dergisi**, Sayı:162, Ocak- Haziran 2012.

Yenisey, **Ceza Muhakemesi Hukuku**, 8. Baskı, Ankara,
Feridun; : Seçkin Yayınları, 2020.

Nuhoglu, Ayşe

Yıldız, Yiğit : “Danıştay Vergi Dava Daireleri Kurulu’nun Güncel
Kararı ve Düzeltme-Şikayet Kurumu”, **Lebib Yalkın
Mevzuat Dergisi**, Sayı:222, Haziran 2022.

Yılmaz, B. Elif : **Maliye**, 4. Baskı, İstanbul, Der Yayınları, 2020.

“Vergi Yargısı Uygulamasında Kabahatler
Kanunu'na Alternatif Bir Bakışve Vergi Ziyat
Yılmazoğlu, : Doğuran Fiillere İştirake İlişkin Anayasa Mahkemesi
Y. Emre Kararına Dair Bir İrdeleme”, **TBB Birlik Dergisi**,
Sayı:124, 2016,
(Çevrimiçi) <http://tbbdergisi.barobirlik.org.tr/m2016-124-1577>, E.T.:16.08.2022.

Vergi Yargılama Hukuku, 6. Baskı, Bursa, Ekin
Yüce, Mehmet : Yayınları, 2019.

Vergi Dava Rehberi, 2.Baskı, Bursa, Ekin
Yayınları, 2017.

Yüce, “Vergi Hukukunda Tebligat Usulleri; Muhatabın
Mehmet; Önemi”, **Uyuşmazlık Mahkemesi Dergisi**, Cilt:8,
Çelik, : Sayı:16, Aralık 2020, (Çevrimiçi)
Muhammed <https://dergipark.org.tr/en/download/article-file/1473091>, E.T.: 20.11.2022.

Yücel, : “Uzlaşma Sonrası Ortaya Çıkan Vergi Hataları
Mehmet Düzeltilebilir mi?(Uzlaşmanın Kesinliği Bağlamında

Konunun Değerlendirilmesi)”, **Legal Mali Hukuk Dergisi**, Cilt:10, Sayı:119, 2014.

Yüksel, Metin “Temel Hakların Sınırlandırılması ve Ölçülülük”,
: **Süleyman Demirel Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi**, Cilt:7, Sayı:1, 2017.

“İdari Yargılama Usulü Kanunu Kapsamında Üst
Zeyrek, İlker : Makama Başvuru Şartları”, **Çankaya Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi**, Cilt:5, Sayı: 1-3, Mayıs 2020, s.3838, <https://www.jurix.com.tr/article/20816>, E.T.: 20.03.2023.

DİĞER KAYNAKLAR

Adli Sicil ve İstatistik Genel Müdürlüğü, 2022, (Çevrimiçi),
https://adlisicil.adalet.gov.tr/Resimler/SayfaDokuman/29032023141410adalet_ist-2022cal%C4%B1sma100kapakl%C4%B1.pdf, E.T.: 18.03.2023

Gelir İdaresi Başkanlığı, **Beyanname Ödeme Rehberi**, (Çevrimiçi)
https://www.gib.gov.tr/sites/default/files/fileadmin/beyannamerehberi/Odeme_Emrine_Karsi_Yapilacak_Islemler_Brosuru.pdf, E.T.: 20.11.2022.

Gelir İdaresi Başkanlığı, **Mükellef Hakları**, (Çevrimiçi),
<https://bmvd.b.gib.gov.tr/mukellef-haklari>, E.T.: 05.02.2023.

Gelir İdaresi Başkanlığı, **Mükelleflerin Hakları ve Ödevleri, Elektronik Uygulamalar, Cezai Müeyyideler**, Yayın No:448, Aralık 2022, (Çevrimiçi),

https://www.gib.gov.tr/sites/default/files/fileadmin/beyannamerehberi/2022/muk_hak_odev_elektr_uyg_ceza_rehberi.pdf, E.T.:11.03.2023.

T.C. Adalet Bakanlığı Hukuk Sözlüğü,(Çevrimiçi)
<https://sozluk.adalet.gov.tr/>, E.T.:20.09.2021.

TÜİK, <https://data.tuik.gov.tr/Bulten/Index?p=Tuketici-Fiyat-Endeksi->

[Aralik-2022-49651](#), E.T.:05.03.2023.

Türk Dil Kurumu Sözlük, **Güncel Türkçe Sözlük**,
(Çevrimiçi)<https://sozluk.gov.tr/>,E.T.: 20.09.2021.

MEVZUAT

14 Sayılı Cumhurbaşkanlığı Kararnamesi 30488 Sayılı ve 24.07.2018 Tarihli Resmi Gazete.

193 Sayılı Gelir Vergisi Kanunu, 10700 Sayılı ve 06/01/1960 Tarihli Resmi Gazete.

213 Sayılı Vergi Usul Kanunu, 10703-4-5 Sayılı ve 10-11-12.01.1961 Tarihli Resmi Gazete.

2577 Sayılı İdari Yargılama Usulü Kanunu, 17580 Sayılı ve 20.01.1982 Tarihli Resmi Gazete.

4 Sayılı Cumhurbaşkanlığı Kararnamesi, 30479 Sayılı ve 15.07.2018 Tarihli Resmi Gazete.

4687 Sayılı Emlak Vergisi Kanunu, 13576 Sayı ve 11.08.1970 tarihli Resmi Gazete.

4721 Sayılı Türk Medeni Kanunu, 24607 Sayılı ve 08.12.2001 Sayılı Resmi Gazete.

488 Sayılı Damga Vergisi Kanunu, 11751 Sayılı ve 11.07.1964 Tarihli Resmi Gazete.

5018 Sayılı Kamu Mali Yönetimi ve Kontrol Kanunu, 25326 Sayı ve 24.12.2003 Tarihli Resmi Gazete.

5237 Sayılı Türk Ceza Kanunu, 25611 Sayılı ve 12.10.2004 Tarihli Resmi Gazete.

5326 Sayılı Kabahatler Kanunu, 25772 (Mükerrer) Sayılı ve 31/03/2005 Tarihli Resmi Gazete.

5510 Sayılı Sosyal Sigortalar ve Genel Sağlık Sigortası Kanunu, 26200 Sayılı ve 16.06.2006 Tarihli Resmi Gazete.

5345 Sayılı Gelir İdaresi Başkanlığı'nın Teşkilat ve Görevleri Hakkında

Kanun, 25817 Sayılı ve 05.05.2005 Tarihi Resmi Gazete.

6098 Sayılı Türk Borçlar Kanunu, 27836 Sayılı ve 04.02.2011 Tarihli Resmi Gazete.

6183 Sayılı Amme Alacaklarının Tahsil Usulü Hakkında Kanun, 8464 Sayılı ve 18.07.1953 Tarihli Resmi Gazete.

703 Sayılı Anayasada Yapılan Değişikliklere Uyum Sağlanması Amacıyla Bazı Kanun ve Kanun Hükmünde Kararnamelerde Değişiklik Yapılması Hakkında Kanun Hükmünde Kararname, 30473 Sayılı ve 09.07.2018 Tarihli Resmî Gazete.

7331 Sayılı Ceza Muhakemesi Kanunu ve Bazı Kanunlarda Değişiklik Yapılmasına Dair Kanun, 31541 Sayı 14.07.2021 Tarihli Resmi Gazete.

7338 Sayılı Veraset ve İntikal Vergisi Kanunu, 10231 Sayı ve 15.06.1959 Tarihli Resmi Gazete.

7338 Sayılı Vergi Usul Kanunu ile Bazı Kanunlarda Değişiklik Yapılmasına Dair Kanun, 31640 Sayı ve 26.10.2021 Tarihli Resmi Gazete.

B.07.0.GEL.030/3014-344-561/21496 Sayılı ve 26.05.1997 Tarih Özelge: Düzeltme Zamanaşımı Süresi, T.C. Maliye Bakanlığı Gelirler Genel Müdürlüğü.

Tahsilat Genel Tebliği(Seri: C Sıra No:6), 31899 Sayılı ve 21.07.2022 Tarihli Resmi Gazete, GİB, <https://www.gib.gov.tr/node/160573>, E.T.:09.12.2022.

Tarhiyat Öncesi Uzlaşma Yönetmeliği, madde 17, <https://www.gib.gov.tr/node/86796>, E.T.: 28.01.2023.

İÇTİHAT

Anayasa Mahkemesi Kararı, E. 2008/116, K.2010/85, 24.06.2010 Tarihli Kararı, (Çevrimiçi), <https://www.resmigazete.gov.tr/eskiler/2010/11/20101130-33.htm>, E.T.:15.05.2021.

Anayasa Mahkemesi İptal Kararı, Açık Erişim, (Çevrimiçi)
https://3e3d5b0cba8435bb94ce74eff7d29a5a91e52841.vetisonline.com/mevzuat/cesitli-bilgiler/mevzuattaki-son-degisiklikler_temp_/2022-mevzuattaki-son-degisiklikler_temp_temp-000_/2022-agustos_temp_temp-000_2022_08_/anayasa-mahkemesinin-21-4-2022-tarihli-ve-e-2021-119-k-2022-48-sayili-karari.html, E.T: 20.11.2022.

Anayasa Mahkemesi, 2015/15100 Başvuru Nolu ve 27.2.2019 Tarihli Bireysel Başvuru Kararı, 30734 Sayı ve 03.04.2019 Tarihli Resmi Gazete. Anayasa Mahkemesi, 2017/29896 Nolu ve 25.12.2018 Tarihli Bireysel Başvuru Kararı, (Çevrimiçi), <https://www.anayasa.gov.tr/tr/mahkeme-gundemi/birinci-bolum/25-aralik-2018-bolum-toplantisi-gundemi-ve-sonuclari/>, E.T.: 20.03.2023.

Danıştay 9. Daire Başkanlığı, 2019/6663 E, 2022/1450 K, <https://karararama.danistay.gov.tr/>, E.T.: 23.07.2022.

Danıştay 3. Daire Başkanlığı 2019/1784 E., 2022/1079 K sayılı kararı: <https://karararama.danistay.gov.tr/>, E.T.: 24.07.2022.

Danıştay 7. Daire Başkanlığı 2019/247 E., 2022/581 K sayılı kararı: <https://karararama.danistay.gov.tr/>, E.T.:05.08.2022.

Danıştay Vergi Dava Daireleri Kurulu Kararı, E.2020/1063 K.2020/1306, https://uludag.edu.tr/dosyalar/hukukmalihukuk/g%C3%BCI%C5%9Fen%20gedik%20makaleler%2C/cv%20icons/kabahatler_kanunu_vergi.pdf, E.T.: 16.08.2022.

Danıştay 9. Daire, E.: 2017/3886, K.: 2019/7414, <https://www.resmigazete.gov.tr/eskiler/2020/05/20200513-25.pdf>, E.T.: 09.09.2022, R.G.:13.05.2020, Sayı 31126.

Danıştay, 9. Daire, E.2007/1454, K.2008/5158, <https://karararama.danistay.gov.tr/>, E.T.:07.10.2022.

Danıştay, 4. Daire, E.2009/6960, K.2012/2112, <https://karararama.danistay.gov.tr/>, E.T.:21.10.2022.

Danıştay, 3. Daire, E.2021/391, K.2022/2932,

<https://karararama.danistay.gov.tr/>, E.T.:22.10.2022.

Danıştay, 4. Daire, E.2019/234, K.2022/3514,
<https://karararama.danistay.gov.tr/>, E.T.:23.10.2022.

Danıştay, 4. Daire, E.2013/6954, K.2016/3709, Danıştay Dergisi,
Sayı:144, 2017, (Çevrimiçi)
https://www.danistay.gov.tr/assets/pdf/yayinlar/dergi/15_05_2018_114237.pdf, E.T.:23.10.2022.

Danıştay, 9. Daire, E.2019/2578, K.2022/1260,
<https://karararama.danistay.gov.tr/>, E.T.:24.10.2022.

Danıştay, 3. Daire, E.1996/5422, K.1998/1674,
<https://karararama.danistay.gov.tr/>, E.T.:25.10.2022.

Danıştay 7. Daire, E.2018/2290, K.2022/1390,
<https://karararama.danistay.gov.tr/>, E.T.:24.10.2022.

Danıştay, 7. Daire, E.2002/1727, K.2004/1852, 16.06.2004 Tarihli Kararı
Açık Erişim, (Çevrimiçi)
<https://ea70330bbfe919e2312426c9be35e661274d7d97.vetisonline.com/belge/d-7-d-e-2002-1727-k-2004-1852-t-16-06-2004-vergi-kesenlerin-sorumlulugu/382448/%22naip%22+AND+%22%c3%b6deme+emri%22>,
E.T.:15.11.2022.

Danıştay, 3. Daire, E.1986/1143, K.1986/2547, 10.12.1986 Tarihli Kararı,
Açık Erişim, (Çevrimiçi)
<https://ea70330bbfe919e2312426c9be35e661274d7d97.vetisonline.com/belge/d-3-d-e-1986-1143-k-1986-2547-t-10-12-1986-danistay-3-daire-karari/616622/>, E.T.: 20.11.2022.

Danıştay, 4. Daire, E.1993/1556, K.1994/291,
<https://karararama.danistay.gov.tr/>, E.T: 20.11.2022. Danıştay, 9. Daire,
E.2012/8105, K.2013/1931, 14.03.2013 Tarihli Kararı,
<https://ea70330bbfe919e2312426c9be35e661274d7d97.vetisonline.com/belge/d-9-d-e-2012-8105-k-2013-1931-t-14-03-2013-odeme-emirlerinin-iptali-istemi/1484798/%c3%b6deme+emri>, E.T.:20.11.2022.

Danıştay, 7. Daire, E.2019/1087, K.2021/5537,

<https://karararama.danistay.gov.tr/>, E.T.:07.12.2022.

Danıştay, 4. Daire, E.2019/4341, K.2022/4020, <https://karararama.danistay.gov.tr/>, E.T.:07.12.2022.

Danıştay, 7. Daire, E.2001/2357, K.2005/402, 16.03.2005 Tarihli Kararı, HukukTurk Açık Erişim, <https://ab15c3582884f0166d8091d7a5e1b218d43bcf26.vetisonline.com/Goster?v=GE95G74fiiG>, E.T.:05.12.2022.

Danıştay, 3. Daire, E.2019/351, K.2022/1226, (Çevrimiçi) <https://karararama.danistay.gov.tr/>, E.T.:07.12.2022.

Danıştay, 7. Daire, E.2006/1290, K.2007/3914, 03.10.2007 Tarihli Kararı, <https://karararama.danistay.gov.tr/>, E.T.: 05.12.2022.

VDDK, E. 1989/40, K. 1989/45, 02.06.1989 Tarihli Kararı, HukukTurk Açık Erişim, <https://ab15c3582884f0166d8091d7a5e1b218d43bcf26.vetisonline.com/Goster?v=GE95G5pPWkK>, E.T.: 05.12.2022.

Danıştay 3. Daire Başkanlığı E.2019/5836 K., 2022/1124 Sayılı Kararı, <https://karararama.danistay.gov.tr/>, E.T.: 28.04.2022.

Danıştay 3. Daire Başkanlığı 2019/5743 E., 2022/1151 K Sayılı Kararı, <https://karararama.danistay.gov.tr/>, E.T.:30.04.2022.

Danıştay 3. Daire, 2019/4715 E., 2022/1053 K, Sayılı Kararı, <https://karararama.danistay.gov.tr/>, E.T.:30.04.2022.

Danıştay 9. Daire, 2019/2271 E., 2022/946 K <https://karararama.danistay.gov.tr/>, E.T.:23.04.2022.

Danıştay, 10. Daire, E. 1988/1129, K. 1991/1458, 25.04.1991 Tarihli Karar, Legalbank, <https://ea70330bbfe919e2312426c9be35e661274d7d97.vetisonline.com/bolge/d-10-d-e-1988-1129-k-1991-1458-t-25-04-1991-danistay-10-daire-karari/619423/>, E.T.: 02.12.2022.

Danıştay 4. Daire, E. 2011/133, K. 2014/5825, 20.10.2014 Tarihli Kararı, Legalbank Açık Erişim, <https://3e3d5b0cba8435bb94ce74eff7d29a5a91e52841.vetisonline.com/m>

evzuat/mevbank/yargi/danistay-kararlari_dan_/danistay-4-daire-kararlari_dan_d4d_/esas-no-2011-133-karar-no-2014-5825.html?query=, E.T.:12.12.2022.

Danıştay 7. Daire, 12.03.1997 tarih E: 1995/7184, K: 1997/1046 sayılı kararı, Aktaran: **Belediyelerde Emlak Vergisi Uygulaması**, 2. Baskı, Ankara 2019.

Danıştay, 7. Daire, E.2020/479, K.2022/326, <https://karararama.danistay.gov.tr/>, E.T.:23.12.2022.

Danıştay, 7. Daire, E.2016/8233, K.2021/1001, <https://karararama.danistay.gov.tr/>, E.T.:23.12.2022.

Danıştay, 3. Daire, E.2019/7408, K.2022/3260, <https://karararama.danistay.gov.tr/>, E.T.:23.12.2022.

Danıştay, 3. Daire, E.2005/2364, K.2006/942, <https://karararama.danistay.gov.tr/getDokuman?id=17309700&arananKelime=uzla%C5%9Fma,vergi%20hatas%C4%B1>, E.T.: 28.01.2023.

Danıştay, 4. Daire Başkanlığı, E.2019/2156, K.2021/7312, <https://karararama.danistay.gov.tr/getDokuman?id=775081700&arananKelime=d%C3%BCzeltme,vergi%20hatas%C4%B1,s%C3%BCrea%C5%9F%C4%B1m%C4%B1,2004%20y%C4%B1l%C4%B1nda,onanarak%20kesinle%C5%9Fti%C4%9Fi>, E.T.: 28.02.2023.

Danıştay 4. Daire Başkanlığı, E.2018/5588, K.2022/1851, <https://karararama.danistay.gov.tr/getDokuman?id=807645300&arananKelime=%C3%B6deme%20emri,d%C3%BCzeltme,vergi%20hatas%C4%B1>, E.T.:03.02.2023.

Danıştay, Vergi Dava Daireleri Kurulu, E.2002/611, K.2003/320, <https://karararama.danistay.gov.tr/getDokuman?id=18219300&arananKelime=%C3%B6deme%20emri,d%C3%BCzeltme,vergi%20hatas%C4%B1>, E.T.: 03.02.2023.

Danıştay, 4. Daire Başkanlığı, E.2021/876, K.2022/3275, <https://karararama.danistay.gov.tr/getDokuman?id=791361900&arananKelime=vergi%20sorumlusu,m%C3%BCkellef,d%C3%BCzeltme,vergi%2>

0hatas%C4%B1, E.T.: 05.02.2023.

Danıştay, 9. Daire Başkanlığı, E.2019/5741, K.2022/1678, <https://karararama.danistay.gov.tr/getDokuman?id=824525300&arananKelime=m%C3%BCkellef,yetkili%20vergi,d%C3%BCzeltme,vergi%20hatas%C4%B1>, E.T.:05.02.2023.

Danıştay, 3. Daire, E.2010/2951, K.2012/3620, <https://karararama.danistay.gov.tr/getDokuman?id=45413200&arananKelime=dava%20a%C3%A7ma%20s%C3%BCresini,d%C3%BCzeltme,vergi%20hatas%C4%B1,durduraca%C4%9F%C4%B1>, E.T.:26.02.2023

Danıştay, 9. Daire, E.2009/1124, K.2010/6378, <https://karararama.danistay.gov.tr/getDokuman?id=18453100&arananKelime=dava%20a%C3%A7ma%20s%C3%BCresini,d%C3%BCzeltme,vergi%20hatas%C4%B1,durduraca%C4%9F%C4%B1>, E.T.:26.02.2023.

Danıştay, VDDK, E.2006/232, K.2007/62, <https://karararama.danistay.gov.tr/getDokuman?id=18299900&arananKelime=dava%20a%C3%A7ma%20s%C3%BCresi,d%C3%BCzeltme,vergi%20hatas%C4%B1,durmayaca%C4%9F%C4%B1,ihbarnamenin>, E.T.: 27.02.2023.

Danıştay, 3. Daire Başkanlığı, E.2019/5019, K.2022/3236, <https://karararama.danistay.gov.tr/getDokuman?id=822238700&arananKelime=dava%20a%C3%A7ma%20,s%C3%BCresi,ge%C3%A7tikten%20sonra,%C5%9Fikayet,d%C3%BCzeltme>, E.T.:12.03.2023.

Danıştay, 4. Daire Başkanlığı, E.2020/3864, K.2022/3001, <https://karararama.danistay.gov.tr/getDokuman?id=823033000&arananKelime=gelir%20idaresi,%C5%9Fikayet%20,d%C3%BCzeltme,hazine%20ve%20maliye,vergi%20hatas%C4%B1>, E.T.: 15.03.2023.

Danıştay, VDDK, E.2020/11, K.2021/1, <https://karararama.danistay.gov.tr/getDokuman?id=643021200&arananKelime=Anayasa,40.madde,tebli%C4%9F,%C5%9Fikayet,vergi,s%C3%BCre%20a%C5%9F%C4%B1m%C4%B1>, E.T.:21.03.2023.

Danıştay, 9. Daire Başkanlığı, E.2019/1797, K.2021/1340,

<https://karararama.danistay.gov.tr/getDokuman?id=662615200&arananKelime=d%C3%BCzeltme,%C5%9Fikayet,Anayasa,40.madde,vergi%20hata%C4%B1>, E.T.: 21.03.2023.

Danıştay, 9. Daire Başkanlığı, E.2020/1734, K.2021/2140, <https://karararama.danistay.gov.tr/getDokuman?id=666728400&arananKelime=Anayasa,40.madde,tebli%C4%9F,%C5%9Fikayet,vergi,s%C3%BCre%20a%C5%9F%C4%B1m%C4%B1>, E.T.:21.03.2023.

Danıştay, İçtihatları Birleştirme Kurulu, E.2021/2, K.2022/1, 31871 Sayı ve 19.06.2022 Tarihli Resmi Gazete, <https://www.resmigazete.gov.tr/eskiler/2022/06/20220619-7.pdf>, E.T.: 21.03.2023.

Danıştay, 12. Daire, E.2003/380, K.2003/2077, <https://karararama.danistay.gov.tr/getDokuman?id=17994300&arananKelime=47.%20madde,itiraz%20yolu,dava%20a%C3%A7ma,kesinti>, E.T.:20.03.2023.

Danıştay, 12. Daire Başkanlığı, E.2019/267, K.2019/2375, <https://karararama.danistay.gov.tr/getDokuman?id=506900100&arananKelime=11.maddesi,dava%20a%C3%A7ma,Ba%C5%9Fbakanl%C4%B1k,durdurulmas%C4%B1,ikinci>, E.T.:20.03.2023.

Danıştay, VDDK, E.2022/262, K.2022/685, <https://karararama.danistay.gov.tr/getDokuman?id=811227500&arananKelime=u%C4%9Frad%C4%B1%C4%9F%C4%B1%20zarar%C4%B1n,tazmini,d%C3%BCzeltme,vergi%20hata%C4%B1>, E.T.:05.03.2023.

Danıştay, 4. Daire Başkanlığı, E.2020/2372, K.2020/4594, <https://karararama.danistay.gov.tr/getDokuman?id=636351800&arananKelime=d%C3%BCzeltme,vergi%20hata%C4%B1,yanl%C4%B1%C5%9F,hatal%C4%B1>, E.T.:10.03.2023.