

T.C.
İstanbul Üniversitesi
Sosyal Bilimler Enstitüsü
Maliye Anabilim Dalı / Mali Hukuk Bilim Dalı
Yüksek Lisans Tezi

**VERGİ USUL HUKUKUNDA HATA VE
DÜZELTME**

NIHAN KAŞIKÇI
2501080448

Tez Danışmanı
Prof. Dr. S. ATEŞ OKTAR

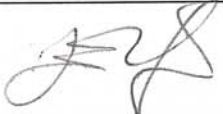
İSTANBUL 2011

Y Ü K S E K L İ S A N S

TEZ ONAYI

Adı ve Soyadı : **NİHAN KAŞIKÇI** Numarası : **2501080448**
Anabilim/Bilim Dalı : **MALİ HUKUK** Danışman Öğretim Üyesi: **PROF.DR.ATEŞ OKTAR**
Tez Savunma Tarihi : **09/12/2011** Tez Savunma Saati : **10:30**
Tez Başlığı : **‘VERGİ USUL HUKUKUNDA HATA VE DÜZELTME’**

TEZ SAVUNMA SINAVI, Lisansüstü Öğretim Yönetmeliği’nin **15. Maddesi** uyarınca yapılmış, sorulan sorulara alınan cevaplar sonunda adayın tezinin **KABULÜ’NE** OYBİRLİĞİ / ~~OYÇOKLUĞUYLA~~ karar verilmiştir.

JÜRİ ÜYESİ	İMZA	KANAATİ (KABUL / RED / DÜZELTME)
1-PROF.DR.ATEŞ OKTAR		Kabul
2- PROF.DR.ELİF SONSUZOĞLU		Kabul
3-DOÇ.DR.BİNHAN ELİF YILMAZ		Kabul
4-DOÇ.DR.NAGİHAN OKTAYER		Kabul
5-DOÇ.DR.ERTUNÇ ŞİRİN		Kabul

ÖZ

Vergi Usul Hukukunda Hata ve Düzeltme

Nihan KAŞIKÇI

Vergi sistemimizde; vergilendirme işlemlerinin tüm aşamalarında vergi idaresi ve mükellef arasında vergiye ait hesaplarda ya da vergilendirmede yapılan hatalar nedeniyle eksik veya fazla vergi istenmesi ya da alınması durumunda vergi hataları ortaya çıkmaktadır. Vergi hatası ile ilgili taraflar arasında uyuşmazlığın yargı organlarına başvurulmadan, barışçıl yol olan idari aşamada çözümlenmesini sağlamak için düzeltme kurumu oluşturulmuştur. Bu konu hakkında Vergi Usul Kanunu'nda 'vergi hatalarını düzeltme' başlığı altındaki 116.-126. maddeler arasında yasal hükümler bulunmaktadır.

Bu çalışmada; vergilendirme işlemlerinin aşamaları, vergi hatası kavramı, unsurları ve grupları ile düzeltme konuları ayrıntılı olarak yasal düzenlemeler, uygulamalar, örnek olaylar ve Danıştay kararları eşliğinde incelenecektir.

ABSTRACT

Error and the correction in tax procedure law

Nihan KAŞIKÇI

The tax errors arise in the case of imposing the missing or extra tax because of the errors made in the accounts, or in taxation between the tax administration and taxpayer in at all stages of operations of taxation in the Turkish tax system. The regulatory authority institution was founded for ensuring the resolution the dispute between the sides on this matter at the stage of the administrative which is the peaceful way, without applying the judicial organs. There is legal provisions about this subject between the articles 116 and 126 which are under the title of correction of tax mistakes in the Tax Procedures Code.

In this study; stages of the taxation processes, the concept of the tax error, its elements and the groups and topics of tax error correction will be examined with the to the legal regulations, applications, case studies and the decisions of the Council of State in detail.

ÖNSÖZ

Vergi Usul Hukukunda hata ve düzeltme konusundaki çalışmamda; Vergi Usul Kanunu'nda yer alan hükümler ile vergilendirme işlemleri, vergi hatası, unsurları ve grupları, düzeltme ve reddiyat yetkisi, düzeltme kapsamı ve dışında kalan konular, zamanaşımı konuları ayrıntılı olarak ele alınıp, Danıştay dairelerinin konu ile ilgili olarak örnek olacak kararları ile açıklamalarda bulunulup, idari aşamada çözüm yolu olan vergi hatalarının düzeltilmesinin vergi ödevlisine ve vergi idaresine sağlayacağı yararların önemi ve kanun hükümlerindeki eksikliklerin neler olduğu araştırılmıştır.

Araştırmada; konu ile ilgili eserlere, makalelere ve internet kaynaklarına yer verilmiştir. Vergi mevzuatındaki düzenlemeler incelenmiş ve ilgili kanun maddelerine atıfta bulunulmuştur. Ayrıca vergi yargısının yüksek mahkemesi olan Danıştay kararları taranmış ve araştırmayı açıklayıcı olanlara yer verilmiştir.

Çalışmamın hazırlanmasında emeği geçen ve desteğiyle yanımda olan danışman hocam Sayın Prof.Dr.S. Ateş Oktar'a teşekkürlerimi sunar. Sevgili anneme, babama ve kardeşim Nihal'e her zaman yanımda oldukları ve desteklerini esirgemedikleri için sonsuz teşekkür ederim.

Nihan KAŞIKÇI

İÇİNDEKİLER

ÖZ	iii
ABSTRACT	iv
ÖNSÖZ	v
İÇİNDEKİLER	vi
KISALTMALAR.....	x
GİRİŞ.....	1

BİRİNCİ BÖLÜM

VERGİLENDİRME İŞLEMLERİ VE VERGİ ALACAĞININ KALKMASI

1.1. VERGİLENDİRME İŞLEMLERİ	3
1.1.1. Vergiyi Doğuran Olay	4
1.1.2. Vergi Tarhı.....	6
1.1.3. Vergi Tebliği	10
1.1.4. Vergi Tahakkuku	12
1.1.5. Vergi Tahsili.....	13
1.2. VERGİ ALACAĞININ KALKMASI	15
1.2.1. Ödeme	16
1.2.2. Zamanaşımı	16
1.2.3. Terkin.....	18
1.2.4. Vergi Hatalarını Düzeltme	20
1.2.5. Uzlaşma	20
1.2.6. Yargı Kararları	23
1.2.7. Vergi Afları	23

İKİNCİ BÖLÜM

VERGİ UYUŞMAZLIKLARININ İDARİ AŞAMADA ÇÖZÜMLENMESİNDE VERGİ HATASI VE VERGİ HATALARININ TÜRLERİ

2.1. VERGİ UYUŞMAZLIKLARININ İDARİ AŞAMADA ÇÖZÜMLENMESİ	
.....	25
2.2. VERGİ HATASI KAVRAMI VE TARİHİ GELİŞİMİ	26
2.3. VERGİ HATALARININ UNSURLARI	31
2.3.1. Haksız ve Yürütülmesi Zorunlu Bir İşlemin Varlığı.....	31
2.3.2. Kanuna Aykırılık.....	31
2.3.3. Haksız İşlemin Yapılması Sonucunda Fazla veya Eksik Vergi İstenmesi veya Alınması	32
2.3.4. Haksız İşlemin Kanunda Sayılan Hata Türlerinden Biri Olması.....	33
2.3.5. Hatanın Hem Vergi İdaresi Hem de Mükellef Tarafından Yapılabileceği	33
2.4. VERGİ HATALARININ TÜRLERİ	34
2.4.1. HESAP HATALARI	34
2.4.1.1. Verginin Matrahında Hata.....	34
2.4.1.1.1. Mükellefin Defter ve Kayıtlarında Hatalar	38
2.4.1.1.2. Vergi İnceleme Raporlarının Dayanağı Olan Belgelerdeki Hatalar	40
2.4.1.1.3. Takdir Komisyonu Kararlarının Dayanağı Bilgi ve Belgeler deki Hatalar	41
2.4.1.2. Vergi Miktarında Hata	42
2.4.1.3. Verginin Mükerrer Olması.....	44
2.4.2. VERGİLENDİRME HATALARI	47
2.4.2.1. Mükellefin Şahsında Hata	48
2.4.2.2. Mükellefiyette Hata	50
2.4.2.3. Mevzuda Hata.....	52

2.4.2.4. Vergilendirme ve Muafiyet Döneminde Hata	55
2.5. VERGİ HATALARININ ORTAYA ÇIKARILMA YOLLARI	58
2.5.1. İlgili memurun hatayı bulması ya da görmesi ile	58
2.5.2. Üst memurların yaptıkları inceleme sonucunda hatanın görülmesi ...	58
2.5.3. Hatanın teftiş sırasında ortaya çıkarılması ile	58
2.5.4. Hatanın vergi incelemesi sırasında ortaya çıkarılması ile	59
2.5.5. Mükellefin hatayı fark ederek müracaat etmesi üzerine	59

ÜÇÜNCÜ BÖLÜM

VERGİ HATALARININ DÜZELTİLMESİ

3.1. DÜZELTME KAVRAMI	60
3.2. DÜZELTMENİN TARİHİ GELİŞİMİ	62
3.3. DÜZELTMENİN HUKUKİ BOYUTU	64
3.3.1. Anayasa ve İdare Hukuku Açısından	64
3.3.2. Sosyal, Hukuk ve Demokratik Devlet Olma İlkeleri Açısından	66
3.4. VERGİ HATALARININ DÜZELTİLMESİ YOLLARI.....	69
3.4.1. Re'sen Düzeltme	69
3.4.2. Mükellefin Talebi Üzerine Düzeltme	73
3.5. DÜZELTME TALEBİNİN İNCELENMESİ.....	76
3.6. DÜZELTME TALEBİNİN YERİNE GETİRİLMESİ.....	78
3.7. DÜZELTME TALEBİNİN REDDİNİN SONUÇLARI.....	78
3.7.1. Vergi Mahkemesinde Dava Açma Süresi İçinde Düzeltme Talebinde Bulunulması.....	79
3.7.2. Vergi Mahkemesinde Dava Açma Süresi Geçtikten Sonra Düzeltme Talebinde Bulunulması - Şikayet Yolu ile Başvuru	86
3.8. DÜZELTME KAPSAMI (ŞÜMULÜ)	90
3.8.1. Düzeltme Kapsamındaki Bazı Özellikli Durumlar	91
3.8.1.1. Davasız Ödeme.....	91
3.8.1.2. Ceza İndiriminden Yararlanarak Ödeme	91
3.8.1.3. Uzlaşma Konusu Olan Tarhiyatlarda Vergi Hatası	91

3.8.1.4. Vergi Mahkemeleri, Bölge İdare Mahkemeleri ve Danıştay'dan Geçen Muamelelerde Hata Bulunması.....	93
3.8.1.5. Vergi Mahkemeleri veya Danıştay Kararlarında Hata Bulunması	94
3.8.1.6. Vergi Cezalarında Yapılan Hatalar ve Düzeltilmesi.....	96
3.8.1.7. Gelir Vergisinde Düzeltme.....	98
3.8.1.8. Damga Vergisinde Düzeltme	98
3.8.1.9. Katma Değer Vergisinde Düzeltme	100
3.8.1.10. Ödeme Emirlerinde Yapılan Hatalar.....	101
3.8.2. Düzeltme Kapsamı Dışında Kalan Hukuki Uyuşmazlık	102
3.9. DÜZELTMEDE ZAMANAŞIMI	105
3.9.1. Vergi zamanaşımı süresinin son yılında tarh ve tebliğ edilmişse	107
3.9.2. Vergi ilan yolu ile tebliğ edilerek dava konusu yapılmaksızın kesinleşmemiş ise	107
3.9.3. Vergi ihbarnamesi ve ödeme emri ilan yolu ile tebliğ edilmişse	109
3.10. VERGİ UYUŞMAZLIKLARININ İDARİ AŞAMADA ÇÖZÜMÜNDE DÜZELTMENİN BAZI YABANCI ÜLKELERİNDE UYGULANMASI ..	110
3.10.1. Fransa'daki Uygulama	111
3.10.2. Almanya'daki Uygulama.....	111
3.10.3. Amerika Birleşik Devletleri'ndeki Uygulama	113
SONUÇ.....	115
KAYNAKÇA.....	119
EKLER.....	133

KISALTMALAR

AATUHK	Amme Alacaklarının Tahsil Usulü Hakkında Kanun
a.g.e.	adı geçen eser
a.g.m.	adı geçen makale
AÜHFD	Ankara Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi
b.s.	Bası
BSMV	Banka ve Sigorta Muameleleri Vergisi
D.	Daire
d.p.	Dipnot
DŞ.	Danıştay
DŞ.VDDGK.	Danıştay Vergi Dava Daireleri Genel Kurulu
E.	Esas
GVK	Gelir Vergisi Kanunu
İ.Ü.S.B.E.	İstanbul Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü
İYUK	İdari Yargılama Usulü Kanunu
K.	Karar
KVK	Kurumlar Vergisi Kanunu
m.	Madde
MB.	Maliye Bakanlığı
RG	Resmi Gazete
s.	Sayfa
TL	Türk Lirası
vb.	ve benzeri
VUK	Vergi Usul Kanunu

GİRİŞ

Devlet; kamu gücüne dayanarak, tek taraflı olarak, kamu hizmetlerinin finansman kaynağını sağlamak için, gerçek ve tüzel kişilerden mali güçlerine göre zorla ve karşılıksız şekilde vergi almaktadır. Vergi ilişkisinin bir tarafında vergi borçlusu olan vergi ödevlisi bulunurken, diğer tarafta ise vergi alacaklısı konumundaki devlet vardır. Ancak devlet soyut bir kavram olduğu için, kendisine vergilendirme yetkisi verilmiş olan kamu kuruluşu olarak ifade edilmektedir.

Vergilendirme sürecinde vergi idaresi ve vergi ödevlileri arasında vergi hukuku uygulamalarından kaynaklanan bazı uyuşmazlıklar ortaya çıkmaktadır. Bu durum vergilendirme olayına ilişkin karmaşık teknik ve hukuki hatalardan, vergi kanunları sayısının çok olmasından, ayrıca bu kanunların yaşamdaki değişimlerin gereği olarak sık sık değiştirilmelerinden, karmaşık niteliklere sahip olmalarından ve içeriklerinin yetersiz kalmasından olabileceği gibi; vergi idaresindeki görevlilerin vergi kanunlarını dar anlamda yorumlamalarından, sorumluluktan kaçmalarından veya devlete daha fazla gelir kazandırmak istemelerinden de kaynaklanabilmektedir. Ayrıca vergi ödevlilerinin daha az ya da hiç vergi vermeme arzusuyla hareket etmeleri ve devletinde kamu hizmetlerinin artması nedeniyle artan harcamalarının karşılanması için vergileri arttırmak istemeleri nedenlerinden uyuşmazlık ortaya çıkmaktadır.

Vergi uyuşmazlıklarının çözümünde yargısal yol ve idari çözüm yolları kullanılmaktadır. Yargı yolu karmaşık, zahmetli, pahalı ve zaman kaybına neden olduğundan; vergi hatasının idari aşamada barışçıl yolla çözümü olarak düzeltme yetkisi kullanılmaktadır. Vergi sistemimizde, hata üzerinden vergi alınmaması esası benimsendiğinden düzeltme kurumunun önemi kaçınılmazdır. Ayrıca, idari çözüm yoluna başvurduktan sonra hak kaybına sebep olmadan yargısal çözüm yolunun açık olması nedeni ile bir çözüm yönteminin denenmesi, diğer çözüm yönteminden vazgeçildiği anlamını taşımadığından dolayı da çözüm yolları arasında bağlantının olduğu görülmektedir. Böylece vergi hatasının düzeltilmesi yolunun kullanılmasından sonrada, mükellef aleyhine bir durum olduğunda yargı yoluna başvurulabildiği görülmektedir.

‘Vergi Usul Hukukunda hata ve düzeltme’ konusundaki çalışmada; vergilendirme işlemleri ve vergi alacağının kalkması, vergi uyuşmazlıklarının idari aşamada çözümlenmesinde vergi hatası ve vergi hatalarının türleri, vergi hatalarının düzeltilmesi konuları üç bölüm halinde incelenmiştir.

Çalışmanın birinci bölümünde; vergilendirme işlemleri olarak vergiyi doğuran olay, vergi tarhi, tebliği, tahakkuku ve tahsili aşamalarının her birinde vergi hatası yapılabileceği için bu süreçler kanun hükümleri ile sırasıyla incelenmiştir. Ayrıca vergi alacağının kalkması yolları olan ödeme, zamanaşımı, terkin, vergi hatalarını düzeltme, uzlaşma, yargı kararları ve vergi afları durumları tek tek incelenmiştir.

Çalışmanın ikinci bölümünde; vergi hatası kavramı, tarihi gelişimi olarak çeşitli kanunlarda 1934 yılından beri ifade edilmesi, vergi hatalarının unsurları, vergi hatası türlerinden hesap ve vergilendirme hatalarının alt gruplarının kanun hükümleri ile tanımlamaları, örnekler ve Danıştay kararları ile ele alınması ve vergi hatalarının ortaya çıkarılma yolları incelenmiştir.

Çalışmanın son bölümünde ise; düzeltme kavramı, tarihi gelişimi, anayasa, idare ve mali hukuk açısından; sosyal, hukuk ve demokratik devlet olma ilkeleri açısından hukuki boyutu, re’sen ve mükellefin talebi üzerine düzeltme yolları, düzeltme talebinin incelenmesi, düzeltme talebinin yerine getirilmesi, vergi mahkemesinde dava açma süresi içinde düzeltme talebinde bulunulması ve dava açma süresi geçtikten sonra düzeltme talebinde bulunulması şeklinde ifade edilen düzeltme talebinin reddinin sonuçları, düzeltme kapsamı ve kapsam dışında kalan hukuki uyuşmazlık, düzeltmede zamanaşımı ve bazı yabancı ülkelerdeki düzeltme uygulaması incelenmiştir.

Sonuç kısmında da, çalışmanın konusu olan vergi hatası kavramı ve düzeltme yolu konusunda genel bir değerlendirme yapılmıştır.

Ekler kısmında ise, düzeltme prosedürü ile ilgili uygulamada kullanılan resmi dilekçe örnekleri verilmiştir.

BİRİNCİ BÖLÜM

VERGİLENDİRME İŞLEMLERİ VE VERGİ ALACAĞININ KALKMASI

1.1. VERGİLENDİRME İŞLEMLERİ

Vergilendirme işlemleri, vergilendirme yetkisinin bir gereği olarak vergi idaresi tarafından yapılan ve vergi ödevlisini bağlayıcı nitelikte, yerine getirilmesi zorunlu olan işlemlerdir.¹ Vergi ilişkisinde, bir tarafta vergi alacaklısı olan devlet, diğer tarafta ise vergi borçlusu olan mükellef ya da vergi sorumlusu vardır. Vergilendirme işlemleri, organik ve fonksiyonel anlamda idare yapısında yer alan vergi daireleri tarafından gerçekleştirilmektedir.² Vergilendirmenin hukuki ve maddi sebebinin ortaya çıkmış olması ile vergilendirme işleminin yapılabilmesi sağlanmaktadır. Vergilendirme sürecinin başlayabilmesi için vergi alacağının doğması gerekmektedir.

Devletin vergi borçlusundan herhangi bir vergi alacağının doğabilmesi için; vergi kanunu hükmünün olması, bütçe ile ön-izin verilmesi ve vergiyi doğuran olayın gerçekleşmesi gibi bazı ön-şartların sağlanması gerekmektedir.

Birinci şart; Anayasamızın 73. maddesinin 3. fıkrasında yer alan “*Vergi, resim, harç ve benzeri mali yükümlülükler kanunla konulur, değiştirilir veya kaldırılır*” ifadesi ile verginin kanuniliği ilkesinin doğal bir sonucu olarak, yasama organı tarafından çıkarılan bir kanun hükmü bulunmadıkça, yürütme organı tarafından herhangi bir kişi veya olay vergilendirilemez. Vergilendirme işleminin hukuki sebebini, yürürlükteki kanun hükmü oluşturmaktadır.

İkinci şart; Belli bir kanunun belli bir mali yılda uygulanabilmesi için, o kanunun o yıl Bütçe Kanunu’nun (C) cetvelinde yer alması gerekir ve bu duruma

¹ Yusuf Karakoç, **Genel Vergi Hukuku**, Gözden Geçirilmiş ve Genişletilmiş 4. Baskı, Yetkin

² Serkan Açar, **Vergi Tahsilatından Kaynaklanan Uyuşmazlıklar ve Çözüm Yolları**, Yaklaşım Yayıncılık, Ankara, 2009, s.121

bütçe hukukunda ön-izin ilkesi³ denilmektedir. Bütçenin (C) cetvelinde yer almayan bir verginin ilgili mali yılda tahsil edilmesi mümkün değildir. Bu durum 5018 sayılı Kamu Mali Yönetimi ve Kontrol Kanunu’nun 13. maddesinde, “*Bütçeler, ait olduğu yıl başlamadan önce Türkiye Büyük Millet Meclisi veya yetkili organlarca kabul edilmedikçe veya onaylanmadıkça uygulanamaz*” şeklinde ifade edilir. Ön izin şartı ile yasama organı, yürütme organını belirtilen vergileri toplama konusunda bir yıl süre ile yetkili kılmaktadır.⁴

Üçüncü şart ise; Vergi kanunu hükümleri çerçevesinde vergiyi doğuran olayın gerçekleşmesi ile mükellef ve devlet arasında somut bir vergi ilişkisinin başlaması söz konusu olmaktadır. Vergilendirme işleminin maddi sebebinin ise, vergiyi doğuran olay oluşturmaktadır.⁵

Vergi alacağının tahsil edilebilir aşamaya gelebilmesi için, birbirini izleyen vergilendirme işlemlerinin yapılması gerekmektedir. Bu işlemlerin neler olduğu, Vergi Usul Kanunu’nun dördüncü bölümünde ‘Vergi Alacağının Tayini’ başlığı altında ‘vergiyi doğuran olay, tarh, tebliğ, tahakkuk ve tahsil’ işlemleri olarak sırayla açıklanmaktadır. Vergilendirme işlemlerinin her bir aşamasında mükellefin ya da vergi idaresinin lehine veya aleyhine vergi hataları yapılabilmektedir.

1.1.1. Vergiyi Doğuran Olay

Vergilendirme işlemleri, vergiyi doğuran olay ile başlar. Vergi Usul Kanunu’nun 19. maddesinde “*Vergi alacağı, vergi kanunlarının vergiyi bağladıkları olayın vukuu veya hukuki durumun tekemmülü ile doğar. Vergi alacağı mükellef bakımından vergi borcunu teşkil eder*” şeklinde yer alır.

Vergide ilk unsur olarak verginin konusu; verginin üzerine konulduğu şey, olay, fiil, işlem ya da durum olarak belirtilmektedir.⁶ Vergilendirme işlemlerinin

³ Mualla Öncel, Ahmet Kumrulu, Nami Çağan, **Vergi Hukuku**, Gözden Geçirilmiş ve Değişiklikler İşlenmiş 18. Bası, Turhan Kitabevi, Ankara, 2010, s.87

⁴ Yavuz Atar, **Vergi Hukuku**, Güncelleştirilmiş, 5. Baskı, Mimoza Yayınları, Konya, 2004, s.68

⁵ Karakoç, **a.g.e.**, s.233

⁶ Özhan Uluatam, **Kamu Maliyesi**, İmaj Yayınevi, Ankara, Kasım 2001, s.266

başlaması ve vergi alacağının doğabilmesi için, vergi mükellefi ile vergi konusu arasında, kanunların aradığı şartların ve ilişkinin oluşmasına ise vergiyi doğuran olay adı verilmektedir.⁷ Vergiyi doğuran olayın meydana gelmesi ile vergi alacaklısı ve borçlusu tarafları arasında, vergi alacağı ilişkisinin hukuksal olarak kurulması söz konusu olmaktadır. Ayrıca bir maddi olayın gerçekleşmiş olması, bazı hak ve menfaatlerin doğması ya da bir şartın gerçekleşmiş olması gibi çeşitli şekillerde vergiyi doğuran olay tanımlanmaktadır.⁸ Vergiyi doğuran olayın amacı ise; vergi yönetimi yani idare için bir vergi alacağının doğması, vergi mükellefinin ise bir vergi ödeme yükümlülüğünün doğduğunun habercisi olması durumudur.⁹

Vergi kanunları tarafından her vergi çeşidi için ayrı ayrı vergiyi doğuran olay tanımlanmaktadır. Gelir vergisi ve kurumlar vergisi açısından bir kazanç ve iradın elde edilmesi; katma değer vergisi açısından bir malın teslim edilmesi, bir hizmetin yapılması, mal ve hizmetin ithal edilmesi; emlak vergisi açısından Türkiye sınırları içerisinde bulunan bir binaya, arsaya veya araziye sahip olunması; veraset ve intikal vergisinde malların ölüm nedeniyle ya da bağış yoluyla bir kişinin mülkiyetinden çıkıp diğer bir kişinin mülkiyetine geçmesi; gümrük vergisinde bir malın gümrük bölgesine girmesi vb. durumlar vergiyi doğuran olayı ifade etmektedir.

Vergiyi doğuran olayın, verginin kanuniliği ilkesi gereğince kanun ile konulması, değiştirilmesi gerekmekte olup, vergi alacağının doğumunun idari düzenleme ve işlemlerden kaynaklanması ise mümkün değildir.¹⁰

Vergiyi doğuran olayın ortaya çıkıp çıkmadığının, çıkmışsa gerçekleşme zamanının belirlenmesi vergi borcunun doğduğu zamanı bilme, ayrıca uygulanacak vergi kanununu, vergiye esas olacak matrahı, uygulanacak vergi oranını ve istisnaları belirleme, indirimlerden yararlanma, ceza, gecikme zammı veya faizi gibi vergi borcunu arttıran durumların bulunup bulunmadığına karar verilmesi, zamanaşımının başlama tarihinin hesaplanması (tahakkuk ve tahsil zamanaşımı sürelerinin doğru

⁷ Sadık Kırbaş, **Vergi Hukuku**, Siyasal Kitabevi, 2004, s.99

⁸ S. Ateş Oktar, **Vergi Hukuku**, Gözden Geçirilmiş ve Güncelleştirilmiş 4. Baskı, Türkmen Kitabevi, İstanbul, 2009, s.93

⁹ Salih Özel, **Vergiyi Doğuran Olay Kavramı**, Yaklaşım Dergisi, Sayı:145, Ocak 2005

¹⁰ Oktar, **a.g.e.**, s.94

tespit edilmesi), beyanname ve ödeme süreleri konuları açısından önem taşımaktadır.¹¹

Vergiye doğuran olay, vergilendirme işlemlerinin ön şartı ve sebep unsurunu oluşturmaktadır. Vergilendirme sürecinin başlangıcında ve bitişinde etkisi vardır.¹²

Vergiye doğuran olayın, vergilendirme süreci içerisindeki önemini belirten; Anayasa mahkemesinin bir kararı ise ‘Vergi yükümlülüğü, vergi konusu olayın gerçekleşmesi ile doğar. Bu olayın gerçekleşmesi vergi yükümlülüğünün doğması için gerekli ve yeterlidir. Vergi yükümlülüğünün sübjektif ve ferdî bir hukukî duruma dönüşebilmesi için beyan, tarh ve tahakkuk işlemlerinin gerekli olması; vergi yükümlülüğünün, bu yükümlülüğü yaratan olayın ortaya çıkmasıyla doğacağı gerçeğini etkilemez. Vergi yaratan olay gerçekleştiği an, vergi yükümlülüğü doğmuş olacaktır.’ şeklinde yer alır.¹³

Vergiye doğuran olay ve vergi hatasının düzeltilmesi konusunda Danıştay 7. Dairesinin bir kararı ise “Nakden tahsil edilmediği ve ilgili mevzuata aykırı olarak gelir yazılan temerrüt faizlerinin banka kayıtlarından çıkarılması halinde, vergiyi doğuran olay geçmişe yönelik olarak ortadan kalkması nedeniyle, nakden veya hesaben elde etmeden söz edilemeyeceğinden, daha önce ödenen banka ve sigorta muameleleri vergisinin düzeltme yoluyla iadesi gerektiği”¹⁴ şeklindedir.

1.1.2. Vergi Tarhı

Vergilendirme sürecinde verginin tahsil edilebilmesi için, vergiyi doğuran olaydan sonra ilk aşama tarh işlemidir. Vergi Usul Kanunu’nun 20. maddesinde “*Verginin tarhı, vergi alacağının kanunlarında gösterilen matrah ve nispetler üzerinden vergi dairesi tarafından hesaplanarak bu alacağı miktar itibariyle tespit eden idari muameledir*” şeklinde tanımlanmaktadır.

¹¹ Karakoç, a.g.e., s.235

¹² Yusuf Kıldış, **Türk Vergi Hukukunda Vergiyi Doğuran Olay**, E-Yaklaşım, S:33, Nisan 2006

¹³ Anayasa Mahkemesi’nin 27.09.1988 tarih ve E.1988/9, K.1988/28 sayılı kararı (Resmi Gazete 26.12.1988 tarih ve 20031 sayılı)

¹⁴ DŞ. 7. D. ,10.06.2003 tarih ve E.2002/3830, K.2003/3514

Tarh işlemi; vergi borcunun mükellefin bağlı olduğu (genellikle iş yerinin veya ikametgahının bulunduğu yerdeki) vergi idaresi tarafından hesaplanması işlemidir.¹⁵ Vergi borcunu belirlemesi nedeni ile vergilendirmenin konu unsurunu oluşturmaktadır.¹⁶ Tarh işlemi vergi borcunu doğurmaz, yalnızca borcun varlığını saptamaktadır.

Tarh işlemi kanunda idari işlem olarak belirtildiğinden, idare hukukunun idari işlemler ile ilgili analizlerinin tümü tarh işlemi içinde geçerli olmaktadır. İdari işlemler; idari makam ve mercilerin, idare işlevleriyle ilgili olarak kamu hukuku kuralları çerçevesinde tesis ettikleri tek yanlı ve doğrudan uygulanabilir hukuki tasarruflar olarak tanımlanmakta¹⁷ ve genel-düzenleyici, bireysel işlemler; şart işlemler; yararlandırıcı, yükümlendirici işlemler; asli, hazırlayıcı, uygulama ile ilgili işlemler; sarıh, zımni işlemler, yapıcı, belirtici işlemler gibi bir kısım kategorilere ayrılmaktadır.

Tarh işlemi, genel düzenleyici bir işlem olmayıp, tek bir mükellef hakkında ortaya çıktığı için ve bu şekilde mükellefi genel, kişilik dışı bir hukuki durumdan özel ve kişisel bir duruma soktuğundan dolayı bireysel bir işlemdir. Yükümlülük getirme özelliği itibarıyla, yükümlendirici işlemdir. Vergi indirimi, vergi muafiyeti ve teşvik ile ilgili işlemler yararlandırıcı işlemdir. Kural olarak yükümlendirici, istisnaen yararlandırıcıdır. Yürütülmesi zorunlu ve kesin işlem olması nedeniyle, asli işlemdir. Türk vergi hukukunda vergiyi doğuran olayın gerçekleşmesi ile vergi borcu doğduğundan tarh işlemi, var olan durumu tespit edici niteliğinden belirtici işlem olup, yapıcı işlem değildir. Tarh işlemi açıklayıcı ve belirtici nitelikte olup, maddi olarak kurucu değildir.¹⁸ Tarh işlemi kişilerin istemesi, talep etmesi sonucu yapılan bir işlem değildir. Mükellefin beyanname vermesi böyle bir izlenim verebilir. Ancak mükellef beyanname vermediği zaman vergi idaresi yoklama (VUK m. 27) veya

¹⁵ Nurettin Bilici, **Vergi Hukuku** (Genel Hükümler, Türk Vergi Sistemi) Güncelleştirilmiş ve Geliştirilmiş 24. Bası, Seçkin Yayıncılık, Ankara, 2010, s.62

¹⁶ Açar, **a.g.e.**, s.122

¹⁷ M. Ezhan Doğrusöz, **Tarh İşleminin İdari Unsurları-I**, Yaklaşım Dergisi, Sayı:139, Temmuz 2004

¹⁸ Oktar, **a.g.e.**, s.95

inceleme (VUK m. 134) ile vergiyi doğuran olayı tespit ettiğinde vergiyi ikmalen (VUK m. 29) veya re'sen (VUK m. 30) tarh eder.¹⁹

İdari Yargılama Usulü Kanunu'nun 2. maddesinin 1. fıkrasının a bendindeki idari işlemin denetlenmesinde yer alan yetki, şekil, sebep, konu ve amaç unsurları ve bu unsurlarda ortaya çıkabilecek sakatlıklar, tarh işlemi içinde geçerlidir.

Yetki unsuru açısından; anayasa ile kanunların idareye verdiği işlem yapabilme güç ve yeteneği, yetki olarak tanımlanır. Vergi kanunlarına uygun olarak, belli vergileri tarha ve tahsile yetkili vergi daireleri belirtilmekte olup, tarh işleminin yetkili olmayan vergi dairesince yapılması halinde yetki unsuru açısından sakatlık olacağı söz konusu olmaktadır. Fonksiyon gaspı (yasama ve yargı organlarınca ya da özel hukuk kişi ve kuruluşlarınca vergi salınması), yetki gaspı²⁰ (idari işlemin, o idari işlemi tesise yetkili olmayan idareler tarafından yapılması) ve tarh yetkisinin konu-zaman-yer bakımlarından yetki aşımının olması şeklinde, üç tane hukuka aykırılık olabilmektedir. Yetki aşımındaki aykırılık durumu tarh işleminin iptalini gerektirmektedir.²¹

Şekil unsuru açısından; yetkili vergi dairesi tarh işlemi yapma yetkisini kullanmadan önce, Vergi Usul Kanunu'nda belirtilen usul kurallarına uygun olarak işlem yapmak zorundadır. Maliye Bakanlığı'nın tüzük, yönetmelik, genel tebliğ, iç genelge, işlem yönergesi gibi düzenleyici işlemleri usul ve yetki konularını düzenlemektedir. Ayrıca Vergi Usul Kanunu'nun 120. maddesinde düzeltme yetkisi konusunda da düzenleme yapmak için Bakanlık yetkili kılınmıştır.²² Beyan üzerinden alınan vergilerde, tahakkuk fişi ile tarh ve tahakkuk ettirilmekte olup (VUK m. 25), bu duruma aykırı davranış olduğunda, tarh işleminin yok hükmünde olması sonucunu doğurmaktadır. Vergi ya da ceza ihbarnamesi; ikmalen, re'sen veya idarece yapılan tarh işlemin sadece ilgisine tebliğ aracı olmayıp, tarh işleminin şekil unsurunu da

¹⁹ Bekir Baykara, **Vergi Tarh İşleminin Hukuki Analizi**, E-Yaklaşım Dergisi, Sayı: 7, Şubat 2004

²⁰ M. Ezhan Doğrusöz, **Tarh İşleminin İdari Unsurları-II(!)**, Yaklaşım Dergisi, Sayı:140, Ağustos 2004

²¹ Karakoç, **a.g.e.**, s.257

²² Baykara, **a.g.m**

oluşturduğu görülmektedir. Vergi kanunlarında öngörülen usul ve şekle uyulmaması, vergilendirme işlemini şekil yönünden sakatlamaktadır.²³

Sebeb unsuru açısından; vergilendirme işlemlerinden vergi tarhının hukuki sebebini yürürlükteki vergi kanunu hükmü; maddi sebebini vergiyi doğuran olay oluşturmaktadır. Bu unsur açısından sakatlık bulunmaması için; hem maddi hem de hukuki sebeb, yürürlükte bulunan kanun hükümlerine aykırı olmaması gerekmektedir. Vergi dairesi, dayandığı sebep ya da sebeplerin geçerliliğini, usulüne uygun olarak düzenleyeceği yoklama fişi, inceleme tutanağı ya da kanunda öngörülen geçerli belge ile ispatlayabilmektedir. Sebebin gerçek olmaması, işlemi sakatlamakta ve iptalini gerektirmektedir.²⁴

Konu unsuru olarak; idari bir işlemin doğurduğu hukuki sonuç onun konusudur. Tarh işlemine konu olan durumun vergi türü, miktarı ve yükümlü açısından kanuna uygun olması gerekmektedir. Tarh işlemi açısından gelir elde eden kişiden gelir vergisi yerine veraset ve intikal vergisi alınması, işlemi konu unsuru açısından sakatlamaktadır. Sebeb ve konu unsurları arasında sebep ve sonuç ilişkisi doğru kurulmadığında, işlem hukuka aykırı olmakta ve esas yönünden sakat olmaktadır. Bu iki unsur arasında illiyet bağının bulunması gerekmektedir.²⁵

Amaç unsuru ise; kamu yararı için, idarenin yerine getirmekle yükümlü olduğu kamu hizmetlerinin finanse edilmesidir. Vergilendirmenin mali amacı yanında; gelir dağılımında adaleti sağlamak, ekonomik istikrarı gerçekleştirmek ve kalkınmayı sağlamak gibi mali olmayan amaçları da vardır. Kamu yararı dışında başka bir amaçla vergilendirme işlemi yapılırsa, hukuka aykırılık söz konusu olmaktadır.

Yetki, şekil ve amaç unsurları açısından vergilendirme işleminde takdir yetkisi kullanımı söz konusu olmamaktadır. Ancak sebep ve konu unsurlarında takdir yetkisinin kullanılması genel amaç doğrultusunda olmalıdır. Ayrıca tarh işleminin

²³ Karakoç, **a.g.e.**, s.258

²⁴ Karakoç, **a.g.e.**, s.259

²⁵ Öncel, Çağan, Kumrulu, **a.g.e.**, s.92

unsurlarından birinde sakatlık olması durumunda, bu sakat işlemin geri alınması, kaldırılması, değiştirilmesi, düzeltilmesi ve vergi yargısına başvurmak suretiyle sakat işlemin iptali söz konusu olabilmektedir.²⁶

Vergi tarhı ve vergi hatası konusu ile ilgili Danıştay 4. Dairesinin bir kararı ise “Menkul sermaye iradı matrahına dahil edilmeyen yatırım indirimi üzerinden gelir (stopaj) vergisi alınması, VUK’nun 118/3. maddesindeki belirtilen mevzuda hata kapsamında değerlendirilerek mahkemece yeniden karar verilmesi gerektiği”²⁷ şeklindedir.

1.1.3. Vergi Tebliği

Tarh işleminden sonraki aşama, tebliğ işlemidir. Vergi Usul Kanunu’nun 21. maddesinde “*Tebliğ, vergilendirmeyi ilgilendiren ve hüküm ifade eden hususların yetkili makamlar tarafından mükellefe veya ceza sorumlusuna yazı ile bildirilmesidir*” şeklinde ifade edilir.

Tebliğ, hukuki bir işlemin ilgili kimsenin bilgisine sunulması için yetkili makamın, yasa ve yöntemine uygun bir biçimde yazı ile veya ilanla yaptığı bildirim işlemi olarak tanımlanmaktadır.²⁸

Tebliğ işlemi, vergilendirme sürecinde tarh ve tahakkuk aşamaları arasında köprü konumundadır. Tebligat yapılmasının; tarh edilen vergiden yükümlü ya da sorumlunun haberdar edilmesi, tarh edilen vergi miktarının yükümlü ya da sorumlu tarafından öğrenilerek onayının alınması, idari veya yargısal bir sürenin başlamasının sağlanması açısından önemi vardır. Uygulamaya ilişkin bir işlemdir. Tebliğ işlemleri yazılı şekilde yapılmaktadır. İdari ve yargısal sürelerin işlemeye başlaması ve hesaplanmasında belirleyici unsur ise tebliğ tarihidir.²⁹

²⁶ Atar, **a.g.e.**, s.74

²⁷ DŞ. 4. D., 15.04.1999 tarih ve E.1998/327, K.1999/1391

²⁸ Kırbaş, **a.g.e.**, s.125

²⁹ Öncel, Çağan, Kumrulu, **a.g.e.**, s.103

Vergilendirme sürecine ilişkin tebligat işlemleri Vergi Usul Kanunu'nun 21. maddesinde ve 93-109. maddeleri arasında özel hükümlere bağlanmıştır. Ancak vergi yargılamasında ki tebligat, İdari Yargılama Usulü Kanunu'nun 'Tebliğ işleri ve ücretler' başlıklı 60. maddesi uyarınca Tebligat Kanunu ile yapılır. Türk hukukunda yargı organları, resmi daireler, barolar, noterler vb. kurumlar tarafından yapılacak olan her türlü tebligat işleri, Tebligat kanunu hükümleri ile düzenlenmektedir.

Vergilendirme ile ilgili tahakkuk fişi dışındaki, hüküm ifade eden her türlü belgeler ve yazılar, adresleri bilinen gerçek ve tüzel kişilere posta aracılığı ile iadeli taahhütlü olarak, adresleri bilinmeyenlere ise ilan yolu ile tebliğ edilir.

Hatalı tebliğler ise Vergi Usul Kanunu'nun 108. maddesinde "*Tebliğ olunan vesikalar, esasa müessir olmayan şekil hatalarından dolayı hukuki kıymetlerini kaybetmezler; yalnız vergi ihbarı ile ilgili vesikalarda mükellefin adının, verginin nevi veya miktarının, vergi mahkemesinde dava açma süresinin hiç yazılmamış olması veyahut bu vesikaların görevli bir makam tarafından tanzim edilmemiş bulunması vesikayı hükümsüz kılar*" şeklinde yer alır. Gönderilen yazıya sıra numarası konulmasının unutulması, şekil hatasına örnek olur ve tebliğ geçersiz olmamaktadır; ihbarnamede mükellefin adının yazılmasının unutulmuş olması ise esasa ilişkin hatayı göstermekte ve bu durumda tebliğin yeniden yapılması gerekmektedir.³⁰ Ayrıca ilgilinin bilinen adresine tebliğ yapılmadan, ilan tebliğ yoluna gidilmemesi gerekmektedir. Mükellefin yeni adresi bilindiği halde, eski adresine yapılan tebligatında geçersizliği söz konusudur. Hatalı tebliğ yapılmış olanların idareye başvurma ya da vergi mahkemesinde dava açma yolları açıktır.

Tebliğ işleminin, kanunen kendine tebliğ yapılabilecek kişiler yerine başkalarına yapılması da sakatlık nedenidir.³¹ Bu konuda Danıştay 4. Dairesinin örnek kararı ise "Tasfiye halinde tüzel kişilerde şirketi temsile yetkili kişi tasfiye

³⁰ Bilici, **a.g.e.**, s.68

³¹ Emrah Akın, **Vergi Usul Hukukunda Tebligat Hükümleri ve Hatalı Tebliğ Kavramı**, Yaklaşım Dergisi, Sayı:179, Kasım 2007

memuru olup, vergiye ilişkin her türlü tebligatın da tasfiye memuruna yapılması”³² şeklindedir.

Vergi tebliği ve vergi hatası ile ilgili Danıştay 4. Dairesinin “Vergi ve ceza ihbarnamesinin tebliğinden başlayan dava açma süresi içinde vergi hatası bulunduğu iddiasıyla vergi dairesi müdürlüğüne yapılan başvuru, dava açma süresini durduracağı”³³ şeklinde kararı vardır.

1.1.4. Vergi Tahakkuku

Tarh ve tebliğ aşamalarından sonra vergi tahakkuk işlemi yapılmaktadır. Vergi Usul Kanunu’nun 22. maddesinde “*Verginin tahakkuku, tarh ve tebliğ edilen bir verginin ödenmesi gereken bir safhaya gelmesidir*” şeklinde ifade edilmektedir.

Tahakkuk; tarh ve tebliğ edilen verginin ödenecek, yani yükümlü ya da sorumlunun onu ödemek zorunda olduğu bir aşamaya gelmesine denilir.³⁴

Vergilendirme sürecinde ayrı bir işlem olmayan tahakkuk, ya belli dava süresinin geçirilmesi ile kendiliğinden ya da yargı organının açılan davayı red kararı üzerinden gerçekleşmektedir. Başka hiçbir idari muamele veya tasarrufa gereksinim duymaksızın kendiliğinden gerçekleşme özelliği onu birer idari işlem olarak tarh, tebliğ ve tahsilden ayıran önemli noktadır. Ayrıca tarh işlemine karşı süresi içinde vergi mahkemesine başvurulması halinde, ödenecek duruma gelmesinin mahkeme kararına kadar ertelenmesi, yani yürütmenin durması diğer özelliğidir.³⁵

Beyan üzerinden tarh edilen, ikmalen, re’sen ve idarece tarhiyatta verginin tahakkuk zamanı farklılık göstermektedir. Beyana dayalı tarhta, tarh ve tahakkuk işlemleri birleştigiinden, tarh işlemi ile tahakkuk fişi de kesilir. Ancak ikmalen, re’sen ve idarece yapılan tarhta ise, tarh ve tahakkuk aşamalarının birbirinden ayrı oldukları görülmektedir. Tahakkuku tahsile bağlı vergiler ise Vergi Usul Kanunu’nun 24.

³² DŞ. 4. D., 25.03.1999 tarih ve E.1998/1102, K.1999/1241

³³ DŞ. 4. D., 17.03.1986 tarih ve E.1984/1617, K.1986/1009

³⁴ Karakoç, **a.g.e**, s.273

³⁵ Öncel, Çağan, Kumrulu, **a.g.e**, s.106

maddesinde ‘*Mahiyetleri itibariyle tahakkuku tahsile bağı vergilerde, verginin tahsili tahakkuku da içine alır*’ şeklinde ifade edilmekte olup, verginin tahsil edilmesi ile tahakkuk işlemi de sağlanmış olmaktadır.

Verginin kesinleşmesi ise; vergi tahakkukundan farklı olarak bir işlem hakkında bütün yargı yollarının tüketilmesi suretiyle o işlemin nihai olarak geçerli bir mahkeme kararına konu yapılmış olmasını ya da o işlem için başvurulacak bir yargı yolu kalmamasını, dava açılmamasını ifade etmektedir. Bu konuda örnek olarak, mükellef vergi mahkemesinde otuz günlük süreyi dava açmadan geçirerek vergi borcunu kabul etmiş olmakta ve vergi hem tahakkuk etmiş hem de herhangi bir yargı merciine gidilemeyeceği için kesinleşmiş olmaktadır.³⁶

Verginin tahakkuku ve vergi hatası konusunda örnek olarak Danıştay Vergi Dava Dairesinin “Beyanname geç verilmekle beraber vergi yasal sürede ödendiğinden, vergi ziyayı (VUK m. 341) ortaya çıkmadığı ve gecikme faizi tahsili için geçerli koşullar bulunmadığından gecikme faizi tahsili ve kaçakçılık cezası kesilmesinin vergi hatası oluşturacağı”³⁷ şeklinde kararı vardır.

1.1.5. Vergi Tahsili

Tahsil aşaması ile vergi borcu sona ermekte olup, vergilendirme işlemlerinin son aşamasıdır. Vergi Usul Kanunu’nun 23. maddesinde “*Verginin tahsili, kanuna uygun surette ödenmesidir*” şeklinde tanımlanmaktadır.

Tahsil, idarenin alacağını toplaması olarak; ödeme ise mükellefin borçlu olduğu meblağı devlete vermesi olarak tanımlanmaktadır.³⁸ Mükellefin vergi borcunu kendi isteği ile süresi içinde ödemesi durumunda tahsil işlemi gerçekleşir ve böylece vergi borcu sona ermektedir. Ancak, mükellef vergi borcunu vadeden sonra kendi isteği ile öderse, vergi borcuna ilave olarak gecikme zammı da alınmaktadır. Mükellef borcun vadesinin gelmesine rağmen bunu hiç ödemeyecek olursa, 6183

³⁶ Atar, **a.g.e.**, s.81

³⁷ DŞ.VDDGK., 03.04.1994 tarih ve E.1993/159, K.1994/218

³⁸ Oktar, **a.g.e.**, s.113

sayılı kanun hükümleri çerçevesinde vergi dairesi cebren tahsil (idare, kamu gücüne dayanarak gerçekleştirir) yoluna gitmektedir.³⁹ Vergiler, 6183 sayılı Amme Alacaklarının Tahsil Usulü Hakkında Kanuna göre tahsil edilebilmektedir. Bu kanun tüm kamu alacaklarının tahsil aşamasını düzenleyen hükümler içermektedir.

Tahsil işlemi, tarh gibi bireysel-özel nitelikte idari işlemdir. Tarh işlemi gibi ilgililerin kamu borçlarının ödenmesine ilişkin olduğu için yükümlendirici ve ödeme emri tebliğ etmesi de uygulama ile ilgili işlemdir. Tarh işleminin aksine yapıcı (inşai) bir işlem niteliği taşımaktadır. Tahsil işleminin gerçekleşmesinden sonra mükelleflere verilen makbuz, işlemin bildirimi niteliğindedir. Maddi kanun hükümleri, Amme Alacakları Tahsil Usulü Hakkında Kanun ile vergi borcunun tarh ve tahakkuk aşamalarından geçmiş olması ise, tahsil işleminin sebep unsurunu oluşturmaktadır. Tahsil işleminin konusu ise vergi borcunun mükellefin iradesi ile ya da cebren ödenmesidir.⁴⁰ Tahsil işlemleri; tek taraflı, kesin ve yürütülmesi zorunlu işlem niteliğinde olduğundan dolayı, idari işlemin yetki, şekil, sebep, konu ve amaç unsurları açısından hukuka aykırı olduklarında, doğrudan iptal davasına konu olabilmektedirler.

Ayrıca ilke itibarıyla, ihtiyati haciz, ihtiyati tahakkuk kararının alınması ve ödeme emri tebliğleri gibi 6183 sayılı kanunun uygulamalarında tespit edilen hatalarda, işlemi tesis eden idareye karşı “hatanın düzeltilmesini talep etmek, bu aşamada arzu edilen sonuç alınmadığı takdirde yargıya başvurmak olanağı” bulunmamaktadır. Bu konuda Danıştay Vergi Dava Dairesinin “1- Vergi Usul Kanunu’nda vergi hatalarının düzeltilmesi için öngörülen düzeltme ve şikayet yolunun, 6183 sayılı kanun uyarınca kamu alacaklarının güvenceye alınması veya tahsili amacıyla yapılan işlemleri kapsamadığı, 2- Bu işlemlere karşı idareye yapılan başvuruların düzeltme başvurusu değil, istem kabul edilmediği takdirde, idari davaya konu olabilecek işlem yaratmak amacıyla yapılmış başvurular olarak değerlendirilmesi gerektiği”⁴¹ şeklinde kararı vardır. Ancak, kanuni bir düzenleme ve

³⁹ Atar, **a.g.e.**, s.82

⁴⁰ Öncel, Çağan, Kumrulu, **a.g.e.**, s.109

⁴¹ DŞ.VDDGK., 24.10.2008 tarih ve E.2007/547, K.2008/715

hak mevcut olmamakla birlikte, yargıya başvuru süresi tüketilmeden idareden hatayı düzeltmesi istenebilmektedir.⁴²

Vergi tahsili ve vergi hatası konusunda örnek olarak Danıştay 9. Dairesinin “Taşınmazın, süresinde imar programına alınmamış olması emlak vergisinin ödemesinin durmasına engel teşkil etmeyeceğinden, tahsil edilen emlak vergilerinin vergi hatası kapsamı içinde değerlendirilmesi gerektiği”⁴³ şeklinde kararı vardır.

1.2. VERGİ ALACAĞININ KALKMASI

Vergilendirme işleminde vergiyi doğuran olayla ortaya çıkan vergi alacağı; tarh işlemi ile miktarı belirlendikten sonra, tebliğ ile mükellefe ya da ceza sorumlusuna yazıyla bildirilip, tahakkuku ile ödenmesi gereken aşamaya gelir ve mükellef ya da vergi sorumlusu tarafından kanuna uygun olarak ödenerek ortadan kalkar. Verginin tarh, tebliğ ve tahakkuk aşamaları Vergi Usul Kanunu ile düzenlenmekte olup; tahsil aşaması ise 6183 sayılı Amme Alacaklarının Tahsil Usulü Hakkında Kanunun hükümlerine göre düzenlenmektedir.

Vergi Usul Kanunu’nun altıncı kısmı ‘Vergi Alacağının Kalkması’ başlığı ile düzenlenmiştir ve ‘ödeme, zamanaşımı ve terkin, vergi hatalarını düzeltme ve reddiyat’ şeklinde üç bölümden oluşmaktadır. Vergi alacağını kaldıran yollar olarak ifade edilen ödeme, zamanaşımı, terkin, vergi hatalarını düzeltmeye; uzlaşma, yargı kararları ve vergi afları da eklenmektedir. Ancak vergi hatalarının düzeltilmesi, uzlaşma ve yargı kararlarının genellikle gerçek bir vergi alacağını değil; hata, hukuka aykırı işlem gibi durumlar sonucunda, ortaya çıkan bir tür sözde alacağı ortadan kaldırdıklarını da belirtmek gerekmektedir.⁴⁴

⁴² Yakup Tokat, **Kamu Alacağının Güvence Altına Alınmasında ve Tahsilinde Düzeltme İstemi**, Yaklaşım Dergisi, Sayı:215, Kasım 2010

⁴³ DŞ. 9. D., 31.05.2007 tarih ve E.2007/1783, K.2007/2143

⁴⁴ Oktar, **a.g.e.**, s.115

1.2.1. Ödeme

Vergi işleminde borçlu olan mükellef ve alacaklı olan devlet vardır. Vergi borcunu ortadan kaldıran en doğal yol olan ödeme, mükellefin borçlu olduğu vergi miktarını yasalara uygun biçimde devlete vermesidir.

Vergi borcu, mükellefin bu bakımdan bağlı olduğu vergi dairesine (VUK m. 110/1) ve kanunlarında gösterilen süreler içinde ödenir. (VUK m. 111/1) Bazı özel ödeme zamanları da Vergi Usul Kanunu'nun 112. maddesinde düzenlenmiştir. Her vergi için kendi kanununda mükellefin bağlı olduğu vergi dairesi belirlenmiştir. (VUK m. 4) Ödeme süresinin son günü verginin vade tarihidir. (VUK m. 111/2; AATUHK m. 37/3) Verginin ödenebileceği son günün akşamına kadar vergi alacağı ödenmezse, devlet zorla ve gecikme zamlı olarak tahsil yoluna gidebilecektir.

Mükellefin kendisinin veya mükellef adına hareket eden kişiler ile ödeme süresi içinde vergisini doğrudan vergi dairesine yatırması veya banka şubesi aracılığı ile, posta havalesi ile, çizgili çek kullanılarak yatırması şekli; ödeme konusu olan para hak sahiplerine verilmeden önce verginin ödemeyi yapanlarca kesilerek yatırılması olan verginin kaynaktan kesilmesi şekli olmak üzere verginin ödenme şekilleri vardır. Uygulamada bütünlüğün sağlanması için kazandıkça ödeme esasına dayanan ödeme şeklide söz konusudur.

1.2.2. Zamanaşımı

Zamanaşımı genel anlamda, bir hakkın kazanılması ya da kaybedilmesi için kanunda gösterilen sürenin geçmiş olması demektir. Çoğu kez zamanaşımı ile bir taraf hak sağlarken, diğer taraf ise hak kaybına uğramaktadır.⁴⁵

Vergi alacağını ortadan kaldıran en önemli nedenlerden biri zamanaşımıdır. Bir alacağın doğumunu takip eden ve kanunla belirlenmiş süre içinde alacaklının

⁴⁵ Salih Özel, **Türk Vergi Sisteminde Zamanaşımı**, E-Yaklaşım Dergisi, Sayı:17, Aralık 2004

hakkını istememesi ya da borçluyu dava etmemesi nedeniyle, hak isteme veya dava açma imkanının ortadan kalkması olarak tanımlanmaktadır.⁴⁶

Vergi hukukunda zamanaşımının kabul edilmesindeki başlıca neden kamu yararadır. Kamu yararı açısından, yargı organlarının yükünü azaltıcı etkisi vardır. Vergi idaresinin de tarh ve tahsil işlemleri konusunda etkin ve verimli çalışmasını sağlamaktadır. Ayrıca vergi yükümlülere açısından da yararı vardır. Çünkü devletin vergi alma yetkisinin zamanaşımı süreleri ile sınırlandırılması vergiden doğan hukuki ilişkinin uzun zaman askıda kalmasını önlemektedir. Böylece vergi idaresi alacaklarını izleme konusunda daha dikkatli olup, kamu yararı kadar tek tek kişilerin yararı da korunmuş olur. Yararına karşılık zamanaşımı, borcunu düzenli biçimde ödeyen yükümlüler aleyhine adalet ve eşitlik ilkesini zedelemekte ve mükelleflerin kaçakçılığa yönelmesine de sebep olabilmektedir. Ayrıca vergi gelirlerinde azalmaya da yol açtığı görülmektedir.⁴⁷

Zamanaşımı süresinin, sadece kanunlarda belirtilen açık hükümlerin varlığı halinde durduğu ya da kesildiği görülür.⁴⁸ Alacaklının alacağını izleme olanağının kalmaması veya bunun çok zor olması durumunda zamanaşımı süresi durur; zamanaşımı, sürenin işlemesine engel sebebin kalkması ile birlikte kaldığı yerden işlemeye başlar. Kesilmesinde ise; kesme sebebinin meydana geldiği ana kadar işlemiş olan süreler dikkate alınmaz. Zamanaşımı süresi kesme sebebinin ortadan kalkmasından sonra yeniden işlemeye başlamaktadır.⁴⁹

Zamanaşımı, Vergi Usul Kanunu'nun 113. maddesinde “*Süre geçmesi suretiyle vergi alacağının kalkmasıdır. Zamanaşımı, mükellefin bu hususta bir müracaatı olup olmadığına bakılmaksızın hüküm ifade eder*” şeklinde tanımlanır.

⁴⁶ Oktar, **a.g.e.**, s.118

⁴⁷ Öncel, Kumrulu, Çağan, **a.g.e.**, s.132

⁴⁸ Binnur Çelik, **Kamu Alacaklarının Takip ve Tahsil Hukuku**, Türkiye İş Bankası Kültür Yayınları, 2002, s.230

⁴⁹ Nihal Saban, **Vergi Hukuku**, Der Yayınları, İstanbul, 2005, s.140

Zamanaşımının iki ayrı çeşidi vardır. Bunlardan; tahakkuk zamanaşımı; vergiyi doğuran olayın üzerinden kanunda belirtilen sürenin geçmesine karşılık, verginin tarh edilerek mükellefe tebliğ edilmemesi ya da tahakkuk ettirilmemesi halindeki zamanaşımı çeşididir. Kanunla belirlenen bu tarh zamanaşımı süresi içinde tahakkuk ettirilemeyen vergi borcunun ise kalkması gerekecektir.⁵⁰ Vergi Usul Kanunu'nun 114. maddesi ile düzenlenmiştir. Vergi zamanaşımına uğradıktan sonra artık vergi dairesi o vergiyi tarh ve tebliğ edemez. Bunun sonucu olarak vergi incelemesi de yapamaz. (VUK m. 138/2) Tahsil zamanaşımı ise; kanunda belirtilen sürenin geçmesinden sonra, alacaklı kamu idaresinin alacağını tahsil etme yetkisinin sona ermesi halinde söz konusu olan zamanaşımıdır.⁵¹ Vergiler ve diğer bütün kamu alacakları için geçerli olmak üzere 6183 sayılı kanunda düzenlenmiş zamanaşımıdır. (AATUHK 102-103-104. maddeleri) Tahsil zamanaşımının işlemeye başlamasında vadeyi izleyen takvim yılı esas alınmaktadır. Tahsil zamanaşımının süresi dolduktan sonra alacaklı kamu idaresinin vergi alacağı için cebren tahsil etme yetkisi ortadan kalkar. Mükellefin rızası ile yapacağı ödemeler kabul edilir. Ancak yapılan ödemeden sonra zamanaşımına uğradığı gerekçesi ile ödediğini ise geri alamamaktadır.

1.2.3. Terkin

Terkin, kelime anlamı olarak silme anlamına gelir. Bir alacağın tahsilinin olanaksız olması sebebiyle bu alacağın idari bir kararla düşürülüp, idarenin alacak defterinden çıkarılması terkin olarak tanımlanmaktadır.⁵²

Verginin terkinini ise, tahakkuk etmiş ya da tahsil edilmiş bir verginin, tahakkuk kaydının iptali ya da tahsil edilen verginin mükellefe red ve iadesi suretiyle vergi alacağını ortadan kaldıran bir işlem olarak tanımlanmaktadır.⁵³ Vergi alacağını bütün hukuki sonuçları ile birlikte ortadan kaldırmaktadır. Alacakla birlikte borcu da

⁵⁰ Oktar, **a.g.e.**, s.119

⁵¹ Çelik, **a.g.e.**, s.231

⁵² İsmet Giritli, Pertev Bilgen, Tayfun Akgüner, **İdare Hukuku**, Der Yayınları, İstanbul, 2001, s.736

⁵³ Kırbaş, **a.g.e.**, s.151

ortadan kaldırdığı için, terkin edilmiş alacağın sonradan borçlu tarafından ödenmesi mümkün değildir.⁵⁴

Vergi borcunun tahakkuk aşamasında silinmesi olan terkin, Vergi Usul Kanununda düzenlenirken, Amme Alacağını Tahsil Usulü Hakkında Kanununda ise tahsil aşamasında silinmesi düzenlenmektedir.

Vergi terkinini, Vergi Usul Kanunu'nun 115. maddesinde "*Verginin terkinini; Yangın, yer sarsıntısı, yer kayması, su basması, kuraklık, don, muzir hayvan ve haşarat istilası ve bunlara benzer afetler yüzünden: 1. Varlıklarının en az üçte birini kaybeden mükelleflerin bu afetlerin zarar verdiği gelir kaynakları ile ilgili bulunan vergi borçları ve vergi cezaları; 2. Mahsullerinin en az üçte birini kaybeden mükelleflerin, afete maruz arazi için zararın tahakkuk ettiği hasat ve devşirme zamanına tesadüf eden yıla ait olarak tahakkuk ettirilen Arazi Vergisi borçları ve vergi cezaları; Maliye Bakanlığınca zararla mütenasip olmak üzere, kısmen veya tamamen terkin olunur. Maliye Bakanlığı terkin yetkisini mahalline devredebilir. Zarar derecesini ve ilgili bulunduğu gelir kaynağını mahalli idare heyetleri yaptıracağı tahkikat üzerine tespit eder.*" şeklinde ifade edilmektedir. Terkin kararını yetkililerin, kanunda düzenlenmiş bulunan nedenlerin ortaya çıkması durumunda verebildikleri görülür.

Doğal afetler nedeniyle (VUK m. 115; AATUHK m. 105 ile düzenlenir.), tahsil imkansızlığı nedeniyle (AATUHK m. 106), tahakkuktan vazgeçme ile (VUK Mükerrer m. 115), yargı kararı ile ve vergi hatalarının düzeltilmesi yolu ile terkin yapılır. Doğal afetin meydana geldiği tarihten önce tahsil edilmiş olan vergi ve cezalar için terkin yapılamamaktadır. Yargı kararı ile terkinde ise; mükellef yapılan işlemin haksızlığını ileri sürerek yargı kuruluşlarına başvurmuş ve haklılığı kısmen ya da tamamen kabul edilmiş olduğu durumda idari yargı kararı doğrultusunda terkin işlemi yapılabilecektir.⁵⁵ Vergi hatalarının düzeltilmesi yolu ile terkinde; mükellef ya da vergi sorumlusu aleyhine doğmuş olan vergi hatalarının düzeltilmesi halinde vergi henüz tahakkuk etmemişse hatalı işlem düzeltilir; tahakkuk etmiş vergiler ise terkin

⁵⁴ Oktar, **a.g.e.**, s.125

⁵⁵ Kırbaş, **a.g.e.**, s.152

edilmektedir. Vergi tahsil edilmiş ise, hata sonucu fazla alınan miktar mükellefe red ve iade edilmektedir.

1.2.4. Vergi Hatalarını Düzeltme

Vergi uyuşmazlıklarının idari aşamada çözüm yollarından biri olan ve vergilendirme işlemleri sırasında idare ya da mükellef tarafından yapılan hataların düzeltilmesi yolu ile taraflar arasında anlaşmazlığın giderilmesidir. Vergi hatalarının vergi yargısına gitmeden, idare tarafından çözümlenebilmesi için Vergi Usul Kanunu'nun 116 ile 126. maddeleri arasında düzenlemeler yapılmıştır.

1.2.5. Uzlaşma

Uzlaşma; yargı yoluna başvurmadan, mükellef ve vergi idaresi arasında ortaya çıkan vergi uyuşmazlığının çözüm yolu olarak, ikmalen, re'sen ve idarece tarh edilen vergilerin ve bunlara ilişkin olarak kesilen vergi ziyai cezalarının tahakkuk edecek miktarları konusunda, kanunda belirtilen koşullar dahilinde anlaşması yolu ile vergi alacağının zam ve cezaları ile birlikte kısmen veya tamamen ortadan kalkmasını sağlayan vergi hukuku kurumu olarak tanımlanmaktadır.⁵⁶ Vergi uyuşmazlıklarının yaklaşık % 90'ı uzlaşma yolu ile çözümlenmektedir.

Uzlaşmada amaç; vergi uyuşmazlıklarının kolayca giderilip vergi alacağının devlet hazinesine giriş süresinin ise kısaltılmasıdır. Ayrıca idare vergi alacağını daha çabuk tahsil etmekte, yargı kuruluşlarının işi hafifletmekte ve çok sayıda davayı izleme yükünden kurtulmaktadır. Mükellef de uzlaşma ile vergi borcu veya cezası yerine daha az bir miktar ödeme olanağına sahip olur ve yargı kuruluşlarında yıllarca süren zaman ve masraf kaybına neden olan davaları izleme zorunluluğundan kurtulur.⁵⁷ Ayrıca uzlaşma ile idare bir kısım vergi ve ceza alacağından vazgeçtiği için, ödün kurumu olarak da belirtilmektedir.

⁵⁶ Oktar, **a.g.e.**, s.131

⁵⁷ Kırbaş, **a.g.e.**, s.200

Uzlaşma kurumu, Vergi Usul Kanunu'nun Ek 1-12. maddeleri arasında düzenlenmektedir. Bu ek maddelerin bir kısmı 4369 ve 4444 Sayılı Kanunlarla yapılan değişiklikler ile yeniden düzenlenmiştir. Ayrıca Uzlaşma Yönetmeliği ve Tarhiyat Öncesi Uzlaşma Yönetmeliği⁵⁸ oluşturulmuştur.

Vergi Usul Kanunu'nun Ek 1. maddesinde Uzlaşmanın konusu, kapsamı, komisyonlar ve şekli şu şekilde açıklanmaktadır: *“(...)Mükellef tarafından, ikmalen, re'sen veya idarece tarh edilen vergilerle bunlara ilişkin vergi ziyai cezalarının (344 üncü maddenin üçüncü fıkrası uyarınca vergi ziyai cezası kesilen tarhiyata ilişkin vergi ve ceza hariç) tahakkuk edecek miktarları konusunda, vergi ziyasına sebebiyet verilmesinin kanun hükümlerine yeterince nüfuz edememekten ya da 369'uncu maddede yazılı yanılmadan kaynaklandığının veya bu Kanunun 116, 117 ve 118'inci maddelerinde yazılı vergi hataları ile bunun dışında her türlü maddi hata bulunduğu veya yargı kararları ile idarenin ihtilaf konusu olayda görüş farklılığının olduğunun ileri sürülmesi durumunda, idare bu bölümde yer alan hükümler çerçevesinde mükellefler ile uzlaşabilir. Uzlaşma konusu verginin matrah farkları itibariyle bölünebildiği durumlarda uzlaşma sadece toplam matrah farkının bu bölümüne isabet eden vergi kısmı için de yapılabilir. Uzlaşma talebi vergi ihbarnamesinin tebliğ tarihinden itibaren otuz gün içinde yapılır. Uzlaşmanın vaki olmaması veya temin edilememesi halinde yeniden uzlaşma talebinde bulunulamaz. Uzlaşmanın vaki olmadığına dair tutanağa idarenin nihai teklifi yazılır. Mükellef dava açma süresinin sonuna kadar teklif edilen vergi ve cezayı kabul ettiğini yazılı olarak bildirirse bu takdirde uzlaşma sağlanmış sayılır. Mükellef, uzlaşma görüşmelerinde, bağlı olduğu meslek odasından bir temsilci ve 3568 sayılı Kanuna göre kurulan meslek odasından bir meslek mensubu bulundurabilir.*

Sürekli, geçici ve merkezi uzlaşma komisyonlarının teşkili, uzlaşmaya müracaat etmeye yetkili olanların belirlenmesi, uzlaşmanın şekli, uzlaşmaya konu edilebilecek vergi, resim ve harçların belirlenmesi, uzlaşma komisyonlarının

⁵⁸03.02.1999 tarihli, 23600 sayılı resmi gazetede yayınlanmıştır. Bu yönetmelik üzerinde 24.08.1999 tarih ve 23796 sayılı, 22.10.2005 tarih ve 25974 sayılı resmi gazetelerde yayımlanan yönetmelikler ile bazı değişiklikler yapılmıştır. (Şükrü Kızılot, Zühal Kızılot, **Vergi İhtilafları ve Çözüm Yolları**, Güncelleştirilmiş 17. Baskı, Yaklaşım Yayıncılık, 2010, s.234, dipnot.560)

yetkileri, uzlaşmanın yapılmasına ilişkin usul ve esaslar Maliye Bakanlığınca çıkarılacak bir yönetmelikle düzenlenir. İl özel idareleri ve belediyelere ait vergi, resim ve harçlar için bu yönetmelik İçişleri Bakanlığınca hazırlanır.”

Tarhiyat öncesi ve tarhiyat sonrası uzlaşma şeklinde iki uygulama vardır. Tarhiyat öncesi uzlaşma; tarhiyat aşamasından önce, idare ile mükellef ya da ceza muhatabı arasında, vergi incelemesine dayanılarak tarh edilecek vergi ve kesilecek cezalarda uzlaşılması olarak tanımlanır. Tarhiyat sonrası uzlaşma ise; bir vergi tarh edildikten ve ceza kesildikten sonra, ortaya çıkan uyuşmazlıkların yargı yoluna gidilmeden idari olarak taraflar arasında bir anlaşmaya varılmak suretiyle çözümlenebilmesidir. Tarhiyat öncesi uzlaşma isteyen bir mükellefin, uzlaşmadığı takdirde daha sonra tarhiyat sonrası uzlaşma talep etmesi mümkün değildir. Uzlaşmada mükellefin vekilinin avukat olması şart değildir; sadece noterden alınmış bir vekaletnamenin bu konuda tam yetkili şekilde olması gerekir. Vergi ve cezanın miktarı yönünden; tarhiyat öncesi uzlaşma komisyonlarının uzlaşabilecekleri en çok vergi ve ceza tutarı konusunda herhangi bir miktar sınırlaması bulunmamaktadır. Ancak tarhiyat sonrası uzlaşmada; il ve ilçe uzlaşma komisyonları ile merkezi uzlaşma komisyonlarının uzlaşabilecekleri en çok vergi ve cezanın miktarı belirli sınırlamalara tabi tutulmuştur.⁵⁹

Uzlaşmaya varılması halinde, uzlaşma tutanakları kesin olup gereği vergi dairelerince derhal yerine getirilir. Mükellef veya adına ceza kesilen; üzerinde uzlaşılan ve tutanakla tespit olunan hususlar hakkında dava açılmaz ve hiçbir mercie şikayette bulunamaz.(VUK Ek m. 6)

Uzlaşmaya varılamamış ise, süresinde bu yola başvurmuş olan yükümlü yine süreye riayet etmek koşuluyla dava açabilir. Uzlaşma başvurusu sırasında vergi davası açma süresi dolmuş ya da on beş günden az kalmış ise dava süresi on beş gün olarak uzar.(VUK Ek m. 7)

⁵⁹ Şükrü Kızılot, Zuhâl Kızılot, **Vergi İhtilafları ve Çözüm Yolları**, Güncelleştirilmiş 17. Baskı, Yaklaşım Yayıncılık, 2010, s.222-223

1.2.6. Yargı Kararları

Yargı organı olan mahkemeler tarafından verilen kararlardan çıkarılan ilkeler, yargı kararları olarak belirtilmektedir.⁶⁰ Hukuka aykırı olarak tarh edilen vergiler, vergi yargısı mercilerince kaldırılabilir. Mükellefler ve kendilerine vergi cezası kesilenler, tarh edilen vergilere ve kesilen cezalara karşı vergi mahkemesinde dava açabilirler.(VUK m. 377/1) Yargı merciinin, dava konusu yapılan vergi ya da cezayı hukuka aykırı bularak iptal kararı vermesi ve bu kararın da kesinleşmesi durumunda ise söz konusu vergi alacağı da kalkmış olmaktadır.⁶¹

1.2.7. Vergi Afları

Bir kanunla konulan vergi veya cezanın, vergiyi veya cezayı doğuran olayın meydana gelmesinden sonra yürürlüğe giren bir başka kanunla kaldırması durumu vergi affı olarak tanımlanmaktadır.⁶² Tarh edilmiş vergilerin belli süreler içinde ödenmesi kaydıyla bunlara ilişkin cezaların veya gecikme zam ya da faizlerinin affedileceği öngörülmektedir. Vergi affı, esas itibariyle vergi cezalarını sona erdiren bir neden olmakla birlikte bazen cezanın yanında vergi aslının bir kısmı da affedilebilmektedir.

Vergi borcu aslının affı beklentisi yaratılması, vergi ödemeyi caydırıcı bir sonuca neden olmaktadır. Bu durum vergisini ödeyen ile ödemeyen arasında adaletsizliğe yol açmaktadır.⁶³ Ancak, vergi borcu olanların, borçlarının zamanla artması ve ödenmesinin zorlaşması durumunda af kanunu ile borçlarından kurtulup, sistemden uzaklaşmamış olması ve devletin birikmiş, tahsili giderek zorlaşan vergi alacaklarının kısmen de olsa tahsiline imkan sağlanması, sonuçlandırılmamış ve sonuçlandırılması fazla zaman alacak vergi işlemlerinin eritilmesi, idarenin birikmiş iş yükünün azaltılması açısından ise yararlı olduğu belirtilmektedir.⁶⁴ Çeşitli zamanlarda yasama organı tarafından mali, ekonomik, sosyal, politik ve teknik

⁶⁰ Karakoç, **a.g.e.**,s.102

⁶¹ Oktar, **a.g.e.**, s.143

⁶² Oktar, **a.g.e.**, s.143

⁶³ Karakoç, **a.g.e.**, s.438

⁶⁴ Abdurrahman Akdoğan, **Türk Vergi Sistemi ve Uygulaması**, Gözden Geçirilmiş ve Genişletilmiş 4. Baskı, Gazi Kitabevi, Ankara, 2003, s.39

nedenlerle af kanunu çıkartılarak mali yükümlölükler veya mali yükümlölük ihlalleri kısmen veya tamamen af kapsamına alınabilmektedir.⁶⁵ Bu konuda örnek olarak; 2003 yılında yürürlüğe konulan 4811 sayılı “Vergi Barışı Kanunu”, 2008 yılında yürürlüğe giren 5736 sayılı “Bazı Kamu Alacaklarının Uzlaşma Usulü ile Tahsili Hakkında Kanun” ve 5811 sayılı “Bazı Varlıkların Milli Ekonomiye Kazandırılması Hakkında Kanun” ve 2011 yılında yürürlüğe giren 6111 sayılı “Bazı Alacakların Yeniden Yapılandırılması ile Sosyal Sigortalar ve Genel Sağlık Sigortası Kanunu ve Diğer Bazı Kanun ve Kanun Hükümünde Kararnamelerde Değişiklik Yapılması Hakkında Kanun” gösterilebilmektedir.

⁶⁵ Çelik, a.g.e., s.241

İKİNCİ BÖLÜM

VERGİ UYUŞMAZLIKLARININ İDARİ AŞAMADA ÇÖZÜMLENMESİNDE VERGİ HATASI ve VERGİ HATALARININ TÜRLERİ

2.1. VERGİ UYUŞMAZLIKLARININ İDARİ AŞAMADA ÇÖZÜMLENMESİ

Uyuşmazlık kavramı, iki tarafın karşılıklı olarak, bir konu üzerinde değişik görüşlere sahip olmaları nedeniyle, düşülen anlaşmazlığı belirtmektedir.⁶⁶ Vergi aslı veya vergi cezasında uyuşmazlık ise, vergi borçlusu olan mükellef ya da vergi sorumlusu ile vergi alacaklısı olan devlet/vergi idaresi arasındaki çıkarların çatışması nedeni ile vergiyi doğuran olay, tarh, tebliğ, tahakkuk, ceza kesme, tahsil işlemleri ve bu işlemlerin uygulanmaları konusunda söz konusu olan durumu belirtmektedir.

Vergi idaresi gelirlerini arttırmak amacıyla yeni vergiler koymakta ve mevcut olan vergilerde yeni düzenlemelere gitmekte; mükellef ise mümkün olduğu kadar az vergi ödemeyi yollarını aramakta olduğundan, tarafların menfaatleri birbiri ile ters düşmekte ve bu durum uyuşmazlığa neden olmaktadır. Ayrıca mükelleflerin vergi konusunda az bilgiye sahip olmaları; kanun maddelerini idare ve mükellefin farklı yorumlaması da uyuşmazlığa neden olmaktadır.⁶⁷

Vergi uyuşmazlıklarının, idari ve yargısal olarak iki şekilde çözümlenebildiği görülür. Mükellef ve vergi idaresi arasındaki uyuşmazlığın karşılıklı anlaşma yolu ile az masrafla ve kısa sürede sonuçlanması barışçıl yol olan idari aşamada çözümdür. Böylece idare almak istediği vergi ve cezanın bir kısmından vazgeçmekte, mükellef ise belirli bir miktar ödeme yapmaktadır. Bu yola başvuru zorunluluğu olmamakta, ayrıca idari başvurudan sonra duruma göre yargısal başvuru yolu da⁶⁸

⁶⁶ Şükrü Kızılot, Metin Taş, **Vergi Hukuku ve Türk Vergi Sistemi** (Güncellenmiş 2. Baskı), Yaklaşım Yayıncılık, Ankara, 2010, s.153

⁶⁷ Kemal Akmaz, Öznur Akyol, **Vergi Uyuşmazlıkları, Uyuşmazlıkların Nedenleri ve Çözüm Mercileri**, E-Yaklaşım, Sayı:46, Mayıs, 2007

⁶⁸ Şerafettin Aksoy, **Vergi Yargısı ve Türk Vergi Yargısı Sistemi**, Filiz Kitabevi, İstanbul, 1999, s.66

kullanılabilmektedir. Vergi uyuşmazlığına taraf olanlar arasındaki çekişme vergi yargısının görev alanına girmekte ve yargı merciinin kararı ile kesin olarak sona ermekte olup, böylece yargısal çözüme ulaşılmaktadır. Vergi hukukunda uyuşmazlıkların idari aşamada çözüm yolları olarak; uzlaşma, vergi hatalarının düzeltilmesi, cezalarda indirim, pişmanlık ve ıslah kabul edilmektedir.

2.2. VERGİ HATASI KAVRAMI ve TARİHİ GELİŞİMİ

Hata kavramı, dilimize Arapçadan geçmiştir. Hata; istemeyerek ve bilmeyerek yapılan yanlış, kusur, yanılma, yanlışlık olarak tanımlanmaktadır. Ayrıca, gerçeğe uygun olmayan ve hata eden kişi tarafından kesin olarak, yani kuşkusuz biçimde gerçek kabul edilen eylem olarak da tanımlanabilmektedir. İstemeden ve bilmeyerek insanın hata yapması ya da yanılabilmesi hayatın bütün alanlarında, bilimde, siyasi ve ekonomik yaşayışta, günlük yaşamda, genel ve özel hayatta, hukuki alanda kendini gösteren bir durumdur. Hata kavramına hukuk açısından; borçlar hukukunda, ceza hukukunda, idare hukukunda ve vergi hukukunda rastlanmaktadır.

Vergi hukukunda hata; Devlet ve diğer kamu kuruluşları tarafından kamu hizmetlerinin finansmanını sağlamak için gereken kaynakları oluşturmak ve bazı ekonomik ve sosyal amaçları gerçekleştirmek üzere,⁶⁹ belirli bir karşılığı olmaksızın, kişilerden kamu gücüne dayanılarak ödeme güçlerine göre, zorla ve kesin olarak getirilen, para ile ölçülebilen yükümlülük olarak belirtilen verginin istenmesi ve alınması sırasında çeşitli hatalar yapılmış ve hatalar sonucunda ise fazla ya da eksik olarak vergi hesaplanmış olabileceği gibi, vergi idaresinin vergi kanunlarını yanlış yorumlaması ya da uygulamasından veya vergiyi doğuran olayı yanlış nitelendirmesinden kaynaklanmış olarak ya da mükelleflerin vergi ile ilgili ödevlerinin yerine getirilmesindeki özensizliklerinden dolayı vergi hatası yapılması şeklinde tanımlanmaktadır.⁷⁰

⁶⁹ Oktar, **a.g.e.**, s.4

⁷⁰ Turgut Candan, **Vergilendirme Yöntemleri ve Uzlaşma**, Genişletilmiş ve Güncelleştirilmiş 2. Baskı, Maliye ve Hukuk Yayınları, Ankara, 2006, s.222

Vergi hatası kavramı, maddi hata kavramı yani hesaplamada yapılan yanlışlıklar olarak çeşitli kanunlarda 1934 yılından beri yer almıştır. Maddi hata ile ilgili hükümlere ilişkin kanunlar ve bu kanun maddelerindeki ifadeler ise şu şekildedir.

- 2395 sayılı Kazanç Vergisi Kanunu’nun 62. maddesinde ve 2430 sayılı Muamele Vergisi Kanunu’nun 15. maddesinde “...*Varidat müdürü veya en büyük malmemuru itirazı mucip hadiseyi, maddî hata ve yanlış nisbet tatbiki gibi açık bir hesap yanlışlığı şeklinde görürse düzeltilmesini tahakkuk memuruna emreder...*”⁷¹
- 2897 sayılı Hayvanlar Vergisi Kanunu’nun 22. maddesinde “*Mükellefler kendi beyanlarına uymayacak şekilde tahakkuk ettirilen vergilerden gerek hayvanın nevi ve adedi, gerek 18 inci maddede yazılı vergi miktarları noktasından maddî hata yapıldığını gördükleri takdirde bir istida ile vilâyetlerde varidat müdürlerine ve kazalarda malmüdürüne müracaatla yanlışlığın düzeltilmesini isterler...*”⁷²
- 3257 sayılı Kanun’un 11. maddesinde “*Gerek tarh ve tahakkuk safhasında gerek vergi itiraz edilmeksizin katileştikten sonra mükellefin müracaatı üzerine veya tedkik ve teftiş neticesinde görülen maddî hatalar mahallinin en büyük malmemurunun tasvibile düzeltilebilir.*”⁷³
- 3843 sayılı Muamele Vergisi Kanunu’nun 97. maddesinde “*Mal gümrükten geçirildikten sonra maddî hesap hatası veya yanlışlıkla muaflık tatbiki veyahud tahakkuka esas tutulan fatura, şehadetname veya beyannamelerde kıymet veya masrafların yanlış gösterilmesi sebebiyle eksik alındığı veya hiç alınmadığı meydana çıkan idhalâf muamele vergileri, gümrük resmi noksanları hakkındaki hükümler dairesinde takib olunur...*”⁷⁴
- 4939 sayılı Kanun’un 27. maddesinde “... *Mal gümrükten geçtikten sonra maddi hesap hatası, yanlışlıkla muaflık veya ödevlilik uygulanması veyahut*

⁷¹ 25.03.1934 tarih ve 2662 sayılı RG - 15.05.1934 tarih ve 2701 sayılı RG

⁷² 29 Kanunusani 1936 tarih ve 3218 sayılı RG

⁷³ 24.06.1937 tarih ve 3639 sayılı RG

⁷⁴ 04.06.1940 tarih ve 4526 sayılı RG

*tahakkuka esas tutulan fatura, şahadetname veya beyannamelerde değer ve masrafların yanlış gösterilmesi yüzünden hiç alınmamış veya eksik yahut fazla veya yersiz alınmış bulunan muamele vergileri, eşyanın gümrükten geçirildiği tarihten itibaren altı ay içinde istenilir...*⁷⁵

- 5237 sayılı Belediye Gelirleri Kanunu'nun 9. maddesinde “...Tebliğ; itiraz ve temyiz işlemleri ve maddi hataların düzeltilmesi 3692 sayılı kanun hükümleri dairesinde cereyan eder...”⁷⁶
- 5336 sayılı Kanun'un 4. maddesinde “... itiraz ve temyiz işlemleri ile maddi hataların düzeltilmesi hallerinde 3692 sayılı kanun hükümleri tatbik olunur.”⁷⁷
- 3692 sayılı Vergilerde İhbarnamelerin Tebliğine ve İtiraz ve Temyiz Usullerine ve İtiraz ve Temyiz Komisyonları Teşkiline Dair Kanun'un 23. maddesinin ikinci fıkrasında ise; “İtiraz arzuhallerini alan memurlar itirazın aşağıdaki maddi hatalardan mütevellit olduğunu gördükleri takdirde düzeltilmesini vergiyi tahakkuk ettirmiş olan memura yazı ile emreder ve neticesini mükellefe tebliğ eylerler. 1- Verginin veya vergi matrahının veyahut misil ve yüzde zamlarının yanlış hesap edilmesi, 2- Verginin mükerrer olması, 3- Verginin hakikî mükelleften gayri bir şahıs namına tarhedilmesi, 4- Kanunî tenzilâtın eksik yapılması veya hiç yapılmaması, 5- Bir kimseye mükellefiyet devresinden az veya çok bir devre için vergi tarh olunması, 6- Tarhiyatta yanlış nisbet tatbik edilmesi.

*Bu noktaların haricinde kalan hususlara müteallik itirazlara ait evrakı alâkalı komisyona gönderirler. İstanbul'da dahi yukarı ki fıkarda yazılı yanlışların düzeltilmesini emretmek salâhiyeti varidat veya malmüdürler ile hususî muhasebe müdür veya memurlarına ait olup tahakkuk şube şefleri bu kabil hallerde itiraz, arzuhalile dosyasını bunlara tevdi ederler.”*⁷⁸

⁷⁵ 21.06.1946 tarih ve 6339 sayılı RG

⁷⁶ 09.07.1948 tarih ve 6953 sayılı RG

⁷⁷ 18.02.1949 tarih ve 7135 sayılı RG

⁷⁸ **Osmanlı'dan Günümüze Maliye Teşkilatı ve Görevleri Mevzuatı**, Cilt II (1936-1998), Ankara, Eylül 1998, s.1068 / 13.07.1939 tarih ve 4257 sayılı RG

Söz konusu kanun hükümlerine göre vergide maddi hata yapıldığında, yetkili makama başvuruda bulunularak düzeltilmesi istenebileceği ifade edilmektedir. Ayrıca 3692 sayılı kanunda tek maddede açıklanan maddi hata kavramı, 213 sayılı kanunun 117 ve 118. maddelerinde ayrıntılı olarak yer alan hesap ve vergilendirme hatalarının temelini oluşturmaktadır. 1949 yılında yürürlüğe giren 5432 sayılı Vergi Usul Kanunu ile 3692 sayılı kanun yürürlükten kaldırılmıştır. 5432 sayılı kanunun altıncı kısım, üçüncü bölümde ise ‘Vergi Hatalarını Düzeltme’ başlığı altında vergi hatası kavramına ilk kez 106. maddede yer verilmiştir. Vergi hatalarını düzeltme konusu 106-116. maddeler arasında yer almış olup, bazı hükümlerde değişiklikler yapılarak yeniden 213 sayılı kanunda düzenlenmiştir.

1961 yılında kabul edilen 213 sayılı Vergi Usul Kanunu’nun altıncı kısım, üçüncü bölümünde ‘Vergi Hatalarını Düzeltme ve Reddiyat’ başlığı altındaki 116. maddesinde ise Vergi hatası; “*vergiye mütaallik hesaplarda veya vergilendirmede yapılan hatalar yüzünden haksız yere fazla veya eksik vergi istenmesi veya alınmasıdır.*” şeklinde ifade edilmektedir.

Vergi hatası, doğrudan vergi miktarını etkileyerek fazla ya da eksik vergi tarh, tahakkuk ve tahsiline yol açan maddi yanlışlıklar veya değerlendirme yanlışlıkları olarak tanımlanmaktadır.⁷⁹

Vergi hukukunun kaynağını meydana getiren vergi kanunlarının çok sık değiştirilmesi veya hazırlanması açısından genellikle hukuki kurallara ve vergi teorisi esaslarına yeterince uyulmaması, vergi hukukunda hata yapılması olasılığının fazlaşmasına neden olmaktadır.⁸⁰ Vergi alacağı; vergiyi doğuran olayın gerçekleşmesinden sonra tarh, tebliğ ve tahakkuk aşamalarından geçerek tahsil aşamasına gelir. Bu aşamalardan herhangi birinde yapılan vergi hataları, hangi tarafça yapılırsa yapılsın sonuçta vergi idaresi lehine, mükellef aleyhine ya da mükellef lehine, vergi idaresi aleyhine eksik veya fazla vergi istenmesi ya da

⁷⁹ Öncel, Kumrulu, Çağan, **a.g.e.**, s.175

⁸⁰ M. Kamil Mutluer, **Vergi Genel Hukuku**, 2. Baskı, İstanbul Bilgi Üniversitesi Yayınları, İstanbul, 2008, s.155

alınması durumunu ortaya çıkarmaktadır.⁸¹ Fazla veya eksik vergi istenmesi veya alınmasında; istenmesi tarh - tahakkuk aşamalarında, alınması ise tahsil aşamasında olur.

Vergi hataları, asıl vergi alacağına bağlı olarak oluşan vergi cezaları ile vergiye ilişkin gecikme zammı ve gecikme faizinden kaynaklanan hataların tamamını kapsar nitelikteki hatalardan oluşmaktadır. Vergi miktarında ya da vergilendirme işleminde, esasa dönük hatanın olmaması durumunda vergi hatasının varlığından söz edilememektedir.⁸² Vergi hataları; mevzuatın olaya uygulanması sırasında hukuki kuralların yorumundan doğan hatalar (sonuca ulaştırılması yargı ile olur) ya da olaya yorum sonucu uygulanacak hukuki hükümler dışında kalan, uygulamadan kaynaklanan hatalar olarak iki yönlü düşünülmektedir.⁸³

Vergi hatalarının, Vergi Usul Kanunu'nun 117. maddesinde yer alan ve genel olarak vergi miktarına ilişkin maddi hatalar olarak belirtilen hesap hatalarından ya da 118. maddesinde açıklanan vergi mükellefiyetine ilişkin saptama ve değerlendirme hataları olarak nitelendirilen vergilendirme hatalarından olması gerekmektedir.⁸⁴ Bu maddelerde düzenlenen vergi hatası türleri numerus clauses ilkesine (Bir şeyin sınırlı sayıda olması demektir. Yasa tarafından belirlenmiş sayının çoğaltılamamasını sağlar.) tabidir.⁸⁵ Ayrıca vergi hatasından söz edilebilmesi için yapılan hatanın vergi kanununda yer alan hesap ve vergilendirme hatalarından en az birinin kapsamına girmesi gerekir.⁸⁶ Bu konuda Danıştay Vergi Dava Dairesinin bir kararı ise; "213 sayılı Vergi Usul Kanunu'nun 117 ve 118. maddelerinde yazılı hatalar bulunmadıkça, 2575 sayılı yasanın 24. maddesinin (1/J) bendine göre ilk derecede Danıştay'da açılan davanın esasının incelenemeyeceği"⁸⁷ şeklindedir.

⁸¹ Aksoy, **a.g.e.**, s.67

⁸² Kızılot, Kızılot, **a.g.e.**, s.109

⁸³ M. Kamil Mutluer, **Vergi Genel Hukuku**, 2. Baskı, İstanbul Bilgi Üniversitesi Yayınları, İstanbul, 2008, s.155

⁸⁴ Kızılot, Kızılot, **a.g.e.**, s.109

⁸⁵ Ahmet Bozdağ, **Vergi Hatalarının Düzeltilmesi Sürecinde Özellikli Durumlar**, Vergi Sorunları Dergisi, Sayı:234, Mart 2008, s.193

⁸⁶ Abdülkadir Işık, Habib Yıldız, Temel Gürdal, Nurullah Altun, Filiz Aygen, Tarkan Peran, **Vergi Hukuku ve Türk Vergi Sistemi(Ders Notları)**, Sakarya Kitabevi, Sakarya, 2004, s.92

⁸⁷ DŞ.VDDGK., 20.12.1991 tarih ve E.1991/76, K.1991/140

2.3. VERGİ HATALARININ UNSURLARI

2.3.1. Haksız ve Yürütülmesi Zorunlu Bir İşlemin Varlığı

Vergilendirme işleminin vergi hatası türünden bir sakatlık taşıması için kesin ve yürütülmesi zorunlu bireysel işlem (Sübjektif ve koşul - işlem biçiminde kişisel sonuçlar doğuran işlemlerdir.) niteliğinin bulunması gerekmektedir. Bu konuda bir Bakanlık yazısında ‘bir muktezadan çok davalının menfaatini doğrudan ilgilendiren icrai bir niteliği’ taşıdığını belirleyen eski bir karar örneği bulunmaktadır.⁸⁸ Kesinlik arz etmeyen ve tarh işlemine hazırlık niteliğindeki ön işlemlerde yapılacak bir yanlışlık ya da idarenin düzenleme yetkisini kullandığı genel idari işlemlerdeki (Nesnel, herkesi kapsayan, kişisel olmayan hukuksal durumlar yaratan işlemlerdir.) sakatlıklar vergi hatası kapsamında yer almayıp, vergi usul kanununa göre düzeltme konusu yapılamamaktadır. Çıkarılan bir yönetmeliğin kanuna aykırı olması durumunda, yönetmeliğin bireysel bir işlem olmaması nedeni ile vergi hatası olarak kabul edilememesinden dolayı bu işlem düzeltme konusu da yapılamamaktadır. Ayrıca tüzük ve genel tebliğde, vergi hatası kapsamı dışında yer almaktadır.

Haksız işlem, yapılan işlemin hukuka ve kanuna aykırılığıdır. Böyle bir işlem sonucu, vergilendirme işlemi sebep ve konu unsurları bakımından sakatlanmakta ve eksik ya da fazla vergi istenmesine veya alınmasına neden olmaktadır.⁸⁹ Haksız işlem mükellef lehine ya da aleyhine olabileceği gibi, vergi idaresi lehine ya da aleyhine de olabilmektedir.

2.3.2. Kanuna Aykırılık

Kanuna aykırı bir işlem; Anayasaya, usulüne göre yürürlüğe konulmuş uluslararası sözleşmelere, vergi kanunlarına ve diğer bağlayıcı düzenleyici tasarruflara aykırı olan işlemdir.⁹⁰ Ayrıca yapılan işlemin hukuka ve kanuna aykırı olması vergilendirme işleminin haksız olması demektir.

⁸⁸ Öncel, Kumrulu, Çağan, **a.g.e.**, s.175, dp.64

⁸⁹ Kemal Akmaz, Habil İşler, **Vergi ve Ceza Hatalarının İdari Aşamada Düzeltilmesi**, E-Yaklaşım Dergisi, Sayı:45, Nisan 2007

⁹⁰ H. Hüseyin Bayraklı, **Vergi Yargılama Hukuku**, Afyon Kocatepe Üniversitesi Yayınları, No:11, Afyon, 1998, s.33

Vergiyi doğuran olayın ortaya çıkışı sırasında yürürlükte olan kanun hükümlerine aykırı olması, kanuna aykırılık olarak belirtilmektedir. Vergi kanunu hükümlerinin değişmesi, zamanında yürürlükte olan hükümlere göre doğru tesis edilmiş işlemi sakat kılmamaktadır. İstisnai olarak bazı durumlarda yeni kanun hükmü, eski kanun hükümlerinin düzeltilmesini öngörebilmektedir. Bu gibi düzeltmeler, özel kanun hükmünden doğdukları için, Vergi Usul Kanunu'nda yer alan düzeltme ile ilgili genel hükümlerin kapsamına girmemektedir.⁹¹

Kanuna aykırı işlem sonucu, vergilendirme işlemi esasa ilişkin unsurları açısından sakatlanmaktadır. Bu konuda idari işlemin esasa ilişkin sebep unsurunda yani idareyi işlem yapmaya sevk eden, işlemin gerekçesinde ve konu unsurunda yani hukuksal işlemin doğuracağı hukuksal sonuç⁹² da sakatlığın olması, vergilendirme işlemi bakımından hata niteliği taşıyabilmektedir.

2.3.3. Haksız İşlemin Yapılması Sonucunda Fazla veya Eksik Vergi İstenmesi veya Alınması

Vergi hatası taşıyan işlem vergilendirme süreçlerinden tarh aşamasında ya da tahsil aşamasında yapılmış olursa olsun, yapılan yanlış işlem verginin fazla veya eksik istenmesine ya da alınmasına neden olmuyorsa yani vergi miktarını etkilemiyorsa; bu işlem vergi hatası sayılamaz ve bu durum vergi hatası düzeltme sürecinin dışında kalmaktadır. Bir işlemin vergi hatası sayılabilmesi için muhakkak vergi miktarının haksız işlem sonucunda artması ya da eksilmesi gerekmektedir.⁹³

Vergi hatasının karakteristik özelliği olarak verginin fazla veya eksik olması söz konudur. Vergi miktarına etki etmeyen bir hata, idari işlem hatası olabilir ancak Vergi Usul Kanunu anlamında vergi hatası olmamaktadır.⁹⁴

⁹¹ Öncel, Kumrulu, Çağan, **a.g.e.**, s.176

⁹² Giritli, Bilgen, Akgüner, **a.g.e.**, s.131

⁹³ Aksoy, **a.g.e.**, s.67

⁹⁴ Bayraklı, **a.g.e.**, s.33

2.3.4. Haksız İşlemin Kanunda Sayılan Hata Türlerinden Biri Olması

Vergilendirme işleminde vergi hatasının varlığı için, Vergi Usul Kanunu'nun 117. maddesindeki hesap hataları ve 118. maddesindeki vergilendirme hatalarında açıklanan hata türlerinden birinin olması gerekmektedir. Bu maddelerde yer almayan hatalar ise, vergi hatasına özgü düzeltme işlemlerine tabi tutulmamaktadır.

Vergi olayında, vergilendirme işleminin temelindeki işlemin yeterince açık olmaması gibi durumlar söz konusu ise, artık vergi hatası değil, hukuki uyumsuzluk var demektir ve bunların çözüm yeri ise yargı organları olacaktır.⁹⁵

2.3.5. Hatanın Hem Vergi İdaresi Hem de Mükellef Tarafından Yapılabileceği

Hatalar genellikle, kişiseldir. Mükellefin ya da vergi idaresinde çalışan personelin dalgınlığı sonucunda vergi hataları ortaya çıkmaktadır.

Vergi hatası konusunda örnek Danıştay kararları ve özelge;⁹⁶

Danıştay 9. Dairesinin “Vergilendirmede, mükellefler beyanları ile bağlı olup, beyanlarına itiraz edemezler prensibinin istisnasını, beyanda mevcut vergi hataları teşkil edeceği”

Danıştay 9. Dairesinin “...Müşterek mülkiyete konu taşınmazın satışı gayrimenkul kıymet artışı vergisine tabi olmadığından, ödeme emri ile istenilen cezalı

⁹⁵ Akmaç, İşler, a.g.m.

⁹⁶ DŞ. 9. D., 17.09.1987 tarih ve E.1986/1527, K.1987/2507 (Ahmet Can, Ahmet Kavak, **Kaynakçalı Gelir-Kurumlar-V.U.Kanunları**, Kurtiş Matbaası, İstanbul, 1994, s.477); DŞ. 9. D., 10.11.1986 tarih ve E.1985/239, K.1986/2943(Selami Demirkol, Önder Tekin, Nihat Toktaş, **Danıştay Vergi Dava Daireleri Karar Özetleri**, Beta Basım A.Ş., İstanbul, 2006, s.1117); DŞ. 4. D., 08.03.2007 tarih ve E.2006/5023, K.2007/684; DŞ. 7. D., 27.05.2009 tarih ve E.2008/1371, K.2009/2629 (<http://www.danistay.gov.tr/kerisim/container.jsp>); MB'nın 06.03.2003 tarih ve B.07.0GEL.0.60/6000-2256/9039 sayılı özelgesi

gayrimenkul kıymet artışı vergisinin VUK'nun 116. maddesine göre düzeltilmesi isteminin kabulü gerektiği...”

Danıştay 4. Dairesinin “Vergi Barışı Kanunu’nun uygulanması bakımından mükelleflere yanlış maddeye göre işlem yapılmasının açık bir vergi hatası olduğu”

Danıştay 7. Dairesinin “Sosyal sigortalar kurumunun sahibi olduğu taşınır, taşınmaz malların ve bunlardan elde edilen gelirlerin 4958 sayılı Sosyal Sigortalar Kurumu Kanunu’nun 23. maddesinin (c) bendi gereği her türlü vergi, resim ve harçtan muaf olduğu ve bu hususun, Vergi Usul Kanunu’nun 116. maddesinde tanımlanan vergi hatası olarak değerlendirilmesi gerektiği” şeklindedir.

Maliye Bakanlığı özelgesi ise; “Mükellef beyanlarında vergi hatası bulunması halinde mükelleflere dava açma hakkı tanındığına göre düzeltme işlemi yapılmasında da herhangi bir sakınca bulunmamaktadır.” şeklindedir.

2.4. VERGİ HATALARININ TÜRLERİ

Vergi hataları, Vergi Usul Kanunu’na göre hesap hataları ve vergilendirme hataları olmak üzere iki ana gruba ayrılır.

2.4.1. HESAP HATALARI

Mükellef ya da vergi idaresi tarafından yapılan vergi miktarını etkileyen, basit, kolayca görülebilen, aritmetik hesaplama yanlışlıklarıdır. Vergi Usul Kanunu’nun 117. maddesinde düzenlenmiştir.

Hesap hataları: Matrah hataları, Vergi miktarında hatalar ve Verginin mükerrer olması şeklinde üç gruba ayrılmaktadır.

2.4.1.1. Verginin Matrahında Hata

Matrah; vergi borcunun hesaplanmasına esas teşkil eden miktar ya da değerdir. Vergi matrahının tespiti amacı ile idarece takdir usulü, karine usulü, götürü usulü ve beyan usulü getirilmiş ve uygulanmıştır.

- İdarece takdir usulü; vergi matrahı, vergi idaresince tek taraflı olarak saptanır. İdarenin her bir mükellefin matrahını ayrı ayrı takdir ve tespit etmesi esasına dayanmaktadır. Vergi Usul Kanunu’nun 29. maddesindeki ikmalen, 30. maddesindeki re’sen ve mükerrrer 30. maddesinde yer alan idarece vergi tarh yöntemleri, idarece takdir usulünün uygulanan örnekleridir.
- Karine usulü; karine, bilinen bir olaydan hareketle bilinmeyen bir başka olayın varlığının kabul edilmesi olarak tanımlanmaktadır. Bu usulde mükellefin gelir ya da servetinin ölçüsü olduğu varsayılan bazı dış belirtiler, matrahın saptanmasında esas alınır.⁹⁷ Türk vergi sisteminde yürürlükten kaldırılmış bulunan ve bugün için uygulanmayan hayat standardı esası örnek olarak gösterilir.
- Götürü usulü; vergi matrahının ya da giderlerin nesnel ölçütlere göre genel ve objektif olarak tespitini ifade etmekte olup, öznel nitelikli idarece takdir ve karine usullerinden ayrılmaktadır. Matrah idarece saptanır. Yabancı ulaştırma kurumlarında matrah tespiti ve gelir vergisinde diğer ücret matrahının tespiti örnek verilir.⁹⁸
- Beyan usulü; yükümlü ya da sorumlu, vergi tarhına dayanılarak oluşturulacak matraha ilişkin bütün bilgileri yazılı olarak kendisi belirlemekte ve vergi idaresine bildirmektedir. Bu usul ile vergilendirmenin temeli olan veriler hazır olarak vergi dairesine geldiğinden, vergi idaresine büyük kolaylık sağlamaktadır. Gelir vergisi, kurumlar vergisi, veraset ve intikal vergisi, katma değer vergisi, damga vergisi, emlak vergisi, özel tüketim vergisi, gümrük vergisi beyan esasına dayanan vergilerdendir.⁹⁹ Her vergi kanununda, o verginin beyanı ile ilgili hükümler yer alır.

Matrah hataları, Vergi Usul Kanunu’nun 117. maddesinin birinci bendinde “*vergilendirme ile ilgili beyanname, tahakkuk fişi, ihbarname, tekalif cetveli ve*

⁹⁷ Kırbaş, **a.g.e.**, s.108

⁹⁸ Oktar, **a.g.e.**, s.78-79

⁹⁹ Karakoç, **a.g.e.**, s.241-242

kararlarda matraha ilişkin rakamların veya indirimlerin eksik veya fazla gösterilmiş veya hesaplanmış olmasıdır” şeklinde ifade edilmektedir.

Vergi matrahında hata, mükellefler ya da vergi idaresi tarafından gerek tarh işlemi öncesinde gerekse tarh işlemi sırasında yapılan basit yanlışlıklardan doğabilmektedir.¹⁰⁰

Uygulamada karşılaşılan matrah hataları ise şöyle sıralanmaktadır:¹⁰¹

- ❖ Beyannamelerin çeşitli tablolarındaki rakamların toplam tablosuna yanlış geçirilmesi,
- ❖ Takdir komisyonu kararlarının yanlış okunarak eksik ya da fazla tutardaki matrah üzerinden tarhiyat yapılması,
- ❖ Beyanname üzerinden doğru hesaplanan matrahın, tahakkuk fişine yanlış olarak yazılması,
- ❖ Matrah unsurlarının doğru yazılarak toplam matrahın yanlış hesaplanması.

Matrah hatasının, mükellefçe yapılan bir algılama yanlışlığından kaynaklandığı belirtilmektedir.¹⁰² Ancak, matrah hatasından söz edilebilmesi için yapılan hatanın kişinin takdirinden ya da değerlendirmesinden kaynaklanmaması gerekmektedir. Bu konuda örneğin, mükellefin emlak vergisine esas teşkil eden gayrimenkulün değerini yüksek takdir etmesi sonucu fazla vergi ödemesi neticesinde, matrah hatasından söz edilememektedir.¹⁰³

Matrah hatası ile ilgili belgeler

Beyanname; beyana dayanan tarhta, yükümlü ya da sorumlunun, vergi idaresine verginin matrahını ve vergilendirmeye imkan veren diğer bilgileri kapsayan yazılı

¹⁰⁰ Mustafa Ali Sarılı, **Türk Vergi Hukukunda Vergi Hatalarının Düzeltme Yoluyla Çözümlenmesi -I**, Yaklaşım Dergisi, Sayı:225, Eylül 2011

¹⁰¹ Nihat Edizdoğan, Metin Taş, Ali Çelikkaya, **Vergi Ceza ve Yargılama Hukuku**, Ekin Basım Yayın Dağıtım, 2007, s.259 - Metin Taş, **Vergi Uyuşmazlıklarının İdari ve Yargısal Çözüm Yolları**, Ekin Kitabevi Yayınları, Bursa, 1997, s.27

¹⁰² Kürşat Yerlikaya, **Beyana Dayalı Tarhiyatlarda Vergi Hatasını Düzeltme ve Yargı Yolu-I**, Yaklaşım Dergisi, Sayı:137, Mayıs 2004

¹⁰³ Osman Pehlivan, **Vergi Hukuku**, Celepler Matbaacılık, Trabzon, 2004, s.128

bildirimidir.¹⁰⁴ Ayrıca, mükellefler beyan ettikleri matrahlara ve bu matrahlar üzerinden tarh edilen vergilere karşı dava açamazlar. Vergi Usul Kanunu'nun vergi hatalarına ait hükümleri mahfuzdur.(VUK m. 378/2) Karşılıklı objektif iyiniyet ve güven ilişkisi vardır. Beyana dayalı tarhiyatta taraflar açısından adi kanuni karine niteliğinde 'ilk bakışta doğruluk karinesi' geçerli bulunmaktadır.¹⁰⁵

Tahakkuk fişi: verginin beyan üzerine tarh ve tahakkuk ettirildiği hallerde kullanılan belgedir. Dayanağı, mükellef tarafından verilen beyanname'dir. Vergi Usul Kanunu'nun 25. maddesinde tahakkuk fişi esası, 26. maddesinde içeriği, 27. maddesinde kesinliği yer alır.

İhbarname: verginin ikmalen, re'sen veya idarece tarh edildiği hallerde kullanılır. Dayanağı; inceleme raporu, takdir komisyonu kararı, yoklama fişi veya tutanaklarıdır. Vergi Usul Kanunu'nun 34. maddesinde ihbarname esası, 35. maddesinde içeriği yer alır.

Vergiler tahakkuk fişi ile ya da ihbarname ile tarh ve tahakkuk ettirilir. Beyan esasına dayanan vergilerde, beyanname ile bildirilen matrah üzerinden tarh edilen vergi, tahakkuk fişinin düzenlenmesi ile tahakkuk etmektedir.

Tekalif cetveli: Vergi Usul Kanunu'nun 39. maddesinde yer almakla birlikte, 1446 Sayılı Kanun'un üçüncü maddesiyle, VUK'un 'tahrir usulü' ile ilgili hükümleri 01.03.1972 tarihinden itibaren yürürlükten kaldırıldığı için Türk vergi sistemimizde, tekalif cetveli ile vergileme usulü kaldırılmıştır.

Tahakkuk fişi, beyanname, ihbarname, inceleme raporu, takdir komisyonu kararı, yoklama fişi veya tarhiyata dayanak olan tutanaklarda, matraha ait rakamların veya indirimlerin eksik veya fazla gösterilmiş veya hesaplanmış olması halinde matrah hatası söz konusudur. Bu sayılan belgelerin dayanağı olan defter ve belgelerde yapılan hatalar ise matrah hatası olarak kabul edilmeyip, bu hataların

¹⁰⁴ Karakoç, **a.g.e.**, s.241

¹⁰⁵ Yerlikaya, **a.g.m.**

düzeltilme konusuna girmediği görülmektedir.¹⁰⁶ Ancak belgelerdeki hatalar bakımından aşağıda belirtilen usul ve esaslar çerçevesinde işlem yapılır.

2.4.1.1.1. Mükellefin defter ve kayıtlarındaki hatalar

Mükellef; defter ve belgelerinde yaptığı maddi hata sonucu, vergi matrahını olması gerekenden daha fazla olarak tespit edip, beyanda bulunduğunu ve ödediğini iddia edebilir. Böyle bir durumda, mükellefin defter ve belgeleri incelenerek, vergi inceleme raporu düzenlenir.

Vergi incelemesinin amacı; ödenmesi gereken vergilerin doğruluğunu araştırmak, tespit etmek ve sağlamaktır. Defter ve belgelerinde maddi hata yapmış olan mükelleflerin, vergi idaresinden inceleme talep etmeleri, vergi idaresinin de talebi bir inceleme ihbarı olarak düşünüp, gerekli incelemeyi yapması gerekir. İnceleme sırasında, yapılan hata ve mükellefin ödemesi gereken verginin doğruluğu bütün yönleri ile araştırılacaktır.¹⁰⁷

Düzenlenen vergi inceleme raporuna göre; inceleme sonunda gerçekten maddi hata sonucu fazla vergi ödendiği tespit edilirse, rapora dayanılarak fazla tahakkuk ettirilen vergi, düzeltme fişi düzenlemek suretiyle, mükellefe iade edilir. Fakat bu şekilde düzeltmenin yapılabilmesi için vergi incelemesi sırasında başka yönlerden de matrah farkının bulunmamış olması gerekmektedir.¹⁰⁸ İnceleme raporundaki hatanın türü ne olursa olsun mükellefin haklarını olumsuz yönde etkilemesine izin verilmemesi gerekir.¹⁰⁹

Ayrıca bu konuda, iki hususun bilinmesi gerekmektedir. Bunlar;

*Vergi kanunları ile yapılması mükellefin tercihinin bırakılmış olan hususlarda; mükellefin tercih hakkını kullanmayarak fazla vergi ödemesi durumunda, fazlalığın vergi incelemesi yapılması suretiyle dahi düzeltilmesi söz konusu olmamaktadır. Bu

¹⁰⁶ Mehmet Tosuner, Zeynep Arıkan, **Vergi Uyuşmazlıklarının İdari Aşamada Çözümü ve Türk Vergi Yargısı**, Neşa Ofset ve Ambalaj A. Ş. İzmir, 2008, s.89

¹⁰⁷ Yılmaz Özbacı, **En Son Kanun Değişiklikleri İle Vergi Usul Kanunu Yorum ve Açıklamaları**, Oluş Yayıncılık, Ankara, 2007, s.389

¹⁰⁸ Ali Uysal, Nurettin Eroğlu, **Açıklamalı ve Örnekli Vergi Usul Kanunu**, 4. Baskı, Sözkesen Matbaacılık Tic. Ltd. Şti., Ankara, 2009, s.247

¹⁰⁹ Sevil Şin, **Avrupa Birliği ve Türkiye’de Vergi Yapısı, Denetimi ve İdari İşlemlerde Mükellef Hakları**, İTO Yayınları, İstanbul, 2005, s.271

konuda örnek olarak; belli bir hesap döneminde yanılarak amortisman ayırmamış olan bir mükellef, ayrılmamış olan amortisman miktarının vergi incelemesi sırasında dikkate alınmasını ve matrahtan düşülmesini, dolayısıyla fazla ödemiş olduğu verginin iadesini ya da farkın dikkate alınmasını isteyemez. Çünkü, vergi kanunları amortisman ayrılmasını zorunlu kılmamış ve bu durumu mükellefin iradesine, tercihine bırakmış olup, örnekte de mükellef tercihinin amortisman ayırmama yönünde kullanmıştır. Tercihin daha sonra değiştirilmesi söz konusu olamaz. Fakat bu durumun iki istisnası söz konusudur. Bunlar;

1. Amortismanına tabi olması gerektiği halde, doğrudan masraf yazılan sabit kıymet bedeli, inceleme sonunda masraf hesabından çıkarılıp matraha alındığında, buna ait o dönem amortismanının dikkate alınması zorunludur.
2. Vergi Usul Kanunu'nun 317. maddesi uyarınca, fevkalade amortisman için Maliye Bakanlığı'na müracaat edenlerin, müracaatlarının cevaplandırılması bir sonraki vergilendirme dönemine kalabilir.

Bu takdirde, mükellefin başvurduğu dönemde, henüz oran hakkında gerekli tespit yapıp kendisine bildirilmediğinden, mükellef normal amortisman ayırır. Fevkalade amortisman oranının belli olması üzerine, müracaatın yapıldığı dönem bakımından gerekli düzeltme yapılarak, o verginin matrahı ıslah edilir. Maliye Bakanlığınca tespit ve tayin edilecek fevkalade amortisman oranının müracaat yılından geçerli olduğu VUK'nun 318. maddesinde yer alır. Bu durumda mükellefin defter ve belgelerinin incelenmesi zorunluluğu da yoktur.¹¹⁰

*Re'sen takdiri gerektiren durumun bulunması ise, defter ve belgelerdeki hata sebebiyle fazla ödenen verginin, vergi incelemesi aracılığıyla iadesi bakımından özel bir durum olarak belirtilir. Matrahın re'sen takdir suretiyle belli edilmesinin gerekli olduğu hallerde, takdir komisyonu 213 sayılı Kanun'un 76. maddesine göre, mükellefin önceden beyan ettiği bir matraha ait olan takdir işlerinde, takdir olunan

¹¹⁰ Özbalcı, **a.g.e.**, s.389-390

matrahın mükellefin beyanından düşük olamayacağı, mükellefin beyan ile bağlı bulunduğu belirtilmektedir.¹¹¹

2.4.1.1.2. Vergi inceleme raporlarının dayanağı olan belgelerdeki hatalar

İnceleme, yükümlülere ait beyanların ve ödenmesi gereken vergilerle ilgili bilgilerin doğruluğunu araştırmak ve sağlamak amacıyla yükümlünün defter kayıtları, belgeleri ve envanteri üzerinden yapılan derinlemesine çalışma olarak tanımlanır.¹¹² İnceleme elemanı tarafından vergi inceleme sonucunda tespit edilen hususların değerlendirilmesi için inceleme raporu düzenlenir. İnceleme elemanı raporu hazırlarken vergi hatasını kendisi fark ederse, bu hatayı ortadan kaldırması mümkündür.¹¹³ Vergi inceleme elemanı tarafından, inceleme raporu vergi dairesine gönderilir ve rapordaki esaslara göre vergi dairesi vergi tarh etme ve ceza kesme işlemlerini yerine getirir.

Vergi inceleme raporunun ekleri, tutanak ve diğer belgelerden oluşmakta ve rapor kısmı ile birlikte bir bütün teşkil etmektedir. Dolayısıyla, raporun metni, ekleri, tutanak ve diğer belgelerdeki maddi hatalar nedeni ile eksik ya da fazla vergi alınmış olması matrah hatası sayılır ve hata düzeltme yolu ile düzeltilmesi gerekir. Fakat vergi inceleme rapor ve eklerinin dayanağı olan defter ve belgelerdeki hatalar, matrah hatası olarak kabul edilmeyip, hataların düzeltme yolu ile düzeltilmesi söz konusu olmamaktadır. Bu konuda örnek olarak; mükellefin gayrimenkulünü aylığı 300-TL den kiraladığı ve bir yıllık kirayı peşin olarak tahsil ettiği, inceleme sırasında ibraz edilen kira kontratında yazılıdır. Durum, kontrata dayanarak tutanakla tespit edilmiş, düzenlenen inceleme raporuna göre, gerekli tarhiyatlar yapılmıştır. Mükellef sonradan, kontrattaki bilgilere rağmen, kira bedelinin tahsil edilmemiş olduğunu, olayın mahkemeye intikal ettiğini ileri sürerek düzeltme istemiştir. Ancak bu durumda düzeltme hükümlerinin uygulanması mümkün olmayıp, yargı organlarının kararına göre işlem yapılmalıdır. İtiraz süresinin geçirilmesi halinde ise, idarece yapılacak düzeltme için ikinci bir inceleme raporuna ihtiyaç vardır. Bu olayda;

¹¹¹ Özbalcı, **a.g.e.**, s.390

¹¹² Atar, **a.g.e.**, s.71

¹¹³ Şin, **a.g.e.**, s.272

mükellef vergi inceleme tutanağının dayanağı olan kontrattaki gerçek duruma aykırılığı öne sürerek düzeltme isteminde bulunmaktadır. Ancak inceleme raporunun eklerinin dayanağı olan defter ve belgelerdeki hatalar, matrah hatası olarak kabul edilmeyip, hatalar için düzeltme kurumu işletilememektedir.¹¹⁴

2.4.1.1.3 Takdir komisyonu kararlarının dayanağı bilgi ve belgelerdeki hatalar

Takdir komisyonu kararlarına dayanak olan bilgi ve belgelerdeki hatalar konusunda, esas itibariyle yargı organlarının kararlarına göre işlem yapılması gerekmektedir. Fakat vergi dairesinin maddi hata sonucu takdir komisyonuna yanlış bilgi vermesi ve takdir komisyonu kararının bu yanlış bilgiye dayanması halinde düzeltme yapılmaktadır. Özellikle, takdir komisyonunun, takdir sebeplerinin mevcut olup olmadığı konusunda, inceleme yapma yetkisinin bulunmadığı göz önünde tutularak, re'sen tarh edilen vergiler, takdir sebebinin bulunmadığının tespiti üzerine, düzeltme kurumu yolu ile düzeltilebilmektedir. Örnek olarak; Vergi dairesinin ihmali ya da yanılması sonucunda, vergi beyannamesinin mükellefçe verilmiş olmasına rağmen verilmediği gerekçesi ile vergi dairesinin talebi üzerine, takdir komisyonunca takdir edilen matrah üzerinden re'sen salınan vergi; daha sonradan beyannamenin verildiğinin tespit edilmesi üzerine, düzeltme yolu ile kaldırılır.¹¹⁵

Bazen de farklı bir durum ortaya çıkmaktadır. Örneğin, mükellefçe beyan üzerine tarh olunan vergi için herhangi bir beyanname verilmediğinden, vergi dairesinin talebi üzerine takdir komisyonunca matrah takdiri yapılmıştır. Fakat bu arada mükellefin vergilendirme döneminin sadece belli bir bölümünde vergiyi doğuran olayla ilgili faaliyette bulunduğu ya da belli bir tarihten sonra vergi konusu faaliyetlerini terk ettiği gözden kaçırılarak, tüm bir vergilendirme dönemi için matrah takdiri yapılmıştır. Burada vergilendirme dönemi bakımından yapılmış bir hata söz konusu olduğundan, takdir komisyonundan yeni bir karar alınmak suretiyle, vergi dairesince düzeltme yapılabilir.

¹¹⁴ Özbalcı, **a.g.e.**, s.390

¹¹⁵ Özbalcı, **a.g.e.**, s.391

Matrah hatası konusunda örnek Danıştay kararları ve özelgeler;¹¹⁶

Danıştay 9. Dairesinin “Vergi matrahının hesaplanmasında yapılan hataların 213 sayılı kanunun 117/1. maddesi uyarınca vergi hatası olarak kabul edilmesi gerekeceği” şeklindedir. (Buradaki durumda yükümlünün maliki bulunmadığı hissenin vergisinin de yükümlüye yükletildiği ve böylece vergi hatasına düğüldüğü görölmektedir.)

Danıştay 7. Dairesinin “...Düzeltilme kapsamına giren matrah hatalarının, ilk bakışta görölen ve herhangi bir yorumu gerektirmeyen hataları kapsadığı...” şeklinde görüşü vardır.

Danıştay 7. Dairesinin “1997 yılında ivazsız olarak intikal eden gayrimenkulü veraset ve intikal vergisine esas değeri olarak, yanlışlıkla, 1998 yılına ait emlak vergisi değeriinin beyan edilmesinin vergi hatası kapsamına girdiği” şeklinde kararı vardır.

Maliye Bakanlığı özelgesi; “Murise ait traktörün varisler tarafından değeriinin yanlışlıkla fazla beyan edilmesi durumunda Vergi Usul Kanunu'nun 117. maddesinin bir numaralı bendinde yazılı matrah hatasının yapılmış olduğı kabul edilir ve düzeltilmesi yoluna gidilir.” şeklindedir.

Maliye Bakanlığı özelgesi; “Veraset ve İntikal vergisi beyannamesinde, intikalden gayrimenkul hissesine ait emlak vergisi değeriinin beyan edilmesi gerekirken, tamamının beyan edilmesi, matrah hatasıdır.” şeklindedir.

2.4.1.2. Vergi Miktarında Hata

Miktar; bir şeyin ölçülebilen, sayılabilen veya azalıp çoğalabilen durumunu, niceliğini ifade eder. Vergi miktarında hatalar, Vergi Usul Kanunu'nun 117. maddesinin ikinci bendinde “*vergi nispet (oran) ve tarifelerinin yanlış uygulanması,*

¹¹⁶ DŞ. 9. D., 11.01.1983 tarih ve E.1982/483, K.1983/63; DŞ. 7. D., 15.04.1999 tarih ve E.1998/2069, K.1999/1496 (Demirkol, Tekin, Toktaş, **a.g.e.**, s.1145); DŞ. 7. D., 16.04.2001 tarih ve E.2000/4400, K.2001/1300 (<http://www.danistay.gov.tr/kerisim/container.jsp>); MB.'nın 02.10.1998 tarih ve B.07.0.GEL.0.60/6000-2148/35325 sayılı özelgesi; MB.'nın 02.01.2004 tarih ve B.07.0.GEL.0.60/6000-2290/104 sayılı özelgesi (http://www.kaynakcalivergikanunlari.com/modul_bilgi_goster.asp?id=15887)

mahsupların yapılmamış ya da yanlış yapılmış olması, birinci bentte yazılı vesikalarda (beyanname, tahakkuk fişi, ihbarname ve kararlarda) verginin eksik veya fazla hesaplanmış veya gösterilmiş olmasıdır” şeklinde tanımlanır.

Bu konuda örnek olarak; 500-TL lik BSMV matrahı üzerinden % 2 oranında alınması gereken 10-TL vergi iken, tahakkuk fişinde 20-TL olarak gösterilmiş ise, bu durumda vergi miktarında hata olduğu ve düzeltilmesi gerektiği belirtilmektedir.

Başka bir örnek ise; mükellefin beyan ettiği vergi matrahı 80.000-TL olup, %25 oranında yani 20.000-TL vergi alınması gerektiği halde, %30 olarak uygulanıp 24.000-TL olarak hesaplanmışsa ya da mükellefin mahsup edilecek vergi miktarı 5.000-TL olduğu halde, 8.000-TL olarak mahsup edilmişse veya vergi miktarı yanlış hesaplanmışsa, bu şekildeki hataların düzeltme yolu ile düzeltilmesi gerekmektedir.¹¹⁷

Vergi miktarında hata konusunda diğer örnek durumlar ise şunlardır:¹¹⁸

- Gelir vergisi başlangıç oranının % 15 yerine % 20 olarak uygulanması,
- Beyanname kabulü sırasında, gelir vergisi ya da veraset ve intikal vergisi yönünden, artan oranlı vergi tarifesinin yanlış uygulanması,
- Ücret geliri elde edenlerin, aylık ücretlerine yıl içinde bir üst dilimin uygulanması gerektiği durumda, sürekli tarifiedeki ilk oranın uygulanması,
- Konut olarak kullanılan gayrimenkule, iş yerine ait emlak vergisi oranının uygulanması veya tek bir konutu bulunan ve hiçbir geliri bulunmayan emekliye, indirimli emlak vergisi tarifesinin uygulanmaması,
- Kesinti (tevkif) suretiyle ödenen vergilerin mahsubunun yapılmamış ya da yanlış yapılmış olması,¹¹⁹

¹¹⁷ Uysal, Eroğlu, **a.g.e.**, s.248

¹¹⁸ Kızılot, Kızılot, **a.g.e.**, s.113

¹¹⁹ Bu konuda Danıştay’a intikal eden bir uyuşmazlıkta, Danıştay tarafından verilen karara göre; ‘Dönem beyannamesinde mahsubu gereken bazı aylara ait ödenen geçici verginin unutulması mahsup edilmemesi VUK’un 117/2. maddesi kapsamında açık bir vergi hatası olduğundan düzeltme yolu ile mahsubun yapılması gerekirken GVK’nın mükerrer 120. maddesine göre düzeltme ve şikayet yolu ile

-Ücretlerde sakatlık indiriminin göz önüne alınmaması nedeni ile, verginin fazla hesaplanması,

-Ücretlerde gelir vergisinin SSK primi ya da asgari geçim indirimi düşülmeden hesaplanmış olması,

-Veraset ve intikal vergisinin hesaplanması sırasında, intikalın veraset ya da ivazsız intikal olup olmama durumunu göz önüne almadan, yanlış tarife uygulaması gibi durumlar, vergi miktarının fazla ya da eksik hesaplanmasına neden olan hatalardır.

Vergi miktarında hata konusunda bazı örnek Danıştay kararları,¹²⁰

Danıştay 9. Dairesinin “1318 sayılı Kanun’un verginin nispeti başlığını taşıyan 39. maddesinde verginin 36-37 ve 38. maddeler gereğince tespit edilen matrah üzerinden aşağıda belirtilen nispetlerde alınacağı açıklanarak matrahın ilk 50.000 lirası için % 15 sonra gelen 50.000 lirası için % 20, sonra gelen 200.000 lirası için % 30, sonra gelen 300.000 lirası için % 40, 600.000 lira ve daha fazlası için % 50 nisbet uygulanmak suretiyle artan oranlı vergilendirme esası getirilmesine rağmen matrahın 600.000 lirayı aşması nedeniyle tek % 50 nispet uygulanmasının hesap hatası olduğu” şeklinde kararı vardır.

Danıştay 4. Dairesinin “Dönem beyannamesinde mahsubu gereken bazı aylara ait ödenen geçici verginin unutulurak mahsup edilmemesi VUK’nun 117/2. maddesi kapsamında açık bir vergi hatası olduğundan düzeltme yolu ile mahsubun yapılması gerekirken GVK’nin mükerrer 120. maddesine göre düzeltme ve şikayet yolu ile düzeltme istemlerinin reddi yerinde değildir.” şeklindedir.

2.4.1.3 Verginin Mükerrer Olması

Mükerrer olması; tekrarlanmış, yinelenmiş olmasını belirtir. Verginin mükerrer olması, Vergi Usul Kanunu’nun 117. maddesinin üçüncü bendinde “*aynı*

düzeltilme istemlerinin reddi yerinde değildir.’(DŞ. 4. D., 06.05.1994 ve E.1993/3507, K.1994/2867 sayılı kararı)

¹²⁰ DŞ. 9. D., 20.02.1984 tarih ve E.1982/864, K.1984/1259; DŞ. 4. D., 06.05.1994 tarih ve E.1993/3507, K.1994/2867

vergi kanununun uygulanmasında belli bir vergilendirme dönemi için aynı matrah üzerinden bir defadan fazla vergi istenmesi veya alınmasıdır” şeklinde tanımlanmaktadır.

Hesap hatalarından biri olan verginin mükerrer olması kavramı ile uluslararası niteliği olan çifte vergilendirme kavramı birbirinden farklılık gösterir. Çifte vergilendirme; birden fazla devletin, vergilendirmede farklı ilkeler kabul etmeleri veya ilkeleri farklı uygulamaları nedeniyle, aynı kişinin, aynı vergi konusu için birden fazla vergiye tabi tutulması olarak tanımlanır. Çifte vergilendirmeyi önlemek açısından; devletin tek yanlı olarak vergilendirme yetkisini sınırlandırması, devletlerarasında yapılan karşılıklı antlaşmaların olması ayrıca devletlerin vergi sistemlerini belli ölçüde uyumlaştırmaları gerekmektedir.¹²¹ Çifte vergilendirmeye örnek olarak; yurt dışında kazancı konusunda vergilendirilen bir kişinin, Türkiye’de de aynı kazançları üzerinden vergilendirilmesi verilebilir.

Verginin mükerrer olması nedeni ile vergi hatası konusunda düzeltmenin yapılabilmesi için; vergilendirme döneminin, vergi matrahının ve verginin aynı olması gerekmektedir. Bunlardan yalnızca birinde bir farklılık olduğunda ise, verginin mükerrerliğinden söz edilemez. Verginin mükerrerliği için aynı vergilendirme dönemi ve aynı matraha ait olmak üzere tekrar vergi tarh edilmesi gerekir.¹²² Aksi durumda aynı matrah üzerinden farklı vergi kanunlarınca, farklı vergiler alınması ile vergi mükerrerliği olmaz. Bu konuda örneğin; ilk kez alınan bir otomobilin üzerinden hem özel tüketim vergisi hem de katma değer vergisi alınması mükerrer vergi niteliği taşımamaktadır. Vergileme aynı vergilendirme dönemi için yapılmalıdır. Farklı dönemler için yapılan vergileme mükerrer olmaz. Ayrıca farklı matrahlar üzerinden alınacak vergiler mükerrer sayılmaz, mükerrer olması için aynı matrah üzerinden bir defadan fazla vergi alınması gerekmektedir. Daha önce matrah beyan eden bir mükellefe ikmalen, re’sen ya da idarece tarh edilecek vergiyle ilgili

¹²¹ Karakoç, **a.g.e.**, s.122

¹²² Edizdoğan, Taş, Çelikkaya, **a.g.e.**, s.260

matrah, mükellefin matrah farkını oluşturmakta iken, verginin mükerrerliği ise söz konusu olmamaktadır.¹²³

Uygulamada, verginin mükerrerliği olgusu, en fazla bağlı oldukları vergi dairesi çevresi dışında faaliyette bulunan mükellefler için yapılan re'sen tarhiyatlar yönünden söz konusu olmaktadır. Bu şekilde faaliyette bulunan mükelleflerin, faaliyet gösterdikleri çevre vergi dairesine, gerekli bilgileri vermediklerinden dolayı; bir defa bağlı oldukları vergi dairesince beyan ettikleri gelir üzerinden, bir defa da çalıştıkları yer vergi dairesinin re'sen tarhiyatı nedeni ile vergilendirilmektedirler. Bu durumun tespit edilmesi üzerine; faaliyette bulunulan yer vergi dairesi tarafından re'sen salınan vergi, verginin mükerrerliği dolayısıyla düzeltilir.¹²⁴ Diğer bir örnek ise; herhangi bir takvim yılına ilişkin vergi borcu umumi vekili tarafından ödenmiş olan yükümlünün, aynı vergiyi ayrıca kendisinin de ödemesi durumunda verginin mükerrerliği söz konusudur.¹²⁵

Başka bir örnek ise; mükellef (B); 2009 takvim yılına ait yıllık gelir vergisi beyannamesini, 2 Mart 2010 tarihinde bağlı bulunduğu vergi dairesine vermiştir. Fakat mükellef bu beyannamede bazı bölümleri yanlış doldurduğunu fark etmiş ve yeniden bir beyanname tanzim ederek bağlı olduğu vergi dairesine 23 Mart 2010 tarihinde vermiştir. Mükellef (B); belirtilen durum için bağlı bulunduğu vergi dairesine dilekçe vermemiş, ayrıca yeni düzenleyerek vermiş bulunduğu beyannameye de bir şerh koymamıştır. Vergi dairesi, bu durumu fark etmemiş ve verilen her iki beyanname için tahakkuk fişi düzenleyerek gelir vergisini tahakkuk ettirmiştir. Böyle bir durumda vergi mükerrerliği meydana gelmiş olur ve düzeltme yolu ile hatanın düzeltilmesi gerekmektedir.¹²⁶

Mükerrer olarak salınan verginin önce mükellef tarafından kabul edilerek üzerinde uzlaşılması ve daha sonra fark edilerek düzeltme isteminde bulunulması

¹²³ Noyan Alper Ünal, **Türk Vergi Hukukunda Vergi Hataları ve Düzeltme Yolları**, Vergi Dünyası, Sayı:294, Şubat 2006, s.75

¹²⁴ Özbalcı, **a.g.e.**, s.392

¹²⁵ Öncel, Kumrulu, Çağan, **a.g.e.**, s.179

¹²⁶ Uysal, Eroğlu, **a.g.e.**, s.248

halinde, mükerrer salınan verginin terkin edilmesi, uzlaşma yoluyla tahsil edilen miktarında iade edilmesi gerekmektedir.¹²⁷

Vergi mükerrerliği konusunda örnek Danıştay kararları;¹²⁸

Danıştay 7. Dairesinin “Yıllık kurumlar ve gelir vergisi yönünden ikmalen veya re’sen tarhiyat yapılması halinde, dönem matrahı yerinden oluşacağından, sonradan dahili tevkifat adı altında bir ek vergi salınması vergi mükerrerliğine yol açacağı” şeklinde kararı vardır.

Danıştay 4. Dairesinin “Mükerrer vergi alındığı iddiasıyla yapılan düzeltme başvurusunun, genel hatları ile yapılacak bir inceleme ve araştırma ile sonuçlandırılması ve eldeki belgelere göre mükerrer bir vergi alındığı saptanmış ise bunun red ve iadesinin gerekeceği” şeklindedir.

Danıştay 11. Dairesinin “Yükümlü şirket adına bağlı bulunduğu vergi dairesi dışında davalı vergi dairesi tarafından da tarhiyatın yapılmış olması karşısında tesis edilen işlemin yetki yönünden sakat olduğu ve ayrıca mükerrer vergilemeye yol açacağı” şeklinde kararı vardır.

2.4.2. VERGİLENDİRME HATALARI

Vergi yükümlülüğünün saptanmasında değerlendirme yanlışlıkları olarak tanımlanabilen bu hatalar, vergilendirme işleminin özü, verginin kapsamı ve vergiyi doğuran olay, muafiyet, istisna ile daha yakından ilgilidir. Kuramsal nitelikleri bakımından vergilendirme hatalarının, idari işlemin sebep unsurundaki sakatlıklara ilişkin olduğu görülmektedir. Vergi Usul Kanunu’nun 118. maddesinde düzenlenmiştir.

¹²⁷ Kızılot, Kızılot, **a.g.e.**, s.114

¹²⁸ DŞ. 7. D., 17.09.1992 tarih ve E.1989/2940, K.1992/4441; DŞ. 4. D., 04.02.1993 tarih ve E.1990/101, K.1993/486 ; DŞ. 11. D., 22.12.1998 tarih ve E.1998/15, K.1998/4669 (<http://www.danistay.gov.tr/kerisim/container.jsp>)

Vergilendirme hataları: mükellefin şahsında hata, mükellefiyette hata, mevzuda hata, vergilendirme ve muafiyet döneminde hata şeklinde dört grupta yer alır.

2.4.2.1. Mükellefin Şahsında Hata

Mükellefin şahsında hata, Vergi Usul Kanunu'nun 118. maddesinin birinci bendinde *“bir verginin asıl borçlusu yerine başka bir kişiden istenmesi veya alınmasıdır”* şeklinde tanımlanmıştır.

Vergi kanunlarına göre kendi payına düşen vergi payını ödemekle yükümlü olan gerçek veya tüzel kişi vergi mükellefi¹²⁹; verginin ödenmesi bakımından, alacaklı vergi dairesine karşı muhatap olan kişi vergi sorumlusu (VUK m. 8) olarak vergi kanunlarında açıkça tanımlanmıştır. Verginin mükellef ya da vergi sorumlusundan istenmesi gerekmektedir.

Vergiye doğuran bir olayla hiçbir ilgisi olmayan bir kimseden vergi istenmesi veya alınması durumunda mükellefin şahsında hata yapılmış olur.¹³⁰ Bu hata türünde ortada bir vergi söz konusu olup, bu vergi gerçek mükellef yerine, vergi mükellefi olmayan başka bir kişiden istenmekte ya da alınmaktadır.

Mükellefin şahsında yapılan hata konusunda, uygulamada çoğu kez aynı ad ve soyadı taşıyan kişiler arasında ve aynı adreste bulunanlar açısından rastlanılmaktadır.¹³¹ Ancak, bir verginin asıl borçlusu yerine başka bir kişiden istenmesi hata türüne ise uygulamada pek sık rastlanılmamaktadır.

İsim benzerliği nedeniyle bir kişiden istenmesi ya da alınması gereken verginin, aynı isimdeki başka kişiden istenmesi durumu, verginin mükellefin kendisi yerine babasından veya oğlundan alınması, vergi sorumlusundan istenecek verginin, asıl mükelleften istenmesi ya da mükelleften istenecek verginin, vergi sorumlusundan istenmesi, tüzel kişi adına tarh edilmesi gereken verginin ortaklarından istenmesi gibi durumlar mükellefin şahsında hata durumlarına örnek

¹²⁹ Uluatam, **a.g.e.**, s.266

¹³⁰ Öncel, Kumrulu, Çağan, **a.g.e.**, s.179

¹³¹ Bayraklı, **a.g.e.**, s.36

gösterilip, düzeltme yolu ile düzeltilmelidir. Annesinin işlerini vekaleten yürüten kişiden, anneye ait vergi borcunun istenmesi durumu ya da belli bir gayrimenkulün emlak vergisinin malik, intifa hakkı sahibi veya mutasarrıf sıfatlarından hiçbirini taşımayan bir üçüncü kişiden alınmak istenmesi de mükellefin şahsında hataya örnek gösterilen durumlardır.¹³²

Mükellefin adının veya soyadının tahakkukla ilgili fiş, cetvel, kart, defterlere veya bilgisayara yanlış yazılmış olması durumunda, mükelleften eksik veya fazla vergi alınmasına sebep olmayacağından vergilendirme hatalarından olan mükellefin şahsında hata durumu söz konusu olmamaktadır.

Diğer husus ise; tarhiyatın muhatabı olacak şahsın tayinindeki yanlışlığın, mükellefin şahsındaki hata durumu ile karıştırılmaması gerektiği durumdur. Bu duruma örnek olarak; dar mükellefiyet esasına göre vergilendirmede tarhiyatın muhatabı; dar mükellefiyete tabi mükellefin varsa daimi temsilcisi, yoksa kazanç ve iradı sağlayanlardır. Vergi dairesinin; daimi temsilcisi olarak addettiği bir kimseyi muhatap alarak yaptığı tarhiyat, bu kimsenin daimi temsilcisi olmadığı ispat edilse bile, tarhiyatın kazanç ve iradı sağlayanlar adına yapılması gerektiği ileri sürülerek düzeltme hükümlerine göre düzeltilemez. Çünkü böyle durumda hata mükellefin şahsı ile ilgili olmayıp, muhatabın belirlenmesi ile ilgilidir. Anlaşmazlığın yargı organları tarafından çözümlenmesi gerekir.¹³³

Mükellefin şahsında hata konusunda örnek Danıştay kararları ve özelge;¹³⁴

Danıştay 4. Dairesinin “Anonim şirketin ödenmeyen vergi borçları nedeniyle 213 sayılı kanunun 10. maddesi uyarınca yönetim kurulu üyesi hakkında yapılan işlemin Vergi Usul Kanunu’nun 118. maddesinin 1 nolu bendinde tarif edilen mükellefin şahsında hata teşkil edeceği” şeklindedir.

¹³² Öncel, Kumrulu, Çağan, **a.g.e.**, s.179

¹³³ Tosuner, Arıkan, **a.g.e.**, s.91

¹³⁴ DŞ. 4. D., 02.11.1992 tarih ve E.1991/128, K.1992/4719; DŞ.VDDGK., 13.06.2003 tarih ve E.2002/611, K.2003/320; MB.’nın 11.04.2000 tarih ve B.07.0.GEL.0.56/5601-1078/16463 sayılı özelgesi

Danıştay Vergi Dava Dairesinin “Ödeme emrine karşı, dava açma süresi geçtikten sonra düzeltme ve şikayet yoluna gidilmesi halinde, vergilendirme hatası olduğu, mükellefte ve matrahta hata olduğu yolundaki iddianın incelenmesi gerektiği” şeklinde kararı vardır.

Maliye Bakanlığı özelgesi; “Vergi Dairesince BSMV ile ilgili vergi ve ceza ihbarnamesinin verginin mükellefi olan banka yerine, verginin mükellefi olmayan şirket adına düzenlenmesi, 213 Sayılı VUK’un 118/1. maddesinde belirtilen mükellefin şahsında hatayı oluşturmaktadır. Düzeltme hükümleri çerçevesinde gerekli işlemin yapılarak, vergi ve ceza ihbarnamesinin verginin mükellefi olan banka adına düzenlenmesi gerekir.” şeklindedir.

2.4.2.2. Mükellefiyette Hata

Mükellefiyette hata, Vergi Usul Kanunu’nun 118. maddesinin ikinci bendinde *“açık olarak vergiye tabi olmayan veya vergiden muaf bulunan kimselerden vergi istenmesi veya alınmasıdır”* şeklinde tanımlanmaktadır.

Vergi Usul Kanunu, diğer hata türlerinden farklı olarak, mükellefiyette hatanın kabulü için ‘açık olma’ ölçütünü getirmiştir. Yani, vergi istenilen kişinin vergiye tabi olmadığı veya vergiden muaf bulunduğu herhangi bir kuşku ya da tartışmaya meydan vermeyecek şekilde açık olması gerekmektedir.¹³⁵ Tersi durumda, vergiye tabi olma veya muafiyet durumunun tartışmaya müsait olduğu hallerde, mükellefiyette hata durumu açık olmadığından, düzeltme yolu ile düzeltilemez.

Vergi kanunları karşısında vergiye ilişkin biçimsel veya parasal ödevleri yerine getirmek borcu altında olmak, mükellefiyet olarak belirtilmektedir. Bu açıdan gerçek veya tüzel kişinin vergi kapsamı içinde olduğunda borcunu yerine getirmesi gerekirken; vergi kapsamı dışında olduğunda vergiden muaf olması söz konusudur. Vergi kanunlarına konulmuş olan muafiyet ve istisna hükümleri uyarınca, verginin uygulama alanı dışında bırakılan kişilerden veya şahsa bağlı bir istisnadan

¹³⁵ Edizdoğan, Taş, **a.g.e.**, s.261

yararlananlardan vergi istenemez.¹³⁶ Mükellefiyette hata ise, vergi yükümlüsü olmayan kişinin vergi yükümlüsü gibi kabul edilerek vergi kapsamı içerisine alınması ya da vergi yükümlüsü olmamakla birlikte vergiden muaf olan kişinin vergilendirilmesi şeklinde tanımlanmaktadır.¹³⁷

Vergi muafiyeti tanınmış kamu yararına çalışan dernekten belli bir verginin istenmesi, gelir elde eden kişiden veraset ve intikal vergisi istenmesi, kolektif bir şirketten kurumlar vergisi talep edilmesi, belediyelere ait sular idaresinden kurumlar vergisi istenmesi mükellefiyette hataya örnek gösterilen durumlardır. Ayrıca olay sırasında yürürlükte olmayan hükümlere dayanarak vergi salınması da bir vergilendirme hatasıdır.¹³⁸

Bu konuda başka örnek ise; bir kişi gelir vergisi konusuna giren bir kazanç ve irat elde etmemiş ya da hiç kazanç elde etmemişse veya muafiyet ve istisna hükümlerinden yararlanmaktaysa, bu kişiden gelir vergisi istenemez ve alınamaz. Ters durumda mükellefiyette hata yapılmış olur. Ancak, bu kişinin elde ettiği bir kazanç var ise ve muafiyetten veya istisnadan birine girip girmediği konusu tartışmalı ise, böyle bir durumda mükellefiyette hata yapılmış olmayıp, durum yargı organlarının kararına göre çözümlenmelidir.

Kanunlarda açıkça muaf tutulduğu belli olmayan ve bu nedenle vergilendirilip vergilendirilmeyeceği konusunda tereddüt bulunan kişilerin vergilendirilmesi durumu mükellefiyette hata kapsamına girmez. Bu kişiler vergi dairesine karşı hata iddiasında bulunamazlar. Fakat yargı aşamasında mükellefiyetlerinin bulunmadığını iddia edebilirler.

Bu konuda Maliye Bakanlığı'na intikal eden bir olayda; "...Vakıf üniversitelerinin Devlete ait bir üniversite gibi kurumlar vergisinden muaf tutulması gerektiği, bu nedenle mevduat hesaplarına tahakkuk eden faizlerden ve repo gelirlerinden stopaj yapılmaması gerektiği, yapılan stopajın bulunması halinde de,

¹³⁶ Uysal, Eroğlu, **a.g.e.**, s.250

¹³⁷ Bayraklı, **a.g.e.**, s.36

¹³⁸ Öncel, Kumrulu, Çağan, **a.g.e.**, s.180

bunların Vergi Usul Kanunu'nun düzeltme hükümlerine göre iadesi gerekir" şeklinde idari görüş bildirilmiştir.¹³⁹

Mükellefiyette hata konusunda örnek Danıştay kararları ve özelge;¹⁴⁰

Danıştay 9. Dairesinin "Yatırım teşvik belgesindeki zorunlu şart nedeniyle şirket nev'i değişikliğini gerçekleştiren ve sermaye artırımında bulunan yükümlü şirketin bu işlemleri nedeniyle damga vergisi tahakkuk ettirmekle VUK'nun 118. maddesinde yer alan mükellefiyette hata yapılmış olduğundan verginin terkinin gerektiği" şeklinde kararı vardır.

Danıştay Vergi Dava Dairesinin "Köylere hizmet götürmek amacıyla kurulan davacı birliğin faaliyeti kurumlar vergisinden muaf olduğundan, mükellefiyette hata yapıldığı ileri sürülerek yapılan düzeltme-şikayet başvurusunun reddinde hukuka uygunluk bulunmadığı" şeklindedir.

Maliye Bakanlığı özelgesi; "At yarışları düzenlenmesi ve oynanması ile ilgili hizmetlerde katma değer vergisinin mükellefi Katma Değer Vergisi Kanunu'nun 8/1-f maddesi uyarınca Türkiye Jokey Kulübü olup, mükellefi olmadığı halde katma değer vergisi beyan eden ganyan bayiinin durumunu Vergi Usul Kanunu'nun 118. maddesine göre vergi hatası olarak değerlendirmesi suretiyle düzeltme konusu yapılması gerekir." şeklindedir.

2.4.2.3. Mevzuda Hata

Mevzuda hata, Vergi Usul Kanunu'nun 118. maddesinin üçüncü bendinde "*açık olarak vergi mevzuuna girmeyen veya vergiden müstesna bulunan gelir, servet, madde, kıymet, evrak ve işlemler üzerinden vergi istenmesi veya alınmasıdır*" şeklinde tanımlanmaktadır.

Verginin mevzuu veya konusu kavramı, verginin üzerinden alındığı ekonomik değer olarak ifade edilir. Verginin kanuniliği ilkesi açısından vergi

¹³⁹ MB.'nin 17.11.1998 tarih ve B.07.0.GEL.049/4907-25/41439 sayılı özelgesi (Ünal, **a.g.m.**, s.76)

¹⁴⁰ DŞ. 9. D., 15.05.1991 tarih ve E.1989/3405, K.1991/1796; DŞ.VDDGK., 24.03.2006 tarih ve E.2006/12, K.2006/59; MB.'nin, 02.06.1998 tarih ve B.07.0.GEL.0.52/5208-8/20539 sayılı özelgesi

kanunlarında verginin konusu açık olarak gösterilmektedir.¹⁴¹ Kanunlarda açıkça vergi konusu kapsamı içerisinde gösterilmeyen bir şeyin, bu kapsam içerisindeymiş gibi değerlendirilerek işlem yapılması ya da vergi konusu içerisinde olmakla birlikte istisna kapsamı içinde olan bir şeyin vergilendirilecek olması, ayrıca durumun açıkça olması halinde mevzuda hata söz konusu olmaktadır.¹⁴² Bu konuya örnek olarak; miras kalan bir gayrimenkulün satılmasından elde edilen gelirin vergilendirilmek istenmesi verilebilir. Aynı şekilde bazı gelirler verginin konusu kapsamına girdiği halde, kanunun başka bir maddesi ile istisnaya tabi tutulabilir. Bu duruma ise, istisnaya tabi olan mevduat faizlerinden vergi alınma girişiminde bulunulması örnek verilebilir.¹⁴³

Diğer vergilendirme hataları mükellefiyet ile ilgili iken, mevzuda hata madde ve kıymetler ile ilgilidir. Vergiye tabi bulunmayan veya vergiden istisna edilmiş olan madde veya kıymetlerin vergilendirmesi olayı, verginin konusunda hata olarak belirtilir.

Mükellefiyette hata da olduğu gibi bu hata türünde de vergi mevzuna girmeme veya vergiden müstesna olma durumunun ‘açık olması’ koşulu aranmaktadır. Ancak mükellefiyette hata ve vergi mevzunda hata türleri birbiriyle kolayca karıştırılabilmektedir. Bu durum vergi mükellefiyeti ile vergi konusu arasındaki bağlantıyı kuran vergiyi doğuran olaydan kaynaklanmaktadır. Vergiyi doğuran olayla herhangi bir ilişkisi olmayan biri için mükellefiyet söz konusu olmayacağı gibi, vergi konusuna girmeyen bir madde veya kıymet ile ilişki kurması da vergiyi doğuran olayı ortaya çıkarmaz.¹⁴⁴

Damga vergisi kanununa ekli (1) sayılı tabloda yer almayan bir kağıt üzerinden vergi alınmış olması, vergiyi doğuran olay gerçekleşmeden vergilendirmenin yapılmış olması mevzuda hata olduğunu göstermektedir. Bu konuda başka bir örnek ise; borç para verme işleminin bir defa yapılması halinde, elde edilen gelir menkul sermaye iradı iken; birden fazla yapılması ise, ticari faaliyet

¹⁴¹ Bayraklı, **a.g.e.**, s.37

¹⁴² Pehlivan, **a.g.e.**, s.130

¹⁴³ Mutluer, **a.g.e.**, s.158

¹⁴⁴ Öncel, Kumrulu, Çağan, **a.g.e.**, s.180

olarak kabul edildiğinden, bu tür faaliyetler, hem gelir vergisi hem de banka ve sigorta muameleleri vergisi konusuna dahildir. Borç para verme işlemi bir defa yapılmış olmasına rağmen, elde edilen faiz üzerinden banka ve sigorta muameleleri vergisi tarh edilmişse, mevzuda hata söz konusu olup, düzeltme yolu kullanılmalıdır.¹⁴⁵

Mevzuda meydana gelen hatayı iki başlıkta ele aldığımızda;

- vergi kanunları ile bilerek verginin konusuna alınmayan ya da verginin konusuna girip girmediği açık olarak belli olmayan ve dolayısıyla henüz sonuca kavuşturulmamış işlem ve olayların vergilendirilmesi,
- verginin konusuna girmekle birlikte, vergiden istisna tutulan gelir, kıymet, evrak ve işlemlerin matraha dahil edilmesi durumunda, vergi mevzuda hata olduğu belirtilmektedir.¹⁴⁶

Mevzuda hata konusunda örnek Danıştay kararları,¹⁴⁷

Danıştay 4. Dairesinin “Beyannamenin geç verilmesine karşın verginin süresinde ödenmesi halinde vergi ziyaından bahsedilemeyeceği gibi bu hususun mevzuda hata teşkil edeceği” şeklinde kararı vardır.

Danıştay Vergi Dava Dairesinin “Kamulaştırmada tezyid bedeli üzerinden tahsil edilen tapu harcı nedeniyle mevzuda hata kapsamında düzeltme yolunun izlenebileceği” şeklindedir.

Danıştay 4. Dairesinin “Menkul sermaye iradı matrahına dahil edilmeyen yatırım indirimi üzerinden gelir (stopaj) vergisi alınması, VUK’nun 118/3. maddesindeki

¹⁴⁵ Tosuner, Arıkan, **a.g.e.**, s.92

¹⁴⁶ Filiz Keskin, **Vergi Hatası-Hukuki Uyuşmazlık Ayrımı (Hukuk Köşesi)**, Yaklaşım Dergisi, Sayı:163, Temmuz, 2006

¹⁴⁷ DŞ. 4. D., 13.11.1991 tarih ve E.1991/554, K.1991/3581 ; DŞ.VDDGK, 05.06.1992 tarih ve E.1991/553, K.1992/179; DŞ. 4. D., 15.04.1999 tarih ve E.1998/327, K.1999/1391; DŞ. 4. D., 23.02.2006 tarih ve E.2005/1282, K.2006/289; DŞ. 4. D., 11.06.2008 tarih ve E.2007/1116, K.2008/2266

belirtilen mevzuda hata kapsamında değerlendirilerek mahkemece yeniden karar verilmesi gerektiği” şeklinde kararı vardır.

Danıştay 4. Dairesinin “Yurtdışından döviz olarak gelen ücret gelirlerinin beyanı halinde olayda açık bir vergilendirme hatasının bulunduğu kabulü gerektiği” (Dava, kanuni ve iş merkezi Japonya’da bulunan dar mükellef bir yabancı kuruma vermiş olduğu mühendislik hizmetleri karşılığında davacının aldığı ücretlerin gelir vergisinden müstesna olduğu yolunda yapılan şikayet yoluyla düzeltme başvurusunun reddine ilişkin işlemin iptali istemiyle açılmıştır. Söz konusu ücretlerin açık olarak vergiden müstesna olması nedeniyle beyan edilen bu ücretlerle ilgili olarak Vergi Usul Kanunu’nun 118. maddesinin 3 numaralı fıkrasında belirtildiği şekilde açık bir vergilendirme hatası bulunduğu karara verilmiştir.)

Danıştay 4. Dairesinin “Sit alanı içerisinde kalan gayrimenkulün, mülkiyeti hazineye ait gayrimenkulle değiştirilmesi işlemi katma değer vergisine tabi olmadığından, mevzuda hatanın söz konusu olduğu” şeklinde kararı vardır.

2.4.2.4. Vergilendirme ve Muafiyet Döneminde Hata

Vergilendirme ve muafiyet döneminde hata; Vergi Usul Kanunu’nun 118. maddesinin dördüncü bendinde *“aranan verginin ilgili bulunduğu vergilendirme döneminin yanlış gösterilmiş veya süre itibariyle eksik veya fazla hesaplanmış olmasıdır”* şeklinde tanımlanır.

Vergilendirme dönemi; vergi kanunlarınca vergi tarhına esas olmak üzere saptanan zaman birimi olup, vergi bu dönem için tarh ve tahsil edilmektedir. Muafiyet döneminde ise; açık bir şekilde verginin konusuna giren bir olayın varlığından söz edilmekle birlikte, belirli bir süre ya da durumla sınırlı olarak verginin alınmamasını belirtir.¹⁴⁸

Genel olarak vergiler, belli bir dönem esas alınarak tarh ve tahakkuk ettirilerek alındığından, her verginin nitelik ve özelliğine göre, vergilendirme dönemi de değişir. Gelir, servet, madde, kıymetli evrak ve işlemlerin; belirlenen vergi

¹⁴⁸ Kızılot, Kızılot, **a.g.e.**, s.118, dp.262

dönemindeki durumlarına göre vergilendirildiği görülür.¹⁴⁹ Bu konuda örneğin; gelir vergisinde vergilendirme dönemi takvim yılı olup; 2009 takvim yılına ait bir gelirin 2010 takvim yılına ait bir gelir gibi vergiye tabi tutulması ya da 2010 takvim yılında gelir vergisi mükellefi olan bir kişiden, 2009 takvim yılı için vergi istenmesi durumları vergilendirme döneminde hataya sebep olmaktadır.

Vergilendirme dönemi bazı durumlarda bir yıldan az olmaktadır. Özellikle işin bırakılması veya yeni bir işe başlanması halinde sıkça rastlanılan durumlardır. Bu duruma örnek olarak; ticari veya mesleki kazancı dolayısıyla gelir vergisi mükellefi olan bir kişi, işini 5.4.2010 tarihinde bırakmış ve işini bıraktığını bağlı bulunduğu vergi dairesine bildirmemiştir. Ayrıca 1.1.2010 - 5.4.2010 tarihleri arasındaki kıst hesap dönemine ait yıllık gelir vergisi beyannamesini bağlı olduğu vergi dairesine vermemiştir. Beyannamenin verilmemiş olduğunu tespit eden vergi dairesi; mükellefin 1.1.2010 - 31.12.2010 hesap dönemine ait vergi matrahını takdir komisyonuna takdir ettirmiş ve bu şekilde takdir edilen vergi matrahına isabet eden vergiyi de re'sen tarh ve tebliğ etmiştir. Mükellef, 2010 takvim yılının tamamında değil sadece 1.1.2010 - 5.4.2010 tarihleri arasında faaliyette bulunduğunu kesin bir şekilde belgelemiş ve ispat etmiştir. Bu durumda, mükellefin vergilendirme dönemini süre itibarıyla fazla hesaplamış olduğu gerekçesi ile düzeltme yolu kullanılacaktır. Ancak, bu durumda düzeltme yapılabilmesi için takdir komisyonundan ikinci bir karar alınması gerekir. Takdir komisyonunun ilk kararında takdir edilmiş olan matrahın aylara veya günlere bölünerek, faaliyette bulunulan döneme ilişkin matrahın tespit edilmesi ve buna göre düzeltme yapılması mümkün değildir. Ayrıca yılın her gününde elde edilen kazanç farklı olabileceğinden düzeltme yapılabilmesi için, mutlak surette ikinci defa takdir komisyonundan karar alınmasına ihtiyaç vardır. Alınan bu ikinci karar düzeltme işleminin dayanağı olacaktır. İkinci karara göre, yeni bir tarhiyat yapılmayacağı, düzeltilmesi gereken vergi tutarı belirleneceği için, mükellefin düzeltme talebinden sonra, takdir komisyonu ikinci kararının alınmasına kadar, zamanaşımı süresinin dolmuş olması önem taşımaz.¹⁵⁰

¹⁴⁹ Ahmet Esen, **Vergi ve Vergi Cezası Uyuşmazlıkları ve Çözüm Yolları**, Ankara, 1983, s.22

¹⁵⁰ Uysal, Eroğlu, **a.g.e.**, s.252

Bu hata türü konusuna örnek olarak; 2009 haziran dönemi katma değer vergisi beyannamesini vermeyen bir mükellef adına re'sen takdir edilen katma değer vergisi döneminin 2009 şubat olarak gösterilmesi ya da 10 yıllık bir dönem için vergiden muafiyet tanınan bir kurum adına muafiyet süresi bitmeden vergi tarh edilmesi durumları da verilebilir.

Vergilendirme ya da muafiyet döneminde hataya uygulamada şu örnekler verilebilir:¹⁵¹

- ❖ Müteakip hesap ve vergilendirme dönemine ait kazanç ve iradın, önceki yıl vergilendirme döneminin geliri sayılarak vergilendirilmesi (Gayrimenkul sermaye iradında, peşin tahsil edilen kira gelirin ait olduğu yılda değil, tahsil edildiği yılda vergilendirilmesi gibi)
- ❖ Kıst dönem (bir yıldan az) faaliyette bulunan mükellefin, ilgili yıl matrahının, bir tam vergilendirme dönemi esas alınarak takdir edilmesi ve matrah üzerinden tarhiyat yapılması,
- ❖ Basit usule tabi olmanın şartlarını yıl içinde kaybedenlerin ertesi takvim yılı başından itibaren değil, bu durumun meydana geldiği takvim yılının başından itibaren gerçek usulde vergilendirilmesi,
- ❖ Emlak vergisinde, konut olarak kullanılan bina veya apartman dairelerine ilişkin olarak geçici muafiyet döneminin yanlış hesaplanması,

Bu konuda Danıştay 4. Dairesinin bir kararı; "...Vadeli mevduatta, faizin vade sonunda ödeneceği kararlaştırılmışsa, elde etme, vadenin dolması ile meydana gelir. Bunun aksine yapılan bir uygulama nedeniyle vergi kesilmesi olayı, bir vergilendirme hatası olarak nitelendirilir." şeklindedir.¹⁵²

Maliye Bakanlığı'nın özelgesi; "...geçici kabulü yapılan bir inşaat onarım işiyle ilgili olarak, bir sonraki yılda yapılan ödeme üzerinden gelir vergisi kesintisi yapılması,

¹⁵¹ Edizdoğan, Taş, Çelikkaya, **a.g.e.**, s.261

¹⁵² DŞ. 4. D., 02.04.1996 tarih ve E.1995/5072, K.1996/1438 (Kızılo, Kızılot, **a.g.e.**, s.119)

Vergi Usul Kanunu'nun 118. maddesi uyarınca, bir vergilendirme hatası olup, düzeltme yoluyla düzeltilmesi gerekir.”¹⁵³ şeklindedir.

2.5. VERGİ HATALARININ ORTAYA ÇIKARILMA YOLLARI

Vergi hatalarının düzeltme işlemine tabi tutulabilmesi için öncelikle vergi hatasının ortaya çıkarılması gerekmektedir.¹⁵⁴ Hatayı ortaya çıkarma görevi, idari organlara daha fazla verilmiştir. Vergi Usul Kanunu'nun 119. maddesinde vergi hatalarının ortaya çıkma yollarını beş bent olarak düzenlemiştir. Bu maddeye göre, vergi hataları aşağıda belirtilen yollardan biri ile ortaya çıkarılır.

2.5.1. İlgili memurun hatayı bulması ya da görmesi ile

Vergilendirme işlemleri olan tarh, tebliğ, tahakkuk ve tahsilat işleri ile ilgili vergi dairesinde görevli olan memurlar, bu işlemleri yaparlarken, vergi hatalarına rastlayabilirler ya da daha sonra dosya üzerinde araştırma yaparken vergi hatasını bulabilirler.

2.5.2. Üst memurların yaptıkları incelemeler sonucunda hatanın görülmesi ile

Üst memurlar olarak belirtilen kişiler; servis şefi, müdür yardımcısı ya da vergi dairesi müdürü; vergi dairesi bulunmayan yerlerde ise malmüdürü, gelir müdürü ve defterdarlardır. Bu memurlar mükellef ya da vergi sorumlusu ile ilgili herhangi bir yazıyı paraf ya da imza ederken veya mükellef dosyasını incelerken hatayı görebilirler.¹⁵⁵

2.5.3. Hatanın teftiş (denetim) sırasında ortaya çıkarılması ile

Vergi dairelerinde, belirli aralıklarla bazı inceleme elemanlarınca, daire genel bir biçimde teftişe tabi tutulmakta olup, bu inceleme ile yapılan işlemlerin doğru olup

¹⁵³ MB.'nın, 12.04.1996 tarih ve B.07.0.GEL.0.49/4929-44/15753 sayılı özelgesi (Kızılot, Kızılot, **a.g.e.**, s.119, dp.269)

¹⁵⁴ Aksoy, **a.g.e.**, s.72

¹⁵⁵ Kızılot, Kızılot, **a.g.e.**, s.121, dp.276

olmadığı ya da mükellef dosyaları ve diğer kayıtlar taranmak suretiyle araştırılmaktadır.¹⁵⁶

2.5.4. Hatanın vergi incelemesi sırasında ortaya çıkarılması ile

Vergi incelemesi, beyanların ve ödenmesi gereken vergilerin doğruluğunu saptamak amacıyla mükellefin defter kayıtları, belgeleri, envanteri üzerinde yapılan araştırma olarak belirtilir. Vergi incelemesi ile vergi kaybı ve kaçakları önlenir.¹⁵⁷ Vergi incelemesi yapmaya yetkili kişiler tarafından yapılan incelemeler sırasında, vergi hatası yapılmış olduğu ortaya çıkarılabilir.

2.5.5. Mükellefin hatayı fark ederek müracaat etmesi üzerine

Mükellef ya da vergi sorumlusunun, belge veya beyannamelerde vergi hatası bulunduğunu fark ederek ilgili vergi dairesine başvurup, hatayı bildirmesi söz konusu olabilir.

Vergi hataları, belirtilen yollardan hangisi ile tespit edilirse edilsin, hata tespit edildiği tarihte ortaya çıkarılmış sayılır. Yani, vergi hatasının bulunduğu (çıkarıldığı) tarih, bu hatanın bulunması üzerine düzenlenen tutanak tarihidir. Eğer böyle bir tutanak tutulmamış ya da olayın özelliği gereği tutulma imkanının olmadığı durumlarda ise vergi hatası; hakkında yazılan yazılar inceleme ve teftiş raporları ile mükellefin vermiş olduğu dilekçe, hatayı tespit eden yazılar olacaktır. Bu belgelerdeki tarihler ile mükellefe ait dilekçenin vergi dairesine verildiği tarih ise, hatanın ortaya çıkarıldığı tarih olarak kabul edilecektir.¹⁵⁸

¹⁵⁶ Kızılot, Kızılot, **a.g.e.**, s.121, dp.277

¹⁵⁷ Karakoç, **a.g.e.**, s.296

¹⁵⁸ Uysal, Eroğlu, **a.g.e.**, s.255

ÜÇÜNCÜ BÖLÜM

VERGİ HATALARININ DÜZELTİLMESİ

3.1. DÜZELTME KAVRAMI

Düzeltilme kavramı; genel anlamda, düzeltmek işi, tashihtir. Daha iyi duruma getirmek için yapılan değişiklik, ıslahat, reform olarak tanımlanır.

Vergi hukukunda düzeltme; vergi hatalarının yargı mercilerine gidilmeksizin, hatayı yapan vergi idaresince ortadan kaldırılmasına yönelik idari işlem olarak ifade edilir. Herhangi bir mükellef veya vergi sorumlusundan istenen ya da alınan vergi miktarında, vergi hatası niteliğinde bir yanlışlığın olduğu tespit edildiğinde, bu hatanın düzeltme yolu ile düzeltilmesi gerekir.¹⁵⁹ Ancak, henüz tarh safhasında olan ve mükellefe duyurulmamış bulunan vergilerde ise, vergi dairesince yapılan hesap ve yazı hataları, mükelleften vergi isteme veya ödeme söz konusu olmadan önce yapılmış oldukları için, bu hatalar usulü dairesinde düzeltilir ve vergi hatası olarak kabul edilmezler. Bu konuda verilecek örnek ise; beyan esasına dayanan tarh da; tahakkuk fişinde yapılan hatalar, tahakkuk fişinin mükellefe veya vergi sorumlusuna verilmeden önce fark edilmesi durumunda, ilgili memur tarafından fişin üzeri çizilerek doğrusu yazılmak veya fişin iptal edilerek yenisinin tanzim edilmesi suretiyle düzeltilmektedir.¹⁶⁰ Fakat vergi tahakkuk fişi veya ihbarnamesi mükellef ya da vergi sorumlusuna verildikten veya tebliğ edildikten sonra, artık vergi işlemi duyurulmuş olduğundan ve vergi isteme aşamasına gelindiğinden dolayı, vergi hatasını düzeltme vergi usul kanunundaki usul ve esaslara göre yapılabilmektedir.¹⁶¹

Vergi hatalarını düzeltme kurumu düzenlenirken, vergi hatası kavramı dar biçimde tanımlandığından ve bazı uyuşmazlıklar düzeltme kavramı dışında tutulduğundan mekanizmanın uygulamasının bir ölçüde sınırlandırılmış olduğu görülmektedir.¹⁶² Düzeltilerek ortadan kaldırılabilir olan vergi hataları, Vergi

¹⁵⁹ Aksoy, **a.g.e.**, s.73

¹⁶⁰ Uysal, Eroğlu, **a.g.e.**, s.256

¹⁶¹ Aksoy, **a.g.e.**, s.73

¹⁶² Özhan Uluatam, Yaşar Methibay, **Vergi Hukuku**, Yenilenmiş Beşinci Baskı, İmaj Yayınevi, Ankara, 2001, s.228

Usul Kanunu'ndaki 117 ve 118. maddelerde hesap ve vergilendirme hataları olarak açıkça yer almaktadır. Ayrıca Danıştay kararlarında vergiyi, gecikme ve tecil faizlerini, gecikme zammını ve VUK'nun 10. maddesinde yer alan kanuni temsilcilerin sorumluluğu çerçevesinde yapılan takibatları da kapsayacak şekilde vergi hatalarının düzeltilmesini geniş anlamda ele almaktadır.¹⁶³

Vergi hatasının düzeltilebilmesi için, Vergi Usul Kanunu'nda yer alan hatalardan olması ve ayrıca hatanın sebebinin de bilinmesi gerekmektedir. Vergi hatalarının düzeltilmesi açısından hatanın tutarı yönünden herhangi bir sınırlama da getirilemez.¹⁶⁴ İdari aşamada başvuru olarak düzeltme istenmesi, sonradan yargı yolunu kapamadığından dolayı mükellef açısından ayrıca ek bir güvence sağlamaktadır.¹⁶⁵ Bu durum Anayasanın 125. maddesinde 'Yargı yolu' başlığında '*idarenin her türlü eylem ve işlemlerine karşı yargı yolu açıktır*' ifadesi ile açıklanabilir.

Vergi Usul Kanunu'nun 'Düzeltilme Yetkisi ve Reddiyat' başlıklı 120. maddesinin birinci fıkrasında "*Vergi hatalarının düzeltilmesine, ilgili vergi dairesi*"¹⁶⁶ *müdürü karar verir*" ifadesi yer alır. Ancak, vergi dairesinin görev ve yetkilerini haiz olarak faaliyete geçen vergi dairesi başkanlıklarında düzeltme yetkisi vergi dairesi başkanına ait olup, başkan bu yetkisini ilgili grup müdürlerine veya müdürlere devredebilir. (VUK m. 120/4) Düzeltilme talepleri, vergi dairesi müdürü tarafından 30 gün içinde karara bağlanır. (Vergi Daireleri İşlem Yönergesi m. 60)

Vergi hataları, ilgili vergi dairesi müdürünün karar vermesi üzerine düzeltme fişi tanzim edilmek suretiyle düzeltilir. Hatanın mükellef aleyhine yapılmış olması halinde, fazla vergi aynı fişe dayanılarak terkin edilir. Eğer vergi tahsil edilmişse, fazla vergi mükellefe red ve iade edilir. Düzeltilme fişinin bir nüshası, reddedilecek miktar ile başvurulacak muhasebe ve müracaat süresi belirtilerek mükellefe tebliğ

¹⁶³ Hasan Hacıgöl, Veli Karataş, **213 Sayılı Vergi Usul Kanunu'nda Düzeltilme ve Şikayet Yolu**, Vergi Dünyası Dergisi, Sayı:315, Kasım 2007, s.132

¹⁶⁴ Şükrü Kızılot, Doğan Şenyüz, Metin Taş, Recai Dönmez, **Vergi Hukuku**, Yaklaşım Yayıncılık, 2008, s.227

¹⁶⁵ Nevzat Erdağ, **Türk Vergi Sistemi**, Beta Basım A.Ş. İstanbul, 2002, s.376; Ali Kemal Balcıoğlu, **Vergi Hukuku**, Yargı Yayınevi, Ankara, 2006, s.61

¹⁶⁶ VUK'nun 4. maddesi 1.fıkrası "*Vergi dairesi; mükellefi tespit eden, vergi tarh eden, tahakkuk ettiren ve tahsil eden dairedir.*"

edilir. Mükellef, tebliğ tarihinden başlayarak bir yıl içinde parasını geri almak üzere müracaat etmediği takdirde, bu hakkı geçersiz olur.(VUK m. 120/2)

Bir diğer konu ise; nakden veya mahsuben tahsil edilmiş olan, ancak fazla ve yersiz olarak tahsil edildiği anlaşılan veya vergi kanunları gereği mükellefe iade edilmesi ile mahsup edilmesi gereken işlemlerde; düzeltme işlemine dayanak teşkil edecek belgelerin neler olduğu ile yapılacak düzeltme işlemine ait usul ve esasları belirlemeye Maliye Bakanlığı'nın yetkili olduğu konusudur.(VUK m. 120/3)

Ayrıca, VUK'nun 120. maddesindeki hüküm, münhasıran reddedilecek paralara ait düzeltme işlemlerine ilişkin bulunduğundan, reddiyatla ilgisi bulunmayan mahsup muamelelerine uygulanması söz konusu olmamaktadır.¹⁶⁷

3.2. DÜZELTMENİN TARİHİ GELİŞİMİ

Türk vergi sisteminde 3692 sayılı Vergilerde İhbarnamelerin Tebliğine ve İtiraz ve Temyiz Usullerine ve İtiraz ve Temyiz Komisyonları Teşkiline Dair Kanun'la vergi hatalarında düzeltmeye yer verildiği görülmektedir. Kanunun 'İtirazların komisyonlara sevkî' başlığındaki 23. maddesinin 2. fıkrasında *"İtiraz arzu hallerini alan memurlar itirazın aşağıdaki maddî hatalardan mütevellid olduğunu gördükleri takdirde düzeltilmesini vergiyi tahakkuk ettirmiş olan memura yazı ile emreder ve neticesini mükellefe tebliğ eyerler."* şeklinde ifade edilir. Hatanın maddede yer alan maddi hatalardan meydana gelmesi halinde düzeltilmesinin istenebileceği belirtilmektedir. 'Maddi hatalar' başlığı altında 24 - 25 ve 26. maddeler düzenlenmiştir. Bu maddelerde 'itiraz hakkı olan' ve 'itiraz hakkı olmayan' vergilerdeki maddi hataların ne şekilde düzeltilebileceği açıklanır. 24. madde de; *"Mükelleflere itiraz hakkı verilmemiş olan tarhiyatta yukarı ki maddede yazılı maddî hatalardan birinin vukuu halinde mükellefler bu hatanın düzeltilmesini, bir istida ile istemek hakkını haizdirler. Bu istidalar 21 inci maddede yazılı makamlara verilir. Yapılacak tedkikat neticesinde tarhiyatta hata yapıldığı tebeyyün ederse bu hata 23 üncü maddede yazılı şekilde düzeltilir ve neticesi mükellefe yazı ile bildirilir."* şeklinde mükelleflerin düzeltme isteme usulü açıklanmaktadır. 25. maddede ise;

¹⁶⁷ Uysal, Eroğlu, a.g.e., s.257

“Mükelleflere itiraz hakkı verilmiş olan muamelelerde, 23 üncü maddede yazılı neviden bir hata vukua getirilmiş olduğu itiraz müddetinin bitmesinden sonra gerek mükellefin müracaatı, gerek tetkik ve teftiş neticesinde anlaşıldığı takdirde, tarhiyat itiraz veya temyiz komisyonları karar ile kat'ileşmiş olmamak veya komisyonlarca esastan tetkik edilmeksizin müruru müddet sebebiyle reddedilmiş bulunmak şartile, itiraz müddeti geçtikten sonra da 23 üncü maddedeki usul dairesinde düzeltilebilir. Komisyon kararına iktiran etmiş olan vergilerde 23 üncü maddede sayılan maddi hatalar bulunduğu takdirde, bunlar hakkında komisyonlarca bir karar verilmemiş olmak şart ile bu hatalar karar kat'ileşmiş olsa bile düzeltilebilir. 23 üncü maddede yazılı neviden idare aleyhine vaki hatalar dahi bu maddede yazılı şartlar dairesinde düzeltilebilir. Ancak bu takdirde, ikmalen tarh olunacak vergilerin mükellefe tebliği şarttır. Mükellef bu tarhiyata karşı 18,19 ve 21 nci maddelerde yazılı şekilde itiraz ve temyiz talebinde bulunmak hakkını haizdir.” şeklinde itiraz süresinden sonra fark edilen hataların düzeltilme usulleri açıklanmaktadır.

3692 sayılı kanundan sonra, 1949 yılında 5432 sayılı Vergi Usul Kanunu yürürlüğe girmiştir. 5432 sayılı kanunun 110 - 116. maddeleri arasında “Düzeltilme ve reddiyat, re’sen düzeltme, düzeltme talebi, talebin incelenmesi, şikayet yolu ile müracaat, düzeltmenin şumülü ve düzeltmede zamanaşımına” ait hükümler ayrı ayrı yer almıştır. Bu hükümler 1961 yılında kabul edilen 213 sayılı Vergi Usul Kanunu’nun temelini oluşturmaktadır. 213 sayılı kanunda 1982 yılında 2686 sayılı kanun ile bazı değişiklikler yapılmıştır. Daha önce itiraz süresi içinde düzeltme talebinde bulunan mükellefin, bu talebi red olunursa, müracaat itiraz dilekçesi yerine geçmekte ve mükellef süresinde itiraz etmiş sayılmakta¹⁶⁸ iken 123. maddenin 4. ve 5. fıkraları yürürlükten kaldırılmış olup, bu yöndeki uygulamaya son verilmiş ve 124. maddede yeniden düzenlenmeler yapılmıştır. Ayrıca 121.- 122. ve 125. maddelerde düzenleme yapılmıştır. 1985 yılında 3239 sayılı kanunla 126. madde ve 2003 yılında 5035 sayılı kanun, 2007 yılında 5615 sayılı kanunlarla 120. maddede yapılan düzenlemeler ile düzeltmeye ait kanun maddeleri bugünkü şeklini almıştır.

¹⁶⁸ Şerafettin Aksoy, **Vergi Hukuku ve Türk Vergi Sistemi**, 5. Baskı, Filiz Kitabevi, İstanbul, 1999, s.106

3.3. DÜZELTMENİN HUKUKİ BOYUTU

Vergi Usul Kanunu'nda yer alan verginin düzeltilmesinin anayasa, idare ve mali hukuk açısından ve sosyal, hukuk ve demokratik devlet olma ilkeleri açısından ele alınması ise şu şekildedir.

3.3.1. Anayasa ve İdare Hukuku Açısından

Vergi hukuku, devletle kişilerin ilişkilerini düzenleyen kurallardan oluşan kamu hukuku içinde yer almakta olup; anayasa hukuku, idare hukuku ile yakın ilişkileri bulunmaktadır.

Anayasa hukukunda; devletin şekil ve temel nitelikleri, kişilerin hak ve ödevleri, devletin temel organ ve işlevleri ile ilgili genel kurallar yer almaktadır. Vergi hukukunun temel ilke ve kurallarının anayasa içinde de yer aldığı görülmektedir.¹⁶⁹ 1961 ve 1982 Anayasasının tüm maddeleri incelendiğinde, yaklaşık üçte birinin doğrudan ya da dolaylı, vergi kavramıyla ilgilendirilebileceği görülmektedir. Bu konuda örnek olarak; sosyal devlet, hukuk devleti, verginin kanuniliği, ödeme gücü gibi ilkeler ile temel hak ve özgürlükler, bunların özü, bütçe, kesin hesap kanunları ve denetim, plânlı ekonomik kalkınma gibi anayasal kurallar gösterilebilmektedir.¹⁷⁰

1982 Anayasasının 'Siyasi haklar ve ödevler' bölümündeki 73. maddesinde 'Vergi ödevi' "*Herkes, kamu giderlerini karşılamak üzere, malî gücüne göre, vergi ödemekle yükümlüdür.*

Vergi yükünün adaletli ve dengeli dağılımı, maliye politikasının sosyal amacıdır.

Vergi, resim, harç ve benzeri malî yükümlülükler kanunla konulur, değiştirilir veya kaldırılır.

¹⁶⁹ Oktar, a.g.e., s.20

¹⁷⁰ Ahmet Kumrulu, **Vergi Hukukunun Bir Takım Anayasal Temelleri**, Ankara Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi, 1979, s.147 (<http://dergiler.ankara.edu.tr/dergiler/38/306/2896.pdf>)

Vergi, resim, harç ve benzeri malî yükümlülüklerin muaflık, istisnalar ve indirimleriyle oranlarına ilişkin hükümlerinde kanunun belirttiği yukarı ve aşağı sınırlar içinde değişiklik yapmak yetkisi Bakanlar Kuruluna verilebilir.” şeklinde yer alır. Bu maddeye göre Anayasada verginin genelliği, mali güce göre vergilendirme, verginin kanuniliği, eşitliği, vergi yükünün adaletli ve dengeli dağılımı ilkelerine yer verildiği görülmektedir.

Verginin genelliği; maddenin birinci fıkrasında yer alan herkes ve mali güce göre vergilendirilme kavramlarıyla birlikte değerlendirilir. Kanun önünde eşitlik ilkesi (Anayasa m. 10) gereği bir toplumda yaşayan herkesin, mali gücü oluşturan gelir, servet ve harcama gibi unsurların temel alınarak vergilendirilmesidir.

Verginin adaletli ve dengeli dağılımı; maddenin ikinci fıkrasında ifade edilir ve verginin Anayasanın 2. maddesinde yer alan sosyal, hukuk devleti ilkesi gereği adaletli ve dengeli şekilde dağılımı gerektiği belirtilir.

Verginin kanuniliği ise; maddenin üçüncü fıkrasında yer alır ve vergi hukukunun temel kaynağının kanunlar olduğu belirtilir. Ayrıca vergi kanunlarının verginin temel unsurlarını da açıkça belirtmesi gerekmektedir.¹⁷¹ Kanunilik ilkesi ile vergilerin kanunla konulabileceği, kaldırılabilmesi ve değiştirilebileceği, kanun dışındaki düzenlemeler ile vergi yükümlülüğü getirilemeyeceği ifade edilmektedir. Düzeltme işlemi verginin kanuniliği ilkesinin sübjektif idari işlemler bakımından gerçekleşmesine yol açtığından, anayasal hukuk devleti ilkesinin işlerlik kazanmasında rol oynamaktadır.¹⁷²

Vergi hukuku, idare hukukunun bir dalı olarak ele alınmaktadır. İdare hukuku; özel hukuktan farklı bir hukuk dalı olarak, idareye özgü, idarenin etkinliklerine, kuruluşuna ve idare edilenlere uygulanan hukuk olarak tanımlanmaktadır. İdare hukuku açısından; idari işlemin unsurları, sakatlıkları ve sakat işlemlerin ise geri alınması, kaldırılması ve değiştirilmesi şeklinde üç tasarrufu

¹⁷¹ Karakoç, **a.g.e.**, s.83

¹⁷² Öncel, Kumrulu, Çağan, **a.g.e.**, s.174

vardır. Geri alma; sakat işlemler için uygulanmakta olup, hukuk düzenine uygunluk göstermeyen bir işlemin, idare tarafından ilk yapıldığı andan itibaren tüm etki ve sonuçları ile hukuki açıdan silinmiş olmasıdır.¹⁷³ Vergi hatasına neden olan verginin de idari bir işlem olarak geri alınması durumu, düzeltme ile mümkün olmaktadır. Vergi idaresi hatayı düzeltirken, hatalı vergi işlemini yapıldığı andan itibaren tüm sonuçlarıyla hukuk hatalarından kaldırmakta, yerine hatasız vergi işlemini tesis etmektedir.¹⁷⁴ Ayrıca verginin tarh, tebliğ ve tahakkuk işlemlerinin, hukuki nitelikleri açısından birer idari işlem olmaları ve vergi uyuşmazlıklarını çözmekle görevli vergi yargısı organlarının idari yargı sistemi içinde olması vergi ve idare hukuku arasındaki bağı açıklamaktadır.¹⁷⁵

Mali hukuk açısından düzeltme; kamu gelirlerinin idari denetimi kapsamına girmektedir. Vergi hukuku içinde de maddi ve şekli vergi hukuku açısından ikiye ayrılmaktadır. Maddi vergi hukukunda düzeltme yolu, hatalı vergilendirme işlemini ortadan kaldırdığı için, düzeltilen vergi bakımından ve düzeltme miktarı itibarıyla, vergi borcunu sona erdiren nedenlerden birini oluştururken; şekli vergi hukukunda ise, vergi usul hukuku kapsamında uyuşmazlıkların idari açıdan çözüm yollarını oluşturmaktadır.¹⁷⁶

3.3.2. Sosyal, Hukuk ve Demokratik Devlet Olma İlkeleri Açısından

Devletin, vergilendirme ile amaçladığı işlevlerini yerine getirirken sosyal, hukuk ve demokratik devlet olma özellikleri ve ilkeleri çerçevesinde davranması gerekmektedir.¹⁷⁷ Bu Anayasal ilkeler bütün hukuk dalları ile ilgili oldukları gibi, vergi hukuku ile de ilgilidirler.

¹⁷³ Şeref Gözübüyük, **Yönetmelik Yargısı**, Güncelleştirilmiş 15. Baskı, Turhan Kitabevi Yayınları, 2002, s.187

¹⁷⁴ Mahmut Nedim Akkurt, **Düzeltilme ve Yargıya Geçiş**, (www.archive.ismmmo.org.tr/docs/.../07-39MahmutNedimAkkurt.doc)

¹⁷⁵ Oktar, **a.g.e.**, s.20

¹⁷⁶ Öncel, Kumrulu, Çağan, **a.g.e.**, s.174

¹⁷⁷ Nami Çağan, **Demokratik Sosyal Hukuk Devletinde Vergilendirme**, Ankara Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi, 1980, s.129

Sosyal devlet; kişilere yalnızca temel hak ve özgürlükler sağlamakla yetinmeyen, aynı zamanda kişilerin insan gibi yaşamaları için gerekli olan maddi gereksinimlerini karşılamalarını da kendisine görev edinen devlettir. Ayrıca, sosyal adaleti gerçekleştiren, kişinin ve toplumun refahını sağlayan ve sosyal güvenlik hakkının sağlanmasını amaçlayan devlettir.¹⁷⁸ Bu amaçlar ile devletin bir yandan ekonomik açıdan zayıfları koruması ve kişileri sosyal güvenliğe kavuşturması, toplumda gelir ve servet dağılımının daha adil bir hale getirilmesine çalışılması, diğer yandan ekonomik açıdan kalkınması sağlanmış olmaktadır. Anayasamızın 2. ve 5. maddelerinde sosyal devlet ilkesinin yer aldığı görülür. Kişilerin sosyal devletin niteliği gereği, elde ettikleri sosyal haklar yanında bazı ödevleri de yerine getirmeleri gerekmektedir. Anayasamızda yer alan ekonomik ve sosyal nitelikteki vergi ödevi bu türdendir.

Hukuk devleti, bütün devlet organlarının eylem ve işlemlerinin hukuk kurallarına bağlı olmasını ve kişilerin temel hak ve özgürlüklerinin güvence altına alınmasını amaçlamaktadır. Anayasamızın 2. ve 5. maddelerinde, Türkiye Cumhuriyeti'nin bir hukuk devleti olduğu belirtilir. Anayasa mahkemesinin vermiş olduğu bir kararda "...insan haklarına saygı gösteren, bu hakları koruyucu adaletli bir hukuk düzeni kurup sürdürmekle kendisini yükümlü sayan, her etkinliğinde hukuka ve Anayasa'ya uyan, işlem ve eylemleri bağımsız yargı denetimine tabi olan devlettir. Böyle bir düzenin kurulması yasama, yürütme ve yargı alanına giren tüm işlem ve eylemlerin hukuk kuralları içinde kalması, temel hak ve özgürlüklerin anayasal güvenceye bağlanmasıyla olanaklıdır" şeklinde hukuk devleti tanımlanmıştır.¹⁷⁹ Hukuk devleti kavramı; kanuni idare, kanunların genelliği, kuvvetler ayrılığı vb. ilkeleri kapsamaktadır. Kuvvetler ayrılığı ilkesi ile vergilerin konulması, uygulanması, denetlenmesi, yetki ve görevlerinin değişik organlara verilmesi, vergi kanunlarının herkese uygulanması, toplanan vergilerin ancak kanuna uygun kamusal amaçlarla kullanılması, idarenin kanunla bağlı olması ve kıyasın yasak olması, vergi konusunda yetki devrinin koşullarının belirlenmiş olması, yasama organınca çıkarılan vergi kanunlarının anayasa yargısı denetimine tabi

¹⁷⁸ Giritli, Bilgen, Akgüner, **a.g.e.**, s.26

¹⁷⁹ Giritli, Bilgen, Akgüner, **a.g.e.**, s.26

tutulması şeklinde anayasada belirlenen esaslar; hukuk devleti anlayışının anayasaya yansımalarının sonuçlarıdır.¹⁸⁰ Vergi hukuku açısından hukuk devleti ilkesinin geçerlilik kazanabilmesi ise, idarenin vergilendirmeye ilişkin eylem ve işlemlerinin yargısal denetiminin yaygın ve etkili şekilde yapılmasına bağlıdır.¹⁸¹

Vergi kamusal faaliyetlerin gerektirdiği harcamaları karşılamak üzere başvurulacak en önemli araç olduğu için, sosyal hukuk devleti aynı zamanda vergi devletidir şeklinde ifade edilmektedir.¹⁸² Hukuk devleti kavramı vergi adaletinin, kanun önünde eşitlik ya da yatay adalet yönü ile ilgilendiği halde sosyal devlet gelir, servet, harcama, aile yükü vb. yönlerden farklı durumlarda olanların ne ölçüde farklı vergilendirilecekleri, yani dikey adalet sorunu ile ilgilidir. Sosyal devlet kavramı açısından tek başına yatay adalet yeterli değildir.¹⁸³

Demokratik devlet ise, halkın iradesine ve isteğine göre idare edenlerin belirlendiği, hukuka bağlı ve saygılı olan, demokrasiyi koruyan ve kollayan devlettir. Türkiye’de ulusal egemenlik temeline dayalı olan bir ilkedir. Anayasanın 1.-2.-6.-67. ve 68. maddelerinde demokratik devlet ilkesinin vurgulandığı görülmektedir.¹⁸⁴ Vergi idaresi açısından demokrasinin ancak vergi ahlâkı ve bilinci ile birlikte geliştiği takdirde istenilen verimli sonuçlara ulaşılabilirdiği görülmektedir.

Sosyal, hukuk ve demokratik devlet anlayışı, kamu hizmetlerinin artmasına ve dolayısıyla kamu teşebbüslerinin çoğalmasına sebep olduğundan, bu durum birey ve kurumlarla, idare arasında uyuşmazlıkların miktar ve teknik özellikler itibarıyla, önemini arttırmakta¹⁸⁵ olup, idare veya yargısal aşamada uyuşmazlıkların çözümlenmesi gerekmektedir.

¹⁸⁰ Abdullah Tekbaş, **Vergi Kanunlarının Anayasaya Uygunluğunun Yargısal Denetimi: Türkiye Değerlendirmesi**, Maliye Bakanlığı Strateji Geliştirme Başkanlığı Yayın No:2009/396, s.200

¹⁸¹ **Türk Vergi Sistemi Sorunlar-Çözüm Önerileri**, Maliye Hesap Uzmanları Vakfı, Doğuşum Matbaacılık A.Ş., 2003, s.93

¹⁸² Tekbaş, **a.g.e.**, s.207

¹⁸³ Çağan, **a.g.m.**, s.144

¹⁸⁴ Giritli, Bilgen, Akgüner, **a.g.e.**, s.30

¹⁸⁵ Aksoy, **Vergi Yargılama Hukuku**, s.10

3.4. VERGİ HATALARININ DÜZELTİLMESİ YOLLARI

Vergi hatalarının düzeltilmesinde iki yol vardır. Bunlar; re'sen düzeltme ve mükellefin talebi üzerine düzeltmedir.

3.4.1. Re'sen Düzeltme

Re'sen düzeltme, Vergi Usul Kanunu'nun 121. maddesine göre; *“İdarece tereddüt edilmeyen açık ve mutlak vergi hataları re'sen düzeltilir. Kendi aleyhine düzeltme yapılan kimselerin düzeltmeye karşı vergi mahkemesinde dava açma hakkı mahfuzdur.”* şeklinde tanımlanmaktadır.

Vergi hatasının, herhangi bir başvuru olmaksızın, vergi idaresi tarafından kendiliğinden düzeltilmesi olarak ifade edilmektedir. Re'sen düzeltme nedenleri vergi dairesinin kendi iç denetim mekanizmaları ile ortaya çıkmaktadır. Re'sen düzeltmede, mükellefin yazılı ve gerektiğinde sözlü başvurusu sonucunda kayıt ve belgelerde tespit edilen veya idare tarafından meydana çıkarılan, açık ve mutlak vergi hatası olması gerekmektedir.¹⁸⁶

Vergi hatasının ‘açık olması’ iki şeyi ifade etmektedir. Birinci olarak, her şeyden önce herhangi bir inceleme ve araştırma yapılmasına gerek olmaksızın, ilk bakışta anlaşılır bir vergi hatası olmalıdır. Bu konuda örnek olarak; beyannamede bildirilen vergi matrahına kanunda yazılı vergi oranı uygulanmak suretiyle hesaplanan vergi miktarında hata olup olmadığı, basit bir matematik işlemiyle anlaşılabilir. Buna karşılık; katma değer vergisi mükellefinin indirim hakkı olup olmadığı¹⁸⁷; ilgili vergilendirme döneminde kazanç getirici faaliyette bulunulup bulunulmadığı konularında bir yargıya varılabilmesi, mükellefin veya mükellefle ilişkide bulunan diğer mükelleflerin defter ve belgelerinde inceleme ve araştırma yapılmasıyla mümkün olmaktadır. Bu son halde, indirim hakkının varlığına veya kazanç getirici faaliyetin bulunmadığına ilişkin iddiaların, vergilendirme (tarh)

¹⁸⁶ Tokat, a.g.m.

¹⁸⁷“ KDV indiriminin yasal olup olmadığı, dolayısıyla vergi iadesi doğup doğmadığı hususu, dosyadaki bilgi ve belgelerin incelenmesiyle ortaya çıkarılabileceğinden, bu konuda yapılan hatanın açık vergi hatası oluşturmayacağı”; DŞ. 7. D., 29.12.1992 tarih ve E.1988/4593, K.1992/6267

işlemine karşı süresi içerisinde vergi mahkemesinde açılacak davada dile getirilmesi gerekir.¹⁸⁸ İkinci olarak, lafzi (sözel) yorum dışındaki amaçsal ve sistematik yorum teknikleri gibi tekniklerin uygulanmasına gerek olmaksızın, anlaşılabilir durumda vergi hatası olmalıdır.

Bu konuda örnek olarak Danıştay 7. Dairesi bir kararında “İdareden düzeltilmesini isteme hakkı doğuran vergi hataları idari makamın veya uyuşmazlık halinde yargı yerinin VUK’nun 3. maddesinde öngörülen yorum tekniklerine başvurmadan, ilk bakışta anlayabileceği açıklıktaki vergilendirme yanlışlıkları olduğu”¹⁸⁹ şeklinde yer alır. Diğer bir örnek ise, Danıştay 7. Dairesinin “...hukuki bir sorun teşkil eden ve yasaların yorumu sonunda çözümlenebilecek nitelikte olan bir uyuşmazlık için düzeltme ve şikayet yoluna gidilemeyeceğine” ilişkin kararı vardır.¹⁹⁰

Vergi hatasının ‘mutlak olması’ ise; doğruluğu ileri sürülen hususun, tartışmalı olmamasını belirtmektedir. Bu konuda örnek olarak; Danıştay’ın vergi davalarına bakan dairelerinde, taksitli motorlu taşıt satışlarında vade farkının fatura bedeline dahil edilip edilemeyeceği konusunda ki uyuşmazlıklar, farklı biçimlerde çözüme ulaşmıştır. Ayrıca, bir konunun tartışmalı olarak nitelendirilebilmesi için, farklı karar ve görüşlerin, farklı dava dairelerine ait olması da gerekmemektedir. Aynı dairede, karar, oyçokluğu ile verilmekte ise, ulaşılan çözüm tartışmalı kabul edilmektedir.¹⁹¹

Bu konuda örnek olarak Danıştay 4. Dairesinin; “...Düzeltilme fişine istinaden tarhiyat yapılabilmesi için ortada açık ve mutlak bir vergi hatası bulunması gerekmektedir. Bir vergi hatası mevcut olmayıp, tarhiyatın kurumun bir kısım gider faturalarının gerçeği yansıtmadığı iddiasıyla yapıldığından, vergi inceleme raporu veya takdir komisyonu kararına dayanılarak usulüne uygun yapılmış bir tarhiyat

¹⁸⁸ Karakoç, **a.g.e.**, s.706 - Candan, **a.g.e.**, s.230

¹⁸⁹ DŞ. 7. D., 30.01.2003 tarih ve E.2001/4655, K.2003/273

¹⁹⁰ DŞ. 7. D., 29.02.2004 tarih ve E.2002/2740, K.2004/3625; (Hasan Hacıgöl, Veli Karataş, **213 Sayılı Vergi Usul Kanunu’nda Düzeltme ve Şikayet Yolu**, Vergi Dünyası Dergisi, Sayı:315, Kasım 2007, s.133)

¹⁹¹ Candan, **a.g.e.**, s.231

mevcut olmadığından, düzeltme fişi ile yapılan tarhiyatta ve bu tarhiyata karşı açılan davayı esasen incelemeye imkan yoktur.”¹⁹² şeklinde kararı vardır.

Vergi dairesi, hatalı vergiyi mükellefin aleyhine ya da lehine düzeltebilir. Ayrıca re’sen düzeltmenin vergi idaresi aleyhine bile olsa yapılması gerekmektedir.¹⁹³

Düzeltilme mükellef aleyhine yapılmışsa, yeniden tarh olunan fazla verginin ihbarname ile mükellefe tebliği zorunludur. Mükellef, kendisine yapılan bu tebliğ üzerine süresi içinde, işlemin iptali için vergi mahkemesinde dava açabilir. Dava açmaması halinde ise, düzeltme ile salınan vergi, tebliğ tarihinden bir ay geçince tahakkuk eder.¹⁹⁴ Tahakkuk, taksit zamanı geçmeden gerçekleşmiş ise taksit süresi içinde; taksit süresi kısmen veya tamamen geçtikten sonra gerçekleştiği takdirde ise geçmiş taksitler, tahakkuk tarihinden başlayarak bir ay içinde ödenir.(VUK m. 112/1) Düzeltilme konusu tarhiyatın daha önce tahakkuk fişi veya ihbarname ile yapılmış olması sonucu değiştirmez. Bu konuda örnek olarak; ticaretle uğraşan bir mükellef, 2010 takvim yılına ait olarak vermiş bulunduğu gelir vergisi beyannamesinde 200.000-TL vergi matrahı beyan etmiştir. Vergi dairesi işlemlerinin teftişi sırasında mükellefin beyan etmiş olduğu 200.000-TL vergi matrahı için 75.000-TL vergi tarh ve tahakkuk ettirilmesi gerektiği halde, 72.000-TL verginin tarh ve tahakkuk ettirilmiş olduğunu tespit etmiştir. Bu durumda, hata tahakkuk fişinde yapılmış olup, 3.000-TL eksik tarh ve tahakkuk eden verginin, ihbarname düzenlenmek suretiyle mükellefe tebliğ edilmesi gerekir. Mükellef, yapılan bu tebliğ üzerine düzeltme işlemine karşı, vergi mahkemesinde dava açabilir. Vergi mahkemesine dava açmadığı takdirde ise, vergi ihbarnamenin tebliğ tarihinden itibaren 30 günlük sürenin geçmesi ile tahakkuk etmiş olur. Bu şekilde tahakkuk eden vergi, eğer normal taksit süresi geçmemişse taksit süresinde, eğer taksit süreleri geçmişse tahakkuk tarihinden itibaren bir aylık süre içinde ödenmesi gerekir.¹⁹⁵

¹⁹² DŞ. 4. D., 15.12.1995 tarih ve E.1995/2362, K.1995/5615;(Erdal Sönmez, Garip Ayaz, **Vergi Yargısı**, Oluş Yayıncılık, Ankara, 1999, s.288)

¹⁹³ Bayraklı, **a.g.e.**, s.39

¹⁹⁴ Edizdoğan, Taş, Çelikkaya, **a.g.e.**, s.262

¹⁹⁵ Uysal, Eroğlu, **a.g.e.**, s.259

Bu konuda örnek olarak Danıştay 4. Dairesinin “Aleyhine düzeltme yapılan kimselerin, düzeltmeye karşı vergi mahkemesinde dava açma hakkı saklıdır. Ortada tarh edilen verginin bulunmaması, ilgilinin vergi mahkemesinde dava açma hakkını önleyici bir neden sayılmaz.”¹⁹⁶ şeklinde kararı vardır. Ayrıca Danıştay 9. Dairesinin “Bir kısım mahsup talebi kabul edilmeyerek aleyhine düzeltme yapılan yükümlüye; 213 sayılı yasanın 121. maddesine göre düzeltme fişlerinin tebliği gerekir iken, doğrudan ödeme emri düzenlenmesinin yerinde olmadığı”¹⁹⁷ şeklinde kararı bulunur.

Mükellef lehine yapılan düzeltme işlemlerinde ise, yeni bir vergi tarhiyatı söz konusu olmayacağı için, düzeltme fişinin bir örneği mükellefe tebliğ edilir. Hatalı tarhiyatın dayanağı tahakkuk fişi veya ihbarname, düzeltilen tutar dışında kalan kısmı ile geçerliliğini korur. Mükellefin geri alacağı bir paranın olması halinde, düzeltme fişi örneğinin kendisine tebliğ edildiği tarihten itibaren bir yıl içinde müracaat etmesi gerekir. Mükellef bu süre içinde müracaat ederse, ödemiş olduğu vergi kendisine iade edilirken; müracaat etmediği durumda ise, hakkı düşer. Süre hesabı genel hükümlere göre yapılır.¹⁹⁸

Vergi Usul Kanunu’nun ‘Özel ödeme zamanları’ başlığı altındaki 112. maddesine 4369 sayılı Kanun’un 2. maddesiyle eklenen 4. bendinde, “Fazla veya yersiz olarak tahsil edilen veya vergi kanunları uyarınca iadesi gereken vergilerin, ilgili mevzuatı gereğince mükellef tarafından tamamlanması gereken bilgi ve belgelerin tamamlandığı tarihi takip eden üç ay içinde iade edilmemesi halinde, bu tutarlara üç aylık sürenin sonundan itibaren düzeltme fişinin mükellefe tebliğ edildiği tarihe kadar geçen süre için aynı dönemde 6183 Sayılı Kanun’a göre, belirlenen tecil faizi oranında hesaplanan faiz, 120. madde hükümlerine göre red ve iadesi gereken vergi ile birlikte mükellefe ödenir.”¹⁹⁹ şeklinde fazla tarhiyatın düzeltilmesi ifade edilmektedir. Eksik tarhiyatın düzeltilmesi konusunda ise;

¹⁹⁶ DŞ. 4. D., 27.09.1995 tarih ve E.1994/5463, K.1995/3711

¹⁹⁷ DŞ. 9. D., 19.10.2004 tarih ve E.2002/1855, K.2004/5076

¹⁹⁸ Özbacı, a.g.e., s.404

¹⁹⁹ 14.05.2011 tarih ve 27934 sayılı RG, Anayasa Mahkemesi Kararı, E.2008/58, K.2011/37 (4.1.1961 günlü, 213 sayılı Vergi Usul Kanunu’nun 112. maddesine 4369 sayılı Kanun’un 2. maddesi ile eklenen (4) numaralı fıkranın Anayasa’ya aykırı olduğuna ve iptaline, ... iptal edilmesi nedeniyle doğacak hukuksal boşluk kamu yararını ihlal edici nitelikte görüldüğünden iptal hükmünün kararın resmi gazetede yayınlanmasından başlayarak bir yıl sonra yürürlüğe girmesine karar verilmiştir.)

ikmalen, re'sen, idarece veya beyan esasına göre tarh ve tahakkuk ettirilen vergilerle ilgili olarak sonradan ortaya çıkan vergi hataları nedeniyle eksik tarh ve tahakkuk ettirilip düzeltme fişine dayanılarak, düzeltme yoluyla tarh edilen vergilere ise, vergi cezası ve gecikme faizi uygulanamayacağı belirtilmektedir.²⁰⁰

3.4.2. Mükellefin Talebi Üzerine Düzeltme

Vergi Usul Kanunu'nun 122. maddesinde “*Düzeltilme talebi; mükellefler, vergi muamelelerindeki hataların düzeltilmesini vergi dairesinden yazı ile isteyebilirler. Bunların posta ile taahhütlü olarak gönderilmesi caizdir.*” şeklinde tanımlanmıştır.

Bu başvuru yolu, idari denetim türlerinden istitaf (aynı mercie başvuru) olarak belirtilir. Vergi işlemlerinde hataların düzeltilmesini, mükellefler vergi dairesine yazı ile başvurarak talep edebilirler.

Vergi Usul Kanunu'nun 8. maddesinin 4. fıkrasında, yasanın izleyen maddelerinde geçen mükellef deyiminin, vergi sorumlularını da kapsadığı belirtilmiştir. Bu nedenle, düzeltme bakımından mükellefe tanınan hakkın vergi sorumlularını da kapsadığı kabul edilmektedir.²⁰¹ Bu konuya örnek olacak Danıştay kararları ve özelge ise;²⁰²

Danıştay 4. Dairesine yansıyan uyuşmazlıkta, “Vergi sorumlularının, muhatabı bulundukları vergide hata bulunduğu iddiasıyla VUK hükümleri uyarınca düzeltme isteminde bulunmalarına ve istemlerin reddi halinde dava açmalarına engel bulunmadığı” şeklinde kararı vardır.

Başka bir uyuşmazlıkta Danıştay Vergi Dava Daireleri Kurulunca; “Düzeltilme ve şikayet yolunun vergiye ilişkin hesaplarda veya vergilendirmede

²⁰⁰ Hasan Şahin, **Vergi Hatalarından Kaynaklanan ve Düzeltme Yoluyla Tarhiyat Gerektiren Vergilerde Gecikme Faizi**, Yaklaşım Dergisi, Sayı:89, Mayıs 2000

²⁰¹ Ünal, **a.g.m.**, s.78

²⁰² DŞ. 4. D., 23.01.1986 tarih ve E.1985/3253, K.1986/343; DŞ.VDDGK., 22.04.1994 tarih ve E.1193/118, K.1994/195; DŞ.VDDGK., 11.04.1997 tarih ve E.1995/194, K.1997/188 (Ali Çakmakçı, **Vergi Hatalarının İdari ve Yargısal Aşamada Düzeltme Yollarına İlişkin Usuller**, Vergi Dünyası Dergisi, Sayı:332, Nisan 2009, s.121)

yapılan hatalar yüzünden haksız yere fazla veya eksik vergi istenen ya da alınan sorumlular tarafından da izlenebileceğine” karar verilmiştir.

Diğer bir uyuşmazlıkta da, Danıştay Vergi Dava Daireleri Kurulunca; “213 sayılı Kanun’un 8. maddesinde, Kanunun müteakip maddelerinde geçen mükellef tabirinin, vergi sorumlularına da şamil olduğu belirtildiğinden vergi sorumlusu sıfatıyla sehven fazla yatırılan bir vergi için davacı kurumun düzeltme başvurusu yapabileceği sonucuna varılmaktadır.” şeklinde karar verilmiştir.

Bu konuda verilen bir mukteza özeti ise; “...Buna göre, Kurumlar vergisinden muaf olması nedeniyle Gelir Vergisi Kanunu’nun 94. maddesinin birinci fıkrasının 7.-8.-9. ve 14. maddeleri kapsamında kooperatife yapılan ödemelerden gelir vergisi tevkifatı yapılmaması gerekirken, sehven yapılan ve vergi sorumlusu bankalarca bağlı bulundukları vergi dairesi müdürlüğüne yatırılan tevkifat tutarları için, hak sahibinin vergi sorumlusu bankaya yaptığı yazılı iade talebi üzerine, bankalarca yine sorumlu sıfatıyla iade talebinde bulunulması imkan dahilinde olup, Vergi Usul Kanunu’nun düzeltme hükümleri de göz önünde bulundurulmak suretiyle iadenin, hak sahibine verilmek üzere bankalara yapılması mümkün bulunmaktadır.” şeklindedir.

Fakat bazı Danıştay kararları ve vergi idaresinin özetler bazındaki görüşleri ise, vergi sorumlularının düzeltme talebinde bulunamayacakları ve yargısal düzeltme yoluna başvuramayacakları yönündedir. Danıştay içtihatları da, hatalı olarak fazla ödenmiş bulunan verginin, sorumlu mal varlığında bir azaltma yaratmadığı nedeniyle, vergi sorumlularının düzeltme talebinde bulunamayacakları, düzeltme isteminin sadece mükellef tarafından yapılması gerektiği şeklindedir. Bu konuda örnek olarak; işveren, işçisinin ücretinden fazla vergi kesmiş ve bu fazla vergiyi, vergi idaresine ödemişse, bu gibi durumlarda düzeltme talebinde bulunacak olan işveren değil, vergi mükellefi olan işçidir.²⁰³ Çünkü bu durum işçinin mal varlığında azaltma yaratmaktadır.

²⁰³ Aksoy, **a.g.e.**, s.74

Düzeltilme talepleri, yazılı olarak ilgili vergi dairesinden istenir. Ancak; istek yazısının şekil ve içeriği hakkında VUK'nun 122. maddesinde bir açıklama bulunmamaktadır. Bir dilekçeden ibaret olan istek yazısında, uygulamada, düzeltilmesi istenen vergi veya cezanın türü, miktarı, dönemi, mükellef hesap numarası, hata hakkında bilgi ve açıklamalara yer verilmektedir. Dilekçede, ileri sürülen hata, açık ve mutlak biçimde ortaya konularak, yasal dayanakları gösterilmektedir. Bu konuda örneğin; şu kanunun, şu maddesine göre, kazancın gelir vergisinden müstesna bulunduğu, cezanın nispetinin vergi dairesince uygulanandan az olduğu şeklinde dilekçede yasal dayanak belirtilir. Dilekçeye eklenecek belgelerin ve yapılacak işlemlere ilişkin usul ve esasların belirlenmesinde Maliye Bakanlığı yetkili kılınmıştır. Maliye Bakanlığı'nın belirleyeceği belgelerinde dilekçeye eklenmesi gerekmektedir.²⁰⁴ Ayrıca dilekçedeki şekil noksanlığı düzeltme talebini geçersiz kılmamaktadır.²⁰⁵

Maddede yer alan ilgili vergi dairesi; mükellefin bağlı bulunduğu yer vergi dairesi olup, düzeltme talebinin bu vergi dairesine yapılması gerekmektedir. Stopaj suretiyle vergi ödeyen kişiler ise, vergi hatasının düzeltilmesini, kesilen verginin sorumlu tarafından yatırıldığı vergi dairesinden talep etmelidirler. Ayrıca genel bütçeye dahil idare ve kurumlar tarafından stopaj suretiyle kesilen vergilerde, vergi hatasının bulunması durumunda ise; düzeltme talebinin, vergi kesintisi yapılan kişinin bağlı olduğu bir vergi dairesi varsa bu vergi dairesine, eğer kişinin bağlı bulunduğu bir vergi dairesi yoksa, vergi kesintisi yapılan kişinin ikametgahının bulunduğu yerdeki vergi dairesine yapılması gerekmektedir.²⁰⁶

Vergi hatasının düzeltilmesi için, yükümlünün ilgili vergi dairesine, müracaat etmesi halinde verginin tahsili durdurulamamaktadır.²⁰⁷ Tahsilatın durması ancak yargısal başvuru yapılmasıyla gerçekleşir.²⁰⁸

²⁰⁴ Candan, **a.g.e.**, s.233

²⁰⁵ Özbacı, **a.g.e.**, s.407

²⁰⁶ Uysal, Eroğlu, **a.g.e.**, s.260

²⁰⁷ DŞ. 4. D., 24.03.1980 tarih ve E.1979/4915, K.1980/919 (Aksoy, **Vergi Yargısı ve Türk Vergi Yargısı Sistemi**, s.74)

²⁰⁸ Tosuner, Arıkan, **a.g.e.**, s.94

Düzeltilme talepleri kapsamındaki dilekçeler vergi dairesine elden verilebileceği gibi, dilekçenin posta ile taahhütlü olarak gönderilmesi de mümkündür. Dilekçenin ilgili servise verilme ya da posta ile gönderilme tarihi, düzeltilme zamanaşımı süresinin dolup dolmadığının belirlenmesi açısından önemlidir.²⁰⁹

Düzeltilme talebi, zamanaşımı süresi içinde yapılabilir. Tarh zamanaşımı süresi genel olarak beş yıldır. Ancak, bazı durumlarda zamanaşımı süresi uzayabilmektedir. Vergi hatası tarh zamanaşımı süresinin son yılında yapılmış ise zamanaşımı süresi, hatanın yapılmış olduğu tarihten itibaren bir yıldan az olamaz. Düzeltilme taleplerini vergi dairesinin hangi süre içinde cevaplandıracağı konusunda 213 sayılı kanunda hüküm bulunmamaktadır. Fakat İYUK'nun 10. maddesi çerçevesinde değerlendirilip 60 günlük süre içinde cevaplandırması gerektiği, eğer bu sürede cevap verilmezse, düzeltilme talebinin reddedilmiş olduğu kabul edilip, şikayet yolu ile Maliye Bakanlığı'na başvurulmalıdır.

3.5. DÜZELTME TALEBİNİN İNCELENMESİ

Düzeltilme talebinin incelenmesi, Vergi Usul Kanunu'nun 123. maddesinde *“vergi dairesinin ilgili servisi düzeltilme talebini kendi mütalaasını (görüş-yorum) da ilave ederek, düzeltilme merciine gönderir. Düzeltilme mercii talebi yerinde gördüğü takdirde, düzeltilmenin yapılmasını emreder; yerinde görmediği takdirde, keyfiyet düzeltilmeyi isteyen yazı ile tebliğ olunur.”* şeklinde tanımlanmaktadır.

Mükellefin, düzeltilme talebine ilişkin dilekçesini alan vergi dairesi bu talebi inceler. Vergi dairesinin ilgili servisi düzeltilmenin yapılabilmesi görüşünde olduğunda düzeltilme fişi hazırlar ve bu fişi sırasıyla ilgili memur, servis şefi ve müdür yardımcısı imzaladıktan sonra²¹⁰ düzeltilme makamı olan vergi dairesi müdürüne (vergi dairesi başkanına) sunar. Düzeltilmenin yapıp yapılmamasına ise vergi dairesi müdürü karar verir. Herhangi bir nedenden dolayı onaylanmayan geçici düzeltilme fişleri bilgisayardan iptal edilir.

²⁰⁹ Karakoç, a.g.e., s.709

²¹⁰ Kızılot, Kızılot, a.g.e., s.125

Düzeltilme merci olan vergi dairesi müdürlüğünce, uygun bulunduğunda takdirde düzeltmenin yapılması emredilir ve düzeltme yapılır. Onaylanan düzeltmeler için bilgisayardan kesin düzeltme fişinin numarası alınır. Üç nüsha olarak düzenlenen düzeltme fişinin bir örneği mükellefe tebliğ edilir. ‘Dosya’ yazılı nüshası, tarh veya takip dosyasında saklanır. ‘Muhasebe Kayıt’ yazılı nüshasının arkasında yer alan, muhasebe kayıt bölümünü ilgilendiren tablolar, sistem tarafından doldurulur. Gün sonunda bilgisayar işletmeni tarafından bilgisayardan alınan “Günlük Düzeltme Bordrosu” nun servisler bazında gerekli kontrolü yapılır. Uyumsuzluk olması halinde gün sonu işlemleri başlatılmaz. Kontrol edilen ve müdür yardımcısı tarafından imzalanan bordrolar, bilgisayar işletmeni tarafından saklanır. (Vergi Daireleri İşlem Yönergesi m. 58)

Vergi Daireleri İşlem Yönergesinin 278. maddesinde ‘Düzeltilme Fişlerinin Alınması Üzerine Yapılacak İşlemler ve Muhasebeleştirilmesi’ başlığında “*vergi dairelerindeki ilgili vergilendirme servislerinden alınan düzeltme fişleri incelenerek, tahakkuktan terkin, nakden iade veya mahsup mu yapılacağı araştırılarak ay sonunda düzeltme defterinin aylık toplamı üzerinden muhasebeleştirileceği*” konusunda hüküm yer almaktadır.

Yapılan düzeltme isteminin uygun görülmemesi halinde ise, müdürün düzeltme fişini imzalamaması söz konusu olup, mükellefin düzeltme talebi vergi dairesince reddedilir. Bu durumda mükellefin müracaat edeceği makam yani düzeltme talebini sürdüreceği ve müracaat edeceği merci, düzeltme dilekçesinin vergi dairesine verilme zamanına göre değişiklik gösterir. Düzeltme talebinin vergi dairesine verilme tarihi; vergi mahkemesinde dava açma süresi içinde ya da dava açma süresi geçtikten sonra yapılmış olmasına göre değişmektedir.²¹¹

²¹¹ Uysal, Eroğlu, a.g.e., s.261

3.6. DÜZELTME TALEBİNİN YERİNE GETİRİLMESİ

Düzeltilme işleminin yerine getirilmesi, tarh ya da tahakkuk kayıtlarında olması durumuna göre değişiklik gösterir. Tarh kayıtlarından yapılan düzeltmelerde gerekli düzeltme işlemi yapıldıktan sonra, düzeltme fişinin bir örneğinin mükellefe gönderilmesi yeterli olmaktadır. Ancak, tahakkuk kayıtlarından yapılan düzeltmelerde ise mükelleften haksız yere vergi alınmışsa fazla vergi mükellefe red ve iade olunur.²¹² Bu nedenle düzeltme fişinin bir örneği, başvuracağı muhasebe ve sürede belirtilmek suretiyle mükellefe tebliğ olunur. Mükellefin tebliğ tarihinden itibaren bir yıl içinde parasını geri almak üzere başvuruda bulunmadığı takdirde hakkı düşer. (VUK m. 120)

Düzeltilme sonucu iade edilmesi gereken paraların; mükelleflerin gerek aynı vergi dairesinde, gerekse başka vergi dairesinde kendi vergi borçlarına mahsubu sırasında damga vergisi kesilemeyeceği belirtilmektedir.²¹³

Bu konuda Maliye Bakanlığı'nın özelgesinde "... emlak vergisi mükellefi olmadığı kısımları için emlak vergisi ve ek emlak vergisini ödemiş ise, ödediği bu vergilerin 213 sayılı Kanun'un 'vergi hatalarını düzeltme' ile ilgili 116.-126. maddeleri hükümleri çerçevesinde düzeltilerek varsa vergi borcuna mahsup edilmesi, yoksa mükellefe iade edilmesi gerekmektedir..."²¹⁴ şeklinde yer alır.

3.7. DÜZELTME TALEBİNİN REDDİNİN SONUÇLARI

Vergi hatalarının ortaya çıkması halinde, mükellefin, vergi idaresine vergi hatasının düzeltilmesi amacı ile başvurusundan sonra talebin yerinde görülerek düzeltmenin yapılması durumunda sorun yok iken; vergi idaresince talebin reddi sonucunda açılacak dava; vergi mahkemesinde dava açma süresi içinde düzeltme

²¹² Kızılot, Kızılot, **a.g.e.**, s.125

²¹³ Necati Perçin, **Vergi Dairelerince Yapılan Mahsup İşlemlerinde Damga Vergisi Uygulaması**, s.2

²¹⁴ MB'nın 21.04.2005 tarih ve B.07.0.GEL.0.66/6685-4910/22732 sayılı özelgesi (http://kaynakcalivergikanunlari.com/modul_bilgi_goster.asp?id=15946)

talebinde bulunulması ve vergi mahkemesinde dava açma süresi geçtikten sonra düzeltme talebinde bulunulması olarak iki şekilde düzenlenmektedir.

Danıştay 3. Dairesinin “Düzeltilme talebi dava açma süresi içinde yapılırsa, istemin reddi üzerine açılacak davanın 2577 sayılı Kanun’un 11. maddesine göre süresinde olup olmadığının incelenmesi ve süresinde ise esastan sonuçlandırılması, dava açma süresi geçtikten sonra düzeltme isteminin reddedilmesi halinde Maliye ve Gümrük Bakanlığı’na başvurulması zorunlu bulunduğundan dava dilekçesinin adı geçen bakanlığa tevdi edilmesi gerektiği”²¹⁵ şeklinde kararı vardır.

3.7.1. Vergi Mahkemesinde Dava Açma Süresi İçinde Düzeltme Talebinde Bulunulması

Vergi mahkemesinde dava açma süresi içinde düzeltme talebinde bulunulması ile ilgili düzenleme Vergi Usul Kanunu’nda yer almamaktadır.

Dava açma süresi, özel kanunlarında ayrı süre gösterilmeyen hallerde Danıştay’da ve idare mahkemelerinde altmış gün, vergi mahkemelerinde ise otuz gün olarak düzenlenmiştir. (İYUK m. 7/1) Bu hüküm vergi mahkemesinde ki genel dava açma süresini göstermekte olup, özel kanunlarda ise örneğin; 6183 sayılı Kanun’da ödeme emrine karşı dava açma süresi 7 gün ve 213 sayılı Kanun’da ihtiyati hacze karşı dava açma süresi 7 gün olarak belirlenmiştir.²¹⁶

2577 sayılı İYUK’nun 7. maddesinin 2-b bendine göre; vergi, resim ve harçlar ve benzeri mali yükümler ve bunların zam ve cezalarından doğan uyuşmazlıklarda tebliğ yapılan hallerde veya tebliğ yerine geçen işlemlerde tebliğin yapıldığı tarihi izleyen günden itibaren otuz günlük kanuni dava açma süresi içerisinde mükellef idareden düzeltme talebinde bulunabilmektedir.²¹⁷

²¹⁵ DŞ. 3. D., 07.01.1987 tarih ve E.1986/1975, K.1987/53

²¹⁶ Hacıgöl, Karataş, **a.g.m.**, s.134

²¹⁷ Ali Çakmakçı, **Vergi Hatalarının Düzeltilmesine İlişkin Olarak İdare ve Yargı Safhasında Geçen Süreler**, Maliye Postası Dergisi, Yıl:30, Sayı:676, Kasım 2008, s.76

Bu konuda Danıştay Vergi Dava Dairesinin “Vergi Usul Kanunu’nda ayrıca öngörülmediğinden Maliye ve Gümrük Bakanlığı işlemlerine karşı açılan davalarda İdari Yargılama Usulü Kanunu’nun 7. maddesindeki sürenin uygulanacağı”²¹⁸ şeklinde kararı bulunur.

Dava açma süresi içinde düzeltme talebine konu olan vergi hataları, ikmalen, re’sen ve idarece yapılmış ilave tarhiyatta ortaya çıkmaktadır. Bu durumda mükellef isterse, ya düzeltme istemeden doğrudan yargı yoluna başvurur ya da şartlara ve usule uygun şekilde bağlı bulunduğu vergi dairesine yazılı olarak düzeltme talebinde bulunabilir.²¹⁹ Ancak vergi hatasının beyan üzerine tarh edilen vergide yapılmış olması halinde ise, vergide düzeltme istemeden doğrudan dava açılıp açılmaması yönünde Danıştay daireleri arasında farklı görüşler söz konusudur.

Danıştay 13. Dairesinin “Beyan üzerine tarh olunan vergideki hataya karşı doğrudan dava açılabilir”²²⁰ şeklinde kararı vardır. Danıştay 3. Dairesinin görüşü ise farklı olarak “Beyannameye ihtirazi kayıt konmadıkça, beyan olunan matrahlarla dayanılarak salınan vergilere karşı düzeltme isteminde bulunulmadan doğrudan dava açılmayacağı”²²¹ şeklindedir.

Dava açma süresi içinde düzeltme talebinde bulunulmasının, dava açma süresini durdurup durdurmayacağı konusunda da Danıştay’ın dava daireleri arasında görüş farklılıkları bulunmaktadır.

Danıştay’ın bazı daireleri, dava açma süresi içinde yapılan hata düzeltme başvurusunun, İYUK’nun 11. maddesi uyarınca, işlemekte olan dava açma süresini durduracağını kabul etmektedir.²²² Bu konuda Danıştay 7. Dairesinin “İdari dava açma süresi içerisinde yapılan düzeltme başvurusunun, işlemekte olan dava açma süresini İYUK’nun 11. maddesi uyarınca durduracağı; bu halde düzeltme başvurusunun reddi üzerine Maliye Bakanlığı’na şikayet başvurusuna gerek

²¹⁸ DŞ.VDDGK., 11.12.1992 tarih ve E.1992/248, K.1992/466

²¹⁹ Özbalcı, **En Son Kanun Değişiklikleri İle Vergi Usul Kanunu Yorum ve Açıklamaları**, s.408

²²⁰ DŞ. 13. D., 13.06.1977 tarih ve E.1977/1282, K.1977/1915

²²¹ DŞ. 3. D., 25.02.1987 tarih ve E.1986/1892, K.1987/567; (Özbalcı, **Vergi Davaları**, s.223)

²²² Karakoç, **a.g.e.**, s.710

olmadığı; doğrudan kalan süre içerisinde, tarhiyata karşı dava açılacağı”²²³ şeklinde kararı vardır.

Bazı Danıştay daireleri ise İYUK’nun 11. maddesi uyarınca, işlemekte olan dava açma süresini durdurmayaacağı yönünde aksi görüş belirtirler. Bu konuda örnek ise Danıştay 4. Dairesinin “Ödeme emrinin tebliği ile işleme başlayan 7 günlük dava açma süresinin, 2577 sayılı Kanun’un 11. maddesi uyarınca yapılan idareye başvuru nedeniyle durmayacağı”²²⁴ şeklindeki kararıdır. (Bu konuda 6183 sayılı Kanun’un 54. maddesinde, ödeme müddeti içinde ödenmeyen amme alacağının tahsil idaresince cebren tahsil olunacağı, 55. maddesinde amme alacağını vadesinde ödemeyenlere 7 gün içinde borçlarını ödemeleri veya mal bildiriminde bulunmaları gereğinin bir ödeme emri ile tebliğ olunacağı, 58. maddede ise ödeme emrine karşı böyle bir borcun bulunmadığı veya kısmen ödendiği veya zamanaşımını uğradığı hakkında 7 gün içinde dava açılabilmesi öngörülmüştür.)

Bu konuda Vergi Usul Kanunu’nda herhangi bir hüküm bulunmamakla birlikte, mükellefçe vergi dairesine verilen düzeltme talebi vergi mahkemesinde dava açma süresi içinde yapılmışsa, bu düzeltme talebinin vergi dairesi tarafından reddedilmesi ya da altmış gün içinde cevap verilmemiş olması ya da kesin olmayan bir cevap vermesi durumunda, İYUK’nun 10. ve 11. maddelerine göre, vergi mahkemesinde kalan dava açma süresi içinde dava açılabilir. ²²⁵ Ancak İYUK’nun ‘İdari Makamların Sükutu’ başlığı ile düzenlenen 10. ve ‘Üst Makamlara Başvurma’ başlığı altında düzenlenen 11. maddelerinin vergi hatalarının düzeltilmesi istemi dışındaki, vergi uyumsuzluklarında uygulanamayacağı kuralı söz konusudur. ²²⁶

İlgililer, haklarında idari davaya konu olabilecek bir işlem veya eylemin yapılması için düzeltme talebi ile idari makamlara başvurabilirler. (İYUK m. 10/1) Başvuruya altmış gün içinde bir cevap verilmemesi halinde istek reddedilmiş sayılır. Altmış günlük bekleme süresi zımni red süresi olarak adlandırılır. İlgililer altmış

²²³ DŞ. 7. D., 30.09.1998 tarih ve E.1997/2737, K.1998/3086

²²⁴ DŞ. 4. D., 21.12.1995 tarih ve E.1995/1902, K.1995/5748

²²⁵ Uysal, Eroğlu, **a.g.e.**, s.262

²²⁶ Nihal Saban, **Türk Yargı Sisteminin Etkinliği Araştırma Projesi, Vergi Yargısının Etkinliği Araştırma Raporu**, Tesev Yayınları, İstanbul, 2000, s.63

günün bittiği tarihten itibaren dava açma süresi içinde, konusuna göre Danıştay’a, idare ve vergi mahkemelerine dava açabilirler.

İdare tarafından altmış günlük süre içerisinde mükellefe yöneltilen cevap kesin cevap olmadığında, mükellef istemi ret olmuş sayarak kalan dava açma süresinde dava açabilir ya da başvuru tarihinden itibaren altı ay kesin cevabı bekleyebilir. Bu takdirde dava açma süresi işlemez. Ancak bu bekleme süresi altı ayı geçemez. Buradaki süre, hak düşürücü bir süredir. Altı aylık kesin cevabı bekleme süresini kullanan mükellef, bu süre içinde ret cevabı alırsa, cevabın tebliğinden itibaren 2577 sayılı Kanun’un 7. maddesine göre altmış günlük süre içinde dava açabilir.²²⁷ Ayrıca altmış günlük cevap bekleme süresinin bitmesinden sonra yetkili idari makamlarca cevap verilirse, cevabın tebliğinden itibaren altmış gün içinde dava açılabilir. (İYUK m. 10/2) Çünkü idarenin gecikmiş bir cevabı idari işlem teorisi açısından yeni bir idari işlem oluşturmaktadır.²²⁸

Bu konuda Danıştay 8. Dairesinin “2577 sayılı Kanun’un 10. maddesine göre yapılan başvuruya cevap verilmemesi yoluyla oluşan ret işleminden sonra idarece bir yanıt verilirse dava açma süresinin işleyeceği, maddede öngörülen 6 aylık bekleme süresinin sadece, idarece kesin olmayan bir yanıtın verilmesi durumunda uygulanabileceği”²²⁹ şeklinde kararı vardır.

İdari dava açma süresi içinde, mükellef tarafından idari dava açılmadan önce, vergi idaresinden vergi hatasının bulunduğu idari işlemin kaldırılmasını, geri alınmasını, değiştirilmesini veya yeni bir işlem yapılmasını üst makamdan²³⁰, üst makam yoksa işlemi yapmış olan makamdan isteyebilmektedir. Bu başvurma, işlemeye başlamış olan idari dava açma süresini durdurur. (İYUK m. 11/1)

²²⁷ Çakmakcı, **Vergi Hatalarının İdari ve Yargısal Aşamada Düzeltme Yollarına İlişkin Usuller**, s.122

²²⁸ Ahmet Bozdağ, **Vergi Hatalarının Düzeltilmesi Sürecinde Özellikli Durumlar**, Vergi Sorunları Dergisi, Sayı:234, Mart 2008, s.197

²²⁹ DŞ. 8. D., 25.10.2000 tarih ve E.1998/7093, K.2000/6612

²³⁰ Vergi dairelerinin üstü defterdarlıktır. Vergi dairesi başkanlıkları oluşturulan illerde vergi dairesi başkanlıklarıdır. Belediye vergi dairelerinde ise üst makama başvuru Belediye Başkanlığına yapılır. (Metin Taş, **Vergi Yargısı**, Ekin Kitabevi, Bursa, 2005, s.19)

Altmış günlük süre içinde cevap verilmemesinin isteğin reddedilmiş sayılacağı, isteğin reddi ve reddedilmiş sayılması durumunda ise, duran dava açma süresinin yeniden işlemeye başlayacağı ve başvurma tarihine kadar geçmiş süreninde hesaba katılacağı ifade edilir. (İYUK m. 11/2)

2577 sayılı kanunun 11. maddesinin 4. fıkrası *'bu madde hükümleri, vergi, resim ve harçlarla benzeri mali yükümlerin tarh, tahakkuk ve tahsilinden ve bunların zam ve cezalarından doğan uyuşmazlıklarda uygulanmayacağı'* hükmü 10.6.1994 tarih ve 4001 sayılı Kanun'un 6. maddesi ile yürürlükten kaldırılmıştır.

4001 sayılı Kanun ile yapılan değişiklikler sonucunda 1990 öncesi uygulamaya dönülmüş olup, İYUK'nun 10/3. ve 11/4. maddelerine 3622 sayılı Kanun ile eklenen bu madde hükümlerinin vergi uyuşmazlıklarına uygulanamayacağına dair hükümlerin yürürlükten kaldırılmış olduğu görülmektedir.²³¹

4001 sayılı Kanun ile güdülen amacın ise; diğer işlemlerde olduğu gibi tarh, tahakkuk, tahsil gibi vergisel işlemlere muhatap olan yükümlülere, işlemlerin kaldırılması, geri alınması veya değiştirilmesi için daha pratik ve masrafsız olan idari başvuru yolunu açmak suretiyle dava açma süresini durdurmak, böylece uyuşmazlıkların dava aşamasına gelmeden çözümlenmesini sağlamak olduğu belirtilmektedir.²³²

Danıştay dava daireleri arasında vergi uyuşmazlıklarının idari aşamada çözümü için 213 sayılı ve 6183 sayılı Kanunların düzenlediği özel hükümlerin uygulanması gerektiği, ancak İYUK'un 11. maddesinin vergi uyuşmazlıklarında uygulanıp uygulanmayacağı konusunda görüş farklılıkları vardır.²³³

²³¹ Elif Sonsuzoglu, **Vergi Hatalarının Düzeltilmesi Usulü ve Yargısal Çözüm**, Vergi Dünyası Dergisi, Sayı:167, Temmuz 1995, s.141

²³² Erdoğan Sağlam, **Vergi Uyuşmazlıklarında Mükelleflerin Dava Açmadan Önce İdareye Başvurma Hakkı Var mı?**, Vergi Dünyası Dergisi, Sayı:267, Kasım 2003, s.15

²³³ Mehmet Batun, **İdare Hukukunda Üst Makamlara Başvurma ve Vergisel Konularda Uygulanabilirliği**, Vergi Dünyası Dergisi, Sayı:339, Kasım 2009, s.112

Bu konuda örnek olacak Danıştay kararları ise,²³⁴

Danıştay 4. Dairesinin “2577 sayılı Kanun’un üst makamlara başvurmayı düzenleyen 11. maddesinin, vergi, resim, harçlarla benzeri mali yükümlerin tarh, tahakkuk ve tahsilinde ve bunların zam ve cezalarından doğan uyuşmazlıklarda uygulanamayacağı” şeklinde kararı vardır.

Danıştay Vergi Dava Dairesinin “...213 sayılı Vergi Usul Kanunu'nun 116. ve izleyen maddelerine göre düzeltme ve şikayet yoluna gidilmesi gerektiği, Kanununda düzenlenmiş özel bir hukuki prosedüre tabi olan ve yine Kanunda belirtilen belli yollar dışında üst mercii bulunmayan vergi dairelerince düzenlenen vergi ve ceza ihbarnamesinin tebliği üzerine 2577 sayılı Kanun’un anılan 11. maddesinin uygulanmasına olanak bulunmadığı...” şeklinde ifadesi vardır.

Danıştay 7. Dairesinin ise “Verginin tahsili amacıyla düzenlenen ödeme emrinde de 2577 sayılı kanunun 11. maddesinin uygulanabileceği” şeklinde kararı vardır.

Üst makamlara başvurunun dava açma süresini durdurabilmesi için; yazılı olmalı, dava açma süresi içinde yapılmalı, üst makama eğer üst makam yoksa işlemi yapan makama yapılmalı, mevcut ve dava konusu edilebilir bir işleme karşı yapılmalı ve işlemin kaldırılması, geri alınması, değiştirilmesi ya da yeni bir işlemin yapılması amacını taşımalı şeklinde ki koşullara uygun olması gerekmektedir.²³⁵

Bu maddeler çerçevesinde, dava açma süresi içerisinde yapılan düzeltme başvurusunun işlemekte olan dava açma süresini durduracağı ve idarenin düzeltme istemini reddetmesi veya reddetmiş sayılması halinde kalan süre içinde dava açma hakkını kullanılabileceği belirtilir.²³⁶ Bu durum ise vergi hatalarının idari aşamada çözümlenmesine ve mükelleflerin dava açma yoluna gitmelerinin engellenmesine hizmet etmektedir.

Bu konuda örnek olarak: mükellef, 15.4.2009 tarihinde kendisine tebliğ edilen vergi ihbarnamesinde vergi hatası bulunması sebebiyle, 20.4.2009 tarihinde bu

²³⁴ DŞ. 4. D., 03.02.2005 tarih ve E.2004/1655, K.2005/146; DŞ.VDDGK, 18.10.2006 tarih ve E.2006/75, K.2006/300; DŞ. 7. D., 21.11.1997 tarih ve E.1997/2994, K.1997/4176

²³⁵ Kızılot, Kızılot, **a.g.e.**, s.131

²³⁶ Ünal, **a.g.m.**, s.80

hatanın düzeltilmesi için vergi dairesine bir dilekçe ile müracaatta bulunmuştur. Bu durumda karşılaşılabilecek üç gelişme ise şöyledir:

a- Vergi dairesi yapılan müracaatı inceleyip, altmış günlük bekleme süresi içinde mükellefin düzeltme talebini yerinde görerek düzeltme yapmıştır. Bu durumda yapılacak işlem yoktur.

b- Vergi dairesi yapılan müracaatı yerinde görmeyip, düzeltme talebini altmış günlük bekleme süresi içinde (10.6.2009) reddetmiştir. Bu durumda mükellef, düzeltmenin reddine ilişkin yazının tebliğ tarihinden itibaren kalan dava açma süresi olan 25 gün içinde vergi mahkemesinde dava açabilir. Çünkü mükellef tarafından vergi dairesine yapılan düzeltme talebi, vergi mahkemesinde dava açma süresi içinde yapılmıştır.

c- Vergi dairesi düzeltme talebine ilişkin başvuruya, altmış gün içinde cevap vermemişse, bu sürenin bitimi olan 19.6.2009 tarihinden sonra, kalan 25 günlük dava açma süresinde (14.7.2009) mükellef vergi mahkemesinde dava açabilir. Bu tarihten sonra ise dava açılmaz. Vergi dairesine yapılan düzeltme talebi, vergi mahkemesinde dava açma süresi içinde yapılmış olduğundan, Maliye Bakanlığı'na şikayet yolu ile başvurulamaz.²³⁷

Danıştay 9. Dairesinin kararı; “Vergi mahkemesinde dava açma süresi içinde yapılan düzeltme talebinin vergi dairesince reddedilmesi üzerine; şikayet yolu ile Maliye Bakanlığı'na gidilmeksizin, doğrudan vergi mahkemesi nezdinde dava açılabilceği”²³⁸ şeklindedir.

Danıştay 7. Dairesinin; “Düzeltilme ve şikayet başvurularında da 2577 sayılı Kanun'un 10. ve 11. maddelerinin uygulanabileceği; 2577 sayılı Kanun'un 10. maddesinde bahsi geçen altı aylık bekleme sürecinden, altmış günlük bekleme süresi içerisinde başvuruya yanıt verilmeyenlerin yararlanamayacağı; altı aylık sürenin, ancak başvuruya, altmış gün içerisinde kesin olmayan biçimde cevap verildiği hallerde işletilebildiği”²³⁹ şeklinde kararı mevcuttur.

²³⁷ Uysal, Eroğlu, **a.g.e.** s.263

²³⁸ DŞ. 9. D., 30.03.1987 tarih ve E.1987/286, K.1987/1030

²³⁹ DŞ. 7. D., 06.11.2007 tarih ve E.2007/2623, K.2007/4486

3.7.2. Vergi Mahkemesinde Dava Açma Süresi Geçtikten Sonra Düzeltme Talebinde Bulunulması - Şikayet Yolu İle Başvuru

Şikayet yolu ile başvuru, Vergi Usul Kanunu’nun 124. maddesinde “*Vergi mahkemesinde dava açma süresi geçtikten sonra yaptıkları düzeltme talepleri reddolunanlar şikayet yolu ile Maliye Bakanlığı’na müracaat edebilirler. Bu madde gereğince il özel idare vergileri hakkında valiliğe ve belediye vergileri hakkında belediye başkanlığına müracaat edilir.*” şeklinde tanımlanmaktadır.

213 sayılı Kanun’un 124. maddesi ve 188 sıra nolu Vergi Usul Kanunu Genel Tebliği uyarınca, düzeltme talebinin vergi mahkemesinde dava açma süresi geçtikten sonra yapılması ve bu düzeltme talebinin reddi halinde; mükelleflerin dava açmaları mümkün olmadığı için, ancak VUK’un 117. ve 118. maddelerinde belirtilen vergi hatalarının bulunmasından dolayı şikayet yolu olarak adlandırılan usulde hiyerarşik idari başvuru olarak Maliye Bakanlığı’na başvurmaları sağlanmaktadır.

Ayrıca 5345 sayılı Gelir İdaresi Başkanlığının Teşkilat ve Görevleri Hakkında Kanun’un 33. maddesine, 28.03.2007 tarihinde eklenen 5615 sayılı Kanun’un 17. maddesi ile yapılan düzenlemeye göre, “*Gelir İdaresi Başkanlığının görev alanına giren konularda Maliye Bakanlığına yapılmış olan atıfların Gelir İdaresi Başkanlığına yapılmış sayılacağı*”, Başkanlığın görevlerinin yer aldığı 4. maddenin g bendinde ise 5615 sayılı Kanun’un 18. maddesi ile yapılan düzenleme ile “*şikâyet başvurularını karara bağlamak*” ifadesinin yer aldığı görülmektedir.

Şikayet başvurusunda bulunulabilmesi için, VUK’nun 124. maddesinde iki ön koşul yer alır:

Birinci koşul; hata içeren vergilendirme işlemine karşı vergi mahkemesinde idari dava açma süresinin geçmiş olmasıdır. Bunun sebebi, vergi hatası içeren bir vergilendirme işleminin idari davaya konu edilmesinin doğal yolunun, işlemin tebliğinden itibaren İYUK’nun dava açma süresi başlıklı 7. maddesine göre vergi mahkemelerinde otuz günlük süre içerisinde dava açılmış olmasıdır. İstisnai ve özel bir başvuru olan şikayet başvurusu yolunun kullanılması suretiyle dava hakkı

yaratılması, bu yüzden, olağan dava hakkı için öngörülen otuz günlük sürenin geçirilmiş olması önkoşuluna bağlanmıştır.²⁴⁰

İkinci koşul ise; şikayet yoluyla genel bütçeye giren vergiler ve bu vergilere bağlı vergi cezaları ile ilgili olarak Maliye Bakanlığı'na başvurabilmek için öncelikle düzeltmeye yetkili vergi dairesine düzeltme talebinde bulunulması ve bu talebin reddedilmesi veya reddedilmiş sayılması gerekmekte olup, doğrudan şikayet yolu ile Bakanlığa başvurmak mümkün değildir. İl özel idarelerinin vergileri konusundaki düzeltme talepleri reddedilenler şikayetlerini valiliğe, belediyeye ilişkin vergiler konusundaki düzeltme talepleri reddedilenlerde şikayetlerini Belediye Başkanlığı'na yapabilirler.²⁴¹

Şikayet yolu ile müracaat süresinin Vergi Usul Kanunu'nda belirtilmediği görülür. Ancak, Maliye Bakanlığı'na başvurunun ilgili vergi bakımından geçerli olan tarh zamanaşımı süresi içinde yapılması gerekmektedir.²⁴² Düzeltme zamanaşımı süresini geçirmemek şartı aranır, zamanaşımı süresi dolduktan sonra yapılan düzeltme talebinin ise reddedilmesi gerekir.²⁴³

Maliye Bakanlığı kendisine şikayet yolu ile gelen başvuruyu inceleyip, sonunda ya vergi dairesini haklı bulur ve durumu mükellefe bildirir. Ya da mükellefi haklı bulup, uyuşmazlığın ortadan kalkmasını ve hatalı işlemin düzeltilmesini isteyebilir. Maliye Bakanlığı'nın, kendisine gelen düzeltme talebini reddetmesi veya altmış günlük bekleme süresi içinde hiç cevaplandırmaması halinde, düzeltme talebinde bulunan kişi vergi mahkemesinde dava açma yolunu kullanabilmektedir.

Bu konuda Danıştay 3. Dairesinin "...Düzeltme talebinin reddi üzerine şikayet yoluyla Maliye Bakanlığı'na gidilmesi ve Bakanlığın bu başvuruyu 60 gün içinde cevap vermemesi zımni red işlemi anlamına gelir ve müracaat sahibinin 60 günlük sürenin dolmasını izleyen 30 gün içerisinde vergi mahkemesinde dava açması gerekir. Bu sürenin geçirilmiş olması durumunda önceki başvuruya cevap

²⁴⁰ Candan, **a.g.e.**, s.241; Karakoç, **a.g.e.**, s.718

²⁴¹ Kızılot, **a.g.e.**, s.134

²⁴² Uysal, Eroğlu, **a.g.e.**, s.263

²⁴³ Bayraklı, **a.g.e.**, s.41

verilmesini teminen yapılacak yeni müracaat dava açma hakkını doğurmaz...”²⁴⁴ şeklinde kararı vardır.

Vergi mahkemesinde dava açma süresi olan otuz günlük süre, red yazısının mükellefe tebliğ tarihinden itibaren veya başvuruya hiç cevap verilmemiş olan durumlarda ise, altmış günlük bekleme süresinin bitiminden itibaren başlar. Ayrıca, altmış günlük bekleme süresi ve otuz günlük vergi mahkemesinde dava açma süresi geçtikten sonra şikayet merciinin cevap vermesi halinde, red cevabına ilişkin yazının tebliğ tarihinden itibaren, 30 günlük süre içinde vergiyi tarh ve tahakkuk eden, zam ve cezaya ilişkin işlemi tesis eden vergi dairesi müdürlüğünün bulunduğu yer vergi mahkemesinde dava açılabilir. Bu cevabın kendiliğinden verilmiş olması gerekir. Yeni bir başvuru üzerine verilmişse dava hakkının doğmaması gerekmektedir. Yani, bu durum daha önce vergi mahkemesinde dava açma süresi içinde dava açmayan ya da dava açma süresini geçirmiş olan mükellefler bakımından ikinci bir imkan sağlamaktadır.²⁴⁵

Danıştay 9. Dairesinin “Dava açma süresi geçirildikten sonra yapılan düzeltme talebinin reddi üzerine şikayet yolu ile Maliye Bakanlığı’na veya Belediye Başkanlığı’na gidilmeksizin doğrudan mahkeme nezdinde açılan davanın görev yönünden reddi gerekeceği”²⁴⁶ şeklinde kararı vardır.

2575 sayılı Danıştay Kanunu’nun 24. maddesi 1/j bendi uyarınca, *“Danıştay’ın ilk derece mahkemesi olarak vergi usul kanunu gereğince şikayet yolu ile vergi düzeltme taleplerinin reddine ilişkin işlemlere karşı açılacak iptal ve tam yargı davaları ile tahkim yolu öngörülmeleyen kamu hizmetleri ile ilgili imtiyaz şartlaşma ve sözleşmelerinden doğan idari davaları karara bağlar”* ifadesi 02.06.2000 tarihli 4575 sayılı kanunla yapılan değişiklikle yürürlükten kaldırılmıştır. 2577 sayılı İYUK’nun 37/b. maddesinde ise *“Vergi Usul Kanunu gereğince şikayet yoluyla vergi düzeltme taleplerinin reddine ilişkin işlemlerde; vergi, resim, harç ve benzeri mali yükümleri tarh ve tahakkuk ettiren, dairesinin bulunduğu yerdeki vergi mahkemesi yetkilidir.”* hükmü yer almaktadır. Danıştay’da çözümlenen bu

²⁴⁴ DŞ. 3. D., 16.03.1999 tarih ve E.1997/5123, K.1999/1027 (Kızılot, Kızılot, **a.g.e.**, s.138)

²⁴⁵ Uysal, Eroğlu, **a.g.e.**, s.264

²⁴⁶ DŞ. 9. D., 08.06.1987 tarih ve E.1986/1780, K.1987/1948

uyuşmazlıkların, İdari Yargılama Usulü Kanunu'nda yapılan düzenleme ile vergi mahkemelerinin görev alanına dahil edildiği görülmektedir.²⁴⁷

Vergi idaresi tarafından yapılan bir işlemin mükellefin aleyhine olması durumunda işlemin yargıya intikali söz konusudur. Ancak hiçbir mükellef lehine olan uygulama için yargıya gitmemektedir.²⁴⁸

Vergi sorunlarının vergi mahkemesinde dava açılması yolu ile çözümünde vergi yargısına ilişkin usul işlemektedir. Yargı yolu ile bir yandan uyuşmazlık ortadan kaldırılırken, idarenin yargısal denetimini gerçekleştirmek üzere hukuk devleti ilkesi gereği vergilendirme işlemlerinde yasaya uygunluğu sağlayıp sübjektif işlemler bakımından vergilerin kanuniliği esası geçerli kılınmaktadır.²⁴⁹ Vergi mahkemelerinin tek hakimli olarak verdiği kararlara karşı, kararın tebliğinden itibaren 30 gün içinde Bölge idare mahkemesine itiraz, çok hakimle verilen kararlara karşı ise Danıştay'da temyiz yoluna başvurulmaktadır. Düzeltme ve yargısal çözüm yolu ile vergi sorunlarının tümüyle ortadan kalktığı ve tam olarak çözüme ulaşıldığı görülmektedir.²⁵⁰

Şikayet yoluyla başvuru konusunda örnek Danıştay kararları ise;²⁵¹

Danıştay 11. Dairesince "...Düzeltme ve şikayet yolu ile dava açabilmek için 213 sayılı yasada öngörülen anlamda bir vergi hatası bulunması ve dava açma süresinin geçmiş olması gerektiğine..." şeklinde karar verilmiştir.

Danıştay 7. Dairesinin "Vergi mahkemesinde dava açma süresi geçtikten sonra vergi dairesine yapılan başvuruların VUK'nun 124. maddesi kapsamında incelenmesi gerektiği" şeklinde kararı vardır.

²⁴⁷ Yusuf Ziya Taşkan, **Vergi Uyuşmazlıklarında İdari Çözümünden Yargısal Çözüme Geçiş**, Vergi Dünyası Dergisi, Sayı:309, Mayıs 2007, s.122

²⁴⁸ Celal Çelik, **Vergi Hukukunun Yardımcı Kaynağı Olarak İdari Düzenlemeler**, Vergi Dünyası Dergisi, Sayı:261, Mayıs 2003, s.27

²⁴⁹ Öncel, Kumrulu, Çağan, **a.g.e.**, s.185

²⁵⁰ Yusuf Ziya Taşkan, **Vergi Uyuşmazlıklarında Çözüm Yöntemlerinin Alternatif Değeri**, Vergi Sorunları Dergisi, Sayı:221, Şubat 2007, s.136

²⁵¹ DŞ. 11. D., 21.11.1997 tarih ve E.1996/5978, K.1997/4181 (Ünal,**a.g.m.**,s.80) ; DŞ. 7. D., 11.06.2001 tarih ve E.2000/1631, K.2001/2097 ; DŞ. 7. D., 31.12.2004 tarih ve E.2001/2220, K.2004/3742

Danıştay 7. Dairesinin “Dava açma süresi geçirildikten sonra yapılan vergi hatalarının düzeltilmesi isteminde dava konusu idari işlemin, düzeltme isteminin reddine ilişkin vergi dairesi işlemine karşı şikayet yoluyla yapılacak başvuru sonucu Maliye Bakanlığı’nca tesis edilecek ret işlemi olduğu” şeklinde kararı vardır.

3.8. DÜZELTME KAPSAMI (ŞÜMULÜ)

Vergi Usul Kanunu’nun 125. maddesinde “*Vergi mahkemesi, bölge idare mahkemesi ve Danıştay’dan geçmiş olan muamelelerde vergi hataları bulunduğu takdirde, bu hatalar, yargı kararları kesinleşmiş olsa bile, evvelki maddelerde yazılı usul dairesinde düzeltilebilir. Şu kadar ki; düzeltmenin yapılabilmesi için hatalar hakkın da anılan yargı mercileri tarafından bir karar verilmemiş olması şarttır.*” şeklinde ifade edilmektedir.

Örneğin, yargıda onanan tarhiyata göre ödenmesi gereken vergi miktarının idarenin tarh ettiği tutarın üzerinde olması durumunda, bu tutarın yargı kararlarında yanlışlıkla yazılması durumunda düzeltilmesi mümkündür.²⁵²

Vergi hatasının düzeltme yolu kullanılarak düzeltilmesinin istenmesinde, verginin, tahakkuk fişi veya ihbarname esasına göre tarh ve tahakkuk ettirilmiş olması söz konusu olabilir. Mükelleflerin beyan üzerinden tarh ve tahakkuk ettirilen vergilere itiraz etmeleri (dava açmaları) ise mümkün olmamakla birlikte, bu tarhiyatlarda vergi hatasından dolayı düzeltme talebinde bulunmalarının mümkün olduğu görülmektedir. (VUK m. 378)

Vergi yargısıyla görevli organların kararları üzerine yapılacak tarhiyatlarda da vergi hataları yapılması söz konusu olabilir. Ancak bu organlar kararlarında, vergi hatalarını dikkate almış veya almamış olabilirler. Kararlarda dikkate alınmamış olmak koşuluyla söz konusu hatalar hakkında da düzeltme talebinde bulunabileceği kuşkusuzdur. Söz konusu hataların, vergi yargısıyla görevli organların kararlarında

²⁵² Hande Tortop Bayraktar, **Vergi Hataları ve Düzeltme Yolları**, Vergi Dünyası Dergisi, Sayı:358, Haziran 2011,s.120

dikkate alınmış olması durumunda ise, hatanın düzeltme yoluyla düzeltilmesi mümkün değildir.²⁵³

Vergilendirme sürecinde vergi idaresi ve mükellef ya da vergi sorumlusu arasında ortaya çıkan vergi hatası konusundaki uyuşmazlıkların düzeltme yoluyla çözümlenmesi kapsamında olan bazı özellikli durumlar ve sorunların düzeltme yoluyla çözümlenmesinin mümkün olmadığı, düzeltme kapsamı dışında olan durumlar söz konusudur.

3.8.1. Düzeltme Kapsamındaki Bazı Özellikli Durumlar

Vergi konusunda ortaya çıkan uyuşmazlıkların düzeltme yoluyla düzeltilip düzeltilmeyeceği konusunda bazı özellikli durumların olduğu görülmektedir.

3.8.1.1. Davasız Ödeme

Yapılan tarhiyata karşı dava açılmazsa, vergi dava açma süresinin geçmesi ile ödenecek aşamaya gelir. Bu durumda, tarhiyat idari veya kazai planda herhangi bir organın tasarrufuna, ayrıca konu olmamıştır. Vergi hataları normal şekilde düzeltme yolu ile düzeltilmektedir.²⁵⁴

3.8.1.2. Ceza İndiriminden Yararlanarak Ödeme

Vergi Usul Kanunu'nun 376. maddesinde öngörülen ceza indirimi ile ödeme, vergi idaresi ve mükellef arasında, koşulları yasal olarak belirlenmiş bir anlaşma şeklidir. Mükellef yapılan tarhiyata rızasını beyan etmiştir. Buna rağmen, ceza indiriminden yararlanılarak ödenen vergi ve cezalarda hata bulunması halinde, gerekli düzeltme yapılmaktadır.²⁵⁵

3.8.1.3. Uzlaşma Konusu Olan Tarhiyatlarda Vergi Hatası

Uzlaşma; ikmalen, re'sen veya idarece tarh edilen vergilerle bunların cezaları konusundaki anlaşmazlıkların, vergi idaresi ve mükellef ya da ceza muhatabının

²⁵³ Kızılot, Kızılot, **a.g.e.**, s.126

²⁵⁴ Özbacı, **En Son Değişiklikler İle Vergi Usul Kanunu Yorum ve Açıklamaları**, s.412

²⁵⁵ Tosuner, Arıkan, **a.g.e.**, s.96

anlaşmaları şeklinde barışçıl yolla çözümlenerek ortadan kaldırılmasıdır. Uzlaşmanın kesinliği konusu, Vergi Usul Kanunu'nun uzlaşma ile ilgili ek 6. maddesinde; uzlaşma komisyonlarının tutacakları uzlaşma tutanaklarının kesin olduğu, uzlaşılan ve tutanakla tespit edilen hususlar hakkında, hiçbir kuruma (Danıştay dahil) dava açılmayacağı ve şikayette bulunulamayacağı şeklinde hükme bağlanmıştır.

Vergi hatasının düzeltilmesi konusunda uzlaşmanın sınırlarının iki ayrı anlamı bulunmaktadır. Birincisi; vergiye ilişkin hesaplarda veya vergilendirmede herhangi bir hata yapılmış olması veya yargı kararları ile idarenin uyuşmazlık konusu olayda görüş farklılığının bulunduğu ileri sürülmesi durumudur. İkincisi ise; uzlaşma tutanağında belirtilen hususların kesin hüküm niteliğine rağmen, VUK'un 116.-117. ve 118. maddelerinde yer alan vergi hatalarının, tahakkuk zamanaşımı süresi içinde ortaya çıkarılmaları halinde, uzlaşma sağlandıktan sonra da düzeltme usulleri çerçevesinde düzeltilebilmeleridir.²⁵⁶

Vergi hata türlerinden, vergi mevzuuna girmeyen vergiden muaf olanlar adına yapılmış olan tarhiyatların, vergiye tabi olmamaları gerekenler adına yapılan tarhiyatların ve aynı vergilendirme dönemi içinde yapılan tarhiyatların, uzlaşma mevzuu edilmiş ve üzerinde uzlaşılmış olması ve bu hatalı durumun uzlaşma sırasında dikkate alınmamış olması hallerinde, vergi düzeltme hükümlerinin uygulanması ile vergi ve cezaların önceki uzlaşma tutanakları iptal edilmeksizin düzeltilmesi mümkündür.²⁵⁷ Vergi idaresi üzerinde uzlaşılan hatalı tarhiyatların tamamını düzeltme kapsamında değerlendirmemektedir. Ancak; mükellefiyette hata, mevzuda hata, verginin mükerrer olması şeklindeki vergi hatalarında yer alan vergi ve cezalarda uzlaşılsa bile düzeltme taleplerini dikkate almaktadır.²⁵⁸ Uzlaşma talep edilen vergi ve ceza miktarları ile uzlaşılan miktarlarda mükellefin lehine ya da

²⁵⁶ S. Ateş Oktar, **Üzerinde Uzlaşılan Vergi ve Cezalar Hakkında Düzeltme Hükümlerinin Uygulanabilirliğine İlişkin Bir Değerlendirme**, Yaklaşım Dergisi, Sayı:107, Kasım 2001

²⁵⁷ Mahmut Tayyar Ergül, **Uzlaşılan Vergi ve Cezalarda Daha Sonra Düzeltme Yapılabilir Mi?**, Mali Çözüm Dergisi, Sayı:84, Kasım-Aralık 2007, s.182

²⁵⁸ Mehmet Tahir Ufuk, **Uzlaşma Tutanağında Vergi Hatası Olması Durumunda Düzeltme**, Yaklaşım Dergisi, Sayı:176, Ağustos 2007

aleyhine hata yapılması ya da bilgilerin tutanağa hatalı geçirilmesi durumlarında da hatanın düzeltilmesi gerekmektedir.²⁵⁹

Maliye Bakanlığı'nın "Uzlaşma yoluyla kesinleşen ve Vergi Usul Kanunu'nun 118/2 ve 3. maddelerinde belirtilen şekilde vergilendirme hatası yapılan tarhiyatın, VUK'da yer alan düzeltme hükümlerine göre düzeltilmesi gerekeceği" şeklinde görüşü vardır.²⁶⁰

Maliye Bakanlığı bu konu ile ilgili; "Vergi hatası kapsamında yer alan tarhiyatların uzlaşmaya konu edilmiş ve üzerinde uzlaşılmış olması ve hatalı durumun uzlaşma sırasında dikkate alınmamış olması hallerinde, bu hataların düzeltme hükümleri çerçevesinde düzeltilmesi mümkündür"²⁶¹ şeklinde görüş bildirmiştir.

Bu konuda Danıştay 3. Dairesinin "Vergilendirilmeyecek bir unsurun matraha dahil edilmesi 213 sayılı Kanun'un 117. maddesine göre açık bir vergi hatası oluşturmaktadır. Yargı yerlerince daha önce hakkında verilmiş bir karar bulunmayan bu hatanın düzeltme hükümlerine göre giderilmesinin şartları mevcut olup uzlaşmaya varılmış olmasının düzeltme ile ilgili hükümlerin uygulanmasını engellemediği sonucuna varıldığı"²⁶² yolunda hükmü vardır.

3.8.1.4. Vergi Mahkemeleri, Bölge İdare Mahkemeleri ve Danıştay'dan Geçen Muamelelerde Hata Bulunması

Vergi mahkemeleri, bölge idare mahkemeleri ve Danıştay'ın kararları üzerine gerçekleştirilen işlemlerde bu yargı organlarının kararlarını aşacak şekilde hata bulunması durumunda, kararlar kesinleşmiş de olsa normal şekilde düzeltme yapılabilmektedir.²⁶³

²⁵⁹ Süleyman Güçlü, **Hatalı Uzlaşmalar Hakkında**, Vergi Sorunları Dergisi, Sayı:225, Haziran 2007, s.41

²⁶⁰ MB.'nin 02.12.1998 tarih ve B.07.0.GEL.0.28/2880-5314 sayılı özelgesi(<http://www.gib.gov.tr/index.php?id=1079&uid=H3MBU37UBZHDSLLX&type=ozelge>.)

²⁶¹ MB.'nin 20.04.2005 tarih ve B.07.0.GEL.0.40/4001-115/17574 sayılı özelgesi (Kızılot, Kızılot, **a.g.e.**, s.127)

²⁶² DŞ. 3. D., 04.04.2006 tarih ve E.2005/2364, K.2006/942 (Hacıgül, Karataş, **a.g.m.**, s.136)

²⁶³ Kızılot, Kızılot, **a.g.e.**, s.127

Düzeltilmenin yapılabilmesi için, vergi hatasının yargı kararında çözüme bağlanmamış olması gerekir. Yargı kararı vergi hatasına ilişkin çözümü içeriyorsa, düzeltme süreci işlemeyecektir. Bu konuda Danıştay Vergi Dava Dairesinin; “Vergi hatasının esası hakkında yargı bulunduğu takdirde, düzeltme yolu izlenemeyeceği”²⁶⁴ şeklinde kararı söz konusudur.

Buradaki durum; yargı organlarından geçmiş olan işlemlerde bulunan vergi hatalarının, bu yargı organları tarafından yapılmış olan hatalar olmadığı, vergi dairesi ya da mükellef tarafından yapılmış olan ve yargı mercilerine aktarılan işlemlerdeki hatalar olduğudur. Ayrıca vergi dairesi veya mükellef tarafından yapılmış olan hatalar, eğer yargı organı tarafından incelenmiş ve bir karara bağlanmış ise, bu hatalar daha sonra vergi dairesi tarafından düzeltilemez. Kuvvetler ayrılığı ilkesinin sonucu olarak, yargı organının vermiş olduğu bir kararın, idari bir işlemle değiştirilememesi ve usul hukukunun kesin hükme tanıdığı üstünlük bu durumun nedenleridir.²⁶⁵ Ancak, bu gibi hallerde süresi içinde bir üst yargı organına müracaat edilebilir. Vergi hatalarının düzeltilmesi ile ilgili olarak yargı organları karar vermemiş ise, kanundaki düzeltme hükümleri sadece idari aşamadaki vergi uyuşmazlıklarına değil, aynı zamanda yargı organlarına intikal etmiş olan vergi işlemlerine de uygulanabilecektir.²⁶⁶

Yargı kararının çözümü dışında kalmış olan matrahta ya da vergi miktarında hesaplama hatası olduğunda, yargı kararı hesaplamayı değil, vergiyi doğuran olayın gerçekleşip gerçekleşmediği konusunda uyuşmazlığı sonuca bağlamış ise, hesap hatasının düzeltilmesi mümkün olmaktadır.²⁶⁷

3.8.1.5. Vergi Mahkemeleri veya Danıştay Kararlarında Hata Bulunması

Vergi mahkemeleri veya Danıştay kararlarında, rakam hatası şeklinde bir maddi hata yapılması veya kararın gerekçe kısmı ile sonucu arasında çelişki

²⁶⁴ DŞ.VDDGK, 27.11.1992 tarih ve E.1992/40, K.1992/448

²⁶⁵ Aksoy, **a.g.e.**, s.81

²⁶⁶ Mahmut Sekdur, **Düzeltilmenin Şümulü(Kapsamı)**, Yaklaşım Dergisi, Sayı:112, Nisan 2002

²⁶⁷ Selim Kaneti, **Vergi Hukuku**, Özdem Kardeşler Matbaası, İstanbul, 1986/1987, s.138

bulunması mümkün olabilir. Bu sebeple alınması gereken vergi eksik ya da fazla hesaplanmış olabilir.²⁶⁸

Doğrudan doğruya yargı organları yani vergi mahkemeleri veya Danıştay kararları tarafından yapılmış olan vergi hatalarının vergi dairesince düzeltme hükümlerine göre düzeltilmesi söz konusu değildir. Bu hataların düzeltilebilmesi için vergi dairesinin, ilgili yargı organından kararın tanzih (açıklaması) veya aykırılığın kaldırılması ile yanlışlıkların düzeltilmesi hususlarının, kararın yerine getirilmesine kadar istenmesi gerekir. (İYUK m. 29-30)²⁶⁹ Bu tür hatalar yine aynı yargı organı tarafından önceki kararın izah edilmesi suretiyle düzeltilmektedir.²⁷⁰

Danıştay 3. Dairesinin “Vergi mahkemesindeki hesap hatasının yanlışlığın düzeltilmesi yoluyla istenebileceği hakkında ki kararında; 2577 sayılı İdari Yargılama Usulü Kanunu’nun ‘Yanlışlıkların Düzeltilmesi’ başlıklı 30. maddesinde, iki tarafın adı ve soyadı ile sıfatı ve iddiaları sonucuna ilişkin yanlışlıklar ile hüküm fıkrasında ki hesap yanlışlıklarının düzeltilmesinin istenebileceği, 29. maddenin son fıkrası dışında kalan hükümlerinin bu istekler hakkında da uygulanacağı hükme bağlandığından, ...Vergi Mahkemesi kararının hüküm fıkrasında 148.500 lira yerine 184.500 lira yazılmak suretiyle yapılan maddi hatanın düzeltilmesinin kararı veren mahkemeden istenmesi gerekmektedir.”²⁷¹ şeklinde karar verilmiştir.

Danıştay 9. Dairesinin bir kararında da “2577 sayılı İdari Yargılama Usulü Kanunu’nun 29. maddesinin 1. fıkrasında; Danıştay, Bölge İdare Mahkemeleri, İdare ve Vergi Mahkemelerince verilen kararlar yeterince açık değil ise yahut birbirine aykırı hüküm fıkralarını taşıyorsa, taraflardan her birinin kararın açıklanmasını veya aykırılığın giderilmesini isteyebilecekleri hükme bağlanmıştır. Vergi mahkemesince verilen kararın açıklanması ancak kararı veren mahkemeden istenilebileceğinden, açıklama talebini içeren dilekçe ile birlikte dosyanın Danıştay’a gönderilmesinde

²⁶⁸ Tosuner, Arıkan, **a.g.e.**, s.97

²⁶⁹ Kızılot, Kızılot, **a.g.e.**, s.128

²⁷⁰ Uysal, Eroğlu, **a.g.e.**, s.257

²⁷¹ DŞ. 3. D., 16.04.1987 tarih ve E.1986/1925, K.1987/1059

isabet görülmediğinden dosyanın Vergi Mahkemesine iadesine karar verildi.”²⁷² şeklinde ifade edilmiştir.

3.8.1.6. Vergi Cezalarında Yapılan Hatalar ve Düzeltilmesi

Vergi Usul Kanunu’nun 375. maddesine göre; “*vergi cezalarında yapılan hatalar, bu Kanunda vergi hataları için belli edilen usul ve şartlara göre düzeltilir.*” şeklinde yer alır.

Vergi cezasına ilişkin hesaplarda veya cezalandırmada yapılan hatalı işlemler sonucunda, haksız yere fazla veya eksik vergi cezası kesilmesi ya da alınması olarak vergi cezasında hata kavramı tanımlanmaktadır.²⁷³ Bu şekilde tanımlanan hatalar, genellikle ceza ihbarnamesinin mükellefe veya sorumluya tebliğ edilmesinden sonra ortaya çıkan hatalardır.

Hesap hataları ve cezalandırma hataları olarak ikiye ayrılır.

Hesap hataları; Matrah hatası; vergi cezasında matrah olmadığı için hata önce vergi aslına, sonra cezaya yansır. Matrahta hata yapıldığında cezada yanlış olmaktadır.²⁷⁴ Ceza miktarında; vergi ziyasına bağlı olduğu durumlarda vergi ziyasının hatalı bulunmasına sebep olan her türlü hata, örneğin vergi ziyasının yanlış tarife üzerinden ya da doğru tarifenin yanlış çarpılması suretiyle yanlış hesaplanması gibi. Vergi ziyasına bağlı olmadığı durumlarda ise yanlış yılın maktu tutarları dikkate alınarak ceza miktarının hatalı hesaplanması söz konusu olmaktadır.²⁷⁵ Cezada mükerrerlik ise; aynı vergi kanununun uygulanmasında ve aynı vergilendirme dönemi içinde belirli bir vergi ya da vergi aslına bağlı olmayan kanuna aykırı hareketten dolayı aynı kişiden bir defadan fazla ceza istenmesi ya da alınmasıdır.²⁷⁶

Cezalandırma hataları; Cezalandırılanın şahsında hata; cezanın ceza muhatabı yerine başkasından istenmesidir. Cezalandırılan fiilin niteliğinde hata;

²⁷² DŞ. 9. D., 27.09.1990 tarih ve E.1990/2476, K.1990/3023

²⁷³ Candan, **a.g.e.**, s.223

²⁷⁴ Osman Selim Kocahanoğlu, **Vergi Suçları Vergi Cezaları ve Kurtulma Yolları**, Genişletilmiş 2.Baskı, Yayıncılık Matbaası, İstanbul, 1983, s.463

²⁷⁵ Doğan Şenyüz, **Vergi Ceza Hukuku**, Ekin Kitabevi Yayınları, Bursa, 2005, s.170

²⁷⁶ Kocahanoğlu, **a.g.e.**, s.464

ceza kesilmemesi gereken fiil nedeniyle ceza kesilmesidir. Cezanın ait olduğu dönemde ve cezalandırılanın mükellefiyetinde hata şeklindedir.²⁷⁷

Vergi cezalarında hata, vergi aslına bağlı olarak ortaya çıkabileceği gibi, vergi aslına bağlı olmaksızın da yapılabilmektedir. Vergi cezalı olarak tarh ve tahsil edildiğinde, vergi cezasında yapılan hata verginin aslından doğmuş olmaktadır. Hatayı düzeltebilmek için, mükellefin şahsında bir hata yapılmamışsa öncelikle vergide yapılan esas hata düzeltilir ve böylece ceza tarhiyatındaki hata da düzelmiş olur.²⁷⁸

Hata, başta idari birimler olmak üzere çeşitli şekillerde ortaya çıkarılmaktadır, ancak yaygın olarak mükellefin hatayı fark etmesi ile ortaya çıktığı görülmektedir. Vergi cezalarında yapılan hatalarda düzeltme hükümleri çerçevesinde düzeltilecektir. Verginin asıl veya cezasına bağlı olmayan ve vergi miktarına da etkisi olmayan diğer hatalar vergi hatası olarak kabul edilmemektedir.²⁷⁹ Vergi cezası, vergi aslı gibi düzeltme fişine dayanılarak düzeltilmektedir. Vergi cezalarında hata, mükellef lehine düzeltildiği takdirde, ceza kısmen ya da tamamen sona erecektir.²⁸⁰

Bu konuda örnek olabilecek Danıştay kararları;²⁸¹

Danıştay Vergi Dava Dairesinin “Yasal süresinden sonra verilmiş olsa bile, beyanname üzerinden tahakkuk ettirilen vergi için kaçakçılık ve ağır kusur cezalarının kesilmesinin vergi hatası oluşturacağı” şeklinde kararı vardır.

Danıştay 3. Dairesinin “213 sayılı Vergi Usul Kanunu’nun vergi hatalarının düzeltilmesine ilişkin 116. ve devamı maddelerinin içeriği itibariyle yalnızca vergi ve vergiye bağlı olarak kesilen cezaları kapsadığı” şeklinde görüşü vardır.

Danıştay 4. Dairesinin “Beyannamedeki matrah esas alınarak tarh edilen verginin, davacının alacaklarına mahsup edildiği tartışmasız olduğundan, vergi ziyaından söz

²⁷⁷ Şenyüz, **a.g.e.**, s.170

²⁷⁸ Kocahanoğlu, **a.g.e.**, s.462

²⁷⁹ Uysal, Eroğlu, **a.g.e.**, s.245

²⁸⁰ Memduh Aslan, **Türk Vergi Sisteminde Cezai Yaptırımların Etkinliği**, Maliye ve Hukuk Yayınları, 2008, s.60

²⁸¹ DŞ.VDDGK, 28.04.1995 tarih ve E.1994/265, K.1995/153; DŞ. 3. D., 30.10.1997 tarih ve E.1996/5668, K.1997/3699; DŞ. 4. D., 26.02.2004 tarih ve E.2002/2207, K.2004/340 (Candan, **a.g.e.**, s.223, dp.232)

edilemeyeceği; dolayısıyla, bu vergiye bağlı olarak kesilen kaçakçılık cezasının, vergi hatası olduğu” şeklinde kararı vardır.

3.8.1.7. Gelir Vergisinde Düzeltme

Yıllık gelir vergisi beyannamesine dahil edilmesi gerekmeyen, yani dahil edilmeyecek olan bir gelir unsurunun yanlışlıkla yıllık beyannameye dahil edilmiş olması halinde, fazla ödenen verginin matrahında hata yapılmış olup, bu durumun düzeltme yolu ile düzeltilmesi mümkündür.²⁸²

Danıştay 4. Dairesinin “Türk hava yolları teknik müdürlüğünde hava aracı bakım teknisyeni olarak görev yapan davacının, uçucu teknisyen olarak aldığı ‘iş uçuş tazminatından’ gelir vergisi kesilemeyeceği ve bu iddianın düzeltme şikayet başvurusu kapsamında incelenebileceği”²⁸³ şeklinde kararı vardır.

3.8.1.8. Damga Vergisinde Düzeltme

488 sayılı Damga Vergisi Kanunu’na göre vergiyi doğuran olay, verginin konusuna giren kağıtların düzenlenerek imza edilmesidir. Damga vergisine tabi tutulabilmesi için kağıdın, (1) sayılı tabloda yer alması, hukuken tekemmül etmiş ve herhangi bir hususu ispat veya belli edecek nitelik kazanmış olması gerekmektedir.²⁸⁴ Vergi, düzenlenen bu kağıtlara ait verginin makbuz karşılığı veya sair şekillerde ödenmesi şeklinde yapılır. Fakat bu kağıtlar imza edilmeden önce kağıdın düzenlenmesini gerektiren muameleden vazgeçilmişse, yani damga vergisine tabi olan kağıdın düzenlenmesini gerektiren neden ortadan kalkmışsa, vergiyi doğuran olay meydana gelmemiş olacaktır. Böylece, eğer tahsil edilmiş bir damga vergisi varsa, bunun düzeltme yapılarak red ve iade edilmesi gerekir. Ayrıca, damga vergisine maktu olarak tabi bulunan bir kağıda yanlışlıkla nispi usule göre fazla vergi

²⁸² Uysal, Eroğlu, **a.g.e.**, s.253

²⁸³ DŞ. 4. D., 27.12.2005 tarih ve E.2005/1701, K.2005/2623

²⁸⁴ Ayşe Gezer Baştuğ, **Damga Vergisinin Vergi Usul Kanununda Yer Alan Vergi Hatalarını Düzeltme ve Reddiyat Hükümlerinden Yararlanması**, Vergi Sorunları Dergisi, Sayı:258, Mart 2010, s.70

ödenmişse, bu durum düzeltme yapılarak düzeltilir ve fazla tahsil edilen vergide red ve iade edilir.²⁸⁵

Diğer yandan, vergiye tabi kağıtlar imza edildikten sonra, herhangi bir nedenle yapılmış olan muameleden vazgeçilirse, bu durumda vergiyi doğuran olay meydana gelmiş olduğundan, düzeltme yapılması söz konusu olmayacaktır. Bu durumda muameleden vazgeçilmesi ayrı bir hukuki işlemdir.²⁸⁶

Maliye Bakanlığı çeşitli olaylar karşısında verdiği muktezalar ile damga vergisi mükelleflerinin düzeltme hakkından yararlandırılmasına ve ‘Maliye Bakanlığı’nın veya Sayıştay’ın vizesine tabi ihale kararlarının vize edilmemesi’ durumu dışında ödenen damga vergisinin iade edilmesine kanunen olanak vermediği görülür.²⁸⁷

Gelir İdaresi Başkanlığının Sakarya Vergi Dairesi Başkanlığının 2009 yılında vermiş olduğu muktezasında, “...söz konusu yemek alımı işine ilişkin olarak müdürlükle ve ... gıda turizm ltd. şti. arasında imzalanan sözleşme ve bu sözleşmeye esas ihale kararından damga vergisi aranılmaması gerektiği, bu kağıtlara ilişkin olarak tahsil edilen damga vergisinin iade edilmesi gerektiği yönünde”²⁸⁸ görüş verilmiştir.

Bu konuda Danıştay 7. Dairesinin; “İcra müdürlüğünce yapılan ihale sonucu davacıya satılan gayrimenkule ait damga vergisini doğuran olay, gerekli prosedürün tamamlanması ve ihale kararının, ihale makamınca imzalanması ile tekemmül ettiğinden, ihalenin sonradan, davacıdan kaynaklanan sebeplerle feshedilmiş olması halinde, vergiyi doğuran olayın ortadan kalkmayacağı ve verginin ödenmesi gerektiği”²⁸⁹ şeklinde kararı vardır.

²⁸⁵ Uysal, Eroğlu, **a.g.e.**, s.253

²⁸⁶ Özbacı, **En Son Kanun Değişiklikleri ile Vergi Usul Kanunu Yorum ve Açıklamaları**, s.402

²⁸⁷ Gelir İdaresi Başkanlığı 02.10.2006 tarih ve B.07.1.GİB.4.42.16.02 / DVK-1110-1260 sayılı özelgesi

²⁸⁸ Gelir İdaresi Başkanlığı 2009 tarih ve B.07.1.GİB.4.54.15.01 sayılı özelge (www.sakaryavdb.gov.tr/muktezalar/243.doc)

²⁸⁹ DŞ. 7. D., 30.11.2005 tarih ve E.2002/850, K.2005/3016

3.8.1.9. Katma Değer Vergisinde Düzeltme

Katma değer vergisinde; belli bir dönem (genellikle bir ay) içinde satılan mal veya yapılan hizmet bedeli üzerinden hesaplanan ve tahsil edilmiş olan vergi, aynı dönem içinde mal veya hizmet alışları nedeniyle ödenmiş olan vergi miktarı ile bir önceki dönemde indirilemeyerek, bu döneme devir olan aynı nitelikteki vergi indirilir. Eğer, bu indirimden sonra kalan bir vergi olursa bu vergi ilgili vergi dairesine ödenir. İndirilecek olan vergi fazla gelirse, bu fazlalık bir sonraki dönemde indirilmek üzere devredilir. Belli bir dönemde tahsil edilen vergi miktarının veya indirilecek vergi miktarının beyanname üzerinde yanlış gösterilmiş veya hesaplanmış olması durumunda, vergi hatası meydana gelmiş olur ve bu hatanın düzeltme yolu ile düzeltilmesi gerekmektedir.

Bu konuda örnek olarak; mükellef (A)'nın, 2010 takvim yılı nisan ayındaki mal satışları nedeni ile tahsil etmiş olduğu katma değer vergisi tutarı 50.000-TL, aynı ayda satın almış olduğu ve varsa bir önceki dönemden devrolan indirilecek katma değer vergisi ise 6.000-TL dir. Bu durumda vergi dairesine ödenecek vergi (50.000-6.000 =) 44.000-TL olduğu halde, 46.000-TL olarak gösterilip ödenmiş olması halinde, katma değer vergisinin 2.000-TL fazla ödenmiş olması sonucunda vergi hatası ortaya çıkar ve düzeltme yoluna gidilir.²⁹⁰

Bu konuda Danıştay 7. Dairesi; "...Perakende satış fiyatına katma değer vergisi dahil olan bir mamulün satışı sırasında tekrar katma değer vergisi tahsil edilerek, bunun beyan edilmiş olması halinde ise bir haksız kazançtan söz edilebilir. Bunun beyan edilerek vergi dairesine yatırılması halinde ise kanunda belirlenen usullere göre iadesi gerekli bir vergi söz konusudur..."²⁹¹ şeklinde kararı söz konusudur.

Ayrıca Danıştay 4. Dairesinin "İndirimli orana tabi işlemleri nedeniyle indirilemeyen katma değer vergisinin iadesi istemiyle yapılan düzeltme şikayet

²⁹⁰ Uysal, Eroğlu, **a.g.e.**, s.254

²⁹¹ DŞ. 7. D., 26.05.1987 tarih ve E.1986/2218, K.1987/1455

başvurusunun, vergi hatası kapsamında incelenmesi gerektiği”²⁹² şeklinde kararı vardır.

3.8.1.10. Ödeme Emirlerinde Yapılan Hatalar

Verginin tahsiline yönelik olarak düzenlenen ödeme emirlerine karşı hata düzeltme yoluna başvurulup başvurulmayacağı konusunda birbirinin aksi yönde kararlar verilmektedir.

Ödeme emirlerinde yapılan hatalar, vergi hatası niteliğinde değildir. AATUHK’un 58. maddesi ve VUK hükümlerinin birlikte değerlendirilmesi sonucu, ödeme emri aşamasında bulunan vergilerde hata düzeltme yoluna gidilemeyeceği görüşü söz konusudur.²⁹³ Bu konuda vergi idaresi genel olarak, 6183 sayılı Kanun kapsamındaki işlemlere ilişkin olarak ‘hata düzeltme talebinde bulunamayacağı’ görüşündedir. Gelir İdaresi Başkanlığı’nın, yayınlamış olduğu ‘Vergi Hatalarında Düzeltme İşlemleri İle Pişmanlık ve Islah Hükümlerinin Uygulanması’ başlıklı kitapçığında; ödeme emri aşamasındaki uyuşmazlıkların düzeltmeye konu olamayacağını belirtmiştir. Vergi idaresi bu uygulamasına dayanak olarak da “düzeltme hükümlerinin VUK’da yer aldığı ve 6183 sayılı Kanun’da ise, bu hükümlere bir gönderme (atıf) yapılmadığı” görüşünü ileri sürmektedir.²⁹⁴

Danıştay Vergi Dava Dairesinin “1- Vergi sorumlusu sıfatıyla sehven fazla yatırılan bir vergi için düzeltme başvurusunda bulunabileceği; 2- Tereddüt edilemeyecek derecede açık ve mutlak vergi hatalarının idarece re’sen düzeltilmesi gerekirken, eksik ödenen miktarın tahsili için ödeme emri düzenlenmesinde hukuka uygunluk bulunmadığı”²⁹⁵ şeklinde kararı vardır.

²⁹² DŞ. 4. D., 14.06.2007 tarih ve E.2006/4956, K.2007/2034

²⁹³ Taş, **a.g.e.**, s.18

²⁹⁴ Zübeyir Bakmaz, **Vergi Mükellefleri Ödeme Emirlerine Karşı Hata Düzeltme Talebinde Bulunabilir Mi?**, E-Yaklaşım Dergisi, Sayı:203, Kasım 2009

²⁹⁵ DŞ.VDDGK, 13.11.1997 tarih ve E.1997/335, K.1997/454

Ödeme emrine karşı hata düzeltme yoluna başvurmayı engelleyen herhangi bir hüküm olmadığı, VUK'nun 126. maddesinin (c) bendinin dolaylı olarak idareye başvurmanın mümkün olduğunu belirten bir görüş de vardır.²⁹⁶

Danıştay 7. Dairesinin “Ödeme emri tebliğinden sonra, ödeme emri içeriği vergilere karşı düzeltme-şikayet yoluna gidilebileceği”²⁹⁷ şeklinde kararı vardır.

Danıştay Vergi Dava Daireleri kararı; “Ödeme emrine karşı, dava açma süresi geçtikten sonra düzeltme ve şikayet yoluna gidilmesi halinde, vergilendirme hatası olduğu, mükellefte ve matrahta bulunduğu yolundaki iddianın incelenmesi gerektiği”²⁹⁸ şeklinde karar verilmiştir.

Danıştay'ın muafiyet iddiasının ödeme emri aşamasında dikkate alınacağına dair kararı hukuka uygundur. Çünkü kanunların vergiden muaf tuttuğu kişilerin ya da istisna ettiği hukuki olay veya faaliyetlerin kamu idaresince yanlışlıkla vergilendirilmesi ve kamu borçlusunun tarhiyat aşamasında dava açmamış olması halinde, doğmayan ve dolayısıyla olmayan bir kamu alacağının kesinleşmiş olduğu kabul edilerek, ödeme emrine karşı açılan davada muafiyet iddiasının göz önüne alınmaması vergilerin kanuniliği ilkesine aykırılık gösterir.²⁹⁹

3.8.2. Düzeltme Kapsamı Dışında Kalan Hukuki Uyuşmazlık

Vergi hataları; 213 sayılı Kanun'un 116.-117. ve 18. maddelerinde yer alan, kolaylıkla tespit edilebilen, açık ve basit yanlışlıklar olup, düzeltme yolu ile düzeltilmektedirler. Hukuki bir sorun teşkil eden ve hukuksal yoruma açık bir durum söz konusu ise, vergi hatalarının düzeltilmesi yolu yerine yargı yoluna başvurmak gerekmektedir. Bu tür uyuşmazlıklara ise hukuki uyuşmazlık ya da yorum uyuşmazlığı denilmektedir.³⁰⁰

²⁹⁶ Yusuf Karakoç, **Kamu Alacaklarının Tahsili Aşamasında Ortaya Çıkan ve Vergi Yargısında Çözümlenen Uyuşmazlıklar**, Yetkin Yayınları, Ankara, 2000, s.128

²⁹⁷ DŞ. 7. D., 19.03.2001 tarih ve E.2000/2117, K.2001/783

²⁹⁸ DŞ.VDDGK., 13.06.2003 tarih ve E.2002/610, K.2003/319

²⁹⁹ Karakoç, **Kamu Alacaklarının Tahsili Aşamasında Ortaya Çıkan ve Vergi Yargısında Çözümlenen Uyuşmazlıklar**, s.132

³⁰⁰ Kırbaş, **a.g.e.**, s.198

Hukuki uyuşmazlıklar, vergi hatasından farklı olarak, vergilendirme işleminin özüne ve ruhuna ilişkin, vergi alacaklısı ile vergi borçlusu arasında hukuken tartışma konusu yapılabilecek hususlarda ortaya çıkmaktadırlar. Taraflardan biri işlemde sakatlık olduğunu ileri sürerken, diğer taraf işlemin kanun hükümleri çerçevesinde düzgün olduğunu iddia etmektedir. Bu şekildeki tartışmalar maddi olaya ilişkin açık olmayan hususlardan, kanun hükümlerinin kaleme alınış şekline, maddi olayın karmaşık niteliğinden, değerlendirmelerindeki görüş ayrılıklarından, olaydaki teknik özelliklerden, vergilendirme şekillerinden, bir vergi suçunda kast gibi unsurların bulunup bulunmadığından, tebliğ usul ve şekillerinden, vergi borcunun zamanaşımına uğrayıp uğramadığından, vergi suçlarında maddi ve manevi unsurların tespitinden, yoruma açık, içtihat konusu olabilmeye elverişli durumlardan vb. hususlardan doğabilmektedir. Özellikle olaya uygulanacak kanun hükmü açık olmayıp da bir yorum sorunu ile karşı karşıya bulunuluyorsa hukuki tartışma söz konusudur.³⁰¹

Mükelleflerin vergi hatası ve hukuki uyuşmazlık kavramlarını iyi ayırt etmesi gerekmektedir. Çünkü hukuki uyuşmazlık için hata düzeltme isteği ile idareye başvurulması durumunda, idare bu isteği reddetmektedir. İleride herhangi bir hak kaybına uğramamaları için, işlemde bir hukuki uyuşmazlık olduğu kanısında iseler, düzeltme başvurusu yerine ya da bu başvurunun yanı sıra dava açma süresi içinde vergi davası açma yoluna gitmeleri gerekmektedir.³⁰² Hukuki uyuşmazlık hakkında süresi içinde vergi mahkemesinde dava açılmamışsa, sonradan düzeltme yoluyla hak arama sürecinin harekete geçirilmesi mümkün değildir.³⁰³ Dava açma süresi dolduktan sonra hata düzeltme yoluna gidildiğinde ve hata düzeltme talebinin reddi üzerine dava açıldığında ise, mahkemece dava konusu işlemin vergi hatası niteliğinde olup olmadığı incelenmektedir. Mahkemece dava konusu işlemin hukuki bir uyuşmazlık olduğu sonucuna varılması halinde, süresinde açılmadığı gerekçesi ile

³⁰¹ Öncel, Kumrulu, Çağan, **a.g.e.**, s.177

³⁰² Kızılot, Kızılot, **a.g.e.**, s.147

³⁰³ Kaneti, **a.g.e.**, s.137

dava reddedilmekte ve mükellefin işlemi düzeltmek için başkaca bir başvuru imkanı kalmamaktadır.³⁰⁴

Hukuki uyumsuzluk konusuna örnek olarak, kurumlar vergisinde örtülü sermaye ve örtülü kazanç ilişkin iddialar, takdir komisyonlarınca yapılan değerlemeler, belli harcamaların doğrudan gider mi yazılacağı yoksa amortismanı mı tabi tutulacağı gibi konular, yine sonuçta ortaya çıkacak matrah miktarının doğruluğu ile ilgili olmakla birlikte, nitelikleri gereği tartışılabilir, yargı organınca irdelenip kanun hükümlerinin yorumu sonucu açıklığa kavuşacak durumlar verilebilmektedir.³⁰⁵

Danıştay, vergi kesintisinin oranının belirlenmesi bakımından, bir gelirin ticari kazanç mı, yoksa menkul sermaye iradı mı olduğunun tespiti, vergi ihbarnamelerinin tebliğine ilişkin uyumsuzluğu, gelir vergisinde gelirlerin birleştirilmesinin gerekli olup olmadığının tespitini, pişmanlık hükümlerinden yararlanıp yararlanılamayacağını, bir kazancın istisna hükümleri kapsamına girip girmediğini, indirim uygulanmaması nedeni ile fazla kesilen vergilerin geri verilmesinin gerekip gerekmediğini, hukuki uyumsuzluk olarak nitelendirmiş, düzeltme süreci işletilerek açılan iptal davasını bu nedenle reddetmiştir. Ancak, gelir vergisinden mahsup edilmesi gereken vergilerin mahsup edilmemesinden dolayı, fazla ödenmiş olan verginin, düzeltme yoluyla iadesi talebini yasal kabul etmiştir.³⁰⁶

Hukuki uyumsuzluk konusunda örnek Danıştay kararları;³⁰⁷

Danıştay 4. Dairesinin “Mesleki ve ticari kazanç türlerine ayrı ayrı hayat standardı temel göstergeleri uygulanıp uygulanmayacağı konusunun hesap ve vergilendirme de hata kapsamında bulunmadığı”

³⁰⁴ Keskin, **a.g.m.**

³⁰⁵ Öncel, Kumrulu, Çağan, **a.g.e.**, s.178

³⁰⁶ Aksoy, **a.g.e.**, s.80

³⁰⁷ DŞ. 4. D., 09.05.1991 tarih ve E.1990/558, K.1991/1708; DŞ. 9. D., 14.10.1997 tarih ve E.1996/2853, K.1997/3037; DŞ. 3. D., 07.05.1998 tarih ve E.1996/5422, K.1998/1674; DŞ. 4. D., 27.10.2003 tarih ve E.2003/1437, K.2003/2553; DŞ. 4. D., 05.12.2003 tarih ve E.2004/561, K.2004/1944; DŞ. 4. D., 08.12.2004 tarih ve E.2003/256, K.2004/2486; DŞ. 7. D., 26.10.2004 tarih ve E.2001/4114, K.2004/2639

Danıştay 9. Dairesinin “İhbarnamelerin tebliğinde yapılan hataların 213 sayılı kanunun 116-118. maddeleri uyarınca düzeltme şikayet yoluyla da giderilemeyeceği”

Danıştay 3. Dairesinin “Tecil faizinin hesabı açık bir vergilendirme veya hesap hatası oluşturmadığından düzeltme hükümlerinin uygulanamayacağı”

Danıştay 4. Dairesinin “Vergi borcunun vade tarihinden sonra verilen mahsup dilekçesi nedeniyle hesaplanan gecikme zammının 213 sayılı Vergi Usul Kanunu’nun 116 ve 117. maddeleri kapsamında değerlendirilemeyeceği”

Danıştay 4. Dairesinin “4325 sayılı kanuna göre olağanüstü hal bölgesi kapsamında sayılan illerde taahhüt işi yapan davacının, bu kanunda öngörülen indirim hükümlerinden yararlanıp yararlanamayacağı yolundaki başvurusunun reddine ilişkin işlemin, hesap ve vergilendirme hataları kapsamında incelenemeyeceği”

Danıştay 4. Dairesinin “Tarhiyatın esasına ve ihbarnamelerin tebliğinin hatalı olduğuna yönelik iddiaların vergilendirme hatası kapsamında değerlendirilemeyeceği”

Danıştay 7. Dairesinin “Banka şubesinin, idari davada taraf olma ehliyetinin bulunduğu; davacı banka şubesinin verdiği teminat mektubu nedeniyle tarh ve tahakkuk ettirilerek tahsil edilen verginin, teminat mektubunun istisna kapsamında yer aldığı iddiasıyla, düzeltme yoluyla iadesi istemiyle yapılan başvurunun, Vergi Usul Kanunu’nda yer alan vergi hatası kapsamında olmadığı; hukuki ihtilaf olduğu” şeklindedir.

3.9. DÜZELTMEDE ZAMANAŞIMI

Vergi Usul Kanunu, vergide istikrar ilkesinin³⁰⁸ gereği olarak, vergi hatalarının düzeltilmesi için gerekli olan talep hakkının kullanılması ve yeniden tarh ve tahakkuk işlemlerinin sona ermeleri için belirli süreler öngörmüş bulunmaktadır.

³⁰⁸ Vergilemede istikrar ilkesine göre, vergi kanunlarının tarh ve tahsil işlemlerini ilgilendiren hükümleri ile vergi nispetleri mümkün olduğu ölçüde az değiştirilmelidir. (www2.bayar.edu.tr/.../AliRizaGOKBUNAR-VergilemeIlkeleriveKuresellesme. pdf)

Zamanaşımı teriminin kanunda, hak düşürücü süre niteliğinde ifade edildiği görülmektedir.³⁰⁹ Düzeltme zamanaşımı süresi genel olarak tarh zamanaşımı süresine bağlı olarak belirlenmiştir.³¹⁰ Vergi hatasının düzeltilmesinin belirli bir zaman dilimine bağlanmasının nedeni ise, idari işlemlerin doğruluğu karinesinden yararlanması ve sonsuza kadar hatalı imajı ile kalmasının önlenmesidir.³¹¹

Vergilendirme işleminde hukuki uyumsuzluk söz konusu olduğunda mükellef, vergi yargısında dava açma süresi otuz gün olduğundan, bu süreyi kaçırdığında ve konuyu yargı organı önüne götürdüğünde zamanaşımı nedeni ile reddedilecektir. Ancak vergi hatası olduğunda ise beş yıllık süre aşımı içinde kalınarak düzeltme yoluna başvurulacak ve olumlu sonuç alınamazsa, yargı organına başvurulabilecektir. Böylece mükellefe, vergi hatasını düzeltme konusunda bir imkan daha verilmiş olunmaktadır.³¹² Mükellefler, zamanaşımı süresinden sonra hatta düzeltme zamanaşımında yer alan altı yıllık zamanaşımı sürelerinin dolmasından sonra ortaya çıkarılan vergi hataları için idari başvuruda bulunup, hataların düzeltilmesini isteyemezler.

Düzeltilmede zamanaşımı, Vergi Usul Kanunu'nun 126. maddesinde "114. maddede³¹³ yazılı zamanaşımı süresi dolduktan sonra meydana çıkarılan vergi hataları düzeltilemez. Şu kadar ki, düzeltme zamanaşımı süresi:

a- Zamanaşımı süresinin son yılı içinde tarh ve tebliğ edilen vergilerde ya da kesilip tebliğ olunan vergi cezalarında, hatanın yapıldığı;

³⁰⁹ Öncel, Kumrulu, Çağan, **a.g.e.**, s.183

³¹⁰ Aslan, **a.g.e.**, s.63

³¹¹ Bozdağ, **a.g.m.**, s.197, dp.18

³¹² Karakoç, **a.g.e.**, s.713

³¹³ **VUK'nun 114. maddesi, 'Zamanaşımı süreleri' başlığı ile şu şekildedir:** "Vergi alacağının doğduğu takvim yılını takip eden yılın başından başlayarak beş yıl içinde tarh ve mükellefe tebliğ edilmeyen vergiler zamanaşımına uğrar. (Değişik fıkra: 23/07/2010-6009 S.K./8.md.) Şu kadar ki, vergi dairesince matrah takdiri için takdir komisyonuna başvurulması, zamanaşımını durdurur. Duran zamanaşımı mezkûr komisyon kararının vergi dairesine tevdiini takip eden günden itibaren kaldığı yerden işlemeye devam eder. Ancak işlemeyen süre her hâl ve takdirde bir yıldan fazla olamaz. (Ek fıkra: 04/12/1985 - 3239/9 md.; Değişik fıkra: 16/07/2004 - 5228 S.K./5.md) *1* Şarta bağlı istisna veya muafiyet uygulamaları sonucu kısmen veya tamamen alınmayan vergilere ilişkin zamanaşımı süresi, istisna veya muafiyet şartlarının ihlâl edildiği tarihi takip eden takvim yılı başından itibaren başlar. (Değişik fıkra: 04/12/1985 - 3239/9 md.) Damga vergisine tabi olup vergi ve cezası zamanaşımına uğrayan evrakın hükmünden tarh zamanaşımı süresi dolduktan sonra faydalanıldığı takdirde mezkur evraka ait vergi alacağı yeniden doğar."

b- İlan yolu ile tebliğ edilip vergi mahkemesinde dava konusu yapılmaksızın tahakkuk eden vergilerde ya da kesinleşen vergi cezalarında, mükellefe veya ceza muhatabına ödeme emrinin tebliğ edildiği;

c- İhbarname ve ödeme emri ilan yoluyla tebliğ edilen vergilerde ya da vergi cezalarında, 6183 sayılı Kanuna göre hacizin yapıldığı;

tarihten başlayarak bir yıldan aşağı olamaz.” şeklinde tanımlanmaktadır.

Düzeltilme zamanaşımında genel kural, zamanaşımının vergi alacağının doğduğu takvim yılını izleyen takvim yılının başından başlayarak beş yıl olmasıdır. Ancak bazı özel durumlarda sürenin altı yıla kadar uzayabildiği görülmektedir. Bu süreler tamamlayıcı süreler niteliğindedir.

3.9.1. Vergi zamanaşımı süresinin son yılında tarh ve tebliğ edilmişse; düzeltme zamanaşımı süresi, vergi hatasının zamanaşımı süresinin son yılı içinde ortaya çıkarılan hatanın yapıldığı tarihten başlayarak bir yıl olarak belirlenmiştir. Zamanaşımı süresinin duruma göre bir yıla kadar uzayabildiği görülmektedir.

Bu konuda örnek olarak; 2003 takvim yılına ilişkin olarak 3 Aralık 2008 tarihinde re’sen tarh edilen vergi, ihbarnamede 135.000-TL yerine 216.000-TL fazlasıyla 351.000-TL olarak gösterilmiştir. Düzeltme zamanaşımı süresi normalde 31 Aralık 2008 tarihinde sona erecektir. Ancak 2008 yılı 2003 takvim yılına ilişkin zamanaşımı süresinin son yılı olduğundan zamanaşımı süresi 31 Aralık 2008 tarihinde değil, 3 Aralık 2009 tarihinde sona erecektir. Hatanın yapıldığı 3 Aralık 2008 tarihinden, 3 Aralık 2009 tarihine kadar 1 yıllık süre, beş yıllık zamanaşımı süresine ilave edileceği görülmektedir.³¹⁴

3.9.2. Vergi ilan yolu ile tebliğ edilerek dava konusu yapılmaksızın kesinleşmemiş ise; düzeltme zamanaşımı bu şekil tahakkuk eden vergi ile ilgili ödeme emrinin tebliğinden başlayarak bir yıldan aşağı olamamaktadır. İlan yolu ile yapılan tebliğden, mükelleflerin haberi genellikle olmaz ve vergide dava konusu yapılmaksızın tahakkuk eder. Ancak, 6183 sayılı Kanuna göre ödeme emrinin tebliğ

³¹⁴ Mehmet Arslan, **Vergi Hukukunda Zamanaşımı**, Yaklaşım Yayınları, Ankara, 2007, s.160

edilmesi üzerine mükellef bu durumdan haberdar olur. Verginin tahsili için yapılan takibat üzerine durumu öğrenir. Bazı durumlarda, mükellefin durumu öğrendiği (ödeme emrinin tebliğ edildiği) tarihte, tarh zamanaşımı süresi dolmuş olur. Dolayısıyla da mükellefin düzeltme talebinin incelenmesi ve yerine getirilmesi de mümkün olmaz. Durumu dikkate alan kanun koyucu, sadece ilanen tebliğ ve tahakkuk eden vergilere ilişkin olmak üzere, düzeltme zamanaşımı süresinin, ödeme emrinin tebliğ tarihinden başlamak üzere bir yıldan az olamayacağı esasını kabul etmiştir. Tarh ihbarnamesinin, normal şekilde yani ilan yolunun dışında posta yoluyla veya memur eliyle yapılan tebliğlerine bu hüküm uygulanmaz.

Bu konuda örnek olarak, 1995 takvim yılına ilişkin olan 15.000-TL tutarındaki vergi, hatalı olarak 30.000-TL olarak tarh edilmiştir. Mükellef bilinen adresinde aranmış, ancak bulunamaması üzerine tebliğ 15.11.2000 tarihinde ilan yolu ile yapılmıştır. Mükellef ise yapılan ilanen tebliğ üzerine vergi dairesine başvurmamış ve adres bildirmemiştir. Böylece 15.12.2000 tarihinde tebliğ yapılmış sayılır ve bu tarihe kadar vergi mahkemesinde dava açılmamış olması nedeni ile yapılan tarhiyat 15.12.2000 tarihinde kesinleşmiş olur. Verginin vadesi ise 15.01.2001 tarihidir. Bu vergi ile ilgili tahsil zamanaşımı süresi 01.01.2002 tarihinden başlayıp 31.12.2006 tarihinde sona erecektir. Mükellefe bu vergi ile ilgili ödeme emri 28.10.2006 tarihinde tebliğ edilmiştir. Böylece, düzeltme zamanaşımı süresi ödeme emrinin tebliğ tarihinden itibaren bir yıldan aşağı olamayacağı için süre 28.10.2007 tarihine kadar uzamış olacak ve bu tarihe kadar bu hata ile ilgili düzeltme yapılabilir.³¹⁵

Bu konuda başka bir örnek ise; 1993 yılına ilişkin olarak ikmalen tarh edilen 5.000-TL lik vergi, hata sonucu, ihbarnamede 7.000-TL olarak yer almıştır. İlanen tebliğ 20.10.1995 tarihinde yapılmıştır. Mükellef vergi dairesine başvurmadığı için, tebliğ 20.11.1995 tarihinde tekemmül etmiş olup, dava yoluna gidilmediğinden, 25.12.1995 tarihinde tarhiyat kesinleşmiştir. Buna göre, söz konusu verginin vadesi, 20.01.1996 olduğundan, tahsilat zamanaşımı süresi, 31.12.2001 tarihinde sona erecektir. Mükellefe ödeme emri 20.05.2001 tarihinde tebliğ edildiğinde, düzeltme

³¹⁵ M. Arslan, **a.g.e.**, s.160

zamanaşımı süresi, 20.05.2002 tarihine kadar uzamaktadır.³¹⁶

3.9.3. Vergi ihbarnamesi ve ödeme emri ilan yolu ile tebliğ edilmişse; düzeltme zamanaşımı 6183 sayılı kanuna göre haczin yapıldığı tarihten başlayarak bir yıldan aşağı olamamaktadır.³¹⁷ Tarh edilen vergilerle ilgili ihbarnamelerin ve buna ilişkin gönderilen ödeme emirlerinin ilan yoluyla tebliğ edilmesi durumunda, 6183 sayılı kanuna göre haczin yapıldığı tarihten itibaren bir yıldan az olmamak üzere düzeltme zamanaşımı süresi tanınmıştır.

Bu konuda örnek ise; 1995 yılına ilişkin olan 40.000-TL tutarındaki vergi hatalı olarak 50.000-TL olarak tarh edilmiştir. Mükellef bilinen adresinde bulunamamış ve vergi ihbarnamesi 10.09.2000 tarihinde ilan tebliğ edilmiş olup, 10.10.2000 tarihinde tahakkuk etmiştir. Tahakkuk edip vadesinde ödenmeyen vergi için ödeme emri tanzim edilmiştir. Ödeme emri de bilinen adresinde normal şekilde tebliğ edilememiş ve 20.11.2005 tarihinde ilan tebliğ yapılmıştır. Söz konusu vergi için 01.03.2006 tarihinde haciz işlemi gerçekleşmiştir. Böylece, düzeltme zamanaşımı süresi haczin yapıldığı 01.03.2006 tarihinden itibaren bir yıl olacaktır. 01.03.2007 tarihine kadar, bu hata ile ilgili düzeltme yapılabilecektir.³¹⁸

Düzeltilmede zamanaşımı konusunda örnek Danıştay kararları ve özelge ise;³¹⁹

Danıştay 4. Dairesinin “Mükellefin müracaatı vergi hatalarının meydana çıkarılması yollarından biri olduğuna ve vergilendirme hatası idarece mükellefin müracaatı tarihinde öğrenildiğine göre düzeltme ancak bu tarihten sonra yapılabileceğinden, beş yıllık zamanaşımı süresi mükellefin idareye müracaatı tarihinden başlayacağı” şeklinde kararı bulunur.

³¹⁶ M. Tahir Ufuk, **Vergi Usul Kanunu ve Amme Alacaklarının Tahsil Usulü Hakkında Kanuna Göre Zamanaşımı**, Yaklaşım Dergisi, Sayı:113, Mayıs 2002

³¹⁷ M. Arslan, **a.g.e.**, s.161

³¹⁸ M.Arslan, **a.g.e.**, s.162

³¹⁹ DŞ. 4. D., 17.01.1978 tarih ve E.1977/2974, K.1978/79(Can,Kavak,a.g.e.,s.483); DŞ. 7. D., 12.03.1997 tarih ve E.1995/7184, K.1997/1046; DŞ.VDDGK, 20.11.1998 tarih ve E.1997/237, K.1998/367; DŞ. 7. D., 30.01.2003 tarih ve E.2000/5877, K.2003/271; MB.’nın 03.08.2006 tarih ve B.07.1.GİB.0.66/6601-728/60690 sayılı özelgesi

Danıştay 7. Dairesinin “Düzeltilme ve şikayet başvurusunun vergi alacağının doğduğu yıldan başlamak üzere 5 yıllık süre içinde yapılabileceği” şeklinde kararı vardır.

Danıştay Vergi Dava Dairesinin “Düzeltilme zamanaşımı süresi içinde yapılan başvurunun reddi yolundaki işleme karşı dava açılmaması nedeniyle zamanaşımı süresinden sonra yapılan aynı konudaki düzeltme başvurusu üzerine kurulan olumsuz işlemin yeni bir dava hakkı doğurmayacağı” şeklinde kararı vardır.

Danıştay 7. Dairesinin “Tarh ve ceza kesme işlemleri idari davaya konu edilemeyen vergi ve cezanın mükellefine geri verilmesinin, ancak vergi hatalarının düzeltilmesine dair hükümler uyarınca ve zaman aşımı süresinde olanaklı olduğu” şeklinde kararı vardır.

Maliye Bakanlığı’nın özelgesi “Mükelleflerin vergilerin zamanaşımına uğradığı yönündeki iddiasının, zamanaşımını kesen veya durduran sebeplerin bulunup bulunmadığının araştırılarak değerlendirilmesi gerekmektedir. Zamanaşımı süresi dolduktan sonra meydana çıkarılan vergi hataları düzeltilemez.” şeklindedir.

3.10. VERGİ UYUŞMAZLIKLARININ İDARİ AŞAMADA ÇÖZÜMÜNDE DÜZELTMENİN BAZI YABANCI ÜLKELERDE UYGULANMASI

Vergi uyuşmazlıklarının idari aşamada çözülmesi her ülkenin başvurduğu bir yoldur. Bu konuda İngiliz Maliye Teşkilatı’nın benimsediği ‘erken elde edilen vergi, daha geç elde edilecek daha fazla vergiden iyidir’ ilkesi söz konusudur. Böylece uyuşmazlık konusu olan vergi, yargı organlarına başvurulmadan çözüme ulaşmış olur. Vergi hatalarının idari aşamada çözümü olarak düzeltilmesine ilişkin uygulamaların örneğin Fransa, Almanya ve Amerika Birleşik Devletleri’nin vergi hukuk sisteminde de yer aldığı görülmektedir.

3.10.1. Fransa'daki Uygulama

Fransa'da vergi uyuşmazlıklarının idari aşamada çözümlenmesi açısından başvurulacak yollar şunlardır. Düzeltme, vergi ve cezada indirim, pişmanlık ve uzlaşmadır. Uyuşmazlıkların idari aşamada çözümlenmesi yolu tüketilmeden, yargı organlarına başvuru yapılamamaktadır. İdari çözüm yolları içinde en sık kullanılan yol ise uzlaşmadır. İdari aşamada çözüme kavuşturulmayan vergi uyuşmazlıklarının türlerine ve uyuşmazlıkların yapısına göre, idari ya da adli yargı organlarına başvuru yapılmaktadır.³²⁰

Mükellef kendisine yapılan tebligattan sonra, vergilendirme işleminin hatalı olduğunu düşünüyorsa hatalı işlemin kaldırılması talebi ile idareye başvurur. Yazılı başvuru asıl olmakla birlikte, sözlü başvuru yapılması da mümkündür. Mükellefin talebinin haklı bulunması durumunda, hatalı vergilendirme işlemi ile ilgili düzeltme (redressement) işlemi yapılır. Müdürün, düzeltmenin yapılmaması durumundaki kararı ile yargıya başvuru hakkı doğmaktadır.³²¹

Vergi Usul Kanunu'nda her türlü hatalar için dört yıllık zamanaşımı süresi kabul edilmiştir. Tahsil aşamasında da süre aynı olup hata türlerinin ayırt edilmediği belirtilmektedir.

Fransa'da vergi dairesinin düzeltme başvurusunun cevaplama süresi oldukça geniş tutulmuştur. İdare, düzeltme talebini altı ay içinde cevaplandırabilmekte, mükellefte bu tarihten itibaren iki yıl içinde yargı yoluna başvurabilmektedir.³²²

3.10.2. Almanya'daki Uygulama

Almanya'da vergi uyuşmazlıklarının çözümünde öncelikle idari aşamaya daha sonra yargı aşamasına başvurulması gerekmektedir. Uyuşmazlıkların idari

³²⁰ Ömer Akyürek, **Vergi Uyuşmazlıklarının Çözümünde İdari ve Yargısal Çözüm Yolları İle Gelişmiş Ülkelerde Uyuşmazlıkların Çözüm Yolları**, Vergi Sorunları Dergisi, Sayı:276, Eylül 2011, s.130

³²¹ Saban, **a.g.e.**, s.66

³²² Kızılot, Kızılot, **a.g.e.**, s.78

aşamada çözümlenebilmesi için itiraz, vergi ve cezada indirim, vergi işlerinde uzlaşma, düzeltme yolları kullanılmaktadır.³²³

Almanya’da yargı yoluna başvurmadan önce, mükellefin idare ile uzlaşması zorunlu kılınmıştır. İdari yolda talep, iki şekilde ortaya çıkmaktadır. Verginin tahakkuku ile ilgili düzeltme taleplerinin öncelikle vergi dairesine yapılması gerekmektedir. Vergi dairesine yapılan düzeltme talebi, itiraz servisinde karara bağlanmaktadır. Diğer mali ve idari işlemlerde de, şikayet hakkı bulunmaktadır. Şikayet konusu, Yüksek Maliye Dairesince karara bağlanmaktadır.³²⁴

Alman Vergi Usul Kanunu içinde yer alan düzeltme üst kavramının dört ayrı kavramı içerdiği belirtilmektedir. Bunlar; kaldırma, geri alma, iptal ve değiştirmedir. Geri alma ve iptal ‘idari işlemin kaldırılması’ üst başlığında toplanabilir. Geri alma; hukuka aykırı bir idari kararın ortadan kaldırılması iken; hukuka uygun bir idari kararın ortadan kaldırılması ise iptaldir. Vergi tarhına ilişkin düzeltme hükümlerinde ise, kural olarak hukuka aykırı idari işlemlerle karşılaşılmasına rağmen sadece kaldırmadan söz edilmektedir. Değiştirme ise, özellikle para-idari işlemleri için kullanılan özel bir kavramdır. Değiştirme yolu ile işlem tamamen ortadan kalkmamakta, içeriğinin bir kısmını muhafaza etmektedir. İdari işlemin değiştirilmesinde, hukuka aykırı bir idari işlem kısmen geri alınabilir ya da hukuka uygun bir idari işlem kısmen iptal edilebilir. Açık yanlışlıkların ve hukuki hataların düzeltilmesiyle bağlantılı olarak ta kanun düzeltmeden söz etmektedir.³²⁵

Düzeltilme talebi ve şikayetler üzerine idarenin verdiği bütün kararlar, bir ay içinde dava edilebilmektedir. Yargı yoluna başvurulabilmesi için idari yollarda uyuşmazlığın çözümü yönünde başvuruda bulunulduğu ve bu başvurunun ise reddedildiğinin belgelenmesi gerekmektedir.³²⁶ Ancak matraha ilişkin itirazlarda,

³²³ Kızılot, Kızılot, **a.g.e.**, s.82-83

³²⁴ Akyürek, **a.g.m.**, s.131

³²⁵ Saban, **a.g.e.**, s.65-66

³²⁶ İsmail Can, **Almanya ‘da Devletin Yapısı ve Vergi Sisteminin Anayasal Temelleri**

vergi dairesinin mutabık olması halinde, mükellef doğrudan vergi mahkemesine başvurabilmektedir.³²⁷

3.10.3. Amerika Birleşik Devletleri’ndeki Uygulama

ABD vergi sistemi içinde vergi uyuşmazlıklarının idari aşamada, mükellefle idare arasında hızlı ve adil şekilde iletişime dayalı olarak çözümü konusu hassasiyetle düzenlenmiş ve vergi yargısına son çare olarak başvurulması amaçlanmıştır. Böylece ABD İç Gelir İdaresi bünyesinde hızlı, etkin, adil ve sağlıklı işleyen, eşitliğe ve iletişime dayalı, farklı ve alternatif çözüm araçları sunan bağımsız ve tarafsız bir temyiz sistemi kurulması sağlanmıştır.³²⁸ Vergi uyuşmazlıklarının idari aşamada çözümlenebilmesinin, her aşamada mümkün olabildiği görülmektedir. Herhangi bir vergi uyuşmazlığı ile ilgili olarak, mükellefler yargıdan önce, vergi idaresinin içinde organize edilmiş olan uyuşmazlık ofisine (appeals office) başvuruda bulunmak zorundadırlar.³²⁹

Vergi hatası konusunda, hatalı vergilendirme işlemlerinin çeşitli biçimlerde ortaya çıktığı görülmektedir. Mükellef için eksik verginin tamamlanmasını gerektiren hatalı vergilendirme işlemi olabileceği gibi, indirim gerektiren işlemlerde olabilmektedir. Ek tarhiyat işlemini gerektiren hatalar, mükellef tarafından verilen beyannamelerde matematik ya da yazım hataları biçiminde olduğunda, hata tanımlanarak hatanın düzeltilmesi ile ilgili yazılım programı (service’s mathematical/clerical error abatemenet program) tarafından gönderilir. Mükellefe başvuracağı ilgili birim ve gerekli bilgiler ilgili mektupta yer alır. Mükellef hatayı kabul edebilir o zaman tamamlayıcı tarhiyat ile problem çözülür, mükellef kabul etmezse itiraz edebilir ve sonradan yargıya gidebilir.

Mükellefe indirim olanağı tanıyan işlemlerde ise hata yapılmışsa, bunlar çeşitli biçimde düzeltilmektedir. İndirim, takas ve bir başkası tarafından yapılan

³²⁷ Akyürek, **a.g.m.**, s.131

³²⁸ Tahir Erdem, **Amerika Birleşik Devletleri’nde Vergi Uyuşmazlıklarının Çözüm Yolları**, Vergi Sorunları Dergisi, Sayı:277, Ekim 2011, s.45

³²⁹ Kızılot, Kızılot, **a.g.e.**, s.84

hatalı işlemlerden korunmayı sağlar. Bu işlemlerden indirim ve takas ile önceki yıla ait hata düzeltilmez, gelecek yıla aktarılır ve o yıl işleminde yararlandırılır. Başkası tarafından yapılan hatada ise, hata dondurulur ve doğru sonuç gelecek yıla aktarılır. Başka bir düzeltme işlemi ise, hatalı işlem kapanan yıla ait olsa bile yasa kuralları gereğince düzeltileceğidir. Sadece gelir vergisi için geçerli olan bu yolda çifte indirim, ilave gibi işlemler yapılmışsa, idari düzeltme yapılır.³³⁰

Vergi uyuşmazlıklarının idari aşamada çözüm yollarından biri olan düzeltme yolunda, mükellefler, yapılan tarhiyatlarla ilgili olarak, tebliğ tarihinden itibaren 30 gün içinde düzeltme isteminde bulunabilmekte ve idarede 15 gün içinde bu isteğe cevap vermek zorundadır. Düzeltme isteminin reddolunması ya da 15 günlük cevap süresi içinde cevap verilmemesi durumunda, mükellef 30 gün içinde yargı yoluna başvuruda bulunabilmektedir. Vergilendirme ile ilgili işlemlerde hata bulunması durumunda, idare bu hatayı her aşamada düzeltebilmektedir.³³¹

³³⁰ Saban, **a.g.e.**, s.67

³³¹ Kızılot, Kızılot, **a.g.e.**, s.85

SONUÇ

Vergi idaresinin vergi ödevlisinden herhangi bir vergi alacağının, tahsil edilebilir aşamaya gelebilmesi için vergilendirme işlemlerinin sırasıyla meydana gelmesi gerekmektedir. Vergilendirme işlemleri ön şart olarak vergiyi doğuran olayla başlamakta ve vergi borcunun miktarının belirlenmesinden sonra, mükellefe ya da vergi ceza sorumlusuna yazı ile bildirilip, ödenmesi gereken aşamaya gelmekte ve kanuna uygun olarak ödenerek ortadan kalkmaktadır. Ödeme işleminin dışında zamanaşımı, terkin, uzlaşma, yargı kararları ve vergi affı yolları ile vergi alacağının kalkması söz konusu olmaktadır. Vergi alacağının kalkması konusunda diğer bir yol ise vergi hatalarının düzeltilmesidir.

İnsan unsurunun bulunduğu her aşamada hatanın olması muhtemel olduğundan, vergi konusunda da bir tarafta mükellef ya da vergi sorumlusu, diğer tarafta vergi idaresi görevlileri olduğundan hataların yapılması kaçınılmazdır. Vergi hatası; fazla veya eksik vergi istenmesi ya da alınması olarak vergilendirme işlemlerinin tarh, tebliğ, tahakkuk ve tahsil aşamalarının tamamını kapsamaktadır. Vergi hatalarının mükellef aleyhine, vergi idaresi lehine ya da mükellef lehine, vergi idaresi aleyhine ortaya çıktığı görülmektedir. Çeşitli kanunlarda 1934 yılından beri maddi hata kavramı kullanılmakta ve hatanın düzeltilmesi gerektiği hükmü ifade edilmektedir. 3692 sayılı kanunda vergi hataları ve düzeltme kurumunun işleyişine ilişkin ilk düzenlemeler yer almaktadır. Ancak, 5432 sayılı kanunda ilk kez ‘Vergi hatalarını düzeltme’ başlığına yer verilmiştir. Daha sonra 1961 yılında kabul edilen 213 sayılı Vergi Usul Kanunu’nda bu başlık ‘Vergi hatalarını düzeltme ve reddiyat’ olarak düzenlenmiş ve konu ile ilgili yapılan bazı değişiklikler ile bugünkü halini almıştır.

3692 sayılı kanunda altı adet maddi hata belirtilmiş olup, bu hatalar 213 sayılı Kanun’un 117. ve 118. maddelerinde yer alan hataların temelini oluşturmaktadır. Bu hatalar; vergi miktarını etkileyen, kolayca görülebilen hesap hataları ve vergi mükellefiyetine ilişkin yapılan vergilendirme hatalarıdır. Hesap hataları; verginin matrahında yapılan hata, miktarında yapılan hata ve vergilendirme hataları olarak üçe ayrılmaktadır. Vergilendirme hataları ise; mükellefin şahsında hata, mükellefiyette

hata, mevzuda hata, vergilendirme ve muafiyet döneminde hata olmak üzere dörde ayrılmaktadır. Ayrıca vergi hatalarının düzeltme işlemine tabi tutulabilmesi için ortaya çıkarılmaları gerekmektedir.

Toplumsal düzen içinde bireyler ve bireylerin kurdukları kurumlar arasında ortaya çıkan toplumsal ilişkilerin, her zaman düzen içinde olmadığı ve bazı uyuşmazlıkların olduğu görülmektedir. Ortaya çıkan uyuşmazlığın çözümü için idari ya da yargısal çözüm yolları kullanılmaktadır. Vergi hatası konusunda da, mükellef ya da vergi sorumlusu ile vergi idaresi arasında ortaya çıkan uyuşmazlıkların yargısal yola başvurulmadan, idari aşamada çözümlenmesini sağlayan barışçıl yol olarak düzeltme yolu düzenlenmektedir.

Uyuşmazlığın düzeltme yolu ile çözümü mükellef açısından psikolojik olarak olumlu bir etki yaratmakta; zaman, emek ve kaynak tasarrufu sağlamakta; herhangi bir başvuru ya da karar harcı gerektirmemekte; gecikme faizi ödememekte ve uyuşmazlık konusu olan vergi aslı ve cezası sorununu çözümlenmekte olup; ayrıca mükellefin vergi idaresine güven duyması da sağlanmaktadır. İdare açısından ise, kamu geliri olarak verginin zaman kaybetmeden kısa sürede tahsili sağlanmakta ve yargı organlarının yükünün hafifletilmesi söz konusu olmaktadır.

Vergi Usul Kanunu'nun 116.-117. ve 118. maddelerinde düzeltilerek ortadan kaldırılabilir olan vergi hataları yer almaktadır. Vergi hatasının açık, ilk bakışta anlaşılabilen ve yoruma gerek olmayan niteliklerde olması ve sebebinin bilinmesi gerekmektedir. Vergi hatasının düzeltilmesine ilgili vergi dairesi müdürü karar verir. Düzeltme fişine dayanılarak düzeltilir. İdare tarafından re'sen ya da mükellefin talebi ile düzeltme yapılması söz konusudur. Düzeltme mercii talebi yerinde gördüğünde düzeltmenin yapılmasını emreder, yerinde görmediğinde ise durum mükellefe bildirilir. Düzeltme talebinin reddedilmesi sonucunda dava açma süresi içinde ve dava açma süresi dışında yapılması gereken farklı durumlar vardır. Düzeltmenin yapılabilmesi için belirtilen zamanaşımı süresinin dolmamış olması gerekir.

Vergi uyuşmazlıklarının çözümlenmesi konusunda bazı ülkelerdeki uygulamalarda, mükelleflerin idari çözüm yollarına başvurmadan, yargısal çözüm

yollarına başvuramadıkları görülmektedir. Bu durumda idari çözüm yollarının zorunluluğu söz konusudur.

Bu bölümde genel olarak çalışmamda ele alınan konular açıklanmış ve aşağı da yasal hükümler açısında eksiklik olan ya da uygulamada karşılaşılan farklılıklar ile ilgili bilgi verilmiştir.

Vergi hatası sayılmayan hukuki uyuşmazlıklarda ve yargı kararına konu olan uyuşmazlıklarda ise düzeltme yolu kullanılamamaktadır. Ödeme emri konusunda ise Danıştay daireleri arasında düzeltmenin kullanılıp kullanılamayacağı konusunda görüş farklılıkları vardır.

Vergi hatasının varlığının iddia edilmesi ve kimin düzeltme talebinde bulunacağı konusunda Vergi Usul Kanunu'nda tam bir açıklık söz konusu değildir. Mükellef tanımının, vergi sorumlusunu kapsayıp kapsamadığı konusunda Danıştay dava daireleri ve vergi idaresinin özeğeler bazındaki görüşlerinde farklılıklar bulunmaktadır.

Farklı tarihlerde yürürlüğe girmiş olan Vergi Usul Kanunu, AATUHK ve İYUK'da vergi uyuşmazlıklarının çözümü ile ilgili olarak aynı konulara yönelik fakat birbirleri ile bazı konularda uyumsuz olan hükümler bulunmaktadır. Bu açıdan kanunların birbiri ile ilişkileri açıkça belirlenmeli ve aynı konuda farklı kanunlarda yer alan hükümlerin birbiri ile uyumlu hale getirilmesi sağlanmalıdır.

Vergi hatalarının ortaya çıkması halinde mükellefin, vergi idaresine vergi hatasının düzeltilmesi amacı ile başvurusunun reddi sonucunda açılacak davanın; vergi mahkemesinde dava açma süresi içinde düzeltme talebinde bulunulması ile ilgili olarak düzenleme Vergi Usul Kanunu'nda bulunmamaktadır. Bu konuda İYUK'ndaki hükümler ile düzenleme yapılmıştır. Ayrıca dava açma süresi içinde düzeltme talebinde bulunulmasının dava açma süresini durdurup durdurmayacağı konusunda da Danıştay daireleri arasında görüş farklılıkları olduğu görülmektedir.

Vergi mahkemesinde dava açma süresi geçtikten sonra düzeltme talebinde bulunulması ve bu talebin reddedilmesi halinde, şikayet yoluna gidilmesine olanak sağlanmıştır. Ancak şikayet yoluna başvuru süresi Vergi Usul Kanunu'nda

düzenlenmemiştir. Bu konuda İYUK'da da açık düzenleyici hüküm bulunmamaktadır.

Sonuç olarak; vergi hatası ve düzeltme konusunda Vergi Usul Kanunu'ndaki yasal düzenlemeler dikkatle incelendiğinde, bazı eksiklikler olduğu görülmektedir. Vergi hatası kavramının dar anlamda açıklanmış olmasının ve düzeltme açısından da İdari Yargılama Usulü Kanunu hükümleri ile bazı düzenlemelerde bulunulmasının düzeltilmesi gerekmektedir. İdari başvuru, süreler ve usul esaslarının Vergi Usul Kanunu'nda ayrıntılı olarak açıklanması gerekmektedir. Gerekli yasal düzenlemeler yapılarak düzeltmenin etkin olması sağlanmalıdır. Ayrıca, vergi hukuku sistemimizde idari çözüm yolu yargısal çözüm yolunun ön koşulu olmadığından, uyuşmazlık konusunda idari aşamada başvuru yapılmadan doğrudan vergi yargısına başvurulabilmektedir. Düzeltmenin etkin olması açısından ise, zorunlu olarak öncelikle idari başvuru yolunun kullanılması, daha sonra çözüm alınamazsa yargısal yola başvurulması sağlanmalıdır.

KAYNAKÇA

KİTAPLAR

- AĞAR, Serkan: **Vergi Tahsilatından Kaynaklanan Uyuşmazlıklar ve Çözüm Yolları**, Yaklaşım Yayıncılık, Ankara, 2009.
- AK, Bülent
AYKUTLU, Fercan: **4369 Sayılı Kanunla Ana Vergi Kanunlarında Yapılan Değişikliklerin Değerlendirilmesi**, Türmob Yayınları, Ankara, 1998.
- AKDOĞAN, Abdurrahman
KIRBAŞ, Sadık: **Vergi Uygulamaları**, Yargı Yayınları, Ankara, 1986.
- AKDOĞAN, Abdurrahman: **Türk Vergi Sistemi ve Uygulaması**, Gözden Geçirilmiş ve Genişletilmiş 4. Baskı, Gazi Kitabevi, Ankara, 2003.
- AKSOY, Şerafettin: **Vergi Hukuku ve Türk Vergi Sistemi**, 5. Baskı, Filiz Kitabevi, İstanbul, 1999.
- : **Vergi Yargısı ve Türk Vergi Yargısı Sistemi**, Filiz Kitabevi, İstanbul, 1999.
- ARSLAN, Mehmet: **Vergi Hukukunda Zamanaşımı**, Yaklaşım Yayınları, Ankara, 2007.
- : **Vergi Hukuku**, Güncelleştirilmiş 5. Baskı, Yaklaşım Yayıncılık, Ankara, 2006.
- ASLAN, Memduh: **Türk Vergi Sisteminde Cezai Yaptırımların Etkinliği**, Maliye ve Hukuk Yayınları, 2008.
- ASLAN, Zehreddin
BERK, Kahraman: **İdare Hukuku ve İdari Yargıya İlişkin Temel Kanunlar**, Alfa Basım Yayım Dağıtım Ltd. Şti., Mayıs 2002.

- ATAR, Yavuz: **Vergi Hukuku**, Güncelleştirilmiş 5. Baskı, Mimoza Yayınları, Konya, 2004.
- BALCIOĞLU, Ali Kemal: **Vergi Hukuku**, Yargı Yayınevi, Ankara, 2006.
- BAŞPINAR, Ahmet: **Tax Law&Turkish Tax System**, Ümit Ofset Matbaacılık, Ankara, 2009.
- BAYRAKLI, H. Hüseyin: **Vergi Yargılama Hukuku**, Afyon Kocatepe Üniversitesi Yayınları, No: 11, Afyon, 1998.
- BİLİCİ, Nurettin: **Vergi Hukuku (Genel Hükümler, Türk Vergi Sistemi)**, Güncelleştirilmiş ve Geliştirilmiş 24. Bası, Seçkin Yayıncılık, Ankara, 2010.
- CAN, Ahmet
KAVAK, Ahmet: **Kaynakçalı Gelir-Kurumlar-KDV–Vergi Usul Kanunları**, Kurtiş Matbaası, İstanbul, 1994.
- CANDAN, Turgut: **Vergilendirme Yöntemleri ve Uzlaşma**, Genişletilmiş ve Güncelleştirilmiş 2. Baskı, Maliye ve Hukuk Yayınları, Ankara, 2006.
- ÇELİK, Binnur: **Kamu Alacaklarının Takip ve Tahsil Hukuku**, Türkiye İş Bankası Kültür Yayınları, 2002.
- DEMİRKOL, Selami
TEKİN, Önder
TOKTAŞ, Nihat: **Danıştay Vergi Dava Daireleri Karar Özetleri**, Beta Basım A. Ş., İstanbul, 2006.
- DOĞAN, Hayrullah
YALÇIN, Hasan: **Türk Vergi Sistemi (Turkish Tax System)**, Uygulama Yayıncılık, İstanbul, 2009.
- EDİZDOĞAN, Nihat
TAŞ, Metin
ÇELİKKAYA, Ali: **Vergi Ceza ve Yargılama Hukuku**, Ekin Basım Yayın Dağıtım, 2007.

- EDİZDOĞAN, Nihat
TAŞ, Metin: **Vergi Ceza Hukuku**, Ekin Kitabevi Yayınları, Bursa, 1993.
- ERDAĞ, Nevzat: **Türk Vergi Sistemi**, Beta Basım A. Ş., İstanbul, 2002.
- ERGİNAY, Akif: **Vergi Hukuku**, 12. Baskı, Tuhan Kitabevi Yayınları, Ankara, 1986.
- ESEN, Ahmet: **Vergi ve Vergi Cezası Uyuşmazlıkları ve Çözüm Yolları**, Ankara, 1983.
- GİRİTLİ, İsmet
BİLGİN, Pertev
AKGÜNER, Tayfun: **İdare Hukuku**, Der Yayınları, İstanbul, 2001.
- GÖZÜBÜYÜK, Şeref: **Yönetmelik Yargı**, Güncelleştirilmiş 15. Baskı, Turhan Kitabevi Yayınları, 2002.
- İŞİK, Abdülkadir
YILDIZ, Habib
GÜRDAL, Temel
ALTUN, Nurullah
AYGEN, Filiz
PERAN, Tarkan: **Vergi Hukuku ve Türk Vergi Sistemi (Ders Notları)**, Sakarya Kitabevi, Sakarya, 2004.
- KALENDEROĞLU, Mahmut: **Vergi Hukuku-Türk Vergi Sistemi**, 2. Baskı, Seçkin Yayıncılık, Ankara, 2003.
- KANETİ, Selim: **Vergi Hukuku**, Özdem Kardeşler Matbaası, İstanbul, 1986/1987.
- KARAKOÇ, Yusuf: **Kamu Alacaklarının Tahsili Aşamasında Ortaya Çıkan ve Vergi Yargısında Çözümlenen Uyuşmazlıklar**, Yetkin Yayınları, Ankara, 2000.
- : **Vergi Hukuku Uygulamaları**, Yetkin Yayınları, 2007.

- KARAKOÇ, Yusuf: **Genel Vergi Hukuku**, Gözden Geçirilmiş ve Genişletilmiş 4. Bası, Yetkin Yayınları, Ankara, 2007.
- KIRBAŞ, Sadık: **Vergi Hukuku**, Siyasal Kitabevi, 2004.
- KIZILOT, Şükrü
ŞENYÜZ, Doğan
TAŞ, Metin
DÖNMEZ, Recai: **Vergi Hukuku**, Yaklaşım Yayıncılık, 2008.
- KIZILOT, Şükrü
TAŞ, Metin: **Vergi Hukuku ve Türk Vergi Sistemi** (Güncellenmiş 2. Baskı), Yaklaşım Yayıncılık, Ankara, 2010.
- KIZILOT, Şükrü: **Vergi Uyuşmazlıklarıyla ilgili Danıştay Kararları ve Özelgeler (Muktezalar)**, Yaklaşım Yayıncılık, 2008.
- KIZILOT, Şükrü
KIZILOT, Zuhâl: **Vergi İhtilafları ve Çözüm Yolları**, Genişletilmiş ve Gözden Geçirilmiş 17. Baskı, Yaklaşım Yayınları, Ankara, 2010.
- KOCAHANOĞLU,
Osman Selim: **Türk Vergilendirme Hukukunda Vergi Suçları Vergi Cezaları ve İhtilaflar Sistemi**, Bilmen Basımevi, İstanbul, 1977.
- : **Vergi Uyuşmazlıkları ve İdari Uyuşmazlıklar**, Yaylacık Matbaası, İstanbul, 1982.
- : **Vergi Suçları Vergi Cezaları ve Kurtulma Yolları**, Genişletilmiş 2. Baskı, Yaylacık Matbaası, İstanbul, 1983.
- KOLÇAK, Meşhure: **Türk Vergi Sistemi**, Ankara Üniversitesi Basımevi, Erzurum, 1994.
- MUTLUER, M. Kamil: **Vergi Genel Hukuku**, 2. Baskı, İstanbul Bilgi Üniversitesi Yayınları, İstanbul, 2008.

OKTAR, S. Ateş: **Vergi Hukuku**, Gözden Geçirilmiş ve Güncelleştirilmiş 4. Baskı, Türkmen Kitabevi, İstanbul, 2009.

Osmanlı'dan Günümüze Maliye Teşkilatı ve Görevleri Mevzuatı Cilt II (1936-1998), Maliye Bakanlığı Personel Genel Müdürlüğü, Ankara, Eylül 1998.

ÖNCEL, Mualla
KUMRULU, Ahmet
ÇAĞAN, Nami:

Vergi Hukuku, Gözden Geçirilmiş ve Değişiklikler İşlenmiş 18. Bası, Turhan Kitabevi, Ankara, 2010.

ÖZBALCI, Yılmaz:

Vergi Davaları, Oluş Yayıncılık, 2001.

-----:

En Son Kanun Değişiklikleri ile Vergi Usul Kanunu Yorum ve Açıklamaları, Oluş Yayıncılık, Ankara, 2007.

PEHLİVAN, Osman:

Vergi Hukuku, Celepler Matbaacılık, Trabzon, 2004.

SABAN, Nihal:

Türk Yargı Sisteminin Etkinliği Araştırma Projesi Vergi Yargısının Etkinliği Araştırma Raporu, Tesev Yayınları, İstanbul, 2000.

-----:

Vergi Hukuku, Der Yayınları, İstanbul, 2005.

-----:

Vergi Hukuku, Gözden Geçirilmiş 5. Bası, Beta Basım A. Ş., İstanbul, 2009.

SÖNMEZ, Erdal
AYAZ, Garip:

Vergi Yargısı, Oluş Yayıncılık, Ankara, 1999.

ŞENYÜZ, Doğan:

Vergi Ceza Hukuku, Ekin Kitabevi Yayınları, Bursa, 2005.

ŞİN, Sevil:

Avrupa Birliği ve Türkiye'de Vergi Yapısı, Denetimi ve İdari İşlemlerde Mükellef Hakları, İTO Yayınları, İstanbul, 2005.

- TAŞ, Metin: **Vergi Uyuşmazlıklarının İdari ve Yargısal Çözüm Yolları**, Ekin Kitabevi Yayınları, Bursa, 1997.
- : **Vergi Yargısı**, Ekin Kitabevi, Bursa, 2005.
- TEKBAŞ, Abdullah: **Vergi Kanunlarının Anayasaya Uygunluğunun Yargısal Denetimi: Türkiye Değerlendirmesi**, Maliye Bakanlığı Strateji Geliştirme Başkanlığı Yayın No: 2009/396.
- TOSUNER, Mehmet
ARIKAN, Zeynep: **Vergi Uyuşmazlıklarının İdari Aşamada Çözümü ve Türk Vergi Yargısı**, Neşa Ofset ve Ambalaj A. Ş., İzmir, 2008.
- ULUATAM, Özhan: **Kamu Maliyesi**, İmaj Yayınevi, Ankara, Kasım 2001.
- : **Vergi Hukuku**, Gözden Geçirilmiş ve Genişletilmiş Baskı, Seçkin Yayınevi, Ankara, 1995.
- ULUATAM, Özhan
METHİBAY, Yaşar: **Vergi Hukuku**, Yenilenmiş Beşinci Baskı, İmaj Yayınevi, Ankara, 2001.
- UYSAL, Ali
EROĞLU, Nurettin: **Açıklamalı ve Örnekli Vergi Usul Kanunu**, 4. Baskı, Sözkese Matbaacılık Tic. Ltd. Şti., Ankara, 2009.
- ÜNSAL, Hilmi: **Vergi Hukuku ve Türk Vergi Sistemi**, Detay Yayıncılık, Ankara, 2008.
- YILDIZ, Habib: **Vergi Hukuku**, Net Kırtasiye Tanıtım ve Matbaa San. Tic. Ltd. Şti., 2010.
- YILMAZ, Kazım: **Türk Vergi Hukuku**, Ce-Ka Yayınları, Ankara, 2005.

MAKALELER

- AKIN, Emrah: “Vergi Usul Hukukunda Tebligat Hükümleri ve Hatalı Tebliğ Kavramı”, **Yaklaşım Dergisi**, Sayı: 179, Kasım 2007.
- AKMAZ, Kemal
AKYOL, Öznur: “Vergi Uyuşmazlıkları, Uyuşmazlıkların Nedenleri ve Çözüm Mercileri”, (E-Yaklaşım Dergisi, Mayıs, Sayı: 46), **Yaklaşım Dergisi**, Sayı: 173, Mayıs 2007.
- AKMAZ, Kemal
İŞLER, Habil: “Vergi ve Ceza Hatalarının İdari Aşamada Düzeltilmesi”, (E-Yaklaşım Dergisi, Sayı: 45) **Yaklaşım Dergisi**, Sayı: 172, Nisan 2007.
- AKMAZ, Kemal: “Cezalarda İndirim Müessesesi”, **E-Yaklaşım Dergisi**, Sayı: 191, Kasım 2008.
- AKSOYOĞLU, Volkan: “Uzlaşılın Vergilerde Düzeltme Mümkün (mü)?”, (E-Yaklaşım Dergisi), **Yaklaşım Dergisi**, Sayı: 215, Kasım 2010.
- AKYÜREK, Ömer: “Vergi Uyuşmazlıklarının Çözümünde İdari ve Yargısal Çözüm Yolları ile Gelişmiş Ülkelerde Uyuşmazlıkların Çözüm Yolları”, **Vergi Sorunları Dergisi**, Sayı: 276, Eylül 2011, s. 119-133.
- ATEŞLİ, Erkan: “Uzlaşma Hataları ve Çözüm Yolları”, **Yaklaşım Dergisi**, Sayı: 89, Mayıs 2000.
- BAHTİYAR, Mustafa: “Vergi Uyuşmazlıklarının Hukuki Niteliği”, **Yaklaşım Dergisi**, Sayı: 137, Mayıs 2004.
- BAKMAZ, Zübeyir: “Vergi Mükellefleri Ödeme Emirlerine Karşı Hata Düzeltme Talebinde Bulunabilir Mi?”, (E-Yaklaşım Dergisi), **Yaklaşım Dergisi**, Sayı: 203, Kasım 2009.

- BAŞARAN, Murat: “Mükelleflerin İdari Başvuru Olanakları”, **Vergi Sorunları Dergisi**, Sayı: 265, Ekim 2010, s. 29-42.
- BAŞTUĞ, Ayşe Gezer: “Damga Vergisinin Vergi Usul Kanununda Yer Alan Vergi Hatalarını Düzeltme ve Reddiyat Hükümlerinden Yararlanması”, **Vergi Sorunları Dergisi**, Sayı: 258, Mart, 2010, s. 70-73.
- BATUN, Mehmet: “İdare Hukukunda Üst Makamlara Başvurma ve Vergisel Konularda Uygulanabilirliği”, **Vergi Dünyası Dergisi**, Sayı: 339, Kasım, 2009, s. 109-114.
- BAYKARA, Bekir: “Vergi Tarh İşleminin Hukuki Analizi”, **E-Yaklaşım Dergisi**, Sayı: 7, Şubat 2004.
- BAYRAKTAR, Hande Tortop: “Vergi Hataları ve Düzeltme Yolları”, **Vergi Dünyası Dergisi**, Sayı: 358, Haziran 2011, s. 116-123.
- BOZDAĞ, Ahmet: “Vergi Hatalarının Düzeltilmesi Sürecinde Özellikli Durumlar”, **Vergi Sorunları Dergisi**, Sayı: 234, Mart, 2008, s. 192-202.
- CENK, Ramazan: “Uzlaşma Yoluyla Kesinleşen ve Vergilendirme Hatası Yapılan Tarhiyatlarda Düzeltme”, **Yaklaşım Dergisi**, Sayı: 104, Ağustos 2001.
- ÇAĞAN, Nami: “Demokratik Sosyal Hukuk Devletinde Vergilendirme”, **Ankara Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi**, 1980, (www.auhf.ankara.edu.tr/dergiler/auhfd.../AUHF-1980-37-01-04-Cagan.pdf), (Çevrimiçi), 22.02.2011.
- ÇAKMAKÇI, Ali: “Vergi Hatalarının Düzeltilmesine İlişkin Olarak İdare ve Yargı Safhasında Geçen Süreler”, **Maliye Postası Dergisi**, Yıl: 30, Sayı: 676, Kasım, 2008, s. 75-77.

- ÇAKMAKÇI, Ali: “Vergi Hatalarının İdari ve Yargısal Aşamada Düzeltme Yollarına İlişkin Usuller”, **Vergi Dünyası Dergisi**, Sayı: 332, Nisan, 2009, s. 119-124.
- ÇELİK, Celal: “Vergi Hukukunun Yardımcı Kaynağı Olarak İdari Düzenlemeler”, **Vergi Dünyası Dergisi**, Sayı: 261, Mayıs, 2003, s. 24-28.
- DOĞRUSÖZ, M. Ezhan: “Tarh İşleminin İdari Unsurları-I”, **Yaklaşım Dergisi**, Sayı: 139, Temmuz 2004.
- : “Tarh İşleminin İdari Unsurları-II(!)”, **Yaklaşım Dergisi**, Sayı: 140, Ağustos 2004.
- DOĞRUSÖZ, A. Bumin: “Vergi Hataları ve Düzeltme Hükümlerinin Eleştirisi”, **Yaklaşım Dergisi**, Sayı: 197, Mayıs 2009.
- ENGİN, Rıfat: “Vergi Hatalarında Düzeltme”, **Yaklaşım Dergisi**, Sayı: 155, Kasım 2005.
- ERDEM, Tahir: “Amerika Birleşik Devletleri’nde Vergi Uyuşmazlıklarının Çözüm Yolları”, **Vergi Sorunları Dergisi**, Sayı: 277, Ekim 2011, s. 40-51.
- ERGÜL, Mahmut Tayyar: “Uzlaşılan Vergi ve Cezalarda Daha Sonra Düzeltme Yapılabilir Mi?”, **Mali Çözüm Dergisi**, Sayı: 84, Kasım-Aralık 2007, s. 181-183.
- GÜÇLÜ, Süleyman: “Hatalı Uzlaşmalar Hakkında”, **Vergi Sorunları Dergisi**, Sayı: 225, Haziran, 2007, s. 37-42.
- HACIGÜL, Hasan
KARATAŞ, Veli: “213 Sayılı Vergi Usul Kanunu’nda Düzeltme ve Şikayet Yolu”, **Vergi Dünyası Dergisi**, Sayı: 315, Kasım, 2007, s. 132-136.
- IŞIK, İsmail
TOPAÇ, Selimhan: “Pişmanlık ve Islah Kurumu’ndan Yararlanma Koşulları”, **Yaklaşım Dergisi**, Sayı: 163, Temmuz 2006.

- İNELİ, Ender: “Yargı Kararları Işığında Vergi Usul Kanunu Uyarınca Düzeltme Konusu Yapılabilecek Vergi Hatalarının Kapsamı”, **Yaklaşım Dergisi**, Sayı: 215, Kasım 2010.
- KESKİN, Filiz: “Vergi Hatası-Hukuki Uyuşmazlık Ayrımı (Hukuk Köşesi)”, **Yaklaşım Dergisi**, Sayı: 163, Temmuz 2006.
- KILDİŞ, Yusuf: “Türk Vergi Hukukunda Vergiyi Doğuran Olay”, **E-Yaklaşım Dergisi**, Sayı: 33, Nisan 2006.
- KUMRULU, Ahmet: “Vergi Hukukunun Bir Takım Anayasal Temelleri”, **Ankara Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi**, 1979 (<http://dergiler.ankara.edu.tr/dergiler/38/306/2896.pdf>), (Çevrimiçi), 20.02.2011.
- NAZALI, Ersin: “Türkiye’de Vergi Uyuşmazlıklarının Yargı Aşamasında Çözümlemesinin Geçirdiği Aşamalar”, **Vergi Dünyası Dergisi**, Sayı: 313, Eylül, 2007, s. 119-130.
- OKTAR, S. Ateş: “Üzerinde Uzlaşılan Vergi ve Cezalar Hakkında Düzeltme Hükümlerinin Uygulanabilirliğine İlişkin Bir Değerlendirme”, **Yaklaşım Dergisi**, S: 107, Kasım 2001.
- OZANSOY, Ahmet: “Uzlaşma Müessesesi ve Etkinliği”, **Yaklaşım Dergisi**, Sayı: 89, Mayıs 2000.
- ÖZEL, Salih: “Türk Vergi Sisteminde Zamanaşımı”, **E-Yaklaşım Dergisi**, Sayı: 17, Aralık 2004.
- PERÇİN, Necati: “Vergi Hatası ve Vergi Uyuşmazlığı Farkı Vergi Hatalarında Düzeltme ve Reddiyat”, **Mali Çözüm Dergisi**, Yıl: 17, Ocak-Şubat 2007, s. 155-161.
- POLAT, İsmet: “213 Sayılı VUK Hükümlerine Göre Vergi Hatalarının Düzeltilmesi”, **Vergi Raporu Dergisi**, Sayı: 77, Temmuz-Ağustos-Eylül 2005, s. 38-46.

- SAĞLAM, Erdoğan: “Vergi Uyuşmazlıklarında Mükelleflerin Dava Açmadan Önce İdareye Başvurma Hakkı Var mı?”, **Vergi Dünyası Dergisi**, Sayı: 267, Kasım, 2003, s. 14-17.
- SARILI, Mustafa Ali: “Türk Vergi Hukukunda Vergi Hatalarının Düzeltme Yoluyla Çözümlemesi –I”, **Yaklaşım Dergisi**, Sayı: 225, Eylül 2011.
- SEKDUR, Mahmut: “Düzeltilmenin Şümulü (Kapsamı)”, **Yaklaşım Dergisi**, Sayı: 112, Nisan 2002.
- SONSUZOĞLU, Elif: “Vergi Hatalarının Düzeltilmesi Usulü ve Yargısal Çözüm”, **Vergi Dünyası Dergisi**, Sayı: 167, Temmuz, 1995, s. 136-145.
- ŞAHİN, Hasan: “Vergi Hatalarından Kaynaklanan ve Düzeltme Yoluyla Tarhiyat Gerektiren Vergilerde Gecikme Faizi”, **Yaklaşım Dergisi**, Sayı: 89, Mayıs 2000.
- ŞENSÖZ, Yunus: “Vergi Tahakkukunda İdarenin Kusuru Halinde Gecikme Faizi”, **Yaklaşım Dergisi**, Sayı: 56, Ağustos 1997.
- TAŞ, Metin: “Vergi Uyuşmazlıklarında Üst Makamlara Başvuru Yolu Kullanılabilir Mi?”, **Yaklaşım Dergisi**, Sayı: 200, Ağustos 2009.
- : “Vergi Uyuşmazlıklarında Üst Makamlara Başvuru Yolu ve Bir Yargı Kararı”, **Yaklaşım Dergisi**, Sayı: 179, Kasım 2007.
- TAŞKAN, Yusuf Ziya: “Düzeltme Talebi ve Vergi Mahkemesinde Dava Açma”, **Yaklaşım Dergisi**, Sayı: 74, Şubat 1999.
- : “Vergi Uyuşmazlıklarında İdari Çözümünden Yargısal Çözüme Geçiş”, **Vergi Dünyası Dergisi**, Sayı: 309, Mayıs, 2007, s. 118-122.
- : “Vergi Uyuşmazlıklarında Çözüm Yöntemlerinin Alternatif Değeri”, **Vergi Sorunları Dergisi**, Sayı: 221, Şubat, 2007, s. 131-137.

- TEKİN, Cem: “Danıştay Kanunu’nda 4575 Sayılı Kanunla Yapılan Değişiklik Sonucunda Şikayet Yolu ile Düzeltme Taleplerinin Reddi Durumunda Görevli ve Yetkili Mahkeme”, **Yaklaşım Dergisi**, Sayı: 109, Ocak 2002.
- TOKAÇ, Gökhan: “Vergi İle İlgili Hesaplarda veya Vergilendirmede Yapılan Hatalar ile Bu Hataların Düzeltme Yoluyla Çözümlemesi”, **Mali Çözüm Dergisi**, Sayı: 91, 2009, s. 189-195.
- TOKAT, Yakut: “Kamu Alacağının Güvence Altına Alınmasında ve Tahsilinde Düzeltme İşlemi”, **Yaklaşım Dergisi**, Sayı: 215, Kasım 2010.
- TOMUL, Ahmet: “Vergi Uyuşmazlıklarında Yetkili Vergi Mahkemesi Sorunu (Hukuk köşesi)”, **Yaklaşım Dergisi**, Sayı: 180, Aralık 2007.
- : “Vergi Yargısı Kararları Işığında Düzeltme ve Düzeltme Şikayet Müessesesinin Kısa Bir Değerlendirmesi-I”, **Yaklaşım Dergisi**, Sayı: 181, Ocak 2008.
- : “Vergi Yargısı Kararları Işığında Düzeltme ve Düzeltme Şikayet Müessesesinin Kısa Bir Değerlendirmesi-II”, **Yaklaşım Dergisi**, Sayı: 182, Şubat 2008.
- UFUK, M. Tahir: “Vergi Uyuşmazlıklarında İdari Çözüm Yolları”, **Yaklaşım Dergisi**, Sayı: 104, Ağustos 2001.
- : “Vergi Usul Kanunu ve Amme Alacaklarının Tahsil Usulü Hakkında Kanuna Göre Zamanaşımı”, **Yaklaşım Dergisi**, Sayı: 113, Mayıs 2002.
- UFUK, Mehmet Tahir: “Uzlaşma Tutanağında Vergi Hatası Olması Durumunda Düzeltme”, **Yaklaşım Dergisi**, Sayı: 176, Ağustos 2007.

- ÜNAL, Noyan Alper: “Türk Vergi Hukukunda Vergi Hataları ve Düzeltme Yolları”, **Vergi Dünyası Dergisi**, Sayı: 294, Şubat, 2006, s. 74-83.
- YERLİKAYA, Kürşat: “Beyana Dayalı Tarhiyatlarda Vergi Hatasını Düzeltme ve Yargı Yolu- I”, **Yaklaşım Dergisi**, Sayı: 137, Mayıs 2004.
- : “Beyana Dayalı Tarhiyatlarda Vergi Hatasını Düzeltme ve Yargı Yolu- II”, **Yaklaşım Dergisi**, Sayı: 138, Haziran 2004.

DiĞER KAYNAKLAR

- BİLMEN, Mehmet Selim: “Vergi Usul Kanunu’nda Düzeltme Kurumu”, **Yüksek Lisans Tezi**, M. Ü. S. B. E., İstanbul, 2010.
- ÇOLAK, Nusret İlker: “İdari Vergi Cezalarına Karşı İdari Başvuru Yolları”, **Yüksek Lisans Tezi**, M. Ü. S. B. E., İstanbul, 1998.
- DOĞRUSÖZ, Mehmet Ezhan: “Türk Vergi Hukukunda Hata ve Düzeltme”, **Doktora Tezi**, M. Ü. S. B. E., İstanbul, 1999.
- DÜZGÖREN, Ferhat: “Vergi Usul Hukukunda Düzeltme”, **Yüksek Lisans Tezi**, İ. Ü. S. B. E., İstanbul, 1996.
- KOÇ, Cevat: “Vergi Hatalarını Düzeltme”, **Yüksek Lisans Tezi**, İ. Ü. S. B. E., İstanbul, 1991.
- MELİKOĞLU, Burakhan: “Vergi Hataları ve Düzeltme Yolu”, **Yüksek Lisans Tezi**, K. T. Ü., Ankara, 2007.
- SAYGILI, Harun: “Vergi Uyuşmazlıklarının İdari Aşamada Çözümü”, **Yüksek Lisans Tezi**, İ. Ü. S. B. E., İstanbul, 1988.
- YERLİKAYA, Gökhan Kürşat: “Vergi Hatalarında Düzeltme ve Yargı Yoluna Başvuru”, **Yüksek Lisans Tezi**, M. Ü. S. B. E., İstanbul, 1995.

Danışma Komisyonu Kararları, Maliye Hesap Uzmanları Derneği, İstanbul, 2007.

Türk Vergi Sistemi Sorunlar –Çözüm Önerileri, Maliye Hesap Uzmanları Vakfı, Doğuşum Matbaacılık A. Ş., 2003.

AKKURT,

Mahmut Nedim:

“Düzeltilme ve Yargıya Geçiş”,

www.archive.ismmmo.org.tr/docs/.../07-39MahmutNedimAkkurt.doc,

(Çevrimiçi), 15.03.2011.

PERÇİN, Necati:

“Vergi Dairelerince Yapılan Mahsup İşlemlerinde Damga Vergisi Uygulaması”

www.archive.ismmmo.org.tr/.../04%20-%2054%20NECATİ%20PERÇİN.doc,

(Çevrimiçi), 10.03.2011.

“Amme Alacaklarının Tahsil Usulü Hakkında Kanun”

http://www.alomaliye.com/6183_sayili_kanun_amme.htm , (Çevrimiçi), 28.10.2010.

“Danıştay Kararları”

<http://www.danistay.gov.tr/kerisim/container.jsp> , (Çevrimiçi), 23.02.2011.

“İdari Yargılama Usulü Kanunu”

http://www.danistay.gov.tr/idari_yargilama.htm , (Çevrimiçi), 17.03.2011.

“Resmi Gazete”

<http://www.resmigazete.gov.tr/default.aspx> , (Çevrimiçi), 27.01.2011.

“Vergi Daireleri İşlem Yönelgesi”

www.geliruzmani.com/dosya/.../VERGI-DAIRELERI-ISLEM-YONERGESI.rtf,

(Çevrimiçi), 14.04.2011.

“Vergi Usul Kanunu”

<http://www.mevzuat.adalet.gov.tr/html/1045.html> , (Çevrimiçi), 20.01.2011.

“Yaklaşım Dergisi”

<http://www.yaklasim.com/mevzuat/dergi> , (Çevrimiçi), 21.12.2010.

EKLER³³²

³³² Kızılot, Kızılot, **a.g.e.**, s.140-141

EK: 1- DÜZELTME DİLEKÇESİ ÖRNEĞİ

.....VERGİ DAİRESİ MÜDÜRLÜĞÜNE

.....

DÜZELTME İSTEMİNDE BULUNAN : (Adı, Soyadı ve Adresi)

DÜZELTME İLE İLGİLİ VERGİ VE CEZANIN

NEV'İ :

YILI :

MİKTARI :

TEBLİĞ EDİLEN İHBARNAMELERİN

TARİHİ :/.../...

NUMARASI :

TEBLİĞ TARİHİ :/.../...

MÜKELLEF HESAP NUMARASI :

DÜZELTME KONUSU OLAY : (Düzeltilme konusu olan olay kısaca açıklanır.)

DÜZELTME İSTEMİNİN YASAL : (Düzeltilme isteminin dayandığı ilgili yasa

DAYANAĞI maddeleri ve hukuki delillerden bahsedilir.)

SONUÇ : (Yukarıda belirtilen hususlar sonucu, yapılan hatalı işlemin düzeltilmesi talep edilir.)

..../.../...

Adı-Soyadı

İmza

EK: 2- ŞİKAYET YOLU İLE MÜRACAATA İLİŞKİN DİLEKÇE ÖRNEĞİ

MALİYE BAKANLIĞI'NA

ANKARA

ŞİKAYET YOLU İLE

MÜRACAAT EDEN : (Adı, Soyadı ve Adresi)

KARŞI TARAF :VERGİ DAİRESİ MÜDÜRLÜĞÜ

ŞİKAYET İLE İLGİLİ VERGİ VE CEZANIN

TÜRÜ :

YILI :

MİKTARI :

ŞİKAYET KONUSU İHBARNAMELERİN

TARİHİ :

NUMARASI :

TEBLİĞ TARİHİ :/../....

MÜKELLEF HESAP NO.SU :

ŞİKAYET KONUSU OLAY : (Şikayet yolu ile müracaata esas olan düzeltme konusu olay kısaca açıklanır.)

ŞİKAYETİN HUKUKİ MESNET VE : (Düzeltilme isteminin, dayandığı ilgili yasa

DELİLLERİ maddeleri ve hukuki delillerden bahsedilir.)

SONUÇ : (Yukarıda belirtilen hususlar sonucu vergi dairesince yapılan hatalı işlemin iptali ve düzeltme talebinin yerine getirilmesi talep edilir.)

Adı-Soyadı

Tarih

İmza

EKLER

1-Vergi-ceza ihbarnamesi

2-Vergi dairesine verilen düzeltme dilekçesinin fotokopisi ve ekleri

3-Vergi dairesinin olumsuz yanıtı