

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

YÜKSEK LİSANS TEZİ

VERGİ HATALARI VE DÜZELTME YOLLARI

**HAZIRLAYAN
Ayça Fulya TAYFUR
2501070460**

**TEZ DANIŞMANI
DOÇ. DR. Mahmut KAŞIKÇI**

**İSTANBUL, 2011
(DÜZELTİLMİŞ TEZ)**

TEZ METNİNDE DÜZELTİLEN HUSUSLAR

Öz kısmında ikinci paragrafta mevcut olan anlatım bozukluğu cümle değişikliği ile giderildi. Öz kısmında son paragrafta yer alan KDV kısaltması tez metninde ilk kez geçtiği için Katma Değer Vergisi olarak metin içinde düzeltildi.

Abstract kısmında ingilizce metin çevirisi tamamen değiştirildi.

Önsöz kısmında üçüncü paragrafta ikinci satırda kelime değişikliği yapılarak, aşikâr kelimesi kaçınılmaz olarak değiştirildi.

İçindekiler kısmında, birinci bölümde hukuk disiplinlerindeki yeri başlığı hukuk disiplinindeki olarak değiştirildi. İkinci bölümde alt başlık olarak yer alan vergi hatasının unsurları bölüm içerisinden çıkarıldı. Vergilendirme veya muafiyette hata ifadesi düzeltilerek muafiyet döneminde hata olarak ifade edildi. Üçüncü bölümde yeni alt bölüm başlığı eklenerek gümrük uyuşmazlıklarının idari ve yargısal yollarla çözümü bahsi bu bölüme getirildi. Beşinci bölümde yer alan gümrük vergisine ilişkin hususlara üçüncü bölümde yer verilerek, beşinci bölüm tez metninden kaldırıldı. Tüm bu değişiklikler çerçevesinde eklenen ve çıkartılan bahisler sonucunda sayfa numaralarında değişiklikler yapıldı.

Kısaltmalar kısmında (d.p.n.)yeni kısaltma ibaresi eklendi.

Giriş kısmında üçüncü paragrafta kelime değişikliği yapılarak aşikâr kelimesi kaçınılmaz olarak değiştirildi.(1.sayfa) Düzeltme sürecinde şikâyet makamı Maliye Bakanlığı Gelir İdaresi Başkanlığı olarak düzeltildi. Hukuki uyuşmazlık ifadesi yerine vergi uyuşmazlığı ifadesi kullanıldı. Tez konusu olarak vergi hataları ve düzeltme usulleri olarak kullanılan ifade düzeltme yolları şeklinde düzeltildi.(3.sayfa)

Tezin içeriğine gelindiğinde; birinci bölümde bölüm başlığı olan hata kavramının hukuk disiplinlerindeki yeri ifadesi disiplinindeki olarak değiştirildi.(5.sayfa)

1.3.Ceza Hukukunda Hata Kavramı alt bölümünde, vergi ceza hukukunda hata kavramının anlatıldığı paragrafın anlam bütünlüğünün sağlanması açısından yeri değiştirildi. Fiili yanılmaya ilişkin metin içinde alt başlık yapılarak açıklama yapıldı. Fiili yanılmaya ilişkin sonradan teze eklenen yeni kaynaklardan alıntı yapılarak konu genişletilmeye çalışıldı.(17-18-19.sayfalar)

1.4.İdare Hukukunda Hata Kavramı alt bölümünde ise, bölüm içerisine eklenen ikinci paragrafta konuyla ilgili açıklama yapıldı.(20.sayfa) Yokluk bahsinde kaynakçaya eklenen yeni kaynaklara atıf yapılarak konu daha kapsamlı ve net açıklanmaya çalışıldı.(20-21.sayfa) İptal bahsine ilişkin yeni kaynaktan alıntı yapıldı.(22.sayfa)Yok hükmünde sayma ile iptal arasında farklara ilişkin yeni kaynaktan alıntı yapılarak konu genişletilmeye çalışıldı.(23.sayfa) Hata hallerinde idarenin sorumluluğuna ilişkin kaynaktan ekleme yapılarak idare hukukunda hata kavramının tez içerisinde içeriği genişletildi.(24.sayfa)

1.5.Vergi Hukukunda Hata Kavramı genel olarak açıklanırken metin içinde vergi hukukunda yanlışlık bahsine yer verilerek her iki kavram arasında ayrıma yer verildi.(26.sayfa)

İkinci bölümde; 2.1. vergi hatası kavramının tanımında paragraf yeri değişikliği ile paragraflar arası anlam kopukluğu giderilmeye çalışılarak metin içinde anlam bütünlüğü sağlanmaya çalışıldı. Yine aynı sayfada vergi hatası tanımına ilişkin paragrafta anlam bütünlüğünü bozan cümle çıkarıldı.(28.sayfa) Paragraflar arasında yer değişikliği sağlandı.(29.sayfa) Paragraf içerisinde “vergi hatası kavramının kapsamının belirlenmesinde” kelimesi eklendi.(29.sayfa) Vergi hatasına ilişkin alıntı yapılmış olan paragrafın yeri değiştirildi.”Kanaatimce” ifadesi çıkarıldı.(31.sayfa) Yine vergi hatasının tanımına ilişkin yapılan alıntıda “toparlayıcı tanıma göre” ifadesi “diğer bir tanıma göre” olarak değiştirildi. Vergi cezalarında yapılan hatalarında vergi hatalarına ilişkin hükümler çerçevesinde düzeltileceğini belirten paragrafın metin içerisinde anlam bütünlüğü açısından yeri değiştirildi.(31.sayfa) Vergi hatası kavramının unsurları alt bölüm adı altında tez içerisinde düzenlenen kısım çıkarılarak, metin içinde genel olarak ve ayrıntıya girmeden şekli unsur,maddi unsur,hukuka aykırılık ve diğer unsurlar olmak üzere ele alındı.(31-32.sayfa)

2.2.Vergi hatası türleri bahsinde hesap hataları alt başlığına ilişkin kısımda 4811 sayılı kanunla ilgili Danıştay Kararının yeri değiştirildi. Hayat standartı esasına ilişkin yargı kararı çıkarıldı.(33-34.sayfa) Matrah hataları bahsinde vergilendirilmeyecek bir unsurun matraha dahil edilmesine ilişkin Danıştay kararının yeri değiştirildi. Hukuki uyumsuzluk(vergi uyumsuzluğu)-vergi hatası ayırımına ilişkin açıklama içeren paragrafın tez içerisinde anlam bütünlüğünün sağlanması açısından yeri değiştirildi.(34-35.sayfa) Vergilendirme hataları kısmında, vergi hatası olmayan işleme karşı düzeltme-şikayet yoluna başvurulamayacağına ilişkin tez metni içerisinde farklı kısımlarda yer alan Danıştay kararları anlam bütünlüğü açısından vergilendirme hataları içerisine eklendi.(38.sayfa) Mükellefin şahsında hata bahsinde paragraflar arası geçişin sağlanması ve bütünlük için paragrafların yeri değiştirildi. Mükellefiyette hatada, tezin farklı kısmında yer alan bir Danıştay kararı eklemesi yapıldı.(40-41.sayfa) Mevzuda hata kısmında, Danıştay kararlarını içeren paragrafların arasında geçişi sağlamak açısından kullanılan ifadelerde değişiklik yapılarak; “Danıştay ilgili dairesinin kararı” ifadesi kullanıldı. Anlam bütünlüğü açısından tezin başka kısmında yer verilen Danıştay kararının yeri değiştirilerek mevzuda hata kısmında kullanıldı. (45.sayfa) Vergilendirme veya muafiyette hata ifadesi muafiyet döneminde hata olarak düzeltildi. Teşvik ikramiyesine ilişkin alıntı bu kısımdan çıkarıldı. (46-47.sayfa)

2.3.Vergi Hatalarında Gecikme Faizi alt bölümünde anlam karışıklığı mevcut olduğu için gecikme faizi kısmı anlaşılır şekilde açıklanmaya çalışıldı. Bunun için ilk paragrafta açıklama getirildi. İkiye ayrılarak gecikme faizi kavramı açıklanmaya çalışıldı; bir tarafta idarenin mükelleften gecikme faizi talep edebileceği diğer tarafta ise mükellefin idareden gecikme faizi talep edebileceği durumlar özet olarak açıklanmaya çalışıldı. Paragraflar arasında kelime ve cümleler düzeltilerek anlam bütünlüğü sağlanmaya çalışıldı.(47-48-49.sayfa)İdari Yargılama Usulü Kanununun 28.maddesinde yer alan gecikme faizi ile Vergi Usul Kanununda 112.madde de yer

alan gecikme faizi uygulamasının içeriği,farklılığına ilişkin açıklama eklendi.(50.sayfa)

Üçüncü bölümde, 3.1.Vergi Uyuşmazlığı Kavramı ve Uyuşmazlığın İdari Aşamada Çözümlemesi bahsinde paragraf içerisinde “Hata düzeltme, indirim, ıslah vs... başvurulabilmektedir” ifadesi getirildi. Yine bu müesseselerin vergi veya cezayı ortadan kaldıran haller olarak da kabul edilebildiği cümlesi eklendi.(51-52.sayfa)

3.3.Vergi hatalarının düzeltilmesi bahsine ilk paragrafta cümle alıntısı eklendi.(53.sayfa) Düzeltme hususunda VUK.378.madde de düzenlenen mükelleflerce beyan üzerine tarh edilen vergilere dava açılmaz kuralının istisnası olarak düzeltme müessesesinin uygulanma sorunsalı hususunda yargı karar eklemeleri yapılarak, konu açıklanmaya çalışıldı. Yine bu kısımda paragraf eklemeleri ile tezin anlam bütünlüğü açısından yargı kararlarının metin içinde yerleri değiştirildi.(55-56-57.sayfa)

3.3.1.Vergi Hatalarında Düzeltme Yetkisi kısmında beyana dayalı tarhiyatlarda düzeltme hususunun anlatıldığı paragraflar anlamı bozduğu için çıkarıldı.(58.sayfa)

3.3.2.Düzeltilmenin Şekli ve Reddiyat bahsinde, VUK. md.120/f.3 ve devam maddeleri gereğince yasal düzenlemeye ilişkin açıklama eklendi.(59.sayfa)Bu kısımda anlam kopukluğu yaratan paragraflar çıkarıldı.

3.3.3.1.1.Mükellef Lehine Resen Düzeltme İşlemi Yapılması bahsinde ilk paragrafta açıklama eklendi.(62.sayfa)

3.3.3.2.Vergi mükellefinin başvurusu ile düzeltme bahsine anlam bütünlüğünün sağlanması açısından ikinci ve üçüncü paragrafların aralarında yerleri değiştirildi.(62.sayfa)Son paragraf anlam bütünlüğü açısından kaldırılmıştır.(64.sayfa)

3.3.4.Düzeltilmede Zamanaşımı kısmında, zamanaşımı süresine ilişkin özel halleri anlatan paragrafta düzeltme yapılarak “uzayabilmektedir” kelimesi kullanıldı. Zamanaşımı bahsinde sürelerle ilişkin örnekleme eklendi.(65-66.sayfa)Paragraflarda kelime ve yazım imla hataları düzeltildi. İhbarname ve ödeme emri ilan yoluyla tebliğ edilen vergilere ilişkin açıklama içeren paragraf eklendi.Düzeltilme zamanaşımına ilişkin Danıştay kararları anlam bütünlüğü açısından yer değiştirildi.(66-67.sayfa)

3.4.1.Düzeltilmenin Niteliği-Kapsamı bahsine düzeltme konusu yapılabilecek hatalara örneklerin verildiği açıklamalar eklendi.(68-69.sayfa) İçtihadı Birleştirme Kararlarının düzeltme müessesesine olan etkisine ilişkin anlamı bozan paragrafın yeri değiştirildi.Düzeltilme talep edilebilecek vergi hatalarına ilişkin Danıştay kararının anlam bütünlüğünün sağlanması açısından yeri değiştirildi.(70.sayfa)Atıf yapılan bazı Danıştay kararları kısaltıldı.Kararlara geçilmeden önce kararları açıklayan paragraf akışını sağlayan cümleler değiştirildi.(71-72-73.sayfa)Düzeltilme

hükümlerine göre ıslahı mümkün olmayan hususlara örneklerin verildiği paragraf eklendi.(74-75.sayfa)

3.4.2.Düzeltilme Usulü Bakımından Özellik Gösteren Durumlar kısmında giriş paragrafında kelime değişikliği ile “fayda bulunmaktadır” ifadesi getirildi.(75.sayfa)Ödeme emri aşamasındaki hata durumundaki bahiste tahsilatta hataya ilişkin ve damga vergisi kanunu çerçevesinde vergi hatasına ilişkin Danıştay kararları çıkarıldı.(78.sayfa)Uzlaşma olan tarhiyatta hata vuku bulması bahsine ilişkin kaynakçaya eklenen yeni kaynaklardan alıntı yapıldı.(80.sayfa)

3.5.Katma Değer Vergisinde Düzeltilme bahsinde konunun sonuna açıklama eklendi.(82.sayfa)

3.6. Gümrük Uyuşmazlıklarının İdari ve Yargısal Yolla Çözümü bahsi tez metni içerisinde ayrı bir bölüm olarak 5.bölümden çıkarıldı.3.bölüm içerisinde alt bölüm olarak yer verildi.Bu bölümde sehven yazılan gümrük yönetmeliği tarihi düzeltilerek, itiraz türlerine ilişkin (konu,matrah,tarife,diğer) alt başlıklar halinde ayrıntılı açıklamalar çıkarılarak genel olarak konu anlatıldı.(83-94 arası sayfalar)

Dördüncü bölümde 4.1.1.Mükellefin Düzeltilme İsteminde Bulunması kısmında ilk paragraftaki cümlenin devrikliği düzeltildi. Ret ve iadeye ilişkin paragraf çıkarıldı. (95.sayfa)

4.2. Mükellefin Başvurusu Üzerine Düzeltilmede Yönetmelik ve Yargısal Başvuru Yolu kısmında ilk paragrafta “VUK.116-126.madde de düzenlenen hata düzeltilme prosedürüyle başvurulmasına gerek duyulan haller” olarak ifade değiştirildi.(98.sayfa)VUK.116-126 ile İYUK.11’inci maddelerin karşılaştırılmasına ilişkin açıklama genişletildi.(98-99.sayfa)

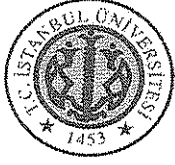
4.2.1.1.Mükellefçe Dava Açma Süresi İçerisinde Düzeltilme Talebinde Bulunulması kısmında ilk paragrafta VUK.117-118.madde de yer alan vergi hataları varlığında düzeltilme talebinde bulunulduğunda dava açma süresinin duracağı ve talebin reddi halinde İYUK.11 gereği duran sürenin işlemesine yönelik açıklamalara yer verildi. Bu bölümde paragraflar gerek yer değişikliği gerekse yeni kaynaklardan yapılan alıntılar ve örnekler ile konunun tamamen sistematiki değiştirilerek; konu açık ve karışıklığa sebebiyet vermeyecek şekilde anlatılmaya çalışıldı. Bu çerçevede İYUK.11. maddenin yasal düzenlemesi ele alınmakla birlikte,üst makama başvurunun dava açma süresini etkilediği tüm haller ele alınarak açıklanmaya çalışılmıştır.(99-100.sayfa)Konuyla bağlantılı olarak idarenin cevap verme süresini düzenleyen İYUK.10.maddenin yasal düzenlenişi ve buna ilişkin dava açma süresinin ne zaman başlayacağı bağlantısı ele alınmaya çalışıldı.(101-102.sayfa)Burada da Danıştay kararları arasında anlam bütünlüğünü bozan ve geçiş kopuklukları teşkil eden paragrafların yerleri değiştirildi.(102-103-104-105.sayfa)

4.2.1.2.Şikayet yolunun açıklanmasında ikinci paragrafta 188 sıra numaralı VUK.genel tebliğine ilişkin alıntı yapıldı.VUK.124’üncü madde kapsamından anlaşılması gereken,şikayet yoluna ne durumda başvurulabileceğine yönelik kanun

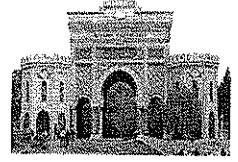
maddesi yorumlanmaya çalışılarak, bu hususa ilişkin teze yeni eklenen Danıştay dairesi kararlarına atıf yapıldı.(106.sayfa) VUK.124.madde çerçevesinde dava açmadan önce şikâyet başvurusu zorunlu mu? İstisnaları var mı? Bu hususlara ilişkin yeni eklenen Danıştay kararlarına atıf yapıldı.(107.sayfa) Şikâyet başvurusunda bulunmak için mükellefin elinde bulunan süreye ilişkin İYUK.10 ve 11'inci maddelerin açıklanması gerek paragraf içi düzenleme gerek paragrafların yerini değiştirme yoluyla anlam bütünlüğü sağlanarak düzeltildi. Maliye Bakanlığı Gelir İdaresi Başkanlığınca ret kararı verildiğinde yada 60 günlük sürede açık yada kesin cevap verilmediği hallerde ve açık yada zimni ret kararına karşı süresinde dava açılmaz ise sonradan Başkanlıkça cevap verildiği takdirde dava açma hakkının yeniden doğabileceğine ilişkin teze yeni eklenen Danıştay kararına atıfta bulunuldu. Paragrafların yerleri değiştirildi ve düşük olan cümleler düzeltildi. (109-110.sayfa) Dava açma süresine ilişkin Danıştay kararı çıkarıldı.(111.sayfa) Şikâyet usulünde İYUK.11'inci maddenin uygulanması noktasında Dnş.7 Dairesi ile Vergi Dava Daireleri Genel Kurulunun farklı görüşlerini içeren ve teze yeni eklenen iki Dnş.kararına atıf yapıldı.(112.sayfa) Kanun değişiklikleri ile tarihsel süreç içerisinde kanun maddelerinin anlatıldığı anlam bütünlüğünü bozan paragraf çıkarıldı.(114.sayfa)

Sonuç kısmında İYUK.11'inci maddenin anlatıldığı paragrafta cümle değişikliği yapıldı.(121.sayfa)

Kaynakça kısmına yeni kaynaklar eklendi. Eklenen kaynaklar: Mehmet Nadir Arıca-Mükellef ve Vergi Sorumlularının Muhatap Olabilecekleri Vergi Hataları, Altar Ömer Arpacı-Vergi Hatasını Düzeltme, Kemal Gözler-İdare Hukuku Dersleri, Şeref Gözübüyük/Turgut Tan-İdare Hukuku Genel Esaslar, Hakan Hakeri-Ceza Hukuku Temel Hükümler(Genel Bilgiler), Zihni Kartal-Yanılma Tarih mi Oluyor?, Veli Özer Özbek-Türk Ceza Kanununun Anlamı-TCK.İzmir Şerhi, Doğan Şenyüz/Mehmet Yüce/Adnan Gerçek-Vergi Hukuku, Ali Ural-Vergi Hataları ve Düzeltme Müessesesi, Fatih Yaşar-Vergi Hataları ve Düzeltme Yolları.



T.C.
İSTANBUL ÜNİVERSİTESİ
SOSYAL BİLİMLER ENSTİTÜSÜ
MÜDÜRLÜĞÜ



TEZ ONAYI

Enstitümüz MALİ HUKUK Anabilim Dalında ders dönemindeki Eğitim - Öğretim Programını başarı ile tamamlayan 2501070460 numaralı AYÇA FULYA TAYFUR'un hazırladığı "VERGİ HATALARI VE DÜZELTME YOLLARI" konulu YÜKSEK LİSANS/ DOKTORA TEZİ ile ilgili TEZ SAVUNMA SINAVI, Lisansüstü Öğretim Yönetmeliği'nin 15.Maddesi uyarınca 13.05.2011 ÇARŞAMBA günü saat 14.30'da yapılmış, sorulara alınan cevaplar sonunda adayın tezinin*Kayıt*.....'ne* OYBİRLİĞİ /OYÇOKLUĞUYLA karar verilmiştir.

JÜRİ ÜYESİ	KANAATI(*)	İMZA
PROF.DR.ESRA EKMEKÇİ ÇALICIOĞLU	Kabul	<i>[Signature]</i>
PROF.DR.ATEŞ OKTAR	Kabul	<i>[Signature]</i>
DOÇ.DR.MAHMUT KAŞIÇI	Kabul	<i>[Signature]</i>
YRD.DOÇ.DR.ERTUNÇ ŞİRİN	KABUL	<i>[Signature]</i>
YRD.DOÇ.DR.İRFAN BARLASS	Kabul	<i>[Signature]</i>

VERGİ HATALARI VE DÜZELTME YOLLARI

Ayça Fulya TAYFUR

ÖZ

Vergi hatalarını düzeltme müessesesi, 213 sayılı Vergi Usul Kanunu'nun 116-126'ncı maddeleri arasında düzenlenen, yalnızca vergi hatalarına ilişkin uygulama alanı bulan; vergiye ilişkin hesaplarda veya vergilendirmede yapılan hatalar yüzünden haksız yere fazla veya eksik vergi istenmesi veya alınması şeklinde ifade edilen, vergi uyuşmazlıklarının idari aşamada çözümlenmesi yollarından bir tanesidir.

Vergi alacağının tahsili meselesinin çözümünde, hata düzeltme müessesesinin varlığı, devletle vergi mükellefleri/sorumluları arasında çıkabilecek olası uyuşmazlıkların kanunun tanıdığı belli şartlar altında yargıya intikal etmeden çözümünü sağlamaktadır. Bu nedenle çalışmamızda düzeltme müessesesine ilişkin farklı doktrinsel görüşlere yer verilmekle birlikte, yer aldığı konuyla bağlantılı olarak Danıştay kararlarının ışığı altında konular ele alınmaya çalışılmıştır.

Sonuç olarak, düzeltme müessesesinin kanuni düzenleme içerisinde tüm yönleriyle ele alınması ile birlikte, Vergi Usul Kanunundaki hata düzeltme müessesesinden farklı olan fakat kendine has düzeltme usulü içeren bazı vergi türlerine de (Gümrük vergisi, Katma Değer Vergisi) çalışmamızda yer verilmiştir. Tüm bu anlatılanların ışığında; düzeltme müessesesinin hukuki yapısına ilişkin tarafımızca getirilen yorumlar doğrultusunda müessesenin olumlu-olumsuz yönleri vurgulanmaya çalışılmıştır.

TAX ERRORS AND METHODS FOR CORRECTING THEM

By Ayça Fulya TAYFUR

ABSTRACT

The organization for correction of tax errors is regulated by 116th -126th Clauses of 213 numbered Tax Procedural Law and applied only to tax errors. It is one of the methods in administratively dissolving disputes relating to taxes, which are described as requiring or receiving unduly higher amounts or lower amounts as tax as a result of errors, which are made in calculations relating to tax or taxations.

Existence of the organization for correction of tax errors ensures that potential disputes, which might occur between taxpayers and the government, are dissolved under certain conditions described by the law without bringing the disputes before the applicable courts. Therefore, although different doctrinal views relating to the organization for correction take place in our study, issues were aimed to be investigated under the light of the state council's decisions relating to the matter in whichever it takes place.

As a result, although the correction organization was investigated with its all aspects within the legal regulation, some types of taxes, which are unlike to be dissolved by the correction organization in the tax procedure law but have specific correction ways (customs tax, value added tax) are also included in our study. According to the aforementioned, favorable and unfavorable aspects of the organization were aimed to be highlighted according to our comments about the legal structure of the correction organization.

ÖNSÖZ

Tarihsel süreç incelendiğinde, vergi alacağı, vergi sistemleri içerisinde önemini sürekli korumuştur. Bunun nedeni olarak devletlerin mali teşkilatlarının (özellikle de sosyal devlet anlayışı içerisinde yapılanmış olanlar için) kamu harcamalarını finanse etme çabaları ve yine devletlerin vatandaşlarına karşı yükledikleri ödevlerin gün geçtikçe çoğalması sonucu ortaya çıkan gelir kaynağında artış ihtiyacı duyulması gösterilebilir.

Bu süreçte kamu gelirleri içerisinde yer alan vergi gelirlerinin büyük oranda yer ve önem teşkil ettiği görülmektedir. Bu sebeptendir ki, vergi alacağının tahsili devletlerin yapısal olarak varlığını sürdürmeleri için gereklilik arz etmektedir. Bu da, vergi alacağının hızlı ve gereği gibi tahsil edilebilmesinin devletlerin vergi sistemlerinin ve sistem içi teşkilatlanmalarının doğru ve yeterli olmasını gerektirir.

Vergi sistemlerinde yaşanan aksaklıklar ve yanlışlıklar neticesinde mükellefler ile vergi idareleri arasında sorun yaşanması kaçınılmaz olup; bu ihtilafların bir an evvel çözümü, vergi alacağının tahsili için büyük önem taşımaktadır. Dolayısıyla, ülkelerce vergi sistemlerinde çıkan uyuşmazlıkların süratle çözümü için idari aşamada çözüm usulleri benimsenerek, yargı mercilerine başvurmadan sorunların çözümü için uğraşmıştır. Bu kapsamda uzlaşma, indirim, düzeltme, pişmanlık ve ıslah vb. gibi bizim vergi sistemimizde de mevcut olan uygulamalara yer verilmiştir.

Diğer yandan, çalışmamızın konusunu oluşturan vergi hataları ve düzeltme müessesesi, gerek 213 sayılı Vergi Usul Kanunu kapsamında, gerekse çeşitli özel kanunlarla düzenlenen vergiler açısından (Gümrük Vergileri, KDV gibi) ele alınmaya çalışılmış; uygulamada yaşanan uyuşmazlıkların yargı kararları doğrultusunda ele alınıp açıklanmasına gayret edilmiştir.

Çalışmamızın hazırlanmasında yardımlarını esirgemeyen saygıdeğer hocam Doç. Dr. Mahmut Kaşıkçı' ya ve bu süreç boyunca manevi desteğini eksik etmeyen babam Cihat Tayfur'a teşekkürü bir borç bilirim.

İÇİNDEKİLER

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

BİRİNCİ BÖLÜM

1. HATA KAVRAMI VE HUKUK DİSİPLİNİNDEKİ YERİ	5
1.1. Kavram Olarak Hata	5
1.2. Borçlar Hukukunda Hata ve Etkili Hata Kavramı	6
1.2.1. Sözleşmenin Mahiyetinde Hata.....	7
1.2.2. Sözleşmenin Konusunu Meydana Getiren Şeyde Hata.....	8
1.2.3. Şahısta Ortaya Çıkan Hata	9
1.2.4. Miktarda Ortaya Çıkan Hata	10
1.2.5. Sözleşmenin Lüzumlu Niteliklerinde Hata	11
1.3. Ceza Hukukunda Hata Kavramı.....	14
1.4. İdare Hukukunda Hata Kavramı	20
1.5. Vergi Hukukunda Hata Kavramı.....	24

İKİNCİ BÖLÜM

2. VERGİ HATASI	27
2.1. Vergi Hatası Kavramı ve Hukuki Düzenleme	27
2.2. Vergi Hataları Türleri.....	33
2.2.1. Hesap Hataları	33
2.2.1.1. Matrah Hataları	34
2.2.1.2. Vergi Miktarında Hatalar.....	36

2.2.1.3. Mükerrer Vergilendirme	36
2.2.2. Vergilendirme Hataları	37
2.2.2.1. Mükellefin Şahsında Hata.....	40
2.2.2.2. Mükellefiyette Hata	42
2.2.2.3. Mevzuda (Konuda) Hata.....	44
2.2.2.4. Vergilendirme veya Muafiyet Döneminde Hata.....	46
2.3. Vergi Hatalarında Gecikme Faizi.....	47

ÜÇÜNCÜ BÖLÜM

3. VERGİ UYUŞMAZLIKLARININ İDARİ AŞAMADA ÇÖZÜMLENMESİ VE HATA DÜZELTME YOLU 51

3.1. Vergi Uyuşmazlığı Kavramı ve Uyuşmazlığın İdari Aşamada Çözülmesi	51
3.2. Vergi Hatalarının Ortaya Çıkarılması	52
3.3. Vergi Hatalarının Düzeltmesi	53
3.3.1. Vergi Hatalarında Düzeltme Yetkisi	57
3.3.2. Düzeltmenin Şekli ve Reddiyat	59
3.3.3. Düzeltme Çeşitleri	60
3.3.3.1. Re'sen Düzeltme.....	60
3.3.3.1.1. Mükellef Lehine Re'sen Düzeltme İşlemi Yapılması.....	61
3.3.3.1.2. Mükellef Aleyhine Re'sen Düzeltme İşlemi Yapılması.....	62
3.3.3.2. Vergi Mükellefinin Başvurusu İle Düzeltme.....	62
3.3.4. Düzeltmede Zamanaşımı	64
3.4. Düzeltmenin Niteliği – Kapsamı ve Düzeltme Usulü Bakımından Özellik Gösteren Durumlar.....	68
3.4.1. Düzeltmenin Niteliği – Kapsamı.....	68
3.4.2. Düzeltme Usulü Bakımından Özellik Gösteren Durumlar	75
3.5. Katma Değer Vergisinde Düzeltme.....	81
3.6. Gümrük Uyuşmazlıklarının İdari Ve Yargısal Yollarla Çözümü	83

3.6.1. Gümrük Vergilerinde İtiraz ve Düzeltme Usulü.....	85
3.6.2. Gümrük Vergilerinin Kaldırılması ve Geri Verilmesi	89
3.6.3. Gümrük Uyuşmazlıklarının Yargısal Yolla Çözümü.....	92

DÖRDÜNCÜ BÖLÜM

4. DÜZELTME USULÜNDE İZLENECEK PROSEDÜR VE YARGI YOLUNA MÜRACAAT	95
4.1. Düzeltme Usulünde İzlenecek Prosedür	95
4.1.1. Mükellefin Düzeltme İsteminde Bulunması.....	95
4.1.2. Düzeltme İstemi Üzerine İnceleme	96
4.1.3. Düzeltme İşleminin Yapılması	96
4.1.3.1. Mükellef Aleyhine Yapılan Hataların Düzeltilmesi.....	96
4.1.3.2. Mükellef Lehine Yapılan Hataların Düzeltilmesi.....	97
4.2. Mükellefin Başvurusu Üzerine Düzeltmede Yönetmel ve Yargısal Başvuru Yolu	98
4.2.1. Yönetmel Başvuru Yolu İle Düzeltme	99
4.2.1.1. Mükellefçe Dava Açma Süresi İçerisinde Düzeltme Talebinde Bulunulması.....	99
4.2.1.2. Mükellefçe Vergi Mahkemesinde Dava Açma Süresi Dolduktan Sonra Düzeltme Talebinde Bulunulması (Şikâyet Yolu)	105
4.2.2. Yargısal Başvuru Yolu.....	116
SONUÇ	120
KAYNAKÇA	122
EKLER.....	132

KISALTMALAR

AATUHK.	:	Amme Alacaklarının Tahsil Usulü Hakkında Kanun
a.g.e	:	Adı geçen eser
BK.	:	Borçlar Kanunu
Bs.	:	Bası
C.	:	Cilt
dpn.	:	Dip Not
D.	:	Daire
DD.	:	Danıştay Dergisi
Dnş.	:	Danıştay
E.	:	Esas
F.	:	Fıkra
GVK	:	Gelir Vergisi Kanunu
İBK	:	İçtihatları Birleştirme Kurulu
İYUK.	:	İdari Yargılama Usulü Kanunu
K.	:	Karar
KDV.	:	Katma Değer Vergisi
md.	:	Madde
MK.	:	Medeni Kanun
S.	:	Sayı
s.	:	Sayfa
T.	:	Tarih
Vb.	:	Ve Benzeri
Vd.	:	Ve Devamı
VDDK.	:	Vergi Dava Daireleri Kurulu
VUK.	:	Vergi Usul Kanunu

GİRİŞ

Kamu harcamalarının devlet tarafından karşılanabilmesi için gerek duyulan kamu gelirleri çok çeşitli olmakla birlikte, bunların içinde vergi geliri önemli bir yer teşkil etmektedir. Zira sosyal devlet anlayışı gereği de, günümüzde devlete yüklenen ödevlerin sayısında artış olması, kamu geliri olan vergi gelirlerinin önemini daha çok ortaya çıkarmıştır.

Gerek verginin yasallığı ilkesi, gerekse de hukuk devleti ilkesi gereği, devletin kamu gelirlerinden olan vergi gelirinin önemi ortadadır. Verginin yasallığı ilkesi gereğince, vergiler ancak kanunla konulabilir, değiştirilebilir ve kaldırılabilir. Hukuk devleti ilkesi gereğince de, mükelleflerin kendilerinden istenen veya alınan vergilerde hukuka aykırılık düşüncesinde olma durumlarında ilgili vergiye itiraz etme imkânlarının bulunması söz konusudur.

Vergi gelirinin bu denli önemli olmasının, yukarıda da ifade ettiğimiz üzere devletin vergi idareleri ile vergi mükellefleri arasında vergi alacağının tarh, tahakkuk, tebliğ ile tahsil aşamalarından geçerek kesinleşmesi süreci içerisinde çeşitli ihtilafların doğumuna sebebiyet vermesi kaçınılmazdır.

Vergi ilişkisi nedeniyle doğan uyuşmazlıklar, vergiyi doğuran olayın gerçekleşmesi ile verginin tarhı, tahakkuku, tebliği ile tahsili aşamalarının herhangi birisinde mükellefçe veya vergi idaresince, kimi zaman vergi idaresinin, kimi zaman da vergi mükellefinin leh/aleyhinde olabilmektedir. Bu uyuşmazlıkların nedenlerine örnek olarak, vergi kanunlarında sık değişiklik yapılması, vergi mükelleflerince vergi kanunlarının yeterince anlaşılabilmesi, vergi kanunlarının uyuşmazlıkları çözmede yetersiz kalması, vergi kanunlarının çeşitliliği, kanunların yorum gerektirecek şekilde karışık ve teknik yapıda olması, vergi mükellefi ile vergi idaresi arasındaki menfaat çatışmaları vb. verilebilir.

Bu kapsamda, vergi idaresi ile mükellefler arasında vuku bulan uyuşmazlıklar iki yolla çözülebilmektedir. İlk yol; uyuşmazlığın, yargı mercileri önüne götürülmeksizin idari aşamada barışçıl yöntemlerle çözülmesidir. Diğer yol ise “yargısal yol” olarak nitelenen yargı mercileri önünde uyuşmazlığın çözümüdür. Uyuşmazlıkların idari aşamada çözümlenmesi, bir yönüyle mükelleflerin yargı mercileri önüne gitmeksizin vergi idaresi ile sorunlarını çözmelerine, diğer yönüyle bakıldığında vergi idaresinin ve yargı mercilerinin işinin hafiflemesine neden olmaktadır.

Türk vergi sisteminde uyuşmazlıkların önce idari yolla çözümü, bu yolun sonuçsuz kalması halinde yargı mercileri önüne götürülebilmesini zorunlu kılan, idari yola başvuru şartı bulunmamaktadır. Vergi mükellefine ya da vergi idaresince uyuşmazlık önce kanunun aradığı şartlar dâhilinde idari yola başvurularak çözümlenmeye çalışılıp; uyuşmazlık giderilemediği takdirde yargı mercileri önüne götürülebileceği gibi; doğrudan yargısal yola müracaat da edilebilmektedir.

Vergi sistemimizde vergi uyuşmazlığının idari yoldan barışçıl yöntemlerle çözümü için dört usul bulunmaktadır. Bunlar; vergi hatalarının düzeltilmesi, pişmanlık ve ıslah, cezalarda indirim ve uzlaşmadır. Yukarıda da ifade ettiğimiz üzere, bazı batı ülkelerinde olduğu gibi, vergi sistemimizde yargısal yola müracaat etmeden önce idari usulde bu yollardan birine başvurmak zorunluluğu bulunmamaktadır.

Çalışmamızın konusunu oluşturan vergi hataları ve düzeltilmesi usulü, 213 sayılı Vergi Usul Kanunu’nun 116-126’ncı maddeleri arasında düzenlenmiştir.

VUK.’nun 116. maddesinde ; “Vergi hatası, vergiye müteallik hesaplarda veya vergilendirmede yapılan hatalar yüzünden haksız yere fazla veya eksik vergi istenmesi veya alınmasıdır.” VUK.’nun 117. ve 118. maddelerinde hesap hataları ve vergilendirme hataları olmak üzere vergi hatası üst kavramı ayrıma tabi tutulmuştur. Devam eden maddelerde ise düzeltme müessesesinin işlerlik kazanması için mutlaka VUK.116-118’nci maddelerinde sayılı olan vergi hatalarının varlığının gerektiğine yer verilmiştir.

Düzeltilme yoluna vergi mükellefinin talebi ile başvurulabileceği gibi, vergi idaresince re'sen de gidilebilmektedir. İdarece re'sen düzeltilebilen vergi hataları açık ve mutlak olmalıdır (VUK.md.121). Vergi mükellefince talep üzerine başvurulabilen düzeltme usulünde, düzeltme talebi vergi idaresince reddedildiği takdirde, mükellefçe düzeltme talebinin reddi üst mercie (Maliye Bakanlığı Gelir İdaresi Başkanlığı) ya da yargı mercileri önüne götürülebilmektedir. Burada değinilmesi gerekli ve önemli olan husus, düzeltme talebinin düzeltme zamanaşımı süresi içinde yapılması gerekliliğidir.

Düzeltilme müessesesinin işlerlik kazanması için temel şartın VUK.' nun aradığı vergi hatalarından birinin mevcudiyeti olduğundan bahsetmiş idik; burada değinilmesi gereken bir diğer önemli husus, uyuşmazlığın vergi hatasından kaynaklanıp kaynaklanmadığı yani vergi(hukuki) uyuşmazlığı-vergi hatası ayrımının tespitidir. Çünkü vergi idaresi ile mükellef arasında mevcut olan uyuşmazlığın vergi hatası kapsamına girmediği sonucuna varılırsa ve daha önceden mükellefçe sadece düzeltme başvurusunda bulunmuş, uyuşmazlık yargı önüne götürülmeksizin dava açma süresi geçirilmiş ise bir daha mükellefin ilgili uyuşmazlığı yargı mercii önüne getirme imkânı kalmayacaktır. Doğurduğu sonuç itibariyle vergi hatası-vergi uyuşmazlığı kavramının ayrımına dikkat edilmesi gerekmektedir.

Anlatılanlar ışığında çalışmamızın kapsamı içerisinde “vergi hatası ve düzeltme yolları” başlığı altında ve dört bölümde çalışma konusu ele alınıp, incelenmeye çalışılacaktır.

Birinci bölümde, “hata kavramı ve hukuk disiplinindeki yeri” başlığı altında, hata kavramı kavram olarak ele alınıp, kavramdan ne anlaşılması gerektiği açıklanmaya çalışılacaktır. Daha sonra diğer hukuk dallarında hata kavramının ele alınış biçimi üzerinde durulacak, sırasıyla borçlar hukukunda, ceza ve idare hukukunda hata kavramı ele alınacaktır. En son olarak da, çalışmamızın konusu olan vergi hukukunda hata kavramı genel olarak ele alınacaktır.

İkinci bölümde, çalışmanın asıl konusunu teşkil eden vergi hataları ve bunların türleri ele alınıp, açıklanmaya çalışılacaktır. Bu bölümde öncelikle vergi hatasının tanımı

anlatılmaya çalışılacak, ardından sırasıyla hesap hataları ve vergilendirme hataları içerikleriyle anlatılacak; bu bölümle ilgili yargı kararları ışığında konu irdelenecek ve son olarak gecikme faizi konusuna değinilecektir.

Üçüncü bölümde, “vergi uyuşmazlıklarının idari aşamada çözümlenmesi ve hata düzeltme yolu” başlığı altında; öncelikle vergi hatalarının ortaya çıkarılma şekillerine değinilecek, sonrasında esas konumuz olan düzeltme müessesesine değinilecektir. Kavramın ayrıntılı olarak ele alınması diğer bölüme bırakılmış olduğundan; düzeltmenin şekli ve reddiyat ile zamanaşımı bahisleri ve düzeltmenin kapsamına değinilecektir. Bu bölümün devamında, katma değer vergisi açısından düzeltme bahsi ile gümrük kanunu kapsamında gümrük uyuşmazlıkları ve uyuşmazlıkların çözümüne yer verilecektir. Zira, VUK. md.2’ye göre ; gümrük ve tekel idareleri tarafından alınan vergi ve resimler Vergi Usul Kanunu’ nun ve dolayısıyla da Vergi Usul Kanunu’ ndaki düzeltme prosedürünün kapsamı dışındadır. Tüm bölümde ele alınan konulara ilişkin mahkeme kararları ile bölüm sonlandırılacaktır.

Dördüncü bölümde, düzeltme usulünde izlenecek prosedür ayrıntılı olarak ele alınmakla birlikte, mükellefin başvurusu üzerine düzeltme usulünde yönetsel başvuru yolu ve yargısal başvuru yolu, yine konu ile ilgili yargı kararları ile açıklanmaya çalışılacaktır.

Sonuç bölümünde düzeltme prosedürünün işleyişi açısından genel bir değerlendirme ile birlikte ülkemizde uygulamada görülen sorunlara ve bunun çözümüne ilişkin önerilere yer verildikten sonra çalışma konusuna ilişkin ekler bölümünde bazı resmi belgelerle uygulamadan örnekler vermeye çalışılacaktır.

BİRİNCİ BÖLÜM

1. HATA KAVRAMI VE HUKUK DİSİPLİNİNDEKİ YERİ

Hata kavramını incelerken, öncelikle kavramın gerek sözlük anlamını, gerekse çeşitli hukuk disiplinindeki yerini ele alıp incelememiz, kavramın kapsamını daha iyi anlamamıza yardımcı olacaktır. Bu nedenle tezin bu bölümünde sırasıyla “kavram olarak hata”, “borçlar hukukunda hata”, “ceza hukukunda hata”, “idare hukukunda hata” ve “vergi hukukunda hata” konu başlıkları altında olmak üzere hata kavramının sınırlarını anlatmaya gayret edeceğiz.

1.1. Kavram Olarak Hata

Hata kavramı sözlük anlamıyla, yanlış, yanlışlık, yanılğı, istemeyerek ve bilmeyerek yapılan kusur, yanılma olarak açıklanmakta ve dilimize Arapça’dan alınmış bulunmaktadır¹. Yine hata kavramı sözlük anlamının ötesinde, bireylerin irade beyanlarının sonuçları ile bağılı kalmamaları imkânını sunacak derecede önemli bilimsel araştırmalara konu bir kavramdır. “Hata veya yanılma kavramı, kast olmaksızın, yani kötü niyet gütmeksizin yapılan beyan ve bildirimleri veya ihmalleri kapsamaktadır.”²

“Dar anlamda hata, gerçek hakkında bilinçli olmayan yanlış veya eksik bir kanaati (tasavvuru) ifade eder. Geniş anlamda ele alındığı zaman ise, hata kavramı, yanlış veya eksik kanaat yanında bilgisizliği de içine alır.”³

Bu tezin konusunu oluşturan vergi hukukunda hata kavramını ele alıp incelemeden önce, diğere hukuk dallarında hata kavramını ve yerini açıklamanın daha faydalı olacağı kanaatindeyim.

¹ Ferhat Düzgören, **Vergi Usul Hukukunda Düzeltme**, İstanbul, 1996, s.8

² Düzgören, **a.g.e**, s.8

³ Mehmet Ayan, **Borçlar Hukuku Genel Hükümler**, Konya, 1996, s.179.

1.2. Borçlar Hukukunda Hata ve Etkili Hata Kavramı

Borçlar Kanunu'nun 23'ncü maddesinde; irade bozukluğu hallerinden biri olan hata hali düzenlenmiştir.⁴ İlgili madde hükmünce, bir sözleşme yapılırken, esaslı bir hataya düşen tarafın, tek taraflı olarak sözleşme ile bağlı olmayacağı düzenlenmiştir. Buradan çıkartılacak bir diğer önemli sonuç, iradesinde hataya düşmemiş tarafın, sözleşme ile bağlılığının sürüyor olmasıdır. Fakat tek taraflı olarak karşı tarafın hükümsüzlük iddiasında bulunması ile söz konusu bağlılık ortadan kalkacaktır.

“Hata, ya irade beyanının istenmeyerek arzuya uygun olmaması veya arzunun (iradenin) oluşmasına etken olan bir hususta düşüncenin (tasavvurun) gerçek duruma uygun olmamasıdır. Birinci halde beyan hatası, ikinci halde arzusunun oluşmasına yol açan saikte hata söz konusu olur.”⁵

“İrade açıklamasındaki sakatlıklar iki türdür. Ya iradenin oluşumunda bir sakatlık vardır ya da iradenin açıklanması sakattır, yani irade ile açıklama örtüşmemektedir. İrade ile açıklamanın örtüşmemesine, açıklamada yanılma(beyan hatası) denir. Saighte yanılma(saik hatası),aldatma(hile),korkutma(ikrah) ise iradenin oluşumunda sakatlığa yol açarlar.”⁶

İrade ile beyan arasında istenilmeyerek meydana gelmiş uygunsuzluk halinde “hata=yanılma”(beyanda hata) söz konusudur. İrade ile beyan arasındaki bu uygunsuzluğun iki şekilde ortaya çıkma durumu mevcuttur. Bunlardan ilki, beyanda bulunan kimsenin öyle bir beyanda bulunmak istememesi halidir. Örnek verilecek olursa, satıcının metresini “80 TL.”dan satma isteği ile broşüre yazması gereken tutarı dikkatsizlik sonucunda “8 TL.” yazmasını bu hata türüne dahil edebiliriz. Diğer uygunsuzluk halinde ise, beyanda bulunan kimse, beyandaki deyim ve kelimeleri kullanmak istemekle birlikte örneğin ticari deyim ve kısaltmaları iyi bilmediği için, bu deyim ve kısaltmalara karşı tarafın vereceği anlamdan başka bir mana vererek İsviçre Frankını ifade etmek isterken, kısaltmalar hakkında yanlış fikre sahip olmasından

⁴ BK. md.23; “Akit yapılırken esaslı bir hataya düşen taraf, o akit ile ilzam olunamaz.”

⁵ M.Kemal Oğuzman/M.Turgut Öz, **Borçlar Hukuku Genel Hükümler**, 3.Bs, İstanbul, Filiz Kitabevi, 2000, s.81.

⁶ Haluk N.Nomer, **Borçlar Hukuku Genel Hükümler**, 8.Bs, İstanbul,Beta,2010,s.46

kaynaklı İsviçre Frankını ifade ettiğini sanarak dolar işaretini kullanmasını bu gruba dâhil edebiliriz.⁷

Açıklamalardan anlaşılacağı üzere, hata nedeniyle sözleşmenin geçerliliğini yitirmesi için öncelikle mevcut bir sözleşmenin varlığı zorunludur. Zira tersi bir düşünce, işlemin yoklukla malul olması sonucuyla karşılanacaktır.

BK. md.24'te ise salt hata kavramı haricinde birde esaslı hatadan bahsedilmiştir. BK. 24'ncü maddede sayılan esaslı hata halleri, sözleşmenin mahiyetinde meydana gelen hata, sözleşmenin konusunu meydana getiren şeyde hata, şahısta ortaya çıkan hata, miktarda ortaya çıkan hata ve sözleşmenin lüzumlu niteliklerinde meydana gelen hatadır.

1.2.1. Sözleşmenin Mahiyetinde Hata

BK. md.24/f. 1 bent 1'de düzenlenen hata; sözleşmenin mahiyetinde meydana gelen hata (yanılma) halini içermektedir.⁸

“Hata ettiğini iddia eden tarafın bir akit hakkında rızasını beyan ederken başka bir akit kastetmiş olması bir esaslı beyan hatasıdır. (BK. m.24/f.1)

Buna akitte hata (error in negotio) denilir. “(A) bir miktar fındık satışı teklifinde bulunmak istemiş fakat (B)'ye yaptığı beyanda o miktar fındığı satın alma beyanında bulunmuş ve (B) bu teklifi kabul etmişse, (A) bu halde de akdin mahiyeti bakımından hatalı beyanda bulunmuştur.”⁹

“ Örneğin, bir kimsenin,tavsiye mektubu imzalıyorum zannıyla kefil olması; kiralamak istediği halde,dikkatsizlikle veya deyimim hukuki anlamını bilmediği için sattığını beyan etmesi hallerinde “sözleşmenin niteliğinde hata” söz konusudur. Aynı şekilde,yalnız rızasını beyan ettiği sözleşmeyi kapsadığı kanısıyla,başka bir sözleşmeyi de kapsayan bir akdi okumadan imzalayan kimse (ikinci sözleşme yönünden) BK.m.24/1

⁷ Safa Reisoğlu, **Borçlar Hukuku Genel Hükümler** ,21.Bs, İstanbul,Beta,2010,s.114

⁸ BK.md.24/1 bent 1; *“Hata ettiğini iddia eden tarafın bir akit hakkında rızasını beyan ederken başka bir akit kastetmiş olması.”*

⁹ Oğuzman/ Öz, **a.g.e.**, s.82.

anlamında hataya düşmüştür.Bu takdirde karşı tarafın hilesini veya kötü niyetini ayrıca ispat zorunluluğu yoktur.”¹⁰

Yine satım sözleşmesi yapmak isteyen kişi yanlışlıkla bağışlama yapıyorsa; kira sözleşmesi yapmak isteyen kişi ariyet için iradesini açıklıyorsa hukuki işlemin mahiyetinde hata mevcuttur.¹¹

BK. md.24/f. 1 bent 1’de yer alan hata, esaslı hata sayıldığından hataya düşen tarafça hukuki işlem iptal edilebilecektir.

1.2.2. Sözleşmenin Konusunu Meydana Getiren Şeyde Hata

BK. md.24/f. 1 bent 2 gereği:

“Hata ettiğini iddia eden tarafın akitte makudünaleyhi teşkil eden şeyden gayri bir şey kastetmiş olması” durumudur.

“Hataya düşen kişi, gerçekte istediği şeyden(eşyadan) başka bir şey için irade beyanında bulunmuşsa, hukuki işlemin konusunda hataya düşmüştür. Burada,hukuki işlemin konusunu geniş anlamda ele almak lazımdır.Hukuki işlemin konusu,o işlem ile borçlunun alacaklıya vermek zorunda şey ya da yerine getirmek zorunda bulunduğu davranış tarzı (edim) dır.”¹²

“Mesela bir kimse, bir katalogdan 135 numarada kayıtlı malı ismarlamak istemiş fakat 153 numaralı mal diye yazmışsa, akit 153 numaralı mal üzerinde in’ikad edince, o kimse beyan hatasına dayanabilir.”¹³

“Verilecek ya da yapılacak şey mutlaka maddi (cismani) varlığı olan bir edim olmayabilir. Enerji gibi cismani varlığı olmayan şeyler ve haklar da hukuki işlemlere konu olabilirler.”¹⁴

¹⁰ Reisoğlu, **a.g.e** , s.115

¹¹ Şaban Kayıhan, **Borçlar Hukuku Genel Hükümler**,1.Bs,Ankara,Seçkin,2008, s.135.

¹² Kayıhan,**a.g.e.**, s,135

¹³ Oğuzman/ Öz, **a.g.e.**, s.83.

¹⁴ Kayıhan, **a.g.e**, s.135

Yine örneğin bir kimsenin A' yı avukat olarak tutmak isterken isim benzerliği nedeniyle B' ye vekalet çıkarması bu hata türüne girmektedir.¹⁵

BK. md.24/f. 1 bent 2'de düzenlenen sözleşmenin konusunu meydana getiren şeyde hata hali esaslı hata olarak kabul gördüğünden hataya düşen tarafından iptal edilebilecektir.

1.2.3. Şahısta Ortaya Çıkan Hata

BK. md. 24/f. 1 bent 2 gereğince şahısta ortaya çıkan hata hali; "... yahut üzerine borç alırken başlıca nazara aldığı şahısta yanlış olması" şeklinde düzenlenmiştir.

"Beyanda bulunan kişi, muhatabın kimliğinde yanılığa düşmüşse, kaşı tarafın şahsında hata (ya da kısaca şahısta hata) söz konusu olur."¹⁶

"A'nın B'ye yapmak istediği icabı (Ü)'ye göndermesi ve (Ü)'nün kabulü ile akdin in'ikat etmesi halinde (A) beyan hatasına dayanabilir."¹⁷

Bununla birlikte şahısta hata her zaman esaslı bir nitelik taşımayabilmektedir. Şahısta hata halinin esaslı bir hata sayılabilmesi için, üzerinde hata yapılan şahsın yapılmak istenen sözleşme açısından özel bir önem taşıması gerekmektedir. Bunun tersi bir durum da söz konusu hata sözleşmeyi iptal ettirebilecek esaslı hata grubunda sayılamaz.Genel olarak iş görme sözleşmelerinde,işi görececek olanın kabiliyeti,doğruluğu,çalışkanlığı gibi nitelikleri rol oynadığından şahısta hata esaslı hata olarak kabul görmektedir.¹⁸ "Karşı tarafın niteliklerine ilişkin hatalar şahısta hata sayılmazlar. Örneğin,mühendis zannettiği (X) ile sözleşme yapan (A) daha sonra (X)' in esasında okur yazar bile olmadığını öğrenmesi ile düştüğü hata şahısta değil,vasıfta hata olur ki,bu da esaslı hata grubuna girer."¹⁹

¹⁵ Reisoğlu, a.g.e , s.115

¹⁶ Kayıhan, a.g.e, s.136

¹⁷ Oğuzman/ Öz, a.g.e., s. 83

¹⁸ Kayıhan,a.g.e.,s.136

¹⁹ Kayıhan,a.g.e., s. 136

1.2.4. Miktarda Ortaya Çıkan Hata

BK. md.24/f. 1 bent 3, miktarda ortaya çıkan hata halini düzenlemiştir. İlgili hükme göre;

“Hata ettiğini iddia eden tarafın taahhüt ettiği ivazın kastettiği şeyden ehemmiyetli surette çok ve mukabil ivazın ehemmiyetli surette az olması” hali şeklinde düzenlenmiştir.

Hata ettiğini iddia eden tarafın borç altına girmiş olduğu miktar kastettiğinden önemli olacak derecede fazla ya da karşı tarafça kastedilen miktar önemli derecede az ise miktarda hata söz konusudur.

Örnek verilecek olursa, A metresi 100TL.’den kumaş satmak istemesine rağmen, B’ ye gönderdiği mektupta dikkatsizlikle “metresi 10TL’den” diye yazmış ise veya Amerikan doları ile İsviçre Frangını yaklaşık değerde düşünerek,100.000 dolara kendisine yapılan satış teklifini kabul etmiş ise bu hatalar da esaslı hata grubuna dâhil olur. Burada dikkat edilecek olan husus miktarda ortaya çıkan hatanın dikkate alınabilmesi için aradaki farkın önemli derecede fazla yada az olması gerektiğidir.Aradaki farkın hangi durumlarda önem arz edecek ölçüde olduğunu,somut olayın özelliklerine göre hakim tayin edecektir;zira fark önem arz edecek ölçüde fazla ya da az değilse hata esaslı kabul edilmeyecek ve sözleşme geçerliliğini sürdürecektir.²⁰

“A, B’ye gönderdiği icapta 500.000 lira üzerinden yapmak istediği teklifi 300.000 lira olarak yazmış ve karşı tarafın kabulü ile akit in’ikat etmişse, (A) beyan hatasına dayanabilir. Vitrine konulan etikette 138.000 TL yazılacakken yanlışlıkla 13.800 yazılmış ve bir müşterinin vitrindeki malı satın aldığını beyan etmesi ile akit in’ikat etmişse, satıcı beyan hatasına dayanabilir.”²¹

“Örneğin, (A) şirketi, bir (B) şirketine kilosu 50 kuruştan 2 ton bulgur satmayı teklif etmiştir.(B) şirketi bu öneriyi kabul etmiş ve malın gönderilmesini istemiştir. Ancak (A) şirketi sonradan yanıldığını anlamıştır. Çünkü bulgurun gerçek değeri esasen 750

²⁰ Reisoğlu,**a.g.e.**, s.115

²¹ Oğuzman / Öz, s.83

kuruştur. Burada (A) şirketinin eline geçecek para(karşı edim) önemli miktarda azdır ve hata esaslı bir hatadır.”²²

BK. md.24/son uyarınca düzenlenen adi hesap hatası ile miktarda hatayı karıştırmamak lazım gelmektedir. Adi hesap hatası örnek olarak satın alınan şeyin ölçü ve fiyatı doğru olduğu halde, bir toplama, çıkarma veya bölme yanlışlığı yapılması sonucunda doğan hatalardır. Sonuç olarak adi hesap hataları BK. md.24/ f. 3’e göre düzeltilebilir. Bu tür hatalarda sözleşmenin geçerliliği etkilenmez, yapılan hatanın düzeltilmesiyle sorun ortadan kalkmış olur.²³

Bu duruma örnek olarak, (A) firmasının (B) firmasına yapmış olduğu teklifte, kilosu 2 TL’den bir ton pamuğun tutarı olan 2.000TL yerine 1.500 TL’yi gönderiniz demişse burada adi hesap hatası varlığından söz edilecek ve hatanın BK. md.24/f. 3’e göre düzeltme imkânı bulunacaktır.²⁴

1.2.5. Sözleşmenin Lüzumlu Niteliklerinde Hata

BK. md.24/f. 1, bent 4 ile sözleşmenin lüzumlu niteliklerinde hata hali düzenlenmiştir. Bu kapsamda, “Hata ettiğini iddia eden tarafça, akdin lüzumlu vasıflarından olarak nazara alınmasına ticari doğruluğun müsait olduğu şeylerde hata edilmiş olması” madde metninden anlaşılmaktadır.

“Kural olarak, saik hataları esaslı değildir. (BK. m.23/f. 2) Ancak BK. m.24/f. 1 bent 4’de öngörülen şartlar varsa, saik hatası esaslı hata niteliği taşır. BK md.24/f. 1 bent 4’de öngörülen nitelikteki hataya “Temel Hatası” denilmektedir.”²⁵

“Saikte hatanın “esaslı hata” sayılabilmesi için, iki şartın birlikte gerçekleşmesine ihtiyaç vardır. aa) Subjektif şart: Hata iddiasında bulunan taraf bazı maddi veya hukuki hususları sözleşmenin(beyanının) zorunlu unsuru addetmiş bulunmalı, hata ettiği hususu bilseydi sözleşmeyi yapmayacak olmalıdır. bb) Objektif şart: Bu hususlar (söz konusu

²² Kayıhan,**a.g.e.**, s.136

²³ Kayıhan,**a.g.e.**, s.136-137 ;Reisoğlu, **a.g.e.**,s.115

²⁴Kayıhan, **a.g.e.**,s.137

²⁵ Oğuzman / Öz,**a.g.e.**, s.86

durumda) ticari doğruluk kurallarına göre de, sözleşmenin lüzumlu vasıflarından (vazgeçilmez unsurlarından) sayılmalıdır.”²⁶

BK. md.24/2. fıkrası ise esaslı olmayan hata halini düzenlemektedir. Buna ilişkin yasal düzenleme, BK. md.24/f. 2: “*Akdin yalnız saiklerine taalluk eden hata, esaslı değildir*” şeklindedir.

“Örneğin A,fakülteyi bitirdiği zannıyla arkadaşı B’ ye hediye edilmek üzere bir saat satın alsa, fakat B’ nin fakülteyi bitirmediğini sonradan öğrense, A’ yı sözleşme yapmağa sevk eden bu saikteki hata, sözleşmenin geçerliliğine tesir etmez. A sözleşme ile bağlıdır. Kanun koyucunun saikteki hatayı dikkate alması ticari güveni sağlama zorunluluğunun doğal bir sonucudur.”²⁷

BK. 24’üncü maddenin incelenmesinden beyan ve saik hatası olarak ikili bir ayrımın yapıldığı sonucunu çıkarırız. Beyan hataları genel kural olarak esaslı, saik hataları ise istisnai esaslı hatalar olarak günlük hayatta görülmektedir. Bu çerçevede 24’ncü maddenin ilk üç bendinde esaslı hata halleri yani beyan hataları düzenlenmiştir. BK. 24/f. 1 bent 4’te ise saik hatası düzenlenmiş olup; esaslı hata olarak kabul görmüştür.

Esaslı hata, “yanılan için, o konuda yanılmasaydı sözleşmeyi yapmayacak olduğu ve iş (alışveriş) hayatındaki objektif iyi niyet kuralları gereğince de bu önemli kabul edilen belli bir duruma ilişkin öyle bir hatadır ki; onun öne sürülmesi dahi iptal beyanının yapıldığı anda objektif iyi niyet kurallarına aykırı düşmemektedir.”²⁸

Esaslı hatanın sözleşmeye etkisi ise BK. md. 23’e göre; “Akit yapılırken esaslı bir hataya duçar olan taraf, o akit ile ilzam olunamaz” hükmü gereğince düzenlenmiştir.

Esaslı hata (beyanda veya saikte hata),aldatma veya korkutmanın varlığı halinde,irade açıklaması sakatlanmış olan taraf sözleşme ile bağlı olmaz.Düzelebilir hükümsüzlük söz konusu olduğundan irade açıklaması sakatlanmış olan tarafça sözleşme bir yıl içinde iptal edilebilir.İptal açıklaması özel bir şekle tabi değildir.İptal,bu yöndeki

²⁶ Reisoğlu,**a.g.e.**, s.116

²⁷ Reisoğlu,**a.g.e.**, s.116

²⁸ Necip Kocayusufpaşaoğlu, **Güven Nazariyesi Karşısında Borç Sözleşmelerinde Hata Kavramı**, Garanti Matbaası, İstanbul, 1968, s.165.(Düzgören, **a.g.e.**, s.8’den naklen)

açık bir irade açıklaması ile gerçekleşebileceği gibi,kanaat verici hareketle de gerçekleşebilir.Buna örnek verilecek olursa, sözleşme konusu olan eşyanın geri istenmesi sözleşmenin isteyeme eylemini gerçekleştiren tarafça iptal edildiği anlamına gelebilir.İptal ile birlikte sözleşme kesin olarak hükümsüz hale gelir.İrade açıklaması sakatlanmış olan tarafça sözleşme bir yıl içerisinde iptal edilmezse sözleşme onaylanmış sayılır ve sözleşme baştan itibaren geçerli hale gelir.Çünkü iptal hakkı yenilik doğuran bir hak olup;bu hakkın kullanılması bir yıllık hak düşürücü süreye tabi tutulmuştur.Bir yıllık sürenin başlangıcında iradesi sakatlanmış olan tarafın hata veya aldatmayı öğrendiği veya korkunun ortadan kalktığı an esas alınmıştır.²⁹

“Borçlar Hukuku alanında, hata, hile ve ikrahın yaptırımı, baştan itibaren iradesi bozuk olan taraf için bağlayıcı olmayan işlemin, iptal beyanı ile iptal edilmesi, edilebilmesidir. Hata ve hilenin öğrenildiği, ikrahın da etkisinden kurtulunduğu tarihten itibaren bir yıl içinde iptal edilmeyen işlem, başlangıçtan itibaren geçerlik kazanır.”³⁰

Sözleşme yapılırken esaslı bir hataya düşen taraf sözleşme ile bağlı olmayacaktır.(BK. md.23) BK. md.31 gereğince de sözleşmeyi feshedebilecektir. Bununla birlikte sözleşmenin geçerliliğine iyi niyetle güvenen diğer tarafın menfaatini de korumak maksadıyla BK. md.26 gereğince hüküm mevcuttur.

BK. md. 26’ya göre;

“Sözleşmenin hükmünden kurtulmak için hata ettiğini iddia eden taraf,eğer hata kendi kusurundan ileri gelmiş ise,sözleşmenin bu suretle feshinden doğan zararı tazmine mecburdur.Fakat diğer taraf hatayı biliyorsa veya bilmesi gerekiyorsa tazminat lazım gelmez.Eğer hakkaniyet icap ettiriyorsa,hakim zarar gören tarafın lehine daha fazla tazminata hükmedebilir.”

Kanunun yukarıdaki ilgili maddesi doğrultusunda, hata nedeniyle sözleşme feshinde karşı tarafa tazminat ödenmesi için belli bazı şartların gerçekleşmesi gerekmektedir. Öncelikle hata eden kusurlu olmalıdır. Örneğin sözleşmeyi fesheden tarafça kendi kusuru ile bir mal 500 TL.’sına satıyorum yerine 50 TL.’sına satıyorum

²⁹ Nomer, **a.g.e** , s.46-47

³⁰ Hüseyin Hatemi, **Medeni Hukuk’a Giriş**, 2.Bs, İstanbul, Filiz Kitabevi, 1999, s.120

diye yazılmışsa karşı tarafın uğradığı zarar tazmin edilmelidir. İkinci olarak karşı taraf hataya düşüldüğünü bilmemelidir. Burada kastedilen, sözleşmenin feshi halinde karşı taraf, ancak iyi niyet sahibi ise (MK.md.3) yani hatayı bilmemiş veya bilmesi lazım gelmemişse tazminat isteyebilir.Üçüncü şart hata edenin sadece “menfi zararı” ödemekle yükümlü olduğudur.Yani hata eden taraftan kural olarak sadece sözleşmenin geçerli olmamasından doğan zarar istenebilir.Son olarak eğer hakkaniyet gerektiriyorsa “müspet zarar”da istenilebilir.Özellikle de hata ağır bir kusura dayanıyorsa,hakim müspet zararın yani sözleşmenin ifa edilmemiş olmasından kaynaklı zararın ödenmesine de hükmedebilecektir.³¹

Bu açıklamalardan da anlaşıldığı üzere, hataya düşen tarafça hatanın öğrenilmesinden itibaren bir yıllık sürede sözleşmenin geçersiz kılınması için beyanda bulunulmaz ise sözleşme geçerli olacaktır. Bu çerçevede bakıldığında esaslı hata halindeki hükümsüzlük, “düzelebilir hükümsüzlük” olarak nitelendirilebilir.³²

1.3. Ceza Hukukunda Hata Kavramı

Cezai sorumluluğun temeli ceza hukukumuzda iradedir. Failin ika etmiş olduğu fiilin suç oluşturduğunu bilmemesi iki sebepten meydana gelebilir. Bu sebeplerin ilki, hukuki yanılma diğeri ise fiili yanılma halidir.

Hukuki yanılma halinde mevcut bir hata hali bulunmakta olmasına rağmen, bu hata (yanılma) halinin cezai sorumluluğunun oluşmasına etkisi bulunmamaktadır. 765 sayılı mülga olan Türk Ceza Kanununun 44’üncü,5237 sayılı Türk Ceza Kanunu’nun 4’üncü maddesinde; “*Kanunu bilmemek mazeret sayılmaz*” hükmü, hukuki yanılmanın ceza yasamızdaki yansımaları gösterir ve yanlış yorumu da kapsar.³³

Hukuki yanılma durumu 765 sayılı mülga olan Türk Ceza Kanunu’nun 49’uncu ve 5237 sayılı Türk Ceza Kanunu’nun 24’üncü maddesi gereğince; yetkili organ ve memurların resmi açıklamalarından, kanun hükmünü uygulamaktan ya da idarenin düzenleyici işlemlerinin kanuna aykırılığında kaynaklanmakta ise faile ceza verilmez.

³¹ Reisoğlu, **a.g.e** , s.118

³² Oğuzman/ Öz, **a.g.e.**, s.90.

³³ Cevat Koç, “**Vergi Ceza Hukukunda Yanılma**”, (Kısaltma:Yanılma),Vergi Dünyası, Sayı 158, Ekim 1994, s.92-94.

Fiili yanılma halinde ise, failin suç oluşturan eylemini ika ederkenki kusurluluk hali de dâhil tüm durumlar ortadan kalkabilmekte ve faile verilecek cezanın azalması veya ortadan kalkması söz konusu olabilmektedir.

“Fiili yanılma, suçun maddiyetine ilişkindir. Fiili yanılma, bir fiilin suç niteliğini kazanması için bulunması zorunlu öğeler olan unsurlar ve unsurlar dışında kalan konular üzerinde olabilir.”³⁴

“Vergi Ceza hukuku açısından ise, kastı ortadan kaldırdığı için, esaslı olan her türlü hukuki ve fiili yanılma ceza mahkemesinde yargılanacak olan vergi suçlarının doğumuna engel olur. İdari para cezalarının kesilmesine ise, sadece hukuki yanılma engel olur; fiili yanılma halinde, ziya uğratılan vergi aslına tamamlansa bile ayrıca vergi cezası kesilir.”³⁵

Türk Ceza Kanununun ikinci bölümünde düzenlenen ceza sorumluluğunu kaldıran veya azaltan nedenler başlığı altında hata halleri 30’uncu maddede sayılmıştır.

Bu kapsamda madde metni,

“1. Fiilin icrası sırasında suçun kanuni tanımındaki maddi unsurları bilmeyen bir kimse, kasten hareket etmiş olmaz. Bu hata dolayısıyla taksirli sorumluluk hali saklıdır. 2. Bir suçun daha ağır veya daha az cezayı gerektiren nitelikli hallerinin gerçekleştiği hususunda hataya düşen kişi, bu hatasından yararlanır. 3. Ceza sorumluluğunu kaldıran veya azaltan nedenlere ait koşulların gerçekleştiği hususunda kaçınılmaz bir hataya düşen kişi, bu hatasından yararlanır. 4. İşlediği fiilin haksızlık oluşturduğu hususunda kaçınılmaz bir hataya düşen kişi cezalandırılmaz” şeklinde düzenlenmiştir.

5237 sayılı Türk Ceza Kanununun yukarıda izah ettiğimiz 30’uncu maddesinin 1’inci fıkrasında fiili yanılma, 4’üncü fıkrasında da hukuki yanılma düzenlenmiştir.

³⁴ Koç, (Yanılma), ,s.92-94

³⁵ Düzgören, a.g.e., s.11.

-Fiili Yanılma

Fiili yanılma açısından söz konusu olabilecek olasılıkları, suç tipindeki unsurlarda yanılma ve hukuka uygunluk sebeplerinde(ceza sorumluluğunu kaldıran veya azaltan nedenlerde) yanılma olmak üzere sınıflamaya tabi tutabiliriz.³⁶

Suç tipindeki yanılmada bir fiilin suç oluşturması için bulunması gerekli unsurlarda yanılma söz konusudur. Failin suç tipindeki bir unsurda yanılması suçun kasten işlenmesini engeller.5237 sayılı TCK'nda md.30/1'de bu durum ifade edilmiş bulunmaktadır. Bu durumda suç taksirle işlendiği takdirde cezalandırılabilen bir suç ise failin sorumluluğuna taksirli suçtan dolayı gidilecektir. Fiil, taksirle işlendiği takdirde cezalandırılabilen bir suç değilse fail cezalandırılmayacaktır. Örneğin, bir kimsenin kendisine ait olduğunu düşünerek başkasının bavulunu alması(hırsızlık) suçu taksirle işlenemediğinden faile ceza verilemez. Bununla birlikte birisine su verdiğini zannederek gerçekte zehir vererek ölümüne sebebiyet veren şahsın taksirli sorumluluğuna gidilerek cezalandırılması gerekecektir.³⁷

Bu çerçevede suçun unsurlarına ilişkin hatanın,kasta etki edip etmeyeceği,işlenen fiilin taksirli veya kastlı bir suç olup olmadığına göre değişmektedir.Bu nedenle unsurlara ilişkin hata taksirli olup işlenen fiil de taksirle icra edildiğinde cezalandırılabilen bir eylemse failin bilmemesi veya yanılması onun kusurlu sayılmasına engel teşkil etmeyecektir.Başka bir ifadeyle,taksirle işlenebilen bir eylemin unsurlarında tedbirsizlik,dikkatsizlik gibi kusurlu bir yanılma cezai sorumluluğu ortadan kaldırmayacaktır.Örnek olarak, dolu olduğu tabancasını boş zannederek arkadaşına şaka yapan birinin silahının ateş almasından kaynaklı mağdurun ölümüne sebebiyet verildiği takdirde taksirle adam öldürmeden sorumlu tutulacaktır.Zira tedbirli bir kimse yanılmamak ve hataya düşmemek hususunda gerekli tedbirleri almakla yükümlü olmalıdır.³⁸

³⁶ Hakan Hakeri, **Ceza Hukuku Temel Bilgiler(Genel Hükümler)**, 4.Bs,Ankara,Seçkin, 2009 s.196

³⁷ Hakeri,**a.g.e.**, s.197

³⁸ Mehmet Emin Artuk/Ahmet Gökçen/A.Caner Yenidünya,**Ceza Hukuku Genel Hükümler**,3.Bs,Ankara,2007,s.683

5237 sayılı TCK.md.30/2’de de hüküm altına alınan, bir suçun daha ağır veya daha az cezayı gerektiren nitelikli hallerinin gerçekleştiği hususunda hataya düşen kişi, bu hatasından yararlanır.

Fail tarafından işlediği fiilde hafifletici sebep olmadığı halde, hafifletici sebep olduğu sanılıyorsa diğer bir ifadeyle failin işlemek istediği suç tipinde hafifletici sebep bulunduğu halde gerçekleşen suçta herhangi bir hafifletici sebep yoksa burada esas alınacak olan failin subjektif durumu olup; fail hafifletici nedenden yararlandırılacaktır. Tam tersi durumda fail olayda hafifletici sebep bulunduğu halde, hafifletici sebebin olmadığını sanıyorsa yani failin gerçekleştirmek istediği suç tipinde hafifletici sebep bulunmadığı halde gerçekleşen suçta hafifletici sebep var ise fail objektif olarak mevcut olan bu hafifletici sebepten yararlandırılır. Örneğin değersiz bir kolyeyi değerli sanarak çalan fail hakkında TCK.md.145’teki hafifletici sebep uygulanır. Yine tam tersi durumda değersiz sanarak değerli bir kolyeyi çalan kimse hakkında da TCK.md.145’teki hafifletici sebep uygulanır.³⁹

Fail olayda ağırlatıcı sebep olduğunu sanıyor, fakat gerçekte ağırlatıcı sebep bulunmuyorsa yani failin gerçekleştirmek istediği suç tipinde ağırlatıcı sebep bulunmasına rağmen, gerçekleşen suçta bulunmuyorsa ağırlatıcı sebep uygulanamayacaktır. Örnek olarak, babasını öldürdüğünü sanan fakat başka bir kişiyi öldüren kimse hakkında ağırlatıcı sebep uygulanmaz. Diğer durumda fail olayda ağırlatıcı sebep olmadığını sanıyor, fakat gerçekte ağırlatıcı sebep bulunuyorsa ikili bir ayrıma gitmek gerekmektedir. Eğer ağırlatıcı sebep, daha ağır bir neticenin faile yüklenmesinden kaynaklanıyorsa faile bu ağırlatıcı sebebin uygulanabilmesi için, failin en azından taksirle hareket etmesi gerekmektedir. Bunun dışında kalan diğer ağırlatıcı sebepler hakkında ise gerçekleşen ağırlatıcı sebep failin kastının kapsamı içinde olmadığından ve failin ağırlatıcı sebeple türeyen suçtan sorumlu tutulabilmesi kast kuralına aykırı olduğu için ağırlatıcı sebep uygulanamayacaktır. Ağırlatıcı sebebin faile uygulanabilmesi için, fail tarafından bilinmesi gerekmektedir.⁴⁰

³⁹ Hakeri, a.g.e., s.200

⁴⁰ Hakeri, a.g.e., s.201

Ceza sorumluluğunu kaldıran veya azaltan nedenlerde hukuka uygunluk nedenlerinde yanılmada suçun failinin esasen hukuk düzenince kabul edilmemiş olan bir hukuka uygunluk nedeninin mevcut olduğunu zannetmesinin önemi bulunmamaktadır. Fail işlediği fiilde hukuka uygunluk sebebi olmasına rağmen bunu bilmiyorsa, hukuka uygunluk sebepleri objektif nitelikli olduklarından fail neticeden sorumlu tutulamamaktadır. Bilmesede dahi hukuka uygunluk sebebinden yararlanır. Tam tersi durumda fail hukuka uygunluk sebebi içinde olduğunu sanmakla birlikte gerçek durumda hukuka uygunluk sebebinden faydalanılmasını gerektiren bir durum yok ise 5237 sayılı TCK.md.30/3 uygulanma imkanı bulacaktır.Bu çerçevede; “Ceza sorumluluğunu kaldıran veya azaltan nedenlere ait koşulların gerçekleştiği hususunda kaçınılmaz bir hataya düşen kişi, bu hatasından yararlanır.” şeklinde yer alan hüküm gereğince failin hataya düşmesinde kusuru var ise fail hukuka uygunluk nedeninden yararlanamayacaktır.Buna karşılık failin hataya düşmesinde kusuru bulunmamakta ise hukuka uygunluk nedeninden yararlandırılacak ve faile ceza verilmeyecektir.⁴¹

Neyin kaçınılmaz bir hata olduğu her somut olayda o olayın özelliklerine ve failin sübjektif durumuna göre belirlenecektir.Bu duruma örnek olarak uyuşturucu kullanımının yasak olmadığı bir ülke vatandaşının,bu eylemin suç olarak düzenlendiği bir ülkede geçici olarak bulunduğu esnada anılan eylemi gerçekleştirmiş olması durumu verilebilir.İşte bu durumda hatanın kaçınılmaz olduğu kabul edilmelidir.Kaçınılmaz hata olarak değerlendirme yapılması son derece sübjektif olduğu ve güçlük arz edeceği için her somut olayda o somut olayın ve failin özelliklerine göre saptama yapılması gerekecektir.⁴²

“Mesleğe yeni başlayan doktor(D) ötenazinin mümkün olduğu düşüncesiyle amansız hastalığa yakalanan hastası (H)’ nin makine desteğine son vererek ölmesine neden oluyor.TCK’ ya göre ötenazi bir hukuka uygunluk sebebi oluşturmaz.Görüldüğü üzere doktor aslında olmayan bir hukuka uygunluk sebebinin varlığında hataya düşmüştür.O halde doktorun cezalandırılmaması için bu hatasının kaçınılmaz olup olmadığı yönünde bir değerlendirme yapılmalıdır.Somut olay bakımından hata

⁴¹ Hakeri,**a.g.e.**, s.203,204

⁴² Süheyl Donay,Türk Ceza Kanunu Şerhi,Beta,s. 49

kaçınılmaz ise doktor cezalandırılmaz.Ancak hata kaçınılabılır ise doktor taksirle öldürmeden cezalandırılır.Bununla birlikte olayda bir hatadan söz edilemiyor ise artık doktor kasten öldürmeden cezalandırılacaktır.”⁴³

“Fail elinde tabanca hızla üzerine gelen (A)’nın kendisine saldıracağı düşüncesiyle ona ateş eder.Ancak (A) aslında o sırada bir hırsız kovalamakta olan bir polis memurudur.TCK m.30/3’e göre hatanın kaçınılmaz olup olmadığı yönünde bir değerlendirme yapılmalıdır.Kaçınılmaz bir hatanın varlığı kabul edilebilirse faile ceza verilmez.Buna göre olay karanlık bir yerde gerçekleşmiş,polis memuru sivil giyimli ve faile yaklaşırken kendisini ve durumu açıklayan bir konuşma yapmamış,olay bu tür fiillerin sıklıkla işlendiği bir zamanda meydana gelmiş vb.ise olayın kaçınılmazlığından söz edilebilir.Hata kaçınılabılır ise eğer gerekçeyi esas alırsak,kişi işlediği fiilden dolayı sorumlu tutulacak yani failin kusuru üzerinde etkili olmayacak ve fakat bu hata,temel cezanın belirlenmesinde göz önünde bulundurulacaktır.”⁴⁴

Bununla birlikte suçun maddi unsurlarında hatanın kaçınılabılır olup olmaması da önemsizdir.Diğer bir ifadeyle hata ister kaçınılabılabilir ister kaçınılamaz olsun fiili icra ederken suçun kanuni tanımındaki maddi unsurları bilmeyen bir kimse kasten hareket etmiş olmaz.Fakat failin taksirli hali suç olarak düzenlenmiş ise fail bundan sorumlu tutulacaktır.

TCK.md.30/3’de ifade edilen kusurluluğu etkileyen nedenler kusurluluğu ortadan kaldıran veya azaltan nedenler olarak ikiye ayrılırlar.Kusurluluğu ortadan kaldıran veya azaltan bir nedenin maddi şartlarında hataya düşen kimse bu hatasından yararlanacaktır.Kusurluluğu ortadan kaldıran veya azaltan nedenlerden birinin maddi koşullarında hataya düşen failin hatasının kaçınılmaz olması durumunda işlediği fiil açısından kusurunun bulunmadığı;bununla birlikte failin yanılığsı kaçınılabılır mahiyette ise kusurunun bulunduğu kabul edilecektir.⁴⁵

⁴³ Veli Özer Özbek,Türk Ceza Kanununun Anlamı(Açıklamalı-Gerekçeli İçtihatlı),4.Bs,C.1,Ankara,Seçkin,2010,s.537

⁴⁴ Özbek,a.g.e.,s.539

⁴⁵ Artuk/Gökçen/Yenidünya,a.g.e.,s.692-693

-Hukuki Yanılma

Hukuki yanılma halinde, TCK. md.30/4 gereği, “İşlediği fiilin haksızlık oluşturduğu hususunda kaçınılmaz bir hataya düşen kişi cezalandırılmaz” hükmü mevcuttur.Bu bağlamda,kişi işlediği fiilin hukuken kabul görmez bir davranış olduğunun bilincinde olmalıdır.İşlenen fiilin hukuken kabul görmez bir davranış oluşturduğu hususundaki hatanın kaçınılmaz olması halinde kişi kusurlu sayılmayacaktır.İlgili madde hükmü bu açıdan bakıldığında belli bir eylemin cezalandırılabilirliğini bilmeme ile eşit görülmemektedir.Tam tersine fail işlemiş olduğu fiilin neden olduğu hukuki yarar ihlalini haksızlık olarak görmemekte,meşru sanmaktadır.⁴⁶

1.4. İdare Hukukunda Hata Kavramı

İdari işlemlerde üç şekilde hata kavramı karşımıza çıkmaktadır. Bunlar, yokluk yaratan hata halleri, iptali gerektiren hata halleri ve sonucu etkilemeyen hata halleridir.

Bununla birlikte idare hukukunda, idari işlemlerin hukuka aykırılığının temel iki müeyyidesi iptal ve yokluk durumlarıdır. Her iki durumda idari işlemi yapıldığı tarihten itibaren ortadan kaldırır.

Yokluk müeyyidesinin maddi yokluk (mutlak yokluk) ve yok hükmünde sayma (yokluk benzeri) olmak üzere iki çeşidi vardır. Maddi yokluk, var olduğu sanılan bir idari işlemin maddi varlığının mevcut olmaması, açıkçası fiziki âlemde bulunmaması demektir. Bu duruma örnek olarak, Resmi Gazetede yayınlanmamış olan tüzük maddi varlıktan yoksun olmakla böyle bir tüzüğün herhangi bir sonuç doğurması hukuk düzeninde değişiklik meydana getirmesi mümkün değildir.Maddi yokluk halleri hayali işlemler ve yetki gaspıyla yapılmış işlemler vasıtasıyla olmaktadır.Hayali işlemler, idarenin belli bir sonuç doğurmaya yönelik irade açıklamadığı hallerde söz konusudur.Örnek verecek olursak sınavda kopya çektiği hususunda sınav gözetmeni tarafından hakkında tutanak tutulan bazı öğrenciler bilgi eksikliğinden kendilerine

⁴⁶ Hakeri, a.g.e., s.211

disiplin cezası verildiğini düşündüklerinde bu tür hata oluşmaktadır. Yokluk yaratan hata halleri, idari işlemin esaslı unsurları olan konu, sebep, yetki, şekil ve amaç unsurlarında meydana gelen önemli hata halleridir. Bunun neticesinde de, idari işlem yoklukla malul olup, idari işlemin hukuksal düzende herhangi bir varlığı söz konusu olmayacaktır. Zaten doğmamış olan bir idari işlemin ortadan kaldırılması için idari bir işlem yapılmasına veya yargı kararına ihtiyaç duyulmamaktadır. Yetki gaspıyla yapılmış işlemlerde ise ortada idarece açıklanmış bir irade vardır; fakat bu iradenin idareye yöneltilebilmesi mümkün değildir. İrade idareye yabancı bir kişi tarafından resmi sıfatı olmayan bir kimse tarafından açıklanmıştır. Bu nedenle ortada idari işlem yoktur. Örneğin sıradan bir vatandaşın bir ilçenin kaymakamı olarak kendini tanıtır, kaymakamlık makamının yetkilerini kullanıp yaptığı işlemler bu gruba girmektedir. Maddi yoklukla malul işlemler madden hukuk düzeninde değişikliğe yol açmadıkları için müeyyideye gerek yoktur; bunlar zaten olmayan idari işlemler olduklarından iptali için dava açmaya gerek yoktur.⁴⁷

Yok hükmünde sayma ise yokluk benzeri ağır ve apaçık sakatlıklardan dolayı meydana gelir. Bu tür işlemler gerçekte madden vardırlar yok değildirler fakat ağır sakatlık taşımakta olduklarından yokmuş gibi kabul görmektedirler. Yok hükmünde sayılan işlemler fonksiyon gaspıyla sakat işlemler, ağır ve bariz yetki tecavüzüyle sakat işlemler, fiili yol oluşturan işlemler, düzmece atamalar, yaş koşuluna uymayan atamalar, kanunla öngörülmüş yok hükmünde sayma halleri şeklinde kendini gösterebilmektedir. Yok hükmünde sayma halinde ağır ve bariz şekilde hukuka aykırı olan işlemler kendiliğinden ortadan kalkmamakta, bu işlemlerin hukuka aykırılıklarının mahkeme kararı ile saptanması ve yok hükmünde olduklarına kanaat getirilmesi gerekmektedir. Bu nedenle maddi yokluktan farklı olmak üzere bu tür işlemlere karşı dava açılması gerekmektedir. Dava açılması belli bir süreye tabi olmadığı gibi, işlem idarece her zaman geri alınabilir. Yine işlem alındığı tarihten itibaren ortadan kalkar. Tazminat istemlerinde adli yargı görevli iken, işlemin iptali hem adli hem idari yargıda dava konusu edilebilmektedir.⁴⁸

⁴⁷ A.Şeref Gözübüyük-Turgut Tan, İdare Hukuku Genel Esaslar, 6.Bs, 1.C, Ankara, 2008, s.357-360

⁴⁸ Gözübüyük-Tan, a.g.e., s.360-364

“Örneğin, bir memurun yasal emeklilik süresini doldurmadığı halde, doldurmuş gibi emekliye sevk edilmesi ya da müstafi sayılması gereken bir durum doğmuş olmakla beraber; usulde paralellik ilkesine aykırı şekilde atamaya yetkili amir yerine bir başka makamca bu işlemin onaylanması hallerinde tesis edilen işlemler yoklukla maluldür.”⁴⁹

İptal sonucunu doğuran hata halleri ise, hukuken mevcut olan bir idari işlem olmasına rağmen, bu işlemin iptalini gerektiren hata hallerinin var olduğu durumlardır. Burada iptal işlemi yani idarece geri alma veya kaldırma işlemi ile yargı organınca iptal işlemi yapılmadığı sürece, idari işlem hukuk düzeninde geçerliliğini korumaktadır.⁵⁰

Hukuka aykırı olan idari işlemin geçersizliğinin bir mahkeme tarafından tespit ve ilan edilmesine iptal, bu amaçla açılan davaya da iptal davası denmektedir. Hukuka aykırılığın müeyyidesi işlemin iptal edilmesidir. Genellikle basit hukuka aykırılıklar için iptal müeyyidesi işletilir. İdari işlemin hukuka aykırı olmasının sonucu, işlemin iptal kararının alındığı tarihten itibaren geçersiz hale getirilmesi yani işlemin bütün hüküm ve sonuçlarıyla birlikte ortadan kalkmasıdır.⁵¹

Danıştay 5.Dairesinin E.1995/4052,K.1996/3262,T.30.10.1996 sayılı kararında,

Dosyanın incelenmesinden davacının İçişleri Bakanlığı'nın 29.10.1995 günlü yazısı üzerine aynı günlü Bakanlar Kurulu Kararı ile görevden alındığı ve bu kararın 30.10.1995 günlü Resmi Gazete`de yayımlandığı anlaşılmıştır. Kararı veren Bakanlar Kurulu Cumhurbaşkanı tarafından onaylanarak kurulmuş olmakla birlikte 15.10.1995 günü yapılan oylamada Türkiye Büyük Millet Meclisinden gerekli güven oyu alamamış olması nedeniyle aynı tarihte istifa etmiş ve görev süresi de yeni Bakanlar Kurulu'nun kurulması ile 30.10.1995 gününde sona ermiştir. Görüldüğü üzere davacı hakkındaki karar, hukuken geçerli hiç bir neden gösterilmeden, Bakanlar Kurulu'nun görevden ayrılacağı tarihten bir gün önce ve İçişleri Bakanının aynı gün (Cumhuriyet Bayramı ve pazar günü) yaptığı teklif üzerine alınmıştır.

Parlamente rejimlerde Bakanlar Kurulu'nun kurulması ve görevde kalabilmesi, programlarının meclis çoğunluğunun destek vermesine bağlı olduğuna göre, göreve başlarken güven oyu alamamış veya görevi sırasında güvenoyu verilmeyerek düşürülmüş olan Bakanlar Kurulu'nun, önem ve özelliği nedeniyle hemen karara bağlanması gereken, geciktirilmesi kamu zararına yol

⁴⁹ İlhan Özyay, **Gün Işığında Yönetim**, İstanbul, 1996, s. 392

⁵⁰ Düzgören, **a.g.e.**, s.13

⁵¹ Gözübüyük-Tan, **a.g.e.**, s.358

açacak olan veya belli bir sürede yapılmasında yasal zorunluluk bulunan işler dışında, kurulacak yeni Bakanlar Kurulu'nun programını uygulamasını zorlaştırıcı veya büsbütün engelleyici köklü kararlar almaktan ve geleceğe dönük yükümlülükler yaratmaktan kaçınması; yeni hükümetin kurulup göreve başlamasına kadar geçen sürede ancak günlük-gündelik işleri, her zamanki işleri yapması ve yürütmesi gerekir.

Yukarıda açıklandığı üzere davacının görevinden alınarak merkeze atanmasında hukuken geçerli herhangi bir neden ileri sürülmediğine ve buna ilişkin karar güvenoyu alamadığı için istifa etmiş ve görev süresi bir gün sonra sona erecek olan Bakanlar Kurulu'nca ve olağanüstü bir yöntem izlenerek alınmış olmasına göre, dava konusu işlemin kamu yararı ve hizmet gerekleri gözetilmeksizin tesis edildiği, bu nedenle de maksat unsuru yönünden hukuka aykırı olduğu görüş ve kanaatine varılmıştır.

Açıklanan nedenlerle, 29.10.1995 günlü, 95/7483 sayılı Bakanlar Kurulu Kararının, davacının ... Valiliği görevinden alınarak merkez valiliğine atanmasına ilişkin kısmının iptaline, 30.10.1996 tarihinde esasta oybirliği, gerekçede oyçokluğu ile karar verildi.” şeklinde hüküm tesis edilmiştir.⁵²

Yukarıda açıklanmaya çalışıldığı üzere,yok hükmünde sayma ile iptal arasında farklılıklar bulunmakta olup;yok hükmünde olan işlemlere karşı her zaman dava açılabilir, dava açma süresi yoktur.Yok hükmünde olan işlemler kazanılmış hak yaratmazlar;bu nedenle idare tarafından her zaman geri alınabilirler.Yok hükmünde sayılan işlemler idari nitelikte sayılmazlar;bu işlemlere karşı gerek adli yargı da gerekse idari yargı da dava açılabilir.Yine yok hükmünde sayılan işlemlerle hakları ihlal edilmiş kişiler,tazminat davalarını idari yargıda değil adli yargıda açmalıdırlar.Yok hükmünde sayılan işlemlere karşı idari yargıda yok hükmünde saydırtma davası açılabilirse de tam yargı davası açılmaz.Son olarak bir işlemin yok hükmünde sayılması kamu düzenine ilişkin olup;tarafarca davanın her aşamasında ileri sürülebileceği gibi,hakim tarafından da re'sen dikkate alınacaktır.⁵³

Sonucu etkilemeyen hata halleri ise, idari işlemin hukuk düzeninde geçerliliğini engellemeyen, kamu düzenini doğrudan olarak etkilemeyen hata halleridir. Bu sebeple bu tür idari işlemler, hukuken geçerliliğini korumaktadır.⁵⁴

⁵² **Kazancı Mevzuat ve İçtihat Bankası**, (Çevrimiçi), <http://www.kazanci.com/>, 09.10.2009.

⁵³ Gözübüyük-Tan,a.g.e.,s.358

⁵⁴ Düzgören,a.g.e., s, 13

Hata halleri olarak açıklananlar haricinde idarenin sorumluluk nedenlerine bakıldığında kusura dayanan sorumluluk ve kusursuz sorumluluk olduğu görülecektir. İdarenin kusura dayanan sorumluluğu diğer bir ifadeyle hizmet kusurundan kaynaklı sorumluluğudur. Hizmetin kurulmasından ve işlemlerinden doğan kusur, idarenin sorumluluğunun koşuludur. Hizmetin kötü işlemesi, geç işlemesi veya hiç işlememesi hallerinde hizmet kusuru nedeniyle idare kusurlu sayılmaktadır. İdarenin hizmet kusuru nedeniyle, işleyişinden doğan zararların karşılanabilmesi için idarenin kusurlu olduğunun ispatı gerekmektedir. Ne var ki, bireylerin idarenin işlem ve eylemleri nedeniyle uğradıkları zararları her zaman idarece yapılan kusurlu davranışlara dayandırma imkânı olamamaktadır. Bu nedenle de; idarenin bazı davranışlarından doğan zararların; idarenin kusurlu olup olmadığına bakılmaksızın yani kusur koşulu aranmaksızın karşılanması söz konusudur. Bu tür sorumluluğa da kusursuz sorumluluk denmektedir. Kusursuz sorumlulukta idarenin davranışı ile bireyin uğradığı zarar arasında nedensellik bağının ispatı yeterlidir. İdarenin davranışının kusurlu olup olmamasına bakılmamaktadır. Yine kusursuz sorumluluk için kusura dayalı sorumlulukta olduğu gibi, idarenin tutum ve davranışının hukuka aykırı olması gerekliliği de bulunmamaktadır.⁵⁵

1.5. Vergi Hukukunda Hata Kavramı

Vergi hukukunda hata kavramını tezin ileriki bölümlerinde ayrıntılı olarak ele alacağımız gibi, 213 sayılı Vergi Usul Kanunu'nun 116-126'ncı maddelerinde düzeltme prosedürü içerisinde düzenlenmiştir. Bu kapsamda, VUK.'nun 116, 117 ve 118'nci maddelerinde vergi hatası tanımı ve kapsamı belirtilmiştir.

VUK.'nun 116'ncı maddesinde, vergi hatası,

“Vergiye müteallik hesaplarda veya vergilendirmede yapılan hatalar yüzünden haksız yere fazla veya eksik vergi istemesi veya alınmasıdır” şeklinde tanımlanmıştır.

Ayrıca, VUK.'nun 117'nci maddesinde hesap hataları, 118'nci maddesinde ise vergilendirme hataları düzenlenmiştir.

⁵⁵ Kemal Gözler, İdare Hukuku Dersleri, 7. Bs, Bursa, Ekin Kitabevi, 2008, s. 859-870

VUK.'nun 116'ncı maddesi çerçevesinde vergi hatası kavramından bahsedebilmek için öncelikle ortada haksız bir işlem olmalı; yani hukuka ve yasaya aykırı bir işlem olmalıdır.

İkinci unsur olarak, haksız bir vergilendirme ile fazla ya da eksik vergi istenmesi ya da alınması durumunun oluşması gerekir. Burada önemli olan, yapılan hatalı işlemin vergi miktarını etkilemesi gerekliliğidir. Zira aksi takdirde menfaat şartı gerçekleşmemiş olur.

Diğer unsur ise, söz konusu hatanın, VUK.'nun 117 ve 118'nci maddelerinde belirtilen hataların kapsamına girmesi gerekliliğidir. Yani 117'nci maddede belirtilen hesap hataları ile 118'nci maddede belirtilen vergilendirme hataları kapsamına girmelidir.

Son unsur ise vergi hatasının vergi idaresince de, vergi mükelleflerince de gerçekleştirilebileceğidir.

Burada belirtilmesi gereken bir diğer husus ise; vergi hataları ile hukuki uyumsuzluk arasındaki ayırmadır. Zira vergi hataları VUK.'nda açık ve kesin olarak sayılan, yoruma ihtiyaç duyulmadan tespit edilebilen genelde basit aritmetik ve hesaplama yanlışlarıdır.

Hukuki uyumsuzluk ise, VUK. 116-118'nci maddelerinde sayılan hataların dışında, genellikle bir yasa maddesinin yorumuna ihtiyaç duyulan, ilk bakışta vergi hatası olduğunun anlaşılması mümkün olmayan uyumsuzluklardır.

Bunun sonucunda, vergi hatası olarak nitelendirilen duruma VUK. 116-126'nci maddelerinde belirtilen düzeltme prosedürünün uygulanması mümkün iken, hukuki uyumsuzluk hallerinde düzeltme prosedürü işletilemeyecektir.

Vergi Ceza Hukukunda hata kavramı ise; VUK.'nun 375'nci maddesi gereğince; "Vergi Cezalarında yapılan hatalar bu kanunda vergi hataları için belli edilen usul ve şartlara göre düzeltilir" şeklinde düzenlenmiştir. Bu nedenle, vergi cezalarında meydana gelen hatalar da, tıpkı VUK.'nun 116-126'nci maddelerinde düzenlenen hata düzeltme prosedürü çerçevesinde düzeltilebilecektir.

Bununla birlikte VUK.'nun 369'uncu maddesinde düzenlenen yanılma haliyle vergi hatası kavramını birbirinden ayırmak gereklidir. VUK.369'uncu maddesi hükmüne göre yanılma halinde;mükellefin vergi idaresinden uygulamaya yönelik izahat istemiş olması;vergi idaresinin bunun üzerine mükellefe yasal hükmün uygulamasına yönelik yazılı izahat vermiş olması,mükellefin bu izahata uygun işlem yapmış olması , bu izahata göre işlem yapan mükellef nezdinde vergi zıyaı oluşması ve tarhiyatı söz konusu olan ziya uğramış verginin bu izahata uygun olarak yapılan işleme ilişkin olması gerekmektedir.Sayılan bu şartlardan birinin bulunmaması halinde söz konusu edilen yanılma halinin sonuçlarından bahsedilemeyecektir. Bunun sonucu olarak ta vergi hatasında düzeltme usulünden farklı olarak; yanılma bahsinde vergi zıyaı oluşmuşsa vergi tarh ve tahakkuk ettirilecek;vergi zıyaı nedeniyle vergi cezası kesilmeyecek;zıyaı uğratılan vergi tutarı üzerinden gecikme faizi hesaplanmayacaktır.⁵⁶

⁵⁶ Zihni Kartal, “Yanılma Tarih mi Oluyor?”,Yaklaşım, S.214,Yıl 18,Ekim 2010,s.115-116;

İKİNCİ BÖLÜM

2. VERGİ HATASI

2.1. Vergi Hatası Kavramı ve Hukuki Düzenleme

Vergi hatası kavramı, 213 sayılı Vergi Usul Kanunu'nun 1. kitap, 6. kısım, 3. bölümünde madde 116-126 arasında düzeltme bahsi ve süreci ile birlikte düzenlenmiş olan bir kavram olmakla beraber, vergi hatalarının düzeltilmesi bahsine geçmeden önce, düzeltmeye konu olması bakımından vergi hatası kavramına değinilmesi gerekmektedir.

VUK.'nun 116'ncı maddesi vergi hatası kavramını üst kavram olarak kabul edip; genel bir çerçeve çizerek düzenlemiştir. Kanunun 116'ncı maddesi lafzına göre;

“Vergi hatası, vergiye ilişkin hesaplarda veya vergilendirmede yapılan hatalar yüzünden haksız yere fazla veya eksik vergi istenmesi veya alınmasıdır”.

Genel bir düzenleme ile vergi hatası kavramı günlük yaşantıda vergi miktarının hesaplanması, vergi mükellefinin tespiti, vergi kanunlarının yanlış uygulanması vb. şekilde kendisini göstermektedir. VUK.md.116 tanımından anlaşılacağı üzere, fazla ya da eksik olarak vergi istenmesi veya alınması şeklinde olmak üzere vergiye ilişkin hesaplarda veya vergilendirmede yapılan hatalar, vergi hatası kavramını ortaya çıkarmaktadır.

“Herhangi bir vergilendirme işleminin taşıdığı sakatlığın vergi hatası sayılması için ilk olarak, haksız bir işlem bulunmalıdır. “Haksız” olma unsurunu hukuka ve yasaya aykırılık şeklinde anlamak gerekir. Bu haksız işlem sonucu fazla ya da eksik vergi alınması söz konusu olmalıdır.”¹

¹ Mualla Öncel / Ahmet Kumrulu / Nami Çağan, **Vergi Hukuku**,18.Bs, Ankara,Turhan Kitabevi, 2010, s.175.

Bir başka tanıma göre,

*“Vergi hataları, sebebi, bir hükmün ya da vergisel olayın yorumundaki görüş ayrılıklarından doğmadığı halde, vergi salınmasına ilişkin usuli işlemlerin (tarh, tahakkuk, tahsil) vergiyi doğuran olayın gerçekleşmesi sırasında yürürlükte bulunan vergi mevzuatına göre, vergiyi doğuran olayın gerektirdiğinden daha az ya da daha çok vergi alınmasına yol açan ve vergi cezalarıyla gecikme zammı ve gecikme faizlerini de kapsayan sakat işlemlerdir.”*²

*“Vergi hatası, doğrudan vergi miktarını etkileyerek fazla, eksik vergi tarh, tahakkuk ve tahsiline yol açan maddi yanlışlıklar ya da değerlendirme yanlışlıklarıdır.”*³

Vergi hatası, VUK.’nda yer alan tanımına göre, vergi mükellefi aleyhine ya da vergi dairesi aleyhine olabilir. Ayrıca, vergi hatasına yine bizzat vergi mükellefinin kendi eylemi ile sebebiyet verilebileceği gibi, vergi dairesince de vergi hatasına yol açılabilmektedir.

Vergi Usul Kanunu’nun 25. maddesinde, vergi kanunlarına göre beyan üzerine alınan vergilerin “tahakkuk fişi” ile tarh ve tahakkuk ettirileceği, vergi dairesince beyannamenin alınması üzerine bir tahakkuk fişinin tanzim olunacağı ve bunun bir nüshasının mükellefe veyahut beyannameyi mükellef namına vergi dairesine tevdi edene verileceği, kanunun 26. maddesinde verginin matrahı, hesabı ve miktarının gösterileceği hüküm altına alınmıştır. Tahakkuk fişinin vergi dairesi tarafından düzenlenmesi karşısında, doğrudan tahakkuk fişinden kaynaklanan bir hatanın mükellef hatası olarak kabul edilmemesi gerekir. Mükellefin beyannamesinde 10.000 TL tutarındaki matrah beyanına karşılık, tahakkuk fişinde

² Cevat Koç, “**Vergi Hatalarını Düzeltme (Yayınlanmamış Doktora Tezi)**”, İstanbul, 1991, s.23.

³ Öncel-Kumrulu-Çağan, **a.g.e.**,s.175.

matrahın 1.000 TL olarak yer alması sonucunda verginin eksik tahakkuk ettirilmesinde hatanın idareden kaynaklandığının kabulü gerekir.⁴

Mükellefin beyannamesinde beyan ettiği matraha, doğru oranı uygulamak suretiyle ulaşılan hesaplanan vergisini beyanına karşılık, tahakkuk fişinde hatalı oranın yer alması durumunda yine eksik veya fazla tahakkukun kaynağı idare olmaktadır. Mükellef beyan ettiği matraha yanlış oran uygulamak suretiyle hesaplanan vergisini, hatalı beyan etmiş olması halinde de, oranın doğru uygulanması vergi dairesinin görevi olduğu için bu durumda da hatanın idareden kaynaklandığının kabulü gerekmektedir.⁵

VUK. md.116'da yer alan düzenleme ile vergi hatasının genel çerçevesi belirtildikten sonra, devam eden kanun maddelerinde bu kavramın içeriği ayrıntılı olarak düzenlenmiştir. Bu kapsamda, VUK.'nun 117-118'inci maddeleri karşımıza çıkmakta olup; 117'nci maddede hesap hatası ve 118'inci madde de ise vergilendirme hatası başlığı altında kanuni düzenlemeye yer verilmiştir.

VUK.'nda 116'ncı maddenin incelenmesinden yalnızca hesap hatasının ya da vergilendirme hatasının yapılmasının yeterli olmadığını, bu hatalarla ilişkili olarak haksız yere fazla ya da eksik vergi istenmesi ya da alınması sonucunun doğmasının gerektiği anlaşılmaktadır.

Vergi hatası kavramının kapsamının belirlenmesinde;

“Danıştay, vergi hatalarının düzeltilmesi başvurularıyla ilgili olarak, vergi kavramını, gecikme ve tecil faizlerini, gecikme zammını, VUK.'nun 10'uncu maddesinde düzenlenen kanuni temsilcilerin sorumluluğu çerçevesinde yapılan uygulamaları da kapsayacak şekilde geniş anlamda kabul etmektedir.”⁶

Bu kapsamda genel olarak değerlendirdiğimizde VUK.'nun 116-118'inci maddeleri kapsamındaki hataların sadece vergi aslında değil; vergiye ilişkin gecikme

⁴ Kaan Kasım, “Eksik Tahakkuk Eden Vergilerin Vergi Usul Kanunu Hükümleri Çerçevesindeki Takibi Sürecindeki Sorunlar – I”, Yaklaşım, Yıl 13, S.154, Ekim 2005, s.74-75.

⁵ Kasım, a.g.e., s.75

⁶ Yusuf Karakoç, **Genel Vergi Hukuku**, 4.Bs, Ankara, Yetkin Yayınları, 2007, s.695-696.

zammı, gecikme faizi – tecil faizi hesaplarında olması halinde de Vergi Usul Kanunu kapsamında hata kavramına dâhil olduğunu kabul etmemiz gerekmektedir.

Bu duruma ilişkin; Dnş. 7. D. 12.05.1998 gün ve E.1997/2636, K.1998/1807 sayılı kararında; “Beyan üzerinden alınan vergilere Vergi Usul Kanunu’nun 112’nci maddesine göre gecikme faizi uygulanmasının mevzuda hata oluşturduğu hk.” hüküm tesis etmiştir.⁷

Gecikme zammının vergi hatasına konu edildiğine örnek olarak; VDDGK.’nun 21.04.2000 gün ve E.1999/466, K.2000/165 sayılı kararında “A.A.T.U.H.K.’nin 51’inci maddesine göre hesaplanan gecikme zammında yapılan hatanın düzeltme ve şikâyet başvurusuna konu edilebileceği, çek bedelini vergi dairesinin hesabına bloke edip, çeki posta ile gönderdiği anlaşılan davacı adına gecikme zammı hesaplanmasının vergi hatası olduğu hk.” hükme yer vermiştir.⁸

Danıştay İçtihadı Birleştirme Genel Kurulunun ilgili kararında;

“... Vergilendirme işlemlerinde her zaman bazı hatalar yapılabilir. Fakat her hata Vergi Usul Kanunu’nun 117’nci ve 118’nci maddelerinde sayılan hatalar kapsamında değildir. Bu kapsamda olmayan hatalar ise, “düzeltme ve şikâyet” yoluyla düzeltilemez. Danıştay İçtihatları Birleştirme Kurulunun 1.1.1986 tarihinden önceki dönemler için gecikme faizi uygulanamayacağına ilişkin kararı, daha önce uygulanmış olan gecikme faizlerinin “vergi hatası” kapsamında görülmesine haklı bir neden sayılamaz”⁹

şeklinde hüküm tesis edilmiştir.

Vergi hatası olarak nitelendirme için verginin miktarında etkilenme söz konusu olmalıdır. Başka bir ifadeyle, vergi miktarını etkilemeyen hatanın, vergi hatası olarak nitelendirilmesi mümkün olmamaktadır. Bu çerçevede, vergi hatasının

⁷ Turgut Candan, **Vergilendirme Yöntemleri ve Uzlaşma**, 2.Bs, Ankara,Maliye ve Hukuk Yayınları,2006, s.223,dp.234; Karakoç, a.g.e,s.695,dp.63

⁸ Candan, **a.g.e.**,s.223 dp.234, Karakoç, **a.g.e.**, s.696,dp.65

⁹ DİBGK, E.1992/1, K.1993/2, T.10.06.1993. **Kazancı Mevzuat ve İçtihat Bankası**, (Çevrimiçi), <http://www.kazanci.com/>, 09.10.2009.

varlığından söz edilebilmesi için, verginin miktarında ya da vergilendirme işlemiinde esasa dönük bir hatanın bulunması gerekmektedir.

“VUK.’nun 116’ncı maddesi metninden sadece eksik veya fazla vergi alınması durumunu değil; kanımızca alınmaması gerekirken alınmış olması veya istenmemesi gerekirken istenmiş olması durumlarını da anlamak gerekir.”¹⁰

Vergi hatasına ilişkin diğer bir tanıma göre;

*“Vergi hatası, vergi alacağıının doğmasından tarh, tahakkuk ve tahsil aşamalarına kadar ya da yargı aşamasında söz konusu olabilen ve sonuçta, bu alacağın haksız yere fazla veya eksik alınmasına neden olabilen usulsüz işlemlerdir.”*¹¹

Vergi hatası tanımından yola çıkarak, vergi cezalarında yapılan hataların da 213 sayılı VUK.’nun 375’inci maddesi lafzına göre, vergi hataları için belirlenen usul ve şartlara göre düzeltileceği sonucu ortaya çıkmaktadır. “Buna göre anılan 116’ncı maddede yapılan vergi hatası tanımından hareketle vergi cezasında hatanın da, vergi cezasına ilişkin hesaplarda ve cezalandırmada yapılan hatalar yüzünden haksız yere fazla veya eksik ceza kesilmesi veya alınması olduğu söylenebilir.”¹²

VUK. kapsamında vergi hatası kavramının tanımı ve kapsamına değinilmekle birlikte vergi hatası kavramının üç temel unsuru bulunmaktadır. Bunlar, hatanın kesin ve yürütülmesi zorunlu bir bireysel işlem üzerinde bulunma özelliğini içeren şekli unsur; vergi hatası sayılmayan hatalardan ayrıldığı yönünü içeren maddi unsur ve vergiyi doğuran olayın gerçekleştiği anda yürürlükte olan vergi kanunlarına göre gerekli olandan farklı meblağlara ilişkin olma özelliğini içeren hukuka aykırılık unsurudur.¹³

¹⁰ H.Fevzi Karagözoğlu, **Vergi Uyuşmazlıkları ve Çözüm Yolları**, Ankara, 1976, s.288-289, Şükrü Kızılot/Zuhal Kızılot, **Vergi İhtilafları ve Çözüm Yolları**, 18.Bs, Ankara, Yaklaşım, 2010,s.108,dp.219.

¹¹ Kızılot-Kızılot, **a.g.e.**, s.109.

¹² Hasan Hacıgöl/Veli Karataş, “**213 sayılı Vergi Usul Kanununda Düzeltme ve Şikayet Yolu**”,Vergi Dünyası, S. 315,Kasım 2007,s.132

¹³ Koç, (**Kısaltma: Düzeltme-Yayınlanmamış doktora tezi**), s.24.

Yukarıdaki tanımdan da çıkarılacağı üzere, vergi hatası şekli unsur, maddi unsur ve hukuka aykırılık unsurundan oluşmaktadır.

Benzer bir görüşe göre ise;

“Vergilendirme işleminin vergi hatası türünden bir sakatlık taşıması için öncelikle kesin ve yürütülmesi zorunlu bireysel işlem niteliğinin bulunması gerekir. ...İkinci olarak işlemin yasaya aykırılık unsurunu taşıması gerekmektedir.”¹⁴

Vergi hatasının şekli unsurunun görünüm biçimi olarak ilk husus kesin ve yürütülmesi zorunlu bireysel işlemin varlığıdır. İşlemin bireysel olmasından kasıt, vergi salma işleminin sadece adına vergi salınan kişiyi ilgilendirdiği ve o kişinin subjektif durumuna göre yapıldığı için bir bireysel idari işlemdir. Kanun, tüzük, yönetmelik, tebliğ, genelge gibi işlemler ise vergisel işlemler olmakla beraber, bireysel nitelikte olmayıp, genel düzenleyici işlemler grubuna girerler. Bireysel yönleri olmadığından bunlara karşı düzeltme isteminde bulunulması söz konusu olamaz. Vergi alacağını tahsil etmek için, vergi idaresinin “tarh”, “tahakkuk”, “tebliğ” ve “tahsil” işlemleri kesin ve yürütülmesi zorunlu bireysel – vergisel işlemlerdir.¹⁵

Vergi hatasının maddi unsuru, vergi dairesinin vergisel işlemlerdeki hataları kendi bünyesi içerisinde düzeltebilme yetkisinin boyutunu (genişlik derecesini) belirtir. Maddi unsurun oluşması için, öncelikle “kesin ve yürütülmesi zorunlu bireysel işlem” olarak tanımlanan şekli unsurun varlığının gerçekleşmiş olması, bunun devamında vergilendirme işleminin sakatlık taşıması gerekir. Fakat burada dikkat edilecek husus, maddi unsur dediğimiz olgunun, vergi hatası taşıyan işlemler üzerinde mevcut olan hatanın niteliğinin tespiti ile sağlanmasıdır.¹⁶

Vergi hatasının tanımındaki hukuka aykırılık unsurundan kasıt, vergiyi doğuran olay gerçekleştiği zaman yürürlükte bulunan kanun hükümlerine aykırı olma durumudur. Yoksa vergiyi doğuran olay gerçekleştikten sonra, vergi kanununda

¹⁴ Öncel-Kumrulu-Çağan, **a.g.e.**,s.175-176.

¹⁵ Koç, (**Düzeltilme**),s.25

¹⁶ Koç (**Düzeltilme**), s. 28-29.

değişiklik meydana gelmesi (şayet geçmişe etkili olma gücü olmayan kanun hükmü mevcut ise) işlemin sakat olması sonucunu doğurmaz.¹⁷

2.2. Vergi Hataları Türleri

VUK.'nun 117 ve 118'inci maddelerinde, 116'ncı maddede genel olarak tanımlanan vergi hatası kavramı, ayrıma tabi tutulmuştur. Bu çerçevede 117'nci maddede hesap hataları, 118'inci maddede ise vergilendirme hataları düzenlenmiştir.

2.2.1. Hesap Hataları

VUK.'nun 117'nci maddesi lafzına göre incelendiğinde üst kavram olarak hesap hataları şeklinde ifade bulan; matrahta hata, vergi miktarında hata ve mükerrer vergilendirme olarak nitelenen üçlü bir tasnife tabi tutulmuştur.

Bir tanıma göre, hesap hatası kavramı; *“Vergi miktarını etkileyen maddi hatalar ve hesaplama yanlışlıklarıdır.”*¹⁸

Bir başka ifadeyle; *“Verginin miktarını etkileyen maddi hatalardan ya da verginin birden fazla istenmesi veya alınmasından ortaya çıkabilmektedir.”*¹⁹

Zira hesap hataları yukarıda da izah ettiğimiz üzere kanunda tahdidi olarak sayılan; matrahta hata, vergi miktarında hata ve mükerrer vergilendirme değildir.

Hesap hatalarına ilişkin 4811 sayılı Vergi Barışı Kanununun 3'üncü maddesinde kesinleşmemiş veya dava safhasında bulunan kamu alacaklarına ilişkin Danıştay ilgili dairesi kararında;

“Davacının 4811 sayılı kanunun 3. maddesi kapsamında bir başvurusunun bulunması nedeniyle; mahkemece, davalı idarenin davacının bu madde kapsamında başvurusu bulunduğuyla ilişkin yazısından söz edilerek, konusu kalmayan dava hakkında karar verilmesine yer olmadığı yolunda karar verildiği, bu kararın Danıştay incelemesinden geçerek kesinleştiği, davacı hakkında 4811 sayılı kanunun 3.

¹⁷ Öncel-Kumrulu-Çağan, A.g.e, s.176; Koç (Düzeltilme), s.36

¹⁸ Mehmet Arslan, **Vergi Hukuku**, Yaklaşım,2006,s.280, Öncel/Kumrulu/Çağan, **a.g.e.**, s.178.

¹⁹ Şükrü Kızılot, 'v.d', **Vergi Hukuku**, 2.Bs, Yaklaşım, Mart 2007, s.227.

maddesi kapsamında gerekli işlemlerin yapılmasının zorunlu olduğu, sonuçta davacının ödeyeceği vergi tutarının değişeceği dikkate alındığında, düzeltilmesi gereken açık bir vergi hatası bulunduğu ve düzeltme ve şikâyet yoluyla incelenmesi gerektiği” yönünde hüküm tesis edilmiştir.²⁰

2.2.1.1. Matrah Hataları

VUK.’nun 117’nci maddesine göre;

“Matrah hataları, vergilendirme ile ilgili beyanname, tahakkuk fişi, ihbarname, tekalif cetveli ve kararlarda matraha ait rakamların veya indirimlerin eksik veya fazla gösterilmiş veya hesaplanmış olmasıdır.”

Yine başka bir ifadeyle, matrah hataları, vergilendirme ile ilgili belgelerde matraha ilişkin olarak yapılan maddi hatalardır ve genellikle matematik hatalarından oluşur.²¹

Madde metninden de anlaşılacağı üzere, bu hatalar sıklıkla basit hatalardan kaynaklıdır. Örnek verecek olursak; kurumlar vergisi beyannamesinde istisna ve indirim sütunlarına ilişkin rakamların yanlış toplama işlemi ile vergiye tabi matrahın eksik veya fazla çıkması;²² açıkça vergiden istisna edilmiş bulunan bir gelirin diğer gelirle birlikte beyan edilmesi, beyannamedeki bir toplama ya da çıkartma hatası sonucu matrahın yüksek veya düşük gösterilmiş olması, konut kira gelirlerine istisna uygulanmamış olmasını sayabiliriz.²³

Vergilendirilmeyecek bir unsurun matraha dâhil edilmesi ve uzlaşmaya varılmış olmasının düzeltme ile ilgili hükümlerin uygulanmasını engellemediği yönünde Danıştay’ın kararı mevcut bulunmaktadır. Buna göre;

²⁰ Dnş.4.D., E.2006/5023, K.2007/684, T.8.3.2007. **Kazancı Mevzuat ve İçtihat Bankası**, (Çevrimiçi), <http://www.kazanci.com/>, 09.10.2009.

²¹ Kızılot-Kızılot, **a.g.e.**, s.111.

²² Arslan, **a.g.e.**,s.280

²³ Kızılot-Kızılot, **a.g.e.**,s.112.

“Davacıların off-shore hesaptan elde ettikleri faiz geliri nedeniyle yapılan inceleme sonucu tarhiyat öncesi uzlaşmaya varıldıktan sonra tarhiyata esas alınan matraha, faizin üzerinden hesaplandığı ana paranın da dâhil edildiğinin anlaşılması üzerine bu durumun hata oluşturduğu yolunda düzeltme yoluyla yaptıkları şikayet başvurusunun, Ek 11’nci maddenin ikinci fıkrasına dayanılarak reddedildiği, vergi mahkemesinin de bu kuralı esas alarak davanın reddi yolunda verdiği kararın temyiz edildiği anlaşılmıştır. Vergilendirilmeyecek bir unsurun matraha dâhil edilmesi, 213 sayılı Yasanın 117’nci maddesine göre açık bir vergi hatası oluşturmaktadır. Yargı yerlerince daha önce hakkında verilmiş bir karar bulunmayan bu hatanın düzeltme hükümlerine göre giderilmesinin şartları mevcut olup, uzlaşmaya varılmış olmasının düzeltme ile ilgili hükümlerin uygulanmasını engellemediği sonucuna varıldığından, vergi hatası kapsamı dışındaki durumlar için öngörülen Ek 11’inci maddenin sözü edilen kuralına dayanılarak verilen karar hukuka uygun düşmemiştir.”²⁴

Bu konuda başka bir Danıştay kararına göre, maddi hata sonucu vergi matrahının fazla saptanması durumunda, bu fark üzerinden yapılan tarhiyatların, düzeltme hükümlerine göre terkin edilmesi gerekir.²⁵

Matrah hatasına ilişkin Danıştay’ın ilgili dairesinin kararında; ölüme bağlı intikallerde, değerlemenin, malın ölüm tarihindeki yeri ve durumu dikkate alınarak yapılması icap eder. Veraseten intikal eden taşınmaza ilişkin olarak, intikal tarihinden sonraki bir döneme ilişkin emlak vergi matrah değerinin beyan edilmesinin matrah hatası olarak kabulü gerekir.²⁶

²⁴ Dnş.3.D. E.2005/2664, K.2006/942, T.4.4.2006. **Kazancı Mevzuat ve İçtihat Bankası**, (Çevrimiçi), <http://www.kazanci.com/>, 10.12.2009.

²⁵ Dnş.4.D.12.04.1978 tarih ve E.1977/3159, K.1978/1218 sy. Kararı, **Kazancı Mevzuat ve İçtihat Bankası**, (Çevrimiçi), <http://www.kazanci.com/>, 10.12.2009.

²⁶ Dnş.7.D. E.1999/1106, K.1999/3868, T.24.11.1999. **Kazancı Mevzuat ve İçtihat Bankası**, (Çevrimiçi), <http://www.kazanci.com/>, 09.10.2009.

2.2.1.2. Vergi Miktarında Hatalar

Hesap hataları içinde yer alan vergi miktarındaki hatalar, VUK.'nun 117'nci maddesinde ikinci bentte düzenlenmiş olup; ilgili tanıma göre;

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

şeklinde ifade edilmiştir.

Danıştay'ın birtakım kararlarına bakacak olursak, beyannamede geçmiş yıllar zararı ile yatırım indirimini göz önüne almadan verginin hesaplanmış olması²⁷; ihbarnamede sıfır rakamının fazladan yazılmış olmasını örnek olarak gösterilebilir.²⁸

Örnek verecek olursak, sakat bir işçinin vergi matrahını belirlerken, sakatlık indirimi göz önünde bulundurulmadan verginin fazla hesaplanması, veraset ve intikal vergisi hesaplanması sırasında intikalın veraset ya da ivazsız intikal olup olmama durumunu göz önüne almadan, yanlış tarife uygulanması, ücretlilerin durumunda ücret gelirlerine (aylık ücret) yıl içinde bir üst dilimin uygulanması gerektiği hallerde sürekli olarak tarifeleri ilk oranın uygulanması, yine ücretlerde gelir vergisinin SSK primi ya da asgari geçim indirimi düşülmeden hesaplanmış olması halleridir.²⁹

2.2.1.3. Mükerrer Vergilendirme

Mükerrer vergilendirme VUK.'nun 117'nci maddesinin üçüncü bendinde düzenlenmiş olup;

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

şeklinde düzenlenmiştir.

²⁷ Dnş.4.D.04.05.1984 tarih ve E.1983/855, K.1984/1931 Sayılı Kararı **Kazancı Mevzuat ve İçtihat Bankası**

²⁸ Dnş.4.D.03.10.1975 tarih ve E.1973/2086, K.1975/1594 S. Kararı. **Kazancı Mevzuat ve İçtihat Bankası**

²⁹ Kızılot-Kızılot, **a.g.e.**, s.113.

Burada vurgulanan husus, aynı vergilendirme döneminde aynı matrah üzerinden aynı verginin alınmasıdır. Dolayısıyla matrah, vergilendirme dönemi ve verginin aynı olması hususlarından birinin bile farklı olması halinde mükerrer vergilendirme meydana gelmeyecektir.

Dnş.7.D.27.03.2000 tarih ve E.1999/870, K.2000/842 sayılı kararı gereğince, vergi ihtilaflarının yargı yoluna başvurulmaksızın idare ile vergi mükellefi arasında barışçıl yollarla çözümünü sağlayan uzlaşma müessesesi ile uzlaşılan vergi üzerinde daha sonradan mükerrer vergilendirme olduğu fark edilerek, düzeltme talebinde bulunulması halinde düzeltme yoluna gidilerek, mükerrer verginin terkinin ile uzlaşma yoluyla tahsil edilen miktarında iadesi lazım gelmektedir.³⁰

Bu hata türüne örnek verecek olursak; herhangi bir döneme ait katma değer vergisinin hem mükellef tarafından hem de muhasebecisi tarafından ödenmesi işlemi;³¹ veraset ve intikal vergisi beyannamesinin varislerce ayrı ayrı ve birbirinden habersiz olacak şekilde vergi dairesine verilmesi sonucu bu beyannameler üzerinden varisler adına aynı miktar verginin birden fazla tahakkuk ettirilmesi; yine işyerini başka bir vergi dairesinin görev alanına nakleden ve bunu önceki işyerinin bağlı olduğu vergi dairesine bildirmeyen mükellef hakkında biri tarafından beyan edilen matrah üzerinden tahakkuk fişi ile diğeri ise önceden bağlı bulunduğu vergi dairesince re'sen tarh yolu ile vergi salınması örnekleri verilebilir.³²

2.2.2. Vergilendirme Hataları

VUK.'nun 118'inci maddesinde dörtlü ayrıma tabi tutularak ifade bulan vergilendirme hataları, vergi yükümlülüğünün saptanmasında değerlendirme yanlışlıkları olarak tanımlanabildiği gibi, yine başka ifadeyle mükellefin belli edilmesi bakımından³³ yapılan yanlışlıklar şeklinde de tanımlanabilir.³⁴

³⁰ Kazancı Mevzuat ve İçtihat Bankası,<http://www.kazanci.com>

³¹ Arslan, a.g.e.,s.281.

³² Kızılot,Kızılot , a.g.e., s.114

³³ Öncel /Kumrulu / Çağan, a.g.e.,s.179.

³⁴ Kızılot,-Kızılot, a.g.e.,s 115.

Bu tür hatalar kanunda ifade bulduğu üzere, mükellefin şahsında, mükellefiyette, mevzuda ve vergilendirme veya muafiyet döneminde hata olarak belirtilmiştir.

Vergilendirme hatası olmayan işleme karşı düzeltme – şikâyet yoluna başvurulamayacağına ilişkin Danıştay’ın ilgili kararında; “... Yükümlü şirketin taşımacılık istisnasından doğan katma değer vergisi iadesi alacağı, diğer vergi borçlarına mahsubunu talep ettiği, ancak iadeye esas teşkil eden yeminli mali müşavir tasdik raporunu mahsup talep tarihinden sonra vergi dairesine ibraz etmesi üzerine, mahsup işleminin söz konusu raporun vergi dairesine intikal ettiği tarihte yapılabileceği, dolayısıyla vergi borçlarının da ancak bu tarihte itfa olmuş sayılacağı kabul edilerek, anılan vergi borçlarının vade tarihinden tasdik raporunun vergi dairesine ibraz edildiği tarihe kadar geçen süre için yükümlü adına gecikme zammının haksız olduğuna hesaplanan gecikme zammının haksız olduğuna dair yükümlü şirket iddiaları, ancak söz konusu gecikme zammının tebliği üzerine vergi mahkemesinde süresinde açılacak bir davada incelenebilecek nitelikte olduğundan, maddi olayın, yukarıda yer alan kanun hükümleri kapsamında bir vergi hatası olarak nitelendirilerek dava konusu işlemin iptaline ilişkin mahkeme kararında yasal isabet görülmemiştir.”³⁵

Yine vergilendirme hatasına ilişkin bir başka kararda, “düzeltme ve şikâyet yoluna başvurulabilmesi için vergilendirme işlemleri sırasında anılan yasanın 117. ve 118. maddelerinde tanımı yapılan bir hata yapılmış olması gerekmektedir. Uyuşmazlığın, vergi hatası dışında maddi olayların değerlendirilmesi ve irdelenmesini gerektiren hukuksal bir sorun olarak ortaya çıkması ve yorumu gerektirmesi durumunda düzeltme ve şikâyet yoluyla yapılan başvurunun reddi üzerine açılacak davalarda tarhiyatın esasına yönelik iddiaların incelenmesine olanak

³⁵ Dnş.11.D.E.1998/3442, K.2000/365, T.3.2.2000. **Kazancı Mevzuat ve İçtihat Bankası**, (Çevrimiçi), <http://www.kazanci.com/>, 12.11.2009.

yoktur.³⁶ Dolayısıyla uyuşmazlığın esasına ilişkin inceleme yapılmaksızın olayda vergi hatasının olup olmadığı incelenir.

VDDGK.'nın vergilendirme hatasına ilişkin ilgili kararında;

“... Olağanüstü Hal Bölgesi kapsamında sayılan illerde taahhüt işi yapan davacı, 1999 Ekim ayında hak edişlerinden kesilen vergilerin ret ve iadesi istemiyle yaptığı düzeltme şikâyet başvurusunun reddine ilişkin işlemin iptali istemiyle dava açmıştır. Olayda, 4325 sayılı kanuna göre Olağanüstü Hal Bölgesi Kapsamında sayılan illerde taahhüt işi yapan ve beş yıl süreyle gelir ve kurumlar vergisinden müstesna tutulan davacının hak edişlerinden Gelir Vergisi Kanununun 94'üncü maddesinin 3'üncü bendi uyarınca tevkifat yapıp yapılmayacağı tartışmalı olup, uyuşmazlık, istihkak sahiplerine yapılan ödemeye karşı süresinde yargı yerlerine başvurmakla çözümlenebilir. Yükümlüden vergiden müstesna tutuldukları yolundaki iddiası, Vergi Usul Kanununun 117 ve 118'nci maddelerinde sayılan vergilendirme hataları kapsamına girmediğinden, istemin reddi yolundaki Maliye Bakanlığı işlemine karşı açılan davanın reddi gerekirken, işlemin iptali yolundaki ısrar kararında hukuka uygunluk görülmemiştir.”³⁷

İlk bakışta anlaşılabilir vergilendirme yanlışlıklarına ilişkin Danıştay kararında, idareden düzeltilmesini isteme hakkı doğuran vergi hataları idari makamın veya uyuşmazlık halinde yargı yerinin VUK.'nun 3'üncü maddesinde öngörülen yorum tekniklerine başvurmadan, ilk bakışta anlayabileceği açıklıktaki vergilendirme yanlışlıklarıdır.³⁸

³⁶ Dnş.11.D.E.1996/4042, K.1997/2365, T.16.6.1997. **Kazancı Mevzuat ve İçtihat Bankası**, (Çevrimiçi), <http://www.kazanci.com/>, 12.11.2010.

³⁷ Dnş.VDDGK. E.2003/6, K.2003/280, T.16.5.2003. **Kazancı Mevzuat ve İçtihat Bankası**, (Çevrimiçi), <http://www.kazanci.com/>, 09.10.2009.

³⁸ Dnş.7.D. E.2001/4655, K.2003/273, T.30.01.2003. **Kazancı Mevzuat ve İçtihat Bankası**, (Çevrimiçi), <http://www.kazanci.com/>, 12.01.2010.

VDDGK.'nun ilgili kararında, hesap hatası ve vergilendirme hatasının koşulları incelenmeden aynı nedenle açılan diğer bir davanın kabulüne dayanılarak düzeltme istenmesinin hukuka aykırı olduğuna hükmedilmiştir.³⁹

2.2.2.1. Mükellefin Şahsında Hata

VUK.'nun 118'nci maddesinin birinci fıkrası gereğince; *“Bir verginin asıl borçlusu yerine başka bir kişiden istenmesi veya alınmasıdır.”* Burada üzerinde hata yapılan husus, vergi mükellefiyetinde vergiyi doğuran olay ve verginin konusu ile istisna ve muafiyetler hususunda olmayıp; sadece vergilendirme işlemi idarenin vergi borçlusunu yanlış saptamasıyla oluşur. Örneğin, bir kişinin sahibi olduğu malvarlığı hakkında vergi dairelerinde işlem yürüten yakını hakkında vergi borcu tahakkuk ettirilip, tahsil edilmek istenmesi bu tür hataya girer.

Yine buna ilişkin Danıştay'ın bir kararında, inşaat hakkı sahibi olan davacı vakfın emlak vergisi mükellefi olmamasına rağmen, vergiyi ödemesinin mükellefin şahsında hata oluşturduğu yönünde karar verilmiştir.⁴⁰

Uygulamada çok sık karşılaşılmaya da, genelde isim benzerliği nedeniyle başka bir kişiye ait vergi borcu, verginin mükellefi / muhatabı olmayan, vergiye tabi olmayan kişiden istenebilmektedir. Fakat bu husus düzeltme yolu ile idarece ortadan kaldırılabilmektedir.

“Limitet şirketin, 1991 yılına ait ödenmeyen vergi borçlarının şirket malvarlığından tahsil edilememesi nedeniyle, şirket ortağı olan davacıdan tahsili amacıyla düzenlenen ödeme emrine karşı dava açma süresi geçtikten sonra yapılan düzeltme şikâyet başvurusunun reddi üzerine açılan davayı, uyuşmazlığın Vergi Usul Kanununda yer alan vergi hataları kapsamına girmeyen, hukuki ihtilaf niteliğinde olduğu gerekçesiyle reddeden vergi mahkemesi ısrar kararının temyizden incelenerek bozulması talep edilmiştir. Olay tarihinde, 6183 sayılı yasanın yürürlükte olan

³⁹ VDDGK. E. 1994/148, K.1995/35, T.3.2.1995. **Kazancı Mevzuat ve İçtihat Bankası**, (Çevrimiçi), <http://www.kazanci.com/>, 09.10.2009.

⁴⁰ VDDGK.,2006/300E,2006/363K.,08.12.2006T. **Kazancı Mevzuat ve İçtihat Bankası**, (Çevrimiçi), <http://www.kazanci.com/>, 09.10.2009.

35'inci maddesi gereğince, limitet ortaklıkların ödenmeyen ve tahsil imkanı bulunmayan amme borçlarından dolayı ortakların vazettikleri veya vaazını taahhüt eyledikleri sermaye miktarında doğrudan doğruya mesul oldukları ve bu kanun hükümleri gereğince takibata tabi tutulacakları öngörülmüştür. Bu durum karşısında, şirketten tahsil imkânı kalmadığı saptanan kamu alacağının, öncelikle kanuni temsilcilerin malvarlığından aranılması, buna rağmen tahsil edilememesi halinde, konulan sermaye ile sınırlı olmak üzere ortaklardan tahsili yoluna gidilmesi gerekirken, ilgili dönemde kanuni temsilci sıfatı taşımadığı ihtilafsız olan davacının takibata tabi tutulmasının, açık vergilendirme hatası olduğu, mükellefin şahsında ve matrahta hata yapıldığı sonucuna varıldığından, uyuşmazlığın düzeltme ve şikâyet başvurusuna konu yapılabilecek nitelik taşımadığı gerekçesiyle davanın reddi yolundaki ısrar kararı hukuka uygun görülmemiştir”

şeklinde Danıştay kararı bulunmaktadır.⁴¹

Benzer bir kararda ise;

“Şirketten tahsil imkânı kalmadığı saptanan kamu alacağının, öncelikle kanuni temsilcilerin malvarlığından aranılması, buna rağmen tahsil edilememesi halinde, konulan sermaye ile sınırlı olmak üzere ortaklardan tahsili yoluna gidilmesi gerekirken, ilgili dönemde kanuni temsilci sıfatı taşımadığı ihtilafsız olan davacının takibata tabi tutulmasının, açık vergilendirme hatası olduğu, mükellefin şahsında ve matrahta hata yapıldığı sonucuna varıldığından, uyuşmazlığın düzeltme ve şikâyet başvurusuna konu yapılabilecek nitelik taşıdığı gözetilmelidir” şeklinde hüküm tesis edilmiştir.⁴²

⁴¹ VDDGK, E.2002/611, K.2003/320, T.13.06.2003. **Kazancı Mevzuat ve İçtihat Bankası**, (Çevrimiçi), <http://www.kazanci.com/>, 09.10.2009.

⁴² VDDGK, E.2002/610, K.2003/319, T.13.6.2003. **Kazancı Mevzuat ve İçtihat Bankası**, (Çevrimiçi), <http://www.kazanci.com/>, 09.10.2009.

2.2.2.2. Mükellefiyette Hata

VUK.'nun 118/f. 2'nci maddesinde;

“Açık olarak vergiye tabi olmayan veya vergiden muaf bulunan kimselerden vergi istenmesi veya alınmasıdır.”

şeklinde düzenleme ile mükellefiyette hata tanımlanmıştır.

Bu tür hatada, kanunun aradığı ve diğer hata türlerinden ayrılmasını sağlayan en önemli husus açık olma kriteridir. Zira gelir vergisi, KDV, Kurumlar vergisi vb... her verginin mükellefi, konusu, uygulama alanı, her bir verginin kendi özel kanununda belirlidir. Yine her bir verginin düzenlendiği kanunla, ilgili verginin istisnaları da belirtilmiştir. Dolayısıyla hem verginin uygulama alanı dışında kalan kişilerden, hem de ilgili vergi kanununda istisna hükümlerinden yararlanan kişilerden vergi istenmemelidir.

Burada yukarıda da ifade ettiğimiz üzere en temel husus açık olma kriteridir. Yani bir başka ifadeyle, vergi mükellefinin vergiye tabi olup olmadığının veya vergiden istisna edilip edilmediğinin tartışmaya yol açmayacak şekilde belirli olması lazım gelir. Zira bu hususlarda açıklık yok ise ortada bir hukuki uyumsuzluk vardır ki; bu da daha sonraki aşamalarda izah edileceği üzere vergi hatası – hukuki uyumsuzluk ayrımı noktasında sonuç doğurmakta ve bunun sonucu olayda vergi hatasının bulunmadığı sonucuna sebebiyet vermektedir.

Mükellefiyette hataya örnek vermek gerekirse; vergi muafiyeti tanınan dernek / vakıftan verdiği istenmesini gösterebiliriz. Konuya İlişkin Danıştay'ın ilgili kararında, “Arazi vergisi mükellefinin arazinin maliki, varsa intifa hakkı sahibi olduğu, inşaat hakkına (üst hakkı) sahip olan vakfin mükellef olarak kabul

edilemeyeceği” yönünde verilen hüküm gereği, mükellefiyette hatadan bahsedilmiştir.⁴³

Yine bir başka kararında; “Köylere hizmet götürmek amacıyla kurulan davacı birliğin faaliyeti kurumlar vergisinden muaf olduğundan, mükellefiyette hata yapıldığı ileri sürülerek yapılan düzeltme – şikâyet başvurusunun reddinde hukuka uygunluk bulunmadığı” yönünde mükellefiyette hataya ilişkin hükme yer verilmiştir.⁴⁴

Yine, bir başka kararda; “Türk Hava Yolları Teknik Müdürlüğünde hava aracı bakım teknisyeni olarak görev yapan davacının, uçuşu teknisyen olarak aldığı “iş uçuş tazminatı”ndan gelir vergisi kesilemeyeceği ve bu iddianın düzeltme – şikâyet başvurusu kapsamında incelenebileceği” yönünde Dnş. 4. Dairesinin 27.12.2005 tarih ve 2005/1701 E. 2005/2623 K. sayılı kararında da mükellefiyette hataya değinilmiştir.⁴⁵ Bu karar da sadece pilotların yararlanıp; havaalanında çalışan diğer personelin yararlanmadığı iş uçuş tazminatından gelir vergisi kesilmesine ilişkin verilmiş olup; mükellefiyette hatayla birlikte mevzuda hatanın kapsamına da girebilecek bir hata söz konusudur.

Mükellefiyette hataya sebebiyet verilmediği yönünde bir başka yargı kararında;

“.. olayda, ortaklarını konut sahibi yapmak amacıyla kurulan kooperatifin bu faaliyeti nedeniyle Katma Değer Vergisi Kanununun 1’nci, 40’inci ve geçici 18’inci madde hükümlerinin birlikte yorumlanması ile belirlenebileceğinden, 213 sayılı Vergi Usul Kanunu’nun 118’nci maddesinin 2’inci bendinde, “açık olarak vergiye tabi olmayan veya vergiden muaf bulunan kimselerden vergi istenmesi veya alınması” olarak tanımlanan mükellefiyette hataya girmediği gibi, yukarıda anılan

⁴³ Dnş.9.D.23.02.2006 Tarih, 2005/552 E.2006/499 K. Kızılot, (Vergi Uyuşmazlıklarıyla İlgili Danıştay Kararları ve Özelgeler), C.VIII,Ankara,Yaklaşım Yayınları,2008, s.661.

⁴⁴ VDDGK., 2006/12 E.2006/59 K. 24.03.2006, Kızılot, (Kısaltma:Danıştay Kararları ve Özelgeler), s.676-677.

⁴⁵ Kızılot, (Danıştay Kararları ve Özelgeler), s.680-681.

maddelerde belirtilen diğer vergilendirme ve hesap hataları kapsamında da bulunmamaktadır. ”⁴⁶

2.2.2.3. Mevzuda (Konuda) Hata

VUK. 118/f. 3’ncü maddesinde;

“Açık olarak vergi mevzuuna girmeyen veya vergiden müstesna bulunan gelir, servet, madde, kıymet, evrak ve işlemler üzerinden vergi istenmesi veya alınmasıdır”

şeklinde ifade bulan mevzuda (konuda) hata şeklindeki vergilendirme hatasında da temel unsur açık bir hatanın olmasıdır.

Mevzuda hata türü mükellefiyette hata ile karıştırılabilmektedir. Bunun nedeni ise açık olma kriteridir. Fakat ikisini birbirinden ayıran durum, mükellefiyette hata da verginin uygulama alanı dışında kalan kişilere vergilendirme işlemi uygulanması söz konusu iken, mevzuda hatada ise henüz vergiyi doğuran olay bile gerçekleşmeden vergilendirme işleminin yapılmış olmasıdır.⁴⁷

Bu hata türünde de açık olma hususu gereklidir; yani verginin konusuna girmeme veya vergiden istisna olma durumunun açık olması, yoruma dayalı şekilde olmaması, hukuki uyumsuzluk yaratmayacak şekilde olması unsurları aranmaktadır. Örneğin, vergiden istisna edilmiş olan menkul sermaye iradından vergi alınması ya da istenmesi, gelire giren durumun servet, bağışın gelir olarak nitelendirilip vergilendirilmesi verginin mevzunda hatadır.⁴⁸

Örnekten ve tanımlardan da anlaşılacağı üzere, mevzuda hatayı yaratan temel 2 durum söz konusudur. Bunlar ilk olarak, yasalarca verginin konusuna girmeyen ya da girip girmediği açıkça belirtilmeyen yani netliğe kavuşmamış olayların, işlemlerin

⁴⁶ Dnş. 7.D. E.2000/5634, K.2002/3349, T.22.10.2002. **Kazancı Mevzuat ve İctihat Bankası**, (Çevrimiçi), <http://www.kazanci.com/>, 09.10.2009.

⁴⁷ Arslan, **a.g.e.**,s.281.

⁴⁸ Kızılot-Kızılot, **a.g.e.**, s.117

vergilendirilmesi; ikinci olarak ise yasalarca verginin konusuna girmesine rağmen yine yasalarca vergiden istisna tutulan gelir, kıymet, evrak ve işlemlerin matraha dâhil edilerek, vergilendirmeye tabi tutulması durumunda oluşacaktır.⁴⁹

“Mükellef veya vergi sorumlusunun yanlış işlem veya fiilinden doğan vergi hataları, beyana dayanan vergilerde, vergilendirme hatalarından çok, hesap hatası niteliğinde olmakta ve mükellef veya sorumlu aleyhine matrah veya verginin fazla gösterilmesi şeklinde meydana gelmektedir.”⁵⁰

Danıştay ilgili dairesinin kararına göre; “kurulduğu tarihten itibaren hiçbir faaliyeti olmayan ve tasfiyesine karar verilen şirket adına, takdir komisyonu kararına istinaden tarh edilen vergi ile kesilen cezaya, süresinde dava açılmaması durumunda, ortada bir vergilendirme hatası olduğu için, salınan vergi ile kesilen cezanın kaldırılması gerekir” şeklinde mevzuda hataya değinilmiştir.⁵¹

Yine Danıştay’ın bir başka kararında;

“Gelir vergisi ve kurumlar vergisi kanunlarında yatırım indiriminin tevkifata tabi olacağı yolunda açık bir hüküm bulunmamasına karşın anayasa ve kanunlarla tanınmış yetki çerçevesinde, sadece oranları belirleme yetkisi bulunan Bakanlar Kurulunca vergiden istisna edilmiş bir kazanç ve irat olmayan yatırım indiriminden faydalanılan tutarın, tevkifata tabi tutulması yolundaki düzenleme açıkça hukuka aykırı olup, davacı tarafından yapılan düzeltme talebinin vergi hatası kapsamında değerlendirilmesi gerekir”

şeklinde hükme yer verilmiştir.⁵²

⁴⁹ Kızılot-Kızılot, s.117

⁵⁰ Düzgören, a.g.e., s.44.

⁵¹ Dnş. 4.D.29.06.1984 T. ve 1983/1653 E.1984/2930 K. Sayılı Kararı, s.22. **Kazancı Mevzuat ve İctihat Bankası**, (Çevrimiçi), <http://www.kazanci.com/>, 09.10.2009.

⁵² Dnş.4.D., E.2004/209, K.2005/1440, T.13.7.2005. **Kazancı Mevzuat ve İctihat Bankası**, (Çevrimiçi), <http://www.kazanci.com/>, 09.10.2009.

Tezin ileriki aşamalarında anlatılacağı üzere, “vergi uyumsuzluklarının idari aşamada çözümü yollarından birisi olan vergi hatalarında düzeltme yolu, sadece VUK.’nun 117 ve 118’nci maddelerinde belirtilen hesap hataları ve vergilendirme hatalarına özgü hükümler içeren “kısıtlı nitelikte” bir başvuru yoludur. Vergi hatası ile özel bir başvuru yolu öngörüldüğünden, bu tür hatalara ilişkin üst makamlara başvuru yolunun kullanılması mümkün değildir.”⁵³

2.2.2.4. Vergilendirme veya Muafiyet Döneminde Hata

VUK.’nun 118’nci maddesinin 4’üncü bendinde;

“Aranan verginin ilgili bulunduğu vergilendirme döneminin yanlış gösterilmiş veya süre itibariyle eksik veya fazla hesaplanmış olmasıdır”

şeklinde ifade edilmiştir. “Herhangi bir vergi ile ilgili olarak vergilendirme ve muafiyet dönemlerinin yanlış uygulanması bu hata türünü yaratır.”⁵⁴

“Örnek verecek olursak, emlak vergisinde geçici muafiyetin yanlış uygulanması bu türden bir hatadır.”⁵⁵

Diğer bir ifadeyle belirtilecek olursa; tarih, tahakkuk ve tebliğ düzgün biçimde yapılmış vergilendirme işleminin ilgili olduğu vergilendirme döneminde hata mevcudiyeti gerekir. Yine belirli bir süre vergiden muafiyet tanınan gerçek ya da tüzel kişi vergi mükellefine, henüz muafiyet süresi sona ermeden yeni vergi tarhiyatı yapılmasını örnek verebiliriz.

Bu tür hata için önemli unsur, vergi hatasının genel niteliklerine uygun şekilde eksik veya fazla vergi alınması ya da istenmesi olayının vukudur.⁵⁶

⁵³ Metin Taş, “**Vergi Uyuşmazlıklarında Üst Makamlara Başvuru Yolu Kullanılabilir mi?**”, Yaklaşım, Yıl 17, Sayı 200, Ağustos 2009, s.23.

⁵⁴ Öncel /Kumrulu /Çağan, **a.g.e.**, s.180.

⁵⁵ Sadık Kırbaş, **Vergi Hukuku Temel Kavramlar İlkeler ve Kurumlar**, 12.Bs, Ankara, Siyasal Kitabevi, Eylül 2000, s.176.

⁵⁶ Ünal Alper Noyan, “**Türk Vergi Hukukunda Vergi Hataları ve Düzeltme Yolları**”, Vergi Dünyası, Sayı 294, Şubat 2006,s.76-77.

“Gelir vergisinde özellikle mükellefin işini terki veya yeni bir işe başlaması veya ölmesi gibi durumlarda da, vergilendirme döneminin bir takvim yılı gibi veya olduğundan daha az hesaplanmış olması, vergilendirme döneminde yapılan bir hatadır.”⁵⁷

Danıştay’ın bir kararında;

“Vadeli mevduatta faizin vade sonunda ödeneceği kararlaştırılmışsa, elde etme, vadenin dolması ile meydana gelir. Bunun aksine yapılan bir uygulama nedeniyle vergi kesilmesi olayı, bir vergilendirme hatası olarak nitelendirilir”

şeklinde hüküm tesis etmiştir.⁵⁸

2.3. Vergi Hatalarında Gecikme Faizi

Vergi hatalarında gecikme faizi kavramının kapsamı, bir tarafta idarenin gecikme faizi talep edebileceği haller ile diğer tarafta mükellefin gecikme faizi talep edilebilmesi halleridir. İkmalen, re’sen, idarece veya beyan esasına göre tarh ve tahakkuk ettirilen vergilerle ilgili olarak sonradan ortaya çıkan vergi hataları nedeniyle eksik veya fazla tarh ve tahakkuk ettirilip, düzeltme fişine dayanılarak yani düzeltme yoluyla tarh , tahakkuk ve terkin edilen vergilerde gecikme faizi kavramı yukarıda açıklanmaya çalışıldığı üzere iki grupta değerlendirilmelidir.

Bu kapsamda birinci grupta, idarece mükelleften talep edilebilen gecikme faizi karşımıza çıkmaktadır. İkmalen, re’sen veya idarece tarhiyatı gerektiren vergi hatalarında, tarh edilen vergilerin dışında olayın mahiyetine göre vergi cezaları ve gecikme faizi aranabilecektir. Bununla birlikte, 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, yani düzeltme yoluyla tarh edilen vergilere, vergi cezası ve gecikme faizi

⁵⁷ Düzgören, a.g.e., s.43.

⁵⁸ Dnş. 4.D.02.04.1996 T. ve 1995/5072 E. 1996/1438 K. Sayılı Kararı. **Kazancı Mevzuat ve İçtihat Bankası**, (Çevrimiçi), <http://www.kazanci.com/>, 12.11.2009.

uygulanamayacaktır.⁵⁹Bu çerçevede vergi idaresince eksik tarh ve tahakkuk ettirilen vergiler nedeniyle vergi mükelleflerinden gecikme faizi talep edilemeyecektir.

Diğer grupta vergi idaresince fazla tarh ve tahakkuk ettirilip; vergi mükellefinden tahsil edilen vergiler bakımından mükelleflerce gecikme faizi talep edilmesi açısından ise mükellef tarafından idareden gecikme faizi talep edilebilecektir.

4369 sayılı yasa ile getirilen düzenlemede; VUK.'nun 112. maddesine eklenen ve 01.01.1999 tarihinde yürürlüğe giren 4.bentte ; “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 süre için ayrı dönemde 6183 sayılı kanuna göre belirlenen tecil faizi oranında hesaplanan faiz, 120. madde hükümlerine göre red ve iadesi gereken vergi ile birlikte mükellefe ödenmesi gerekir.” İlgili maddenin düzenleniş tarzı itibariyle yükümlü lehine yapılan re'sen düzeltme işlemleri açısından bir boşluk söz konusu olup;yükümlü lehine yapılan re'sen düzeltme işleminin idare tarafından düzeltme fişiyle ilgiliye tebliği ve yükümlünün 120. madde de yer alan süre içinde iade için idareye başvurmasından sonra ödeme, idare tarafından ne kadar geciktirilirse geciktirilsin, yukarıda anılan hüküm, uygulama alanı bulamamaktadır. Nitekim anılan bent hükmü açıkça, idare tarafından ödenecek gecikme faizinin düzeltme fişinin mükellefe tebliğ edildiği tarihe kadar geçen süre için hesaplanacağını düzenlemektedir.⁶⁰

Tereddüt edilmeyen açık ve mutlak vergi hatasından kaynaklanan verginin iadesi üzerine vergi idaresinden gecikme faizi istenebileceğine ilişkin Danıştay ilgili dairesi kararında; “213 sayılı Vergi Usul Kanununun 4369 sayılı Kanununun 2.

⁵⁹ Hasan Şahin, “Vergi Hatalarından Kaynaklanan ve Düzeltme Yoluyla Tarhiyatı Gerektiren Vergilerde Gecikme Faizi”, Yaklaşım, Yıl 8, Sayı 89, Mayıs 2000,s.109

⁶⁰ Yusuf Ziya Taşkan, “Düzeltme Talebi ve Vergi Mahkemesinde Dava Açma”, Yaklaşım, Yıl 7, Sayı 74, Şubat 1999,s.132-133

maddesiyle eklenen 112. maddesinin 4'üncü fıkrasında, fazla veya yersiz olarak tahsil edilen veya vergi kanunları uyarınca iadesi gereken vergilerin, ilgili mevzuatı gereğince mükellef tarafından tamamlanması gereken bilgi ve belgelerin tamamlandığı tarihi takip eden üç ay içinde iade edilmemesi halinde, bu tutarlara üç aylık sürenin sonundan itibaren düzeltme fişinin mükellefe tebliğ edildiği tarihe kadar geçen süre için aynı dönemde 6183 sayılı kanuna göre belirlenen tecil faizi oranında hesaplanan faizin, 120. madde hükümlerine göre red ve iadesi gereken vergi ile birlikte mükellefe ödeneceği hükmüne yer verilmiştir. Olayda, mahkeme tarafından geçici verginin kaldırılmasına, ödenen tutarın 213 sayılı VUK.'nun 112'nci maddesine göre faiziyle iadesine karar verilmiş ise de, 213 sayılı Vergi Usul Kanunu'nun 112'nci maddesinin 4'üncü fıkrasına göre mükelleflere faiz ödenmesi, ancak tereddüt edilmeyen açık ve mutlak bir vergi hatasından dolayı, vergi idaresince re'sen ya da yükümlülerce verilen düzeltme dilekçeleri üzerine düzeltme fişi ile iade edilen vergiler için mümkün olup, ihtirazi kayıtla verilen beyannameler üzerine tahakkuk edip, dava konusu yapılan vergilerin vergi mahkemesince iade edilmesine karar verilmesi halinde uygulanmasına olanak bulunmamaktadır.”⁶¹

hükmü mevcut olmakla birlikte,2001 senesinde 4731 sayılı kanunun 4'üncü maddesiyle VUK.'na eklenen 112/f. 5 gereğince;

“İhtirazi kayıtla beyan edilip ödendikten sonra yargı kararına göre iade edilip yine yargı kararı uyarınca tahsili gereken vergilere, iade tarihinden yargı kararının vergi dairesine tebliği tarihine kadar geçen süre için bu madde de yer alan esaslar dâhilinde 6183 sayılı Amme Alacaklarının Tahsili Usulü Hakkında Kanuna göre belirlenen tecil faizi oranında gecikme faizi hesaplanır.”

şeklinde düzenleme getirilmiştir. Eklenen kanun hükmü gereğince yukarıda izah ettiğimiz Danıştay Daire kararı güncelliğini yitirmiştir.

Yine başka bir Danıştay daire kararında davacı tarafından satın alınan otomobile ilişkin olarak tahsil edilen ek taşıt alım vergisinin terkinin ile yasal faize

⁶¹ Dnş.4.D.2001/3814 E.2002/3293 K. T.21.10.2002. **Kazancı Mevzuat ve İctihat Bankası**, (Çevrimiçi), <http://www.kazanci.com/>, 09.10.2009.

hükmedilmesi için vergi hatasının düzeltilmesi hususunda idareye başvuruda bulunulması gerektiği yönünde;

*“... Vergi mahkemesi kararında hükmedilen yasal faizin dayanağı olarak gösterilen Vergi Usul Kanununun 112’nci maddesine 4369 sayılı yasayla eklenen fıkra da yer alan “fazla veya yersiz olarak tahsil edilen veya vergi kanunları uyarınca iadesi gereken vergilerin, ilgili mevzuatı gereğince mükellef tarafından tamamlanması gereken bilgi ve belgelerin tamamlandığı tarihi takip eden üç ay içinde iade edilmemesi halinde, bu tutarlara üç aylık sürenin sonundan itibaren düzeltme fişinin mükellefe tebliğ edildiği tarihe kadar geçen süre için aynı dönemde 6183 sayılı “kanuna göre belirlenen tecil faizi oranında hesaplanan faiz, 120’nci madde hükümlerine göre ret ve iadesi gereken vergi ile birlikte mükellefe ödenir.” hükmü uyarınca faize hükmedilebilmesi için ya idarece resen düzeltme yapılması veya mükellefler tarafından, vergi hatasının düzeltilmesi için idareye bir başvuruda bulunulmuş ancak idarece düzeltme yapılmamış olması gerekmektedir”*⁶² hükmü tesis edilmiştir. Fakat, bu karar da, 2001 senesinde 4731 sayılı kanunun 4’üncü maddesiyle VUK.’na eklenen md.112/f.5 gereğince değerlendirildiğinde bugün itibariyle eksik bir kanuni düzenlemeye dayanmıştır.

Yine burada gecikme faizi kavramında; İYUK. md.28’de düzenlenen gecikme faizi ile VUK.112’nci maddede düzenlenen gecikme faizinin uygulanması açısından hangisinin uygulama imkanı bulacağı yönünde ayırım yapılması gerekirse; İYUK.md.28’de düzenlenen gecikme faizi; *“Tazminat ve vergi davalarında kararın idareye tebliğinden itibaren infazın gecikmesi sebebiyle idarece kanuni gecikme faizi ödenir.”* şeklinde yer alan hüküm doğrultusunda daha çok mükelleflerce idareden gecikme faizi taleplerinde uygulama imkanı bulabilmekte iken; VUK.112’nci maddede yer alan gecikme faizinin ise mükellefin hatalı davranışından kaynaklanan durumlarda idarenin gereğinden az vergi tarh ve tahakkukunda mükelleften talep edebileceği gecikme faizi olmasından ileri gelebilmektedir.

⁶² Dnş.7.D.1999/1192 E.1999/4113 K. T.13.12.1999. **Kazancı Mevzuat ve İctihat Bankası**, (Çevrimiçi), <http://www.kazanci.com/>, 12.11.2009.

ÜÇÜNCÜ BÖLÜM

3. VERGİ UYUŞMAZLIKLARININ İDARİ AŞAMADA ÇÖZÜMLENMESİ VE HATA DÜZELTME YOLU

3.1. Vergi Uyuşmazlığı Kavramı ve Uyuşmazlığın İdari Aşamada Çözümlemesi

Vergi uyuşmazlıkları, vergi hukuku alanında devletle bireyler arasında kamu gelirlerinden olan verginin tarh, tahakkuk, tebliğ ve tahsil aşamalarının tamamında görülebilecek olan uyuşmazlık hallerindedir. Bu uyuşmazlıklar genellikle mükellefiyet, ceza kesme ve tahsil konularında çıkmaktadır.¹

Mükellefiyete ilişkin uyuşmazlıklar, verginin matrahının saptanması, verginin miktarı, muafiyet ve istisnalar ve mükellefin şahsında hatalar dolayısıyla ortaya çıkmaktadır. Ceza kesmede uyuşmazlıklar vergi suç ve cezalarına ilişkindir. Tahsil uyuşmazlıkları ise, tebliğ edilen ödeme emrine ilgili şahsın borcu olmadığı, bunu tamamen ya da kısmen ödediği ya da bu borcun zamanaşımına uğradığı iddialarından doğar.²

Bununla birlikte diğer hukuk disiplinlerinde olduğu gibi vergi hukukunda da vergiye ilişkin olarak kanunların Anayasaya; tüzük, yönetmelik gibi mevzuatında kanunlara aykırılığı nedeniyle de vergi uyuşmazlıkları doğabilmektedir.

İşte bu uyuşmazlıkların vuku bulması halinde, vergi idaresi ile mükellef arasında uyuşmazlığın, yargı yoluna gitmeden barışçıl yollarla karşılıklı anlaşarak çözümüne uyuşmazlıkların idari aşamada çözülmesi denmektedir. Bu şekilde idare mükellefle kuracağı iyi bir diyalogla uyuşmazlıkları karşılıklı anlaşma ile kısa sürede ve az masrafla çözebilir.

Ülkemizde uyuşmazlıkların idari aşamada çözümü için hataların düzeltilmesi, uzlaşma, pişmanlık ve ıslah ,vergi ve cezalarda indirim müesseselerine

¹ Akif Erginay, **Vergi Hukuku**, 16.Bs, Ankara, 1998, s.115.

² Erginay,a.g.e, s.116

başvurulabilmektedir.³Bu müesseseler aynı zamanda vergi veya cezayı ortadan kaldıran haller olarak da kabul edilebilmektedir.

Vergi ihtilaflarının idari aşamada barışçıl yollarla çözümü mümkün olmadığında mükellef hakkını yargı önünde arayacaktır. Zira bu mükellef için hem bir güvence, hem de vergi ödeme yükümlülüğü karşısında sahip olunan bir haktır. “Vergi uyuşmazlıkları için başvuru yolu da vergi yargısı denmektedir.”⁴

3.2. Vergi Hatalarının Ortaya Çıkarılması

Vergi mükellefi ile vergi idaresi arasında vergilendirme işleminde meydana gelen hatalar nedeniyle uyuşmazlıklar ortaya çıkmaktadır.

VUK.’nun 119’uncu maddesi çerçevesinde vergi hatalarının hangi yollarla ortaya çıkarılacağı düzenlenmiştir. Bu bağlamda, vergi hataları, ilgili memurun hatayı bulması veya görmesi, üst memurların yaptıkları incelemeler neticesinde hatanın görülmesi, hatanın teftiş sırasında teftişe yetkili kişilerce meydana çıkarılması, hatanın vergi incelemesi sırasında meydana çıkarılması ve son olarak mükellefin mevcut hatayı fark etmesi sonucu idareye müracaatı ile ortaya çıkarılır.

VUK.’nun 119’uncu maddesinde de ifade edildiği üzere, vergi hataları yukarıda sayıldığı şekillerde ortaya çıkarılabilmektedir. Bunlar kimi zaman verginin tarhından tahakkuk edip kesinleşmesine kadar ki aşamada vergisel işlemlerle uğraşan vergi dairesi memurlarının araştırıp ortaya çıkarması ile kimi zaman vergi memurlarının üstü durumunda olan memurların (servis şefi, gelir müdürü, daire amiri vb.) inceleme ve araştırmalarıyla, kimi zamansa maliye müfettiş veya müfettiş yardımcılarının denetlemeleri neticesinde tespit edilebilmektedir. Bunun yanında düzenli olarak yapılan, yükümlüyü denetleme mekanizmalarından olan vergi incelemesi sırasında da vergi hatası tespit edilebilir. Sıklıkla karşılaşılan diğer bir durum ise, vergi mükelleflerinin taraflarına tebliğ edilen vergi ve cezalara ilişkin bir

³ Altar Ömer Arpacı, “**Vergi Hatasını Düzeltme**”, Vergici ve Muhasebeciyle Diyalog, S.266, Haziran 2010, s.26

⁴ Kırbaş, **a.g.e.**, s.176.

hatanın varlığına dayanarak vergi dairesine hatanın düzeltilmesi talebiyle başvurma imkânını haiz olmalarıdır.

Tüm bu madde hükmünden anlaşılacak temel husus ise, vergi hatasının tespitinde sadece vergi dairesinin yetkili olmadığıdır. Gerek vergi dairesi, gerekse mükellef vergi hatasının mevcudiyetini ortaya çıkarabilir.

3.3. Vergi Hatalarının Düzeltilmesi

VUK.'nun 116-126'ncı maddeleri arasında tezin önceki aşamalarında vergi hatası kavramında açıkladığımız üzere, vergi hatalarının düzeltilmesi mekanizmasına yer verilmiştir. Vergi hatalarının düzeltilmesi, yine daha önceden değinildiği üzere, vergi ihtilaflarının idari aşamada çözümlenmesi yollarından birisidir. İdare ile mükellef arasındaki hatanın varlığının tespit edilip yargı yoluna başvurulmaksızın işlemdeki hatayı giderme ve bunun sonucuna uygun maddi yapıyı ortaya koymaya düzeltme adı verilmektedir.⁵

İfade edildiği üzere, VUK.'ndaki 116-126'ncı maddelerde düzenlenen vergi hatası kavramı dar biçimde tanımlandığından ve belli tür uyuşmazlıklar düzeltme kavramı dışında tutulduğundan mekanizmanın uygulanması hayli sınırlanmıştır.⁶ “Düzeltmeye konu vergi hatasının maddi hata tutarı açısından ise herhangi bir sınırlama mevcut değildir. Buna göre, vergi dairesi hatanın miktarına bakılmaksızın düzeltilmesine karar verebilecektir.”⁷

“Düzeltilme, vergi hatalarının yargı mercilerine gidilmeksizin hatayı yapan vergi dairesince ortadan kaldırılmasına yönelik bir idari işlemdir. Ancak duruma göre, düzeltme ile ilgili başvuruların sonradan yargı uyuşmazlığına dönüştürülmesi olanağı da vardır. Bu özellikleriyle düzeltme, bir idari denetim yolu olarak, kanuna

⁵ Doğan Şenyüz-Mehmet Yüce-Adnan Gerçek, Vergi Hukuku, Bursa, Ekin Basım Yayın Dağıtım, 2010, s.227-228

⁶ Özhan Uluatam, **Örnekler, Belgeler ve Mahkeme Kararlarıyla Vergi Hukuku Genel Esaslar**, C.I, 2.bs, Ankara, Adım Yayınları, Ekim 1994, s.233.

⁷ Yafes Pehlivan, “**Vergi Hatalarının Düzeltilmesi**”, Lebib Yalkın Mevzuat Dergisi, s.23, Kasım 2005, s.61-62.

uygun vergilendirmenin gerçekleşmesinde mükelleflere sağlanan ek bir güvencedir.”⁸

“Vergilemeye ilişkin olarak yapılan işlemlerde vergi hatasının bulunması halinde, düzeltme talebinin kapsamı içerisindeki vergi hataları ya vergi idaresince re’sen ya da mükellefin başvurusu ile düzeltilecektir.”⁹

“Hatalardan dolayı, haksız yere fazla veya eksik vergi alınması veya istenmesi halinde, bu durumu ya idare tespit ederek re’sen düzeltir yahutta tarhiyata muhatap olan mükellef davacı olup bir vergi ihtilafı başlatmak istemiyorsa, tarhiyatta hata bulunduğunu ileri sürerek, vergi dairesinden hatanın düzeltilmesini isteyebilir.”¹⁰

Düzeltilme ve şikâyet prosedürü için öncelikle vergi hatasının varlığının mevcudiyeti hakkında;

“... olayda davacının ortağı ve kanuni temsilcisi olduğu şirket adına düzenlenen ödeme emirlerinin davacıya tebliğ edildiği, ancak şirket tarafından söz konusu borç ödenmediğinden davacının maaşlarına haciz uygulanarak bu alacağın tahsili yoluna gidildiği, yükümlüye yapılan tebligat şirketi ilzam ederse de, şirketin ortağı ve temsilcisi olan davacının söz konusu vergiden 213 sayılı Vergi Usul Kanunu’nun 10’uncu ve 6183 Sayılı Amme Alacaklarının Tahsil Usulü Hakkında Kanununun 35’inci maddesi uyarınca sorumlu tutularak takibine ancak kendisi adına düzenlenmiş bir ödeme emri ile başlanabileceği, usulüne uygun düzenlemiş bir ödeme emri olmadan söz konusu verginin şirketin kanuni temsilcisi ve ortağı olan davacının şahsi mal varlığından tahsiline olanak bulunmadığı, usulüne uygun olarak tahakkuk etmiş vergi borcu bulunmayan davacıdan şirkete ait vergi borcunun istenmesi ve alınmasının Vergi Usul Kanunu’nun 116’ncı maddesi ve 118’inci maddesinin 1’inci bendi hükmü gereğince düzeltilmesi gereken bir vergilendirme hatasını oluşturacağı gerekçesiyle, davacının düzeltme ve şikâyet isteminin cevap

⁸ Erginay, **a.g.e.**,s.125-126.

⁹ Mehmet Ezhan Doğrusöz, **Türk Vergi Hukukunda Hata ve Düzeltme(Doktora Tezi)**, İstanbul, 1999, s.50.

¹⁰ Şerafettin Aksoy, **Vergi Hukuku ve Türk Vergi Sistemi**, İstanbul, Filiz Kitabevi, 1996, s.106-107.

verilmemek suretiyle reddi yolundaki Maliye Bakanlığı işleminin iptaline karar verilmiştir.”¹¹

Burada değinilmesi gereken diğerk bir husus ise mükelleflerce beyan üzerine tarh edilen vergilerde hatanın bulunması durumunda düzeltme hükümlerinin uygulanıp uygulanmayacağı sorunsalıdır. VUK.’nun 378’inci maddesinde;

“Mükellefler beyan ettikleri matrahlara ve bu matrahlar üzerinden tarh edilen vergilere karşı dava açamazlar. Bu kanun vergi hatalarına ait hükümleri mahfuzdur” şeklinde yer alan hüküm çerçevesinde beyana dayalı tarhiyatlarda vergi hatasının tespiti halinde düzeltme prosedürüne başvurulabileceği sonucu çıkmaktadır.

VDDGK.’nun E.1992/250,K.1992/449 ve 27.11.1992 tarihli;

“Vergi Usul Kanunu’nun 378 inci maddesinin ikinci fıkrasında; vergi hatalarına ait hükümler saklı tutularak mükelleflerin, beyan ettikleri matrahlara ve bu matrahlar üzerinden tarh edilen vergilere karşı dava açamayacakları kabul edilmiştir.Aynı Kanununun "Vergi Hatalarını Düzeltme" başlığını taşıyan bölümünde yer alan 118 inci maddenin 2 nci ve 3 üncü fıkralarında ise açık olarak vergiye tabi olmayan veya vergiden muaf bulunan kimselerden ve açık olarak vergi mevzuuna girmeyen veya vergiden müstesna bulunan gelir, servet, madde, kıymet, evrak ve işlemler üzerinden vergi istenmesi ya da alınması, vergilendirme hatası kabul edilmiştir.

4792 sayılı Sosyal Sigortalar Kurumu Kanunu’nun 24 üncü maddesinin 1319 sayılı Emlak Vergisi Kanunu’nun 22’ nci maddesi karşısındaki durumu, gerek tarafların duraksamasına gerekse Danıştay Dokuzuncu Dairesinin çelişik kararlar vermesine yol açmış ve kararlar arasındaki çelişki, Danıştay İçtihatları Birleştirme Kurulunun K:1988/1 sayılı kararı ile giderilmiştir. Açıklanan yargısal süreç 4792 sayılı Kanunun 24 üncü maddesinde yazılı kuralın, Kuruma ait taşınmazların Emlak Vergisinden bağışık tutulması yolunda yeterli açıklıkta olmadığını göstermektedir. Dolayısıyla Vergi Usul Kanunu’nun 118 inci maddesinde yazılı vergilendirme hatasından söz edilemeyeceğinden, taraflar arasında düzeltme ve şikayet başvurusuna konu yapılamayacak bir uyuşmazlık bulunduğu sonucuna varılmaktadır.Bu durumda, şikayet başvurusu üzerine kurulan olumsuz işleme karşı açılan davanın reddi gerekirken davanın kabulünde yasaya uygunluk görülmemiştir.” hükmü gereğince yükümlülerin vergi hatalarına ait hükümler saklı

¹¹ DVDDGK, E.1995/104, K.1996/255, T.31.5.1996. **Kazancı Mevzuat ve İçtihat Bankası**, (Çevrimiçi), <http://www.kazanci.com/>, 09.10.2009.

tutularak beyan ettikleri matrahlara ve bu matrahlar üzerinden tarh edilen vergilere karşı dava açamayacakları karara bağlanmıştır.¹²

Yine benzer başka bir Danıştay ilgili dairesi kararında;

“22.10.1983 gün ve 18199 sayılı Resmi Gazete'de yayımlanan 2930 sayılı Kanunla hukuken geçerlilik kazanan "... ileAnlaşmasına Bir Hüküm Eklenmesine İlişkin Mektubun" 2'nci paragrafının (c) fıkrasında yer alan "... Şirketi damga vergisinden muaf olacaktır." ifadesi uyarınca, davacı Şirketin damga vergisinden muaf olduğu anlaşılmaktadır. Nitekim davalı idarece de davacı Şirketin damga vergisinden muaf olduğu kabul edilmekle birlikte, beyana karşı açılan davada bu hususun incelenemeyeceği ileri sürülmektedir.

Vergi Usul Kanununun yukarıda açıklanan maddeleri birlikte değerlendirildiğinde, vergiden muaf olduğu açık bulunan kişi ya da kuruluşun, hataen beyanda bulunarak vergi ödemesi halinde, bu vergiye karşı açacağı davanın, beyana karşı dava açılmaz hükmünden ayrı tutulması gerektiği sonucu çıkmaktadır.

Olayda da, davacı Şirketin damga vergisinden muaf olduğu taraflar arasında ihtilafsız olduğuna göre, davacı Şirketin damga vergisi beyanı ve ödemesi vergi hatası kapsamında değerlendirilerek, işin esasının incelenmesi gerekirken, davanın yazılı gerekçeyle reddinde yasal isabet görülmemiştir.” yönünde hüküm tesis edilmiştir.¹³

Yukarıda açıklanmaya çalışıldığı üzere; beyana dayalı tarhiyatta da, mükellefler verdikleri beyannamede vergi hatasının bulunması durumunda bu hatanın giderilmesini ilgili vergi dairesinden yazı ile isteyebilmektedir. Burada önemli olan husus, düzeltme talep edilen hatanın, VUK. 116-118'inci maddelerinde geçen hatalardan biri olması gerekliliğidir. Ancak beyannamede yapılacak olan hataların ekseriyetle hesap hataları yani matrah hataları ve vergi miktarında hatalar noktasında yoğunlaşacağını düşünmekteyim.

Ancak bu hükmün uygulanması ile ilgili olarak vergi hatalarında düzeltmeye ilişkin düzeltme-şikâyet sürecinde dava yoluna başvuruda Danıştay Dairelerinin farklı görüşleri bulunmaktadır. Danıştay 13. Dairesinin 13.06.1977 tarihli

¹² Dnş.7.D.E.2000/5145,K.2002/1925,T.16.05.2002, **Kazancı Mevzuat ve İçtihat Bankası**, (Çevrimiçi), <http://www.kazanci.com/>, 09.02.2011.

¹³ VDDGK.E.1992/250,K.1992/449,T.27.11.1992, **Kazancı Mevzuat ve İçtihat Bankası**, (Çevrimiçi), <http://www.kazanci.com/>, 09.02.2011.

E.1977/1282,K.1977/1915 sayılı kararında mükellefin beyanı üzerinden tarh edilen vergideki hata dolayısıyla doğrudan dava yoluna başvurulabileceğini kabul etmiş bulunmakla beraber; Danıştay 3.Dairesinin 25.12.1987 tarihli E.1986/1892,K.1987/567 sayılı kararında beyannameye ihtirazi kayıt koyup; beyan olunan matrah üzerinden salınan vergideki hataya karşı,vergi dairesinden düzeltme talebinde bulunmadan dava açılmayacağına karar verilmiştir.¹⁴

Burada önemli diğer bir husus ise; “Mükellefçe beyanname vergi idaresine teslim edilirken, beyannameye itirazı olmadığı yönünde şerh konulması halinde, daha sonraki aşamada vergi hatası ve düzeltme kurumundan faydalanılması mümkün müdür?” sorusuna cevap olacaktır. Bu hususta yaygın olan kanaat düzeltme müessesesinin kanunen tanınmış bir hak olmasından mütevellit bu hakkın sadece şerh düşülmesi yoluyla mükelleften alınmaması gerektiği yönündedir.¹⁵

3.3.1. Vergi Hatalarında Düzeltme Yetkisi

Vergi Usul Kanunu’nda kanun kapsamında sayılan vergi hatalarının mevcudiyetinin tespiti halinde ilgili hatayı düzeltme yetkisi yine aynı kanunun 120’nci maddesinde düzenlenmiştir.

Bu çerçevede, “*Vergi hatalarının düzeltilmesine, ilgili vergi dairesi müdürü karar verir*” şeklinde kanun maddesi tesis edilmiştir.

Vergi hatalarının düzeltilmesinde vergi dairesi müdürünü yetkili kılan kanun hükmü mevcut olup; bunun sonucu olarak da vergi dairesi müdürü dışında hiçbir şahıs ve organ yetkili kılınmamıştır. Örneğin, defterdarın vergi hatalarını düzeltme yetkisi bulunmamaktadır. Burada yetkili vergi dairesi müdüründen kastedilen, hatalı şekilde vergi alan veya isteyen vergi dairesi müdürüdür. Fakat vergi dairesi bulunmayan yerlerde ise mal müdürlükleri bu yetkiye sahiptir.

¹⁴ Mehmet Tahir Ufuk, “Uzlaşma Tutanağında Vergi Hatası Olması Durumunda Düzeltme” ,Yaklaşım,2007 Ağustos, s.73-74

¹⁵ Kürşat Yerlikaya, “Beyana Dayalı Tarhiyatlarda Vergi Hatasını Düzeltme ve Yargı Yolu – I”, Yaklaşım, Yıl 12, Sayı 137, Mayıs 2004,s.193-195

VUK' nun 20'nci maddesinde vergi tarhının idari işlem olduğu ifade edildiğinden, bu işlemin yükümlülere duyurulmasına yarayan ihbarnamelerin tebliği üzerine doğrudan doğruya vergi mahkemelerine dava açılabileceği gibi istendiğinde yükümlüler tarafından vergi hatalarının düzeltilmesi dileğiyle işlemi yapan Vergi Dairesi Müdürlüğüne de başvurulabilecektir.¹⁶

Vergiye ilişkin hesaplarda ve vergilendirmede yapılan vergi hatalarını düzeltme yetkisi vergi dairesi müdürüne ait olduğundan, davacının, ücretine uygulanan vergi oranının düzeltilmesi ve fazla kesilen vergilerin iadesi istemiyle yaptığı başvuruyu reddeden rektörlük işleminin idari davaya konu olabilecek bir işlem olmaması nedeniyle, bu işleme karşı açılan davada 2577 sayılı yasanın 14'ncü maddesinin (3/d) bendi ve 15'inci maddesinin (1/d) bendi uyarınca karar verilmesi gerekirken davanın süre aşımı nedeniyle reddi yolunda verilen kararda hukuka uygunluk bulunmadığı hakkında Danıştay ilgili dairesinin kararı mevcuttur.¹⁷

Banka ve sigorta muameleleri vergisine ilişkin vergi hatasının vukuunda düzeltme yetkisini haiz olanlara ilişkin Danıştay dairesi kararına göre; *“Banka ve sigorta muameleleri vergisinin “yansıtılabilir” bir vergi olması; banka, banker ve sigorta şirketlerince işlemin muhatabı olan gerçek ve tüzel kişilere yansıtılması ve bu yolla vergi yükünün bunlar üzerinde kalması, verginin mükellefini değiştirebilecek nitelikte değildir. Öte yandan, 213 sayılı kanunun 122'nci maddesinde de vergi dairesinden, vergi muamelelerindeki hataların düzeltilmesinin mükellefler tarafından istenebileceği hükme bağlanmıştır. Bu bakımdan, söz konusu vergi dolayısıyla yapılan herhangi bir vergi hatası nedeniyle fazladan istenen ya da alınan verginin düzeltilmesinin, ancak 6802 sayılı kanunun 30'uncu maddesinde mükellef olarak gösterilen banka, banker veya sigorta şirketleri tarafından istenilmesi gerekmektedir. Davacı bankaca, işlem sırasında tahsil edilip vergi dairesine yatırılan vergiye nihai*

¹⁶ Dnş. 4.D. E.1984/1617, K.1986/1009, T.17.3.1986. **Kazancı Mevzuat ve İctihat Bankası**, (Çevrimiçi), <http://www.kazanci.com/>, 09.10.2009.

¹⁷ Dnş. 3.D. E.2005/304, K.2005/2379, T.10.11.2005. **Kazancı Mevzuat ve İctihat Bankası**, (Çevrimiçi), <http://www.kazanci.com/>, 11.01.2010.

olarak katlanan şirketin bu yükten kurtulabilmesi ise ancak adli yargı mercilerinde açılacak bir rücu davası ile olanaklı bulunmaktadır.”¹⁸

3.3.2. Düzeltmenin Şekli ve Reddiyat

Vergi Usul Kanunu'nun düzeltme yetkisini düzenleyen 120'nci maddesinin 2'nci bendinde düzeltmenin şekle tabi olduğu belirtilmiştir. Bu bağlamda,

“Vergi hataları düzeltme fişine dayanılarak düzeltilir. Hatanın mükellef aleyhine yapılmış olması halinde, fazla vergi aynı fişe dayanılarak terkin ve tahsil olunmuş ise mükellefe reddolunur”

denmekte ve madde hükmünün devamında;

“... düzeltme fişinin bir nüshası reddedilecek miktarla, müracaat edeceği muhasebe ve müracaat süresi zikredilmek suretiyle mükellefe tebliğ edilir. Mükellef, tebliğ tarihinden başlayarak 1 yıl içinde parasını geri almak üzere müracaat etmediği takdirde hakkı sakıt olur.”

şeklinde bunun usulü de gösterilmiştir.

VUK.md.120/f.3 ve devamı gereğince; “Nakden veya mahsuben tahsil edilen ancak fazla veya yersiz olarak tahsil edildiği anlaşılan vergilerde ve kanunları gereğince mükelleflere yapılacak iade ve mahsup işlemlerinde, düzeltmeye dayanak teşkil edecek belgeler ile bu işlemlere ait usul ve esaslar Maliye Bakanlığınca belirlenir.

Bu Kanunun 4 üncü maddesinde yazılı 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 ve/veya müdürlere devredebilir.” yer alan hüküm doğrultusunda düzeltmenin şekline ilişkin usul ve esaslar belirlenmiştir.

¹⁸ Dnş. 7.D. E.1998/685, K.1999/1836, T.29.4.1999. **Kazancı Mevzuat ve İctihat Bankası**, (Çevrimiçi), <http://www.kazanci.com/>, 09.10.2009.

İhtirazı kayıtlı ödenen tutarın ret ve iadesine ilişkin Danıştay kararında;

“... Davacı şirketin gecikme faizi gibi bir takım müeyyideler ile karşılaşmamak için ihtirazı kayıtlı ödediği ve vergi mahkemesinde açtığı dava ile başlattığı hukuki sürecin kanuni itiraz yollarının da tüketilmesi suretiyle sonlanmasını beklemesi ve bu süreç sonunda ret ve iadeye hak kazandığı miktarı talep etmesinin hukuka uygun olduğu, dolayısıyla ilk derece mahkeme kararı üzerine düzenlenen ret ve iadeye ilişkin düzeltme fişinin tebliğ tarihinden itibaren 1 yıllık süre içerisinde başvuruda bulunulmadığından söz edilerek idare lehine haksız bir kazanç elde edilmesinde isabet görülmediği gerekçesiyle red ve iade işleminin reddi yönünde tesis edilen işlemin iptaline, ihtirazi kayıtlı ödenen tutarın ret ve iadesine karar verilmesinde yasal isabet bulunmamaktadır.”¹⁹

3.3.3. Düzeltme Çeşitleri

3.3.3.1. Re’sen Düzeltme

VUK.’nun 121’nci maddesi çerçevesinde vergi hatalarından vergi idaresince tereddüt edilemeyecek derecede açık ve mutlak olan vergi hatalarının re’sen düzeltileceği hükme bağlanmış; şayet bu re’sen düzeltme işlemi neticesinde aleyhine düzeltme yapılan kimseler mevcut ise bu düzeltme işlemine karşı vergi mahkemesinde dava açma hakkının saklı olduğu ifade edilmiştir. Burada idarece re’sen düzeltme işlemi, vergi mükellefinin lehine de aleyhine de olabilir.

“Buradaki üzerinde tereddüt bulunmayan konular ifadesi ile hatalarla ilgili olarak daha önce belirtilen tartışma gerektirmeyen durumların karıştırılmaması gerekir. Zira burada mükellefe haber verilmeyen veya mükelleften herhangi bir açıklama getirmesine ihtiyaç duyulmayan hatalar kastedilmektedir. Bu tür durumlara, idare ile yargı organlarının yorum tarzı arasında süren ihtilaflar konusunda, bir yargı içtihadının oluşması halinde rastlanılır. Mesela dış protezcilerinin serbest meslek erbabı mı yoksa ticaret erbabı mı oldukları şeklinde karara bağlanmasından sonra

¹⁹ Dnş. 4.D. E.2003/1631, K.2004/1185, T.26.5.2004. **Kazancı Mevzuat ve İctihat Bankası**, (Çevrimiçi), <http://www.kazanci.com/>, 09.10.2009.

idarece süratle bu durumda olan mükelleflerin geçmiş yıllardaki mükellefiyetlerini re'sen serbest meslek faaliyeti şeklinde düzeltme yoluna gitmiş ancak ilave tarhiyat yapılmamıştır.”²⁰ Re'sen düzeltme vergi dairesinin iç denetim mekanizmaları sonucunda oluşan nedenler ile vuku bulur.

Vergi sorumlusunun yanlışlıkla fazla yatırdığı vergi için, açık ve mutlak vergi hatalarının idarece re'sen düzeltilmesi gerekirken, vergi sorumlusunun yanlışlıkla ödediği fazla vergi kadar bir sonraki aya ilişkin beyannamesi üzerinden tahakkuk eden vergiyi eksik ödemesi üzerine eksik ödenen miktarın tahsili için ödeme emri düzenlenmesinin hukuka aykırı olduğu yönünde Danıştay kararında;

“... Vergi Usul Kanunu'nun 121'inci maddesinde tereddüt edilmeyecek derecede açık ve mutlak vergi hatalarının idarece re'sen düzeltilmesi kurala bağlanmıştır. Müteahhite yapılan avans ödemelerinden %5 oranında vergi kesintisi yapılması gerektiğinde kuşku yok iken, bu oranın üç katı düzeyinde kesinti yapıldığı görülen beyanname üzerinden yapılan tahakkukun açık ve mutlak bir hata içerdiği de belirli olduğuna göre vergi idaresince, Ekim 1990 ayı tahakkukunun Vergi Usul Kanunu'nun 121'inci maddesine göre re'sen düzeltilmesi ve davacı isteği doğrultusunda işlem yapılması gerekirken, kurum adına ödeme emri düzenlenmesinde ve ödeme emrine karşı açılan davanın reddi yolundaki kararda hukuka uygunluk görülmemiştir.”²¹

3.3.3.1.1. Mükellef Lehine Re'sen Düzeltme İşlemi Yapılması

Burada mükellef lehine re'sen düzeltme işlemi yapılması söz konusu olduğundan, yeni bir vergi tarhiyatı mevcut olmadığından, vergi mükellefine düzeltme fişinin bir sureti tebliğ edilerek, tahakkuk fişi veya ihbarnamenin hatalı olarak tarh edilen tutarı dışında kalan kısmı için düzeltme geçerli olacaktır²². Yasal

²⁰ Mehmet Ali Özyer, “Açıklama ve Örneklerle Vergi Usul Kanunu Uygulaması”, Hesap Uzmanları Derneği, 3.Bs, Aralık 2004, s. 200-201.

²¹ VDDGK, E.1995/194, K.1997/188, T.11.4.1997. **Kazancı Mevzuat ve İçtihat Bankası**, (Çevrimiçi), <http://www.kazanci.com/>, 09.10.2009.

²² Kızılot-Kızılot, s.128

düzenlemede her ne kadar idarece resen tarhiyat yapılmakta ise de uygulama da mükelleften vergi dairesince düzeltilecek hataya ilişkin belge istenebilmektedir.

Yine önceki bölümlerde izah ettiğimiz üzere; kanunun 120'nci maddesi gereğince, vergi mükellefinin lehine yapılan düzeltme neticesinde mükellefin geri alacağı bir meblağ var ise mükellefin düzeltme fişinin kendisine tebliğ edildiği tarihten itibaren bir yıl içinde ilgili vergi dairesine başvuruda bulunması gerekli olup; aksi halde parayı iade alma hakkı zayi olacaktır.

3.3.3.1.2. Mükellef Aleyhine Re'sen Düzeltme İşlemi Yapılması

Burada vergi mükellefi aleyhine bir durum söz konusu olduğundan re'sen düzeltilen ek ya da yeni verginin mutlaka vergi mükellefine tebliğ edilmesi gerekir.

3.3.3.2. Vergi Mükellefinin Başvurusu ile Düzeltme

VUK.'nun 116'ncı maddesinde genel hatları ile 117'nci ve 118'nci maddelerde ise ayrımı ile tanımı verilerek belirtilen vergi hatalarının vukuunda, hatalı tarhiyattan zarar gören veya gördüğünü düşünerek bu durumun düzeltilmesini isteyen vergi mükellefi iki tür yol izleyebilir.

Bunlardan ilki yönetsel başvuru yolu dediğimiz, VUK. 122-124'ncü maddeleri doğrultusunda mükellefin bağlı olduğu vergi dairesine düzeltme isteminde bulunması, diğeri ise yargısal başvuru yolu dediğimiz idari mercie hatalı tarhiyatı götürmeden doğrudan doğruya yargı mercilerine yasal süresi içinde durumu intikal ettirmek ile hukuki işlemin iptalini sağlamak şeklindedir.

“Başvuru ile düzeltmede esas olan unsur, vergi mükellefinin hatanın giderilmesini vergi dairesinden talep etmesidir. Bu başvuru, idari denetim türlerinden istitaf (aynı mercie başvuru) yoluna tekabül etmektedir.”²³

Vergi mükellefinin düzeltme talebi vergi dairesince reddedildiği takdirde, tezin ileriki bölümlerinde yer verileceği üzere, mükellef hiyerarşik başvuru yolunu

²³ Öncel – Kumrulu – Çağan, **a.g.e.**, s.182.

kullanarak bir üst mercie başvurabilmektedir ki bu yola VUK.'nda 124'ncü maddede düzenlenen şikâyet yolu adı verilmektedir. Kanunun 124'üncü maddesinin 2. fıkrası gereğince şikâyet prosedüründe yetkili merci olarak Maliye Bakanlığı, il özel idareye vergileri için valilik, belediye vergileri için ise Belediye Başkanlığı tayin edilmiştir. Gelir İdaresi Başkanlığının Teşkilat ve Görevleri Hakkında Kanunun görevler başlıklı md.4/g bendine 28.03.2007 yılında 5615 sayılı yasanın 18'inci maddesiyle eklenen hüküm gereği, Gelir İdaresi Başkanlığı'nın şikâyet başvurularını karara bağlamakla görevli kılındığı belirtilmiştir.

Şayet mükellefin şikâyet başvurusu da kabul edilmez ise o takdirde mükellefe vergi hatasını yargı merciine taşıma imkânı doğar.

Vergi hatası kavramının düzeltme konusu edilmesine ilişkin bir görüşe göre;

“Mükelleflerin düzeltme taleplerini idari işlem açısından iki kısımda değerlendirmek gerekir. Bunların birincisini, mükellefin idarenin hatalı bir işleminin düzeltilmesini talep etmesi oluşturmaktadır. Buna karşılık ikinci tür düzeltme taleplerinde idarenin re'sen yaptığı bir işlemin varlığı söz konusu değildir. Örneğin hakkı olduğu halde, bir istisnadan yararlanamayan mükellefin beyanı üzerine yapılan bir tarhiyat ve düzenlenen tahakkuk fişi için düzeltme talep edilebilir. Bu tür talepleri birinci türden ayıran en önemli özellik, idarenin işleminin doğrudan dava konusu yapılamamasıdır. Nitekim, Danıştay 7. Dairesi 23.12.1985 gün ve 1984/141 E. 1985/3333 K. sayılı ilamında; “213 sayılı VUK.'nun 116-126'ncü maddeleri çerçevesinde alınmış yürütülmesi zorunlu bir idari karar veya işlemin varlığından bahsedebilmek için, yükümlüler tarafından önce düzeltme için iade yapmaya yetkili vergi dairesi müdürlüğüne başvurulması gerektiğine, bu başvuru olmadan, dolayısıyla icrai nitelikte bir idari işlem tesis edilmeden fuzulen ödendiği iddia olunan verginin iadesi isteği ile doğrudan vergi mahkemesinde açılan davanın inceleme yeteneği olmadığına” hükmetmiştir. Bu sebeple, vergilendirme hatası sebebiyle fuzulen ödenen vergilerin iade alınabilmesi için, önce yetkili vergi

dairesine müracaat edilmesi ve vergi dairesinin yanıtına göre dava açılması gerekmektedir.”²⁴

Vergi mükellefinin başvurusu halinde düzeltme usulünde, mükellefin düzeltme talebini içerir başvurusunu nasıl yapacağı VUK.’nun 122’inci maddesinde açıklanmıştır. İlgili madde hükmüne göre; “Mükellefler vergi muamelelerindeki hataların düzeltilmesini vergi dairesinden yazı ile isteyebilirler. Bunların posta ile taahhütlü olarak gönderilmesi caizdir” şeklinde yer alan düzenleme çerçevesinde mükellefçe yapılan başvuruların iadeli taahhütlü posta yoluyla gönderilmesinin mümkün olduğu ifade edilmekle, normal olarak posta yoluyla göndermenin mükellefe doğuracağı sakıncaları da ortadan kaldırılmış olmaktadır.

3.3.4. Düzeltmede Zamanaşımı

VUK. md. 126’da vergi hatalarının düzeltilmesinde zamanaşımı bahsi düzenlenmiştir. İlgili madde hükmü gereğince; “114. madde de yazılı zamanaşımı süresi dolduktan sonra meydana çıkartılan vergi hataları düzeltilemez.” şeklinde mevcut hüküm gereği düzeltme zamanaşımı başlangıcı için vergiyi doğuran olay ve onu izleyen takvim yılı başı temel alınmıştır.

VUK.114’üncü maddesinde düzenlenen zamanaşımı süresi beş(5) yıl olup; VUK.’nun 126’ncı maddesi yollamasıyla düzeltme usulü içinde 114’üncü maddenin uygulanması tayin edilmiştir. Bu beş yıllık zamanaşımı süresi her iki düzeltme usulü içinde geçerlidir. “Bu süre içinde kalmak koşuluyla, yükümlü başvuru ile düzeltme isteminde bulunabileceği gibi, vergi dairesi de re’sen düzeltme yoluna gidebilir.”²⁵

“Mükellef hata düzeltmeyi, yapılan hatanın ilgili olduğu vergi alacağının doğduğu takvim yılını izleyen tarihten itibaren zamanaşımı süresi (yani 5 yıl) içinde isteyebilmektedir. (VUK. md. 126) Bu hükümlerle, vergi hatalarının düzeltilmesi

²⁴ M.Ezhan Doğrusöz, **a.g.e.**, s.74-75

²⁵ Öncel / Kumrulu / Çağan, **a.g.e.**, s.83.

konusundaki zamanaşımı süresinin başlangıcı, hata yapılan vergiyle ilgili “vergi doğuran olay”a bağlanmıştır.”²⁶

Bu beş yıllık zamanaşımı süresinin dolmasıyla vergi hatalı işlem nedeniyle lehine bir hak doğan taraf (ki bu duruma göre vergi dairesi ya da vergi mükellefi olabilir) için kazanılmış bir hak doğmuş olmalıdır. Bu yönden niteliği itibariyle bakıldığında kanunda zamanaşımı süresi olarak geçirilen süre aslında hak düşürücü niteliği taşımaktadır.

Yine yukarıda ifade edildiği üzere; VUK.’nun 126’ ncı maddesinde 114’üncü maddede yazılı zamanaşımı süresi dolduktan sonra ortaya çıkarılan vergi hataları düzeltilemez demekle birlikte bu zamanaşımı süresinin belirlenmesinde madde metni bazı özel hususları ayrıca belirtmiştir.

Bu kapsamda; “a) Zamanaşımı süresinin son yılı içinde tarh ve tebliğ edilen vergilerde hatanın yapıldığı; b) ilan yolu ile tebliğ edilip, vergi mahkemesinde dava konusu yapılmaksızın tahakkuk eden vergilerde mükellefe ödeme emrinin tebliğ edildiği, c) ihbarname ve ödeme emri ilan yolu ile tebliğ edilen vergilerde 6183 sayılı kanuna göre haczin yapıldığı tarihten başlayarak bir yıldan az olamaz” şeklinde yer alan hüküm gereği, düzeltme zamanaşımı bu bahsettiğimiz özel durumlarda beş yılı aşabilecek şekilde uzayabilmektedir.

Bu durumlara örnek verecek olursak ; Gelir vergisi mükellefi Bay (A)’ya 1992 takvim yılı matrahı ile ilgili olarak yapılan re’sen tarhiyata ilişkin 03.07.1997 tarihli ihbarnamede yapılan bir vergi hatası nedeniyle; düzeltme zamanaşımı 03.07.1998 tarihine kadar uzayacaktır. Oysa 1992 yılı hesaplarına ilişkin genel zamanaşımı süresi 31.12.1997 tarihinde son bulmaktadır. Bu zamanaşımı süresinin son yılında tarh ve tebliğ olunan vergilere ilişkin zamanaşımı süresinin 1 yıla kadar uzayabileceğinin göstergesidir.²⁷

²⁶ Nurettin Bilici, **Vergi Hukuku Genel Hükümler**,24.Bs,Ankara,Seçkin Yayınları, s.120.

²⁷ Mehmet Tahir Ufuk, “**Vergi Hukukunda Zamanaşımı**”, Vergi Dünyası, Sayı 202, Haziran 1998, s.27-28.

Yine bir diğ er benzer ö rnekte; 2002 takvim yılına ilişkin olarak 1.12.2007 tarihinde re'sen tarh edilen vergi, ihbarnamede 10.000TL yerine 90.000TL fazla olarak 100.000TL gösterilmiş ise,2002 takvim yılına ilişkin dü zeltme zamanaş ımı süresi 31.12.2007 tarihinde de ğ il 01.12.2008 tarihinde sona erecektir. Görü lece ğ i gibi, hatanın yapı ldı ğ ı 01.12.2007 tarihinden 01.12.2008 tarihine kadar ge ç en süre ç le birlikte 31.12.2007 tarihi yerine 01.12.2008 tarihinde zamanaş ımı süresi dolmaktadır. Böylece 5 yıllık zamanaş ımı süresine 11 aylık tamamlayıcı zamanaş ımı süresi ilave edilmiş olmaktadır.²⁸

İ lanen tebli ğ ile tahakkuk eden vergilere ilişkin zamanaş ımı süresinin uzayabilmesine ilişkin ö rnek verecek olursak; 1986 yılına ilişkin olarak re'sen tarh edilen 100 bin TL vergi, hata sonucu ihbarnamede 200 bin TL olarak yer almış ; ilanen tebli ğ 04.10.1991 tarihinde yapı lmış tır. Mükellef, vergi dairesine müracaat etmedi ğ i için, tebli ğ 04.11.1991 tarihinde tekâmül etmiş ; dava yoluna gidilmedi ğ inden de 04.12.1991 tarihinde tarhiyat kesinleş miş tir. Buna göre, söz konusu verginin vadesi, 04.11.1992 oldu ğ undan tahsilât zamanaş ımı süresi, 31.12.1997 tarihinde sona erecektir. Mükellefe ödeme emri 15.07.1997 tarihinde tebli ğ edildi ğ inde de, dü zeltme zamanaş ımı süresi 15.07.1998 tarihine kadar uzar.²⁹

Kanunun 126'ncı maddesinde ihbarname ve ödeme emri ilan yoluyla tebli ğ edilen vergilerde zamanaş ımı 6183 sayılı kanuna göre haczin yapı ldı ğ ı tarihten başlayarak bir yıldan aş a ğ ı olamaz şekilde yer alan hüküm gere ğ i mükelleflerin 5 yıllık tarh zamanaş ımı süresi içinde haberdar olmadıkları ve ancak 6183 sayılı Kanuna göre yapılan takip sonunda öğrendikleri hatalı vergilendirme iş lemlerinin dü zeltilmesine imkân tanınmış tır.

“Dü zeltme zamanaş ımı süresinin baş langı ç ve sona ermesi, tarh zamanaş ımı süresinin ki ile aynıdır... Dü zeltme zamanaş ımının süresinin hatanın yapı ldı ğ ı tarihten baş latılması makul gibi görünmekte ise de kanunun ifadesinden bu sonucu ç ıkarma imkânı bulunmamaktadır. Nitekim VUK.'nun 126'ncı maddesinin bir yıllık

²⁸ Mehmet Nadir Arıca, “Mükellef ve Vergi Sorumlularının Muhatap Olabilecekleri Vergi Hataları-9”, Maliye ve Sigorta Yorumları, S.543, Mayıs 2010, s.97

²⁹ Ufuk, (Kısaltma:Zamanaş ımı), s.28

ek zamanaşımı süresiyle ilgili (a) bendinde; “zamanaşımı süresinin son yılı içinde tarh ve tebliğ edilen vergiler...” den söz edilmesi de bunu doğrulamaktadır. Çünkü bu bent hükmü, düzeltme zamanaşımı süresinin başlangıcının, tarh zamanaşımı süresinin ki bile aynı olması halinde anlam kazanmaktadır.”³⁰

Yukarıda anlatılan zamanaşımı halleri doğrultusunda düzeltme zamanaşımı süresi içerisinde kalmak kaydıyla, idari davaya konu edilmeyen vergi ve cezalara ilişkin; ilgili vergi ve cezanın mükellefine geri verilmesi, ancak, vergi hatalarının düzeltilmesi dair hükümler uyarınca ve zamanaşımı süresinde olanaklıdır.

Dnş. 3. Dairesinin 1997/4547 E. 1999/1130 K. Sayılı ve 23.3.1999 tarihli kararında, hatalı vergi tarhiyatsız ilişkin açılan davanın süreaşımı nedeniyle reddi halinde, düzeltme zamanaşımı süresi içinde vergi hatası nedeniyle düzeltme ve şikâyet yoluna başvurulabileceği hükme bağlanmıştır.³¹

Yine bu duruma ilişkin,

“... davada, kesinleşmesini müteakip ödenen katma değer vergisi ile buna bağlı ceza, gecikme faizi ve zammının geri verilmesine karar verilmesi isteminde bulunulmakta ise de; tarh ve ceza kesme işlemleri yasal süresi içinde idari davaya konu edilmeyen vergi ve cezanın mükellefine geri verilmesi, ancak Vergi Usul Kanununun 116. ve devamı maddelerinde yer alan vergi hatalarının düzeltilmesine dair hükümler uyarınca ve zamanaşımı süresinde olanaklıdır.

*Olayda, düzeltme ve şikayet yoluna başvurulmaması sebebiyle, idari davaya konu olabilecek nitelikte işlem bulunmadığından, mahkemece, bu nedenle reddi gerekirken davanın süre aşımı nedeniyle reddine isabet mevcut değilse de, bu durum sonuç itibariyle yerinde görülen kararın bozulmasını sağlayacak nitelikte değildir.”*³²

Matrah takdiri için takdir komisyonuna başvurunun zamanaşımı süresine etkisine ilişkin, vergi dairesince matrah takdiri için takdir komisyonuna başvurulmuş

³⁰ Yusuf Karakoç, **Vergi Yargılaması Hukukunda Süreler**, Ankara, Yetkin Yayınları, 2000, s.91.

³¹ **Kazancı Mevzuat ve İctihat Bankası**, (Çevrimiçi), <http://www.kazanci.com/>, 09.10.2009.

³² Dnş. 7.D. E.2000/5877, K.2003/271, T.30.1.2003. **Kazancı Mevzuat ve İctihat Bankası**, (Çevrimiçi), <http://www.kazanci.com/>, 09.10.2009.

ise zamanaşımını durduracağı ve duran zamanaşımının takdir komisyona kararının vergi dairesine tevdiini takip eden günden itibaren yeniden işlemeye başlayacağı³³ yönünde iken ;Anayasa Mahkemesi'nin 15.10.2009 tarih ve E: 2006/124, K:2009/146 sayılı Kararı ile ; matrah takdiri için takdir komisyonuna başvurunun zamanaşımını durdurduğu yönünde düzenleme iptal edilerek; 08.01.2010 tarih ve 27456 sayılı Resmi Gazete'de yayınlanmıştır.³⁴

Yukarıda anlatılan zamanaşımı düzeltme usulüne ilişkin olup;sadece vergi hatalarına özgüdür.Bununla birlikte mükellefe duyurulmamış olan ve idarenin yanlış hareketleri sonucu meydana gelen hatalar; idarece ve usulüne göre her zaman düzeltilebilir. Vergi hatası sayılmayan hatalar, zamanaşımı süresi geçtikten sonra düzeltilebilir.³⁵

3.4. Düzeltmenin Niteliği – Kapsamı ve Düzeltme Usulü Bakımından Özellik Gösteren Durumlar

3.4.1. Düzeltmenin Niteliği – Kapsamı

“Düzeltme kurumunun mantığı, VUK.’nun 116’ıncı maddesinde tanımlanan, 117 ve 118’inci maddelerinde tek tek sayılarak belirtilen vergi hatalarından herhangi birinin varlığı halinde, ödeme emri aşamasında dahi olsa, düzeltme işleminin uygulanabileceğinin kabulünü gerektirmektedir.”³⁶

Düzeltilme konusu yapılabilecek hatalara örnek olarak; götürü giderin düşülmemiş olması, beyannamede yapılan toplama hataları,kesinti suretiyle ödenen vergilerin mahsubunun yapılmamış olması,vergi tarifesinin yanlış uygulanmış olması,asgari geçim indiriminin düşülmemiş olması,veraset ve intikal

³³ Erdal Sönmez / Garip Ayaz, **Vergi Yargısı**, Oluş Yayıncılık,1999, s.55.

³⁴ **Kazancı Mevzuat ve İctihat Bankası**, (Çevrimiçi), <http://www.kazanci.com/>, 09.10.2009.

³⁵ Cevat Koç, “**Vergi Hatalarına Karşı Yönetmelik ve Yargısal Başvuru Yolları**”, Vergi Dünyası, Sayı 107, Temmuz 1990, s.107.

³⁶ Ateş Oktar, **Vergi Hukuku**, 5.Bs, İstanbul, Türkmen Kitapevi, 2010, s.147.

beyannameesinde varisler adına aynı miktarda verginin birden fazla kişi adına birden çok kez tahakkuk ettirilmesi, verginin asıl borçlu yerine başka birinden istenmesi, çok açık bir şekilde verginin konusuna alınmayan bir iş ya da işlem için vergi ödenmiş olması verilebilir.³⁷

“Düzeltmeye ilişkin düzenlemelerin birinci sakıncası, hangi değerlendirmenin hata halini oluşturduğunun pek çok olayda net olarak anlaşılabilmesidir. Yargı yoluna başvurmak yerine, ihtilafların idare ile barışçıl çözüm yolu olarak gösterilen ve kısa sürede çözüm almaya yönelik olan hata ve düzeltme hükümlerine göre başvuruda bulunan pek çok kişi, taleplerinin reddi üzerine yargıya başvurduklarında, yaşadıkları olayın “hata ve düzeltme hükümleri kapsamına girmediği” gerekçesi ile karşılaşmakta ve hak kayıpları doğmaktadır. Önce idareye sonra yargıya başvuru pek çok olayda, idari başvuruların hata hükümleri kapsamında olmadığı ve dolayısıyla idari başvurunun süreyi kesmediği gerekçesi ile davalar süreden reddedilmektedir. Öte yandan hata hükümlerinin dar yorumlanması ve yasalarda haksız alınan vergilere ilişkin olarak mükelleflere başka yolun gösterilmemiş olması, haksız alınan vergilerin hazinenin kazanç hanesine yazılmasına yol açmaktadır.”³⁸

Düzeltilmenin kapsamı dışında kalan konuların başında hukuki uyumsuzluk – vergi hatası ayrımı gelmektedir. Bu çerçevede VUK.’nun 116-118’inci maddelerinde sınırlı olarak sayılan vergi hataları yine VUK. 116-126’ncı maddelerinde düzenlenen düzeltme prosedürü içerisinde düzeltmeye konu edilebilirler. Kanun kapsamı dışında kalan hatalar ise vergi hataları olarak nitelendirilemeyecek olduklarından hukuki uyumsuzluk olarak düzeltme yolu ile çözüme bağlanamazlar.

Tezin önceki bölümlerinde üzerinde durulduğu üzere, vergi hatası kapsamına girmeyen hukuki uyumsuzluklar hakkında süresinde dava açılmaz ise sonradan düzeltme yolu kullanılarak hak arama imkânı bulunmamaktadır. Nitekim vergi hatası iddiasıyla hukuki uyumsuzluk olan bir durumda dava açma süresi dolduktan sonra

³⁷ Ender İnelli, “Yargı Kararları Işığında Vergi Usul Kanunu Uyarınca Düzeltme Konusu Yapılabilecek Vergi Hatalarının Kapsamı”, Yaklaşım, Yıl 18, Kasım 2010, S.215, s.149

³⁴ A.Bumin Doğrusöz, “Vergi Hataları ve Düzeltme Hükümlerinin Eleştirisi”, Yaklaşım, Yıl 17, Sayı 197, Mayıs 2009, s.26

düzeltilme yoluna müracaat edildiğinde, bu talebin reddi üzerine yargı merciinde iptal davası açıldığında, mahkemece incelenecek ilk husus olayda VUK. 116-118'inci maddelerinde belirtilen vergi hatasının bulunup bulunmadığıdır. Eğer olayda vergi hatası sayılacak bir durum yok ise, mahkemece talep reddedilecek ve mükellefçe başka bir hak arama imkânı kalmayacaktır.

“Dolayısıyla mükelleflerce vergi hatası ile hukuki uyumsuzluk kavramları iyi ayırt edilmeli ve ileride herhangi bir hak kaybına uğranılmaması açısından, işlemde bir hukuki uyumsuzluk olduğu kanısında olunması durumunda düzeltme başvurusu yerine ya da bu başvurunun yanı sıra süresi içinde vergi davası açma yoluna gidilmelidir. Bu durumda vergilendirme ile ilgili ihtilafli bir işlemin hangi durumlarda vergi hatası olarak nitelendirileceği, hangi durumlarda ise hukuki uyumsuzluk sayılacağına tespit edilmesi büyük öneme sahip bulunmaktadır.”³⁹

Bu çerçevede düzeltmeye konu olan vergi hataları nitelik olarak açık olmalıdır. Hatanın açık olması iki şeyi ifade etmektedir. İlk olarak vergi hatası herhangi bir inceleme ve araştırma yapılmasına gerek olmaksızın ilk bakışta anlaşılır olmalıdır. İkinci olarak vergi hatası lâfzî yorum dışındaki amaçsal ve sistematik yorum teknikleri gibi tekniklerin uygulanmasına gerek olmaksızın anlaşılabilir olmalıdır.

“... Vergi Usul Kanununun yukarıda açıklanan 122'nci ve 124'üncü maddelerine göre idareden düzeltilmesi talep edilebilecek vergi hataları kendisinden düzeltme isteminde bulunulan idari makamın veya uyumsuzluk halinde yargı yerinin, anılan kanunun 3'üncü maddesinde öngörülen yorum tekniklerine başvurmadan, ilk bakışta anlayabileceği açıklıktaki vergilendirme yanlışlıklarıdır.”⁴⁰

“Vergi hatası mutlak olmalıdır. Yani doğruluğu ileri sürülen hususun tartışmalı olmaması gerekmektedir.”⁴¹ “Bu tür tartışmalar, maddi olaya ilişkin açık

³⁹ Filiz Keskin, “**Vergi Hatası – Hukuki Uyumsuzluk Ayrımı**”, Yaklaşım, Yıl 14, Sayı 163, Temmuz 2006,s.252

⁴⁰ Dnş. 7.D. E.2001/1047, K.2005/380, T.15.3.2005. **Kazancı Mevzuat ve İhtihat Bankası**, (Çevrimiçi), <http://www.kazanci.com/>, 10.11.2009.

⁴¹ Keskin, **a.g.e.**, s.253

olmayan noktalardan, yasa hükümlerinin kaleme alınış şekline, maddi olayın karmaşık niteliğinden, olaydaki teknik özelliklerden, vergilendirme şekillerinden, tebliğ usul ve şekillerinden, vergi borcunun zamanaşımına uğrayıp uğramadığı vb. konulardan doğar.”⁴²

“Vergi hatasına ilişkin idare ve yargı tarafından benimsenen görüş, uygulamada hata hükümlerinin yüklendiği, haksız vergilendirmeyi önleme işlevi tam olarak yerine getirilememesine neden olmuştur. Çünkü VUK.’ndaki hata hükümleri, adeta maddi hata hükümleri gibi olup, sadece açık ve yoruma gerek duyulmayan bariz hataları içermektedir. Bu durumda sorunun çözümünün bir irdelemeye, maddi olayların değerlendirilmesine, bir hukuki tahlile bağlı olduğu haller, hata kapsamı içerisinde değerlendirilmemektedir. Konuya ilişkin yargı anlayışı da bu yöndedir.”⁴³

Danıştay’ın konuyla ilgili birkaç kararına değinmek gerekirse;

“... Bir vergi olayının düzeltme ve şikâyet yoluyla yargı önüne getirilebilmesi için, ileri sürülen hususların vergi hatası kapsamı içerisinde mütalaa edilmesi, vergi hatasının varlığından söz edilebilmesi için de ileri sürülen hususun yasa maddelerinde hukuki yoruma yer vermeyecek şekilde açık ve net olarak belirlenmesi gerekir. Olayda; davacı tarafından, adına kesilen kaçakçılığa iştirak cezasına karşı ileri sürülen iddialar ancak inceleme ile ortaya çıkabilecek hususlardan olduğundan 213 sayılı Vergi Usul Kanununun 117 ve 118’nci maddesinde açıklanan hesap ve vergilendirme hataları kapsamında değerlendirilmesi mümkün değildir.”⁴⁴

Kurumlar Vergisi Kanunu’na göre kabul edilmeyen bir kısım giderler üzerinden stopaj yoluyla ödenen verginin düzeltme yoluyla geri verilmesi isteğinin, bu giderlerin matrahtan indirilip indirilemeyeceğine dair yasada açık bir hüküm bulunmadığından, ancak yorum yoluyla açıklığa kavuşturulacak bir husus

⁴² Öncel /Kumrulu / Çağan, a.g.e., s.176-177; Aksoy, a.g.e., s.113; Kırbaş, a.g.e., s.198.

⁴³ A.Bumin Doğrusöz,“Vergi Hataları ve Düzeltme Hükümlerinin Eleştirisi”, Yaklaşım,Yıl 17,S.197,Mayıs 2009,s.25-26

⁴⁴ Dnş. 4.D.E. 2003/1946, K.2004/1182, T.26.05.2004. **Kazancı Mevzuat ve İctihat Bankası**, (Çevrimiçi), <http://www.kazanci.com/>, 09.10.2009.

olduğundan, VUK.'nun vergi hataları ile ilgili hükümleri kapsamında mütalaa edilemeyeceğine ilişkin;

“... Halbuki olayda Kurumlar Vergisi Kanununa göre kabul edilmeyen bir kısım giderlerin, Gelir Vergisi Kanununun 94/8'inci maddesi uyarınca yapılacak vergilendirmede de gider olarak kabul edilip edilmeyeceği hususu tartışma konusudur. Zira bu giderlerin matrahtan indirilip indirilmeyeceğine dair, yasada açık bir hüküm yoktur. Bu husus ancak yorum yoluyla açıklığa kavuşturabilecek bir husustur. Yoruma ve tartışmaya açık konuların ise Vergi Usul Kanununun vergi hataları ile ilgili hükümleri kapsamında mütalaa edilmesi mümkün olmayıp, bu tür yaklaşımlar sonucu yapılan vergileme işlemleri hakkında ancak yargı yerlerine başvurulmakla çözüm aranabilecektir”⁴⁵

şeklinde hüküm mevcuttur.

Yine, *“... tarafların, iddia ve savunmaları ile dayanılan kanun hükümlerinden de anlaşılacağı üzere, her iki dava konusu olaylarda; “açık olarak vergiye tabi olmayan veya vergiden muaf bulunan kimselerden” veya “açık olarak vergi mevzuuna girmeyen veya vergiden müstesna bulunan gelir üzerinden vergi istenmesi veya alınması” söz konusu olmayıp, Vergi Usul Kanunlarının vergi hataları ve düzeltme hükümleri dışında kalan hukuki sorun ve uyuşmazlık bulunmaktadır.*

Bu sebeple zamanında itiraz ve temyiz komisyonlarına başvurulmamak suretiyle kesinleşen vergilerin iadesi isteklerinin reddeden Maliye Bakanlığı işlemlerinde herhangi bir kanunsuzluk görülmemiştir.”⁴⁶

Başka bir kararda;

“Olayda düzeltilmesi istenilen hata 31.3.1998 tarihinde sona eren ek taşıt alım vergisi uygulamasının 31.12.1998 tarihine kadar uzatılmasını öngören 1998

⁴⁵ Dnş. 4.D.E. 1998/5492, K.1990/246, T.24.1.1990. **Kazancı Mevzuat ve İctihat Bankası**, (Çevrimiçi), <http://www.kazanci.com/>, 09.10.2009.

⁴⁶ DİBGK, E.1965/34, K.1974/13, T.15.06.1974. **Kazancı Mevzuat ve İctihat Bankası**, (Çevrimiçi), <http://www.kazanci.com/>, 12.11.2009.

Mali Yılı Bütçe Kanununun 70'inci maddesinin iptaline dair Anayasa Mahkemesi kararının, süresinde dava açmayan mükellefler hakkında da uygulanıp uygulanmayacağına belirlenmesine bağlı bulunmaktadır. Bu belirleme hukuksal yorum ile sağlanabilecek nitelikte olduğundan; dava da ileri sürülen hata açıklanan yasal hükümlerin aradığı anlamda vergi hatası değildir.

Bu durumda, ileri sürülen hataların düzeltme ve şikayet yoluyla giderilmesi imkanı bulunmadığından, Maliye Bakanlığına şikayet yoluyla yapılan başvurunun reddine dair işlemde isabetsizlik bulunmamaktadır”⁴⁷

şeklinde hüküm tesis edilmiştir.

Düzeltilmenin kapsamını oluşturan vergi hatasının tespitinde;

“... Olayda, uyuşmazlığın çözümü, hukuken tekâmül etmiş sözleşmenin, daha sonra ortaya çıkan nedenler dolayısıyla feshedilmesi veya uygulanamaz hale gelmesi nedeniyle, ortadan kalkıp kalkmayacağına belirlenmesini gerektirmektedir. Bu belirleme ise, hukuki durumun sözü edilen 3. maddede yazılı teknikler kullanılarak yorumlanmasıyla olanaklıdır.

Bu yüzden, davada ileri sürülen iddia, 213 sayılı kanunun 118. maddesinin 3. bendinde, “Açık olarak vergi mevzuuna girmeyen veya vergiden müstesna bulunan gelir, servet, madde, kıymet, evrak ve işlemler üzerinden vergi istenmesi veya alınması” olarak tanımlanan, mevzuda hataya girmediği gibi, diğer vergilendirme ve hesap hatalarından sayılabilecek nitelikte de değildir. Bu bakımdan, ileri sürülen hatanın, düzeltme ve şikâyet başvurularıyla giderilmesi imkânı bulunmadığından; aksi yolda verilen temyize konu mahkeme kararında isabet görülmemiştir.”⁴⁸ ilgili Danıştay daire kararı bulunmaktadır.

⁴⁷ Dnş. 7.D.E. 2000/1580, K.2001/378, T.12.2.2001. **Kazancı Mevzuat ve İctihat Bankası**, (Çevrimiçi), <http://www.kazanci.com/>, 09.10.2009.

⁴⁸ Dnş. 7.D.E. 2001/4655, K.2003/273, T.30.1.2003. **Kazancı Mevzuat ve İctihat Bankası**, (Çevrimiçi), <http://www.kazanci.com/>, 09.10.2009.

Anayasa Mahkemesinin iptal kararlarının geriye yürümeyeceği ve iptal olunan hükümlerin vergi hatalarını düzeltme konusuna girmeyeceği sorunsalı hakkında mevcut yargı kararı gereğince, vergilendirme işleminin dayanağı olan kanun hükmünün davacı şirket adına tarhiyatın yapıldığı tarihte yürürlükte olduğu vurgulanmıştır. Anayasa Mahkemesinin iptal kararından sonra vergilendirme hatasından söz edilerek, iptal kararı doğrultusunda düzeltme yapılması yolundaki davacı şirket talebi vergi hatalarını düzeltme başlığı altında belirtilen konulardan hiçbirine girmediğinden, söz konusu talebin reddi yolunda tesis edilen işlemde hukuka aykırılık olmadığına karar verilmiştir.⁴⁹

İçtihadı Birleştirme Kararlarının düzeltme müessesesine etkisine ilişkin;

“... Ancak, Danıştay İçtihatları Birleştirme Kurulunun bir başka konudaki aykırı kararlar üzerine verdiği vergi hatası ile ilgili 10.06.1993 gün, E.1992/1, K.1993/2 sayılı kararında belirtildiği üzere, içtihadın birleştirilmesi kararlarının genel, objektif nitelikteki düzenleyici bir kuralın anlam ve kapsamının belirlenmesine ve onun yorumlanmasına ilişkin olması ve konusunu oluşturan hukuk kuralının yürürlükte kaldığı sürece geçerliliğini koruması dikkate alındığında, işlemin tesis edildiği tarihte yürürlükte bulunan Bakanlar Kurulu kararına uygun olarak tesis edilen, ihtirazi kayıt konulmaksızın ve hukuki ihtilaf yaratılmaksızın tahakkuk edip ödenen verginin, İçtihatları Birleştirme Kurulu kararından söz edilerek vergi hatası kapsamına görülmesine hukuken olanak bulunmamaktadır.”⁵⁰

Düzeltilme hükümlerine göre ıslahı mümkün olmayan hususlara örnek olarak; bir vergi incelemesi veya defter ve belge tetkiki ile kesinlik kazanacak hatalar, mükellefin değerlendirme hatalarından doğan matrah fazlalık veya noksanlıkları, muayyen bir hesap döneminde amortisman ayırmayı unutan mükellefin daha sonra düzeltme talebinde bulunması, vergi inceleme raporları ve eklerine mesnet teşkil eden belgelerdeki hatalar, takdir komisyonu kararlarındaki hesap ve matrah

⁴⁹ DVDDGK, E.2002/483, K.2003/314, T.13.06.2003. **Kazancı Mevzuat ve İçtihat Bankası**, (Çevrimiçi), <http://www.kazanci.com/>, 10.11.2009.

⁵⁰ DVDDGK, E.2007/21, K.2007/245, T.11.7.2007. **Kazancı Mevzuat ve İçtihat Bankası**, (Çevrimiçi), <http://www.kazanci.com/>, 09.10.2009.

hataları, muafiyet ve mükellefiyet durumunun tartışmalı olduğu hallerde ileri sürülen mükellefiyet hataları, katma değer vergisinde emsal bedelin yanlış hesaplanmasından doğan vergi hataları, adi ortaklıklarda ortaklardan biri veya birkaçının müracaatı üzerine matrahın yargı organlarınca kısmen veya tamamen kaldırılmış olması halinde, daha önce talepte bulunmayan ortakların düzeltme talepleri, damga vergisine tabi evrakın düzenlenmesinden sonra hukuki işlemde vazgeçilmesine bağlı düzeltme talepleri, vergi dairelerine yatırılan emekli kesenekleri, artış farkları, karşılık ve vergilerin iadesi için yapılan düzeltme talepleri hallerini verebiliriz. Çünkü yukarıda saydığımız hallerin hepsi ya bir diğer işlemi gerekli kılmaya ya da açık ve sarih olarak vergi hatasından bahsedilmesinin mümkün bulunmadığı durumlara ilişkin bulunmaktadır.⁵¹

3.4.2. Düzeltme Usulü Bakımından Özellik Gösteren Durumlar

213 sayılı VUK.'nun 116-126'ncı maddeleri arasında düzeltme prosedürü içerisinde düzenlenen vergi hataları ilgili hükümler gereğince hem re'sen vergi dairesince, hem de mükellefin talebi üzerine düzeltilebilirler. Burada düzeltme usulü bakımından özellik gösteren bazı durumlara değinmekte fayda bulunmaktadır.

D) Vergi Mahkemeleri, Bölge İdare Mahkemeleri ve Danıştay'dan Geçen İşlemlerde Hata Bulunması Durumu

213 sayılı VUK. md. 125'de "düzeltmenin şümülü" başlığı altında yer alan;

"Vergi mahkemesi, bölge idare mahkemesi ve Danıştay'dan geçmiş olan işlemlerde vergi hataları bulunduğu takdirde, bu hatalar yargı kararları kesinleşmiş olsa bile, önceki maddelerde yazılı usul dairesinde düzeltilebilir. Şu kadar ki düzeltmenin yapılabilmesi için hatalar hakkında anılan yargı mercileri tarafından

⁵¹ Mehmet Nadir Arıca, "Mükellef ve Vergi Sorumlularının Muhatap Olabilecekleri Vergi Hataları-7", Maliye ve Sigorta Yorumları, Mart 2010, S.541, s.95-96

bir karar verilmemiş olması şarttır.” hükmü mevcuttur. Bu madde hükmüne göre, söz konusu vergi hataları yargı organları tarafından yapılmamıştır; vergi mükellefleri ya da vergi dairesince yapılmış hatalar olup yargı mercilerine intikal ettirilmiştir. Bu nedenle de bu tür hatalar yargı organları tarafından yapılmış hatalardan değildirler. Zira yargı organlarından verilen kararlarda hata mevcudiyeti halinde, bu hataların karar tavrıyla yoluyla giderilmesi gerekmektedir. İdare yargı kararındaki hatayı düzeltemez.⁵²

Burada önemli olan diğer bir husus ise; vergi dairesi ya da mükellef tarafından yapılmış hataların yargı organlarıca karara bağlanması gerçekleşmiş ise bu hataların vergi dairesinde düzeltilmesi mümkün olmayacaktır.

Düzeltilme müessesesinin işlerlik kazanmasının şartlarından yargı yerlerince hüküm verilmemiş olması (kesin hüküm niteliği) durumuna ilişkin Danıştay’ın çeşitli kararları bulunmaktadır. Örnek verecek olursak;

“... 213 sayılı Vergi Usul Kanunu’nun 125’inci maddesinde; vergi mahkemesi, bölge idare mahkemesi ve Danıştay’dan geçmiş olan muamelelerde vergi hataları bulunduğu takdirde, bu hataların, yargı kararları kesinleşmiş olsa bile, evvel ki maddelerde yazılı usul dairesinde düzeltilebileceği, şu kadar ki, düzeltmenin yapılabilmesi için hatalar hakkında anılan yargı mercileri tarafından bir karar verilmemiş olmasının şart olduğu hükme bağlanmıştır.

Vergi Usul Kanunundaki bu hüküm karşısında, uyuşmazlık konusu motorlu taşıtlar vergisi ve gecikme zammını dava konusu yapmış olması ve bu davaların aleyhine sonuçlanmış olması, davacının düzeltme ve şikayet yoluna başvurmasına engel değildir. Ancak, daha önce vergi mahkemesinde açılan davada uyuşmazlık konusu aracın 1695 kg. olduğundan bahisle davacıdan motorlu taşıtlar vergisi ve gecikme zammı tahsil edilmesi yolunda tesis edilen işlemin hukuka uygun olup olmadığı hususu incelenmiş olduğundan, aracın ağırlığının tespit edildiği gibi 1695 kg. değil, 1561 kg. olduğundan bahisle bilahare düzeltme şikayet yoluna

⁵² Düzgören, s.89

başvurulmak suretiyle açılan iş bu davada, aynı konunun incelenmesine olanak bulunmadığından, mahkemece davanın reddinde isabetsizlik görülmemiştir.”⁵³

Düzeltilme yapılabilmesi için vergi hataları hakkında yargı yerlerince bir karar verilmiş olmaması gerektiği hakkında VDDGK.’nun E.1992/40, K.1992/448 sayılı ve 27.11.1992 tarihli kararı mevcuttur.

II) Vergi Mahkemeleri, Bölge İdare Mahkemeleri veya Danıştay Kararında Hata Bulunması Durumu

Yukarıda açıkladığımız durumdan farklı olmak üzere, burada vergi mahkemeleri, BİM. veya Danıştay’ın kendi verdiği kararında hata mevcudiyeti söz konusu olup; bu hatanın VUK.’nun 116-126’ncı maddelerinde düzenlenen düzeltme prosedürü içerisinde düzeltilmesi mümkün değildir. Zira yargı organlarının verdiği kararlardaki hatalar, idarece kendiliğinden düzeltilemez. Yargı organlarının kararlarındaki hatalar, 2577 sayılı İYUK.’nun 29-30’ncü maddelerinde düzenlenen, mükellef ya da vergi dairesi tarafından ilgili yargı organından talep edilip; “kararın tavzihi” prosedürü içerisinde düzeltilecektir.

III) Ödeme Emri Aşamasındaki Hata Durumu

Düzeltilme prosedürü verginin tarhı işlemi ile tahsil işlemi aşaması arasında ortaya çıkan vergi hataları için işletilebilmektedir. Tahsil işleminin yapılmasında ödeme emrinin gönderilmesinden sonra düzeltme prosedürü işletilememektedir. Ancak tahsil işlemi tamamıyla ya da kısmen hukuka aykırı ise yani sakatlık mevcut fakat vergi hatası yok ise bu işleme karşı vergi mahkemesinde dava açılabilir⁵⁴.

Bunların haricinde ödeme emrine karşı dava açılmak istendiğinde, 6183 sayılı A.A.T.U.H.K.’nun 58’inci maddesi kapsamında üç sebebe dayanılmaktadır. Bunlar, vergi hatası kaynaklı olmayıp; borcun olmadığı, kısmen ödendiği ya da borcun zamanaşımına uğradığı iddialarıdır.

⁵³Dnş. 7.D. E.1999/370, K.1999/3194, T.5.10.1999. **Kazancı Mevzuat ve İctihat Bankası**, (Çevrimiçi), <http://www.kazanci.com/>. 09.10.2009.

⁵⁴ Düzgören, a.g.e., s.90

Önemli olan bir diğer husus ise; ödeme emrine karşı mükellef tarafından açılan davanın yargı organınca reddi halinde, mevcut vergi tarhiyatındaki hata hakkında karar verildiği anlamının çıkarılmaması gerekliliğidir. Yargı organınca ödeme emrine karşı açılan dava reddedilse de, vergi tarhiyatında hata mevcut ise onun düzeltilmesi gereklidir⁵⁵.

Vergi hatalarının düzeltilmesinin kapsamına ilişkin; ödeme emrine itiraz üzerine vergi hatalarının düzeltilmesi yoluna gidilemeyeceğine ilişkin; Danıştay'ın ilgili kararında,

“... Zira 213 sayılı Vergi Usul Kanunu hükümleriyle mükelleflerin vergi tahakkuklarına karşı itiraz ve temyiz komisyonlarına başvurmalarına olanak tanınmıştır. Ödeme emrine vaki itirazlara ilişkin hususları düzenleyen 6183 sayılı Amme Alacaklarının Tahsil Usulü Hakkındaki Kanunda ödeme emrine itiraz dolayısıyla vergi hatalarının düzeltilmesine cevaz veren bir hükmün yer almamış olması ve Vergi Usul Kanunu hükümlerinin ödeme emrine itiraz üzerine vergi hatalarının düzeltilmesi yoluna gidilemeyeceği açıktır. Diğer taraftan 6183 sayılı Amme Alacaklarının Tahsil Usulü Hakkında Kanununun 58. maddesinde kendisine ödeme emri tebliğ olunan şahıs, böyle bir borcu olmadığı veya kısmen ödediği veya zamanaşımına uğradığı hakkında tebliğ tarihinden itibaren 7 gün içinde alacaklı tahsil dairesine ait itiraz işlerine bakan Vergi İtiraz Komisyonu nezdinde itirazda bulunabilir. olayda yükümlü beyanına göre ödeme emri çıkarıldığına ve beyan ettiği kısma daha önce itiraz edilmediğine göre kesinleşmiş bir amme alacağı için bu safhada düzeltme istenemeyecektir”

hüküm tesis edilmiştir.⁵⁶

⁵⁵ Düzgören, a.g.e.,s.91

⁵⁶ Dnş. 7. Daire E.1980/1487, K.1982/671, T.2.4.1982. **Kazancı Mevzuat ve İctihat Bankası**, (Çevrimiçi), <http://www.kazanci.com/>, 09.10.2009.

IV) Vergi Cezalarında Hata Bulunması

VUK. md. 375'e göre, vergi aslında yapılan hatalar nasıl düzeltilebiliyorsa, vergi cezalarında bulunan hatalarda aynı şekilde düzeltilir. Diğer bir ifadeyle, VUK. 116-126'ncı maddelerinde düzenlenen vergi hatalarını düzeltme prosedürü vergi cezalarında da uygulanabilecektir.

V) Cezalarda İndirim Müesseselerinden Yararlanma Sonucunda Vergi ve Cezalarda Hata Bulunması

Cezalarda indirim müessesesinin uygulanması için mükellefçe yapılan vergi tarhiyatına rıza gösterilmesi gerekmektedir. VUK 376'ncı madde çerçevesinde vergi idaresi ile mükellef arasında şartları kanunen kararlaştırılmış bir anlaşma sağlanmıştır. Fakat cezalarda indirim müessesesinden yararlanılmış olmasına rağmen, yapılan tarhiyatta Vergi Usul Kanunu'nda belirtilen vergi ve ceza hatalarından biri mevcut ise; gerekli düzeltme prosedürü işletilecektir⁵⁷.

VI) Uzlaşma Olan Tarhiyatta Hata Vuku Bulması Durumunda

Vergi Usul Kanunu'nda tarhiyat öncesi uzlaşma (ek 11 madde) ve tarhiyat sonrası uzlaşma müesseseleri benimsenmiştir. Bu kapsamda ele aldığımızda; uzlaşma vergi dairesi ile mükellef arasında vuku bulduğunda, mükellef ya da adına ceza kesilen muhatap, uzlaşma tutanağında üzerinde uzlaştığı hususlar hakkında hiçbir şekilde dava açamaz ve şikâyette bulunamaz. (VUK. ek md. 6/f. 2).

Yine, "İlgililer üzerinde uzlaşılan vergi ve cezaya (bunlardan biri üzerinde uzlaşılmış olsa dahi her ikisine), adına ceza kesilmiş bulunanlar ise üzerinde uzlaşılan iş bu cezaya karşı dava açamazlar. (VUK. ek. md. 7/3).

Tarhiyat öncesi uzlaşma da ise; Maliye Bakanlığınca vergi incelemesine dayanılarak salınacak vergilerle kesilecek cezalarda tarhiyat öncesi uzlaşma yapılmasına izin verilebilir. Bu uzlaşma türünde de, uzlaşma sağlanması halinde dava açılmamakta ve şikâyette bulunulamamaktadır.

⁵⁷ Kızılot-Kızılot, a.g.e., s.127

“İlk bakışta Kanunun ilgili hükümleri karşısında uzlaşılan bir vergi ve cezada hata olduğu gerekçesiyle düzeltme yapılmasının mümkün olmayacağı anlaşılrsa da, hata üzerinden vergi alınması da vergileme prensiplerine ve hakkaniyete uygun olmamaktadır. Nitekim vergi idaresi de uzun bir süre uzlaşma tutanaklarında hata olması halinde bunların düzeltme kapsamına alınmayacağı şeklinde görüş belirtmiş ancak daha sonra 1994 yılında alınan bakan onayı ile bu görüşünü değiştirmiştir. Bu görüş değişikliğinden sonra vergi idaresi uzlaşılan tutanaklarda, makam onayında çerçevesi çizilen yani; mükellefiyette hata, mevzuda hata ve verginin mükerrer olmasından kaynaklı vergi ve cezalarda yapılan hataları düzeltme kapsamına almakta diğerlerini düzeltme kapsamına almamaktadır.”⁵⁸

Ancak Maliye Bakanlığı'nın; “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.” şeklinde görüşü bulunmaktadır.⁵⁹

Vergilendirme hatasına dayalı uzlaşma talebinin reddine ilişkin;

“Olayda, davacı tarafından, davalı idareye verilen uzlaşma talebine ilişkin dilekçelerde cezalı tarhiyat yapılmasında, 213 sayılı Kanununun 118'inci maddesine göre vergilendirme hatalarının mevcut olduğu; bu nedenle, 2577 Sayılı İdari Yargılama Usulü Kanununun 111'inci maddesi uyarınca cezalı tarhiyatın kaldırılması isteminde bulunduğu; uzlaşma talebi reddedildiğinden, anılan madde uyarınca yapılan başvurunun da reddedilmiş sayılacağı ileri sürülerek dava açılmış ise de; vergi hatası, uzlaşma talebinde bulunmak için, 213 sayılı kanunun ek 1'inci maddesinde uzlaşabilme nedenlerinden biri olarak gösterilmiştir. Bu yüzden; uzlaşma başvurusunda, uzlaşma nedeni olarak vergi hatasının gösterilmesini, anılan

⁵⁸ Ali Ural, “**Vergi Hataları ve Düzeltme Müessesesi**”, Maliye ve Sigorta Yorumları, Nisan 2010, S.542, s.200

⁵⁹ 20.04.2005 Tarih ve B.07.0. GEL.0.40/4001-115/17574 Sayılı Maliye Bakanlığı Özelgesi

Kanununun 122'inci maddesi anlamında düzeltme talebi olarak nitelendirilmesi olanaklı değildir”⁶⁰

kararı mevcuttur.

3.5. Katma Değer Vergisinde Düzeltme

3065 sayılı Katma Değer Vergisi Kanununda ifade edilen düzeltme usulü VUK.'nda düzenlenen vergi hatalarında düzeltme usulü anlamında düzeltme değildir. Katma Değer Vergisi Kanunu'nun 8'inci maddesinde;

“Vergiye tabi bir işlem söz konusu olmadığı veya katma değer vergisini fatura veya benzeri vesikalarda göstermeye hakkı bulunmadığı halde, düzenlendiği bu tür vesikalarda katma değer vergisi gösterenler, bu vergiyi ödemekle mükelleftirler. Bu husus kanuna göre borçlu oldukları vergi tutarından daha yüksek bir meblağı gösteren mükellefler içinde geçerlidir. Bu gibi sebeplerle fazla ödenen vergiler, Maliye Bakanlığı'nın belirleyeceği usul ve esaslara göre ilgililere iade edilir”

hükmü düzenlenmiştir.

Katma Değer Vergisi'nin yansıtılabilir bir vergi olması nedeniyle kanun koyucu müşterilerinden fazla veya yersiz vergi tahsil eden mükelleflerin öncelikle bu vergileri vergi dairesine ödemeleri şartını getirmiştir. Ayrıca bu şekilde ödenen verginin yansıtıldığı müşterinin indirim hakkı sahibi olup olmamasına göre Katma Değer Vergisi genel tebliğlerinde düzeltmeye ilişkin hükümler mevcut bulunmaktadır.⁶¹

Yine KDV. Kanunu'nun 35'inci maddesinde;

“Malların iade edilmesi, işlemin gerçekleşmemesi, işlemde vazgeçilmesi veya sair sebeplerle matrahta değişiklik vuku bulduğu hallerde; vergiye tabi

⁶⁰ Dnş. 7.D. E.2000/2118, K.2000/3001, T.31.10.2000. **Kazancı Mevzuat ve İctihat Bankası**, (Çevrimiçi), <http://www.kazanci.com/>, 09.10.2009.

⁶¹ Özyer, **a.g.e.**, s.208-209.

işlemleri yapmış olan mükellef bunlar için borçlandığı vergiyi; bu işlemlere muhatap olan mükellef ise indirme hakkı bulunan vergiyi değişikliğin mahiyetine uygun şekilde ve değişikliğin vuku bulunduğu dönem içinde düzeltir. Şu kadar ki, iade olunan malların fiilen işletmeye girmiş olması ve bu girişin defter kayıtları ve beyannamede gösterilmesi şarttır.”

şeklinde düzenleme gereği; vergiye tabi işlemin gerçekleşmemesi, vergiye tabi işlemde vazgeçilmesi ve sair sebeplerle matrahta değişikliğin vuku bulunması öncelikle düzeltme koşuludur.

Burada sair sebebe örnek olarak; bedelin sonradan yükseltilmesi, vade farkı, fiyat farkı, faiz, prim ve gider karşılığı gibi ek ödemelerin istenilmesi verilebilir.⁶²

İkinci şart ise düzeltmenin ilgili olduğu dönemde yapılmasıdır. Bu bağlamda, KDV. Kanunu'nun 39. maddesinde öngörülen vergilendirme dönemleri içerisinde matrah ve indirim miktarlarında değişikliğin yapılması gerekmektedir. Buradan da anlaşılacağı üzere; değişikliği gerekli kılan nedenlerin meydana geldiği vergilendirme dönemini takip eden dönemlerde düzeltme yapılamayacaktır.

İşlemlerin defter kayıtları ve beyannamede gösterilmiş olması hususu ise üçüncü şarttır. Bu şartta, düzeltme yapılabilmesi için işlemlerle ilgili hususların defter kayıtlarında ve düzeltmenin yapılacağı dönem beyannamesinde gösterilmesi gerekmektedir.⁶³

“Bu maddede belirtilen düzeltmenin Vergi Usul Kanunu'nda yer alan düzeltmeyle herhangi bir ilişkisi bulunmamaktadır. Katma Değer Vergisi Kanunu'ndaki düzeltme, indirimi yapılmış verginin defterlerde ve beyannamede gösterilmek suretiyle hazineye tekrar ödenmesi veya mükellefe ek indirim imkânının verilmesini ifade eder. Katma Değer Vergisi Kanunundaki düzeltme “matrahta değişiklik” olması halinde söz konusu olacaktır.”⁶⁴Bununla birlikte söz konusu hata

⁶² Şükrü Kızılot, **Katma Değer Vergisi Kanunu ve Uygulaması**, Cilt II, Ankara, Yaklaşım, 1998, s.1882-1883.

⁶³ Kızılot, (**Kısaltma: KDV Kanunu**), s.1884.

⁶⁴ Kızılot,(**KDV Kanunu**), s.1880.

ayrıca VUK’nda matrah hatası olarak düzenlenen vergi hatasına sebebiyet verdiği takdirde VUK.116-126’ncı maddelerde düzenlenen vergi hatalarını düzeltme müessesesine ilişkin hükümler geçerliliğini korumalıdır.

3.6. Gümrük Uyuşmazlıklarının İdari ve Yargısal Yollarla Çözümü

Gümrük vergisi uyuşmazlıkları, diğer vergi uyuşmazlıklarından nitelikleri, çözüm usulleri ve sonuçları bakımından farklı olmaktadır. Zira gümrük vergileri eşya üzerinden alınan ve tahakkuk ile tahsili eş zamanda vuku bulan vergilerdendir⁶⁵. Bu sebeptir ki, gümrük vergilerine ilişkin ihtilaflar daha çok eşyanın niteliği ve kıymeti gibi hususlarda ortaya çıkmaktadır.

Vergi mükellefine gümrük uyuşmazlığının, idari yargı mercii önüne taşınmasından önce idari aşamada belirli yöntemlerle çözümlenmesi tıpkı diğer vergi uyuşmazlıklarında olduğu gibi yargı kararlarına göre zorunlu kılınmıştır.

“İdare ve yargı aşamasında çözüm yolları bulunan gümrük vergisi uyuşmazlıklarında, Gümrük Kanunu’ndaki düzenlemeye göre, öncelikle idari itiraz sürecinin tamamlanması gerekmektedir.”⁶⁶

Bu çerçevede 5911 sayılı kanun ile değişik 4458 sayılı Gümrük Kanunu’nun 242 ve devamı maddelerinde düzenlenen itiraz prosedürü yerine getirilmeden, vergiyi ödemekle mükellef/sorumlu olanlarca 15 günlük süre içinde vergi mahkemesinde dava açılması merci tecavüzü olarak nitelendirilip, dava dilekçesi reddedilecek ve yetkili gümrük idaresine gönderilecektir. Diğer vergi uyuşmazlıklarında mükellefler/sorumlulara dava açma ve idari başvuru yolunu kullanma açısından seçim hakkı tanınmasına ve dava açmadan önce idari başvuru yolunu kullanma zorunluluğu getirilmemesine rağmen, gümrük uyuşmazlıklarında öncelikle idari itiraz aşamasının yerine getirilmesi zorunlu kılınmıştır.

⁶⁵ Kızılot-Kızılot, **a.g.e.**, s.483

⁶⁶ Kızılot-Kızılot, **a.g.e.**, s.483

Bu nedenle öncelikle gümrük idari mercileri önünde gümrük kanununda ve 07.10.2009 tarihli gümrük yönetmeliğinde belirtilen itiraz sürecinin tamamlanması ve bu sürecin itirazın reddi ile sonuçlanması durumunda vergi mahkemeleri nezdinde 30 günlük dava açma süresi içinde dava açılması gerekmektedir.

Gümrük vergilerinde uyuşmazlıklar, gümrüğe tabi olan eşyanın gümrük içerisinde veya gümrüğün denetiminde olduğu sırada ya da gümrüğe tabi eşyanın gümrük işlemlerinin tamamlanmasından itibaren yani eşyanın serbest bırakılmasından sonra ortaya çıkabilmektedir.⁶⁷ Bu uyuşmazlıklara uygulanacak mevzuat ise 5911 sayılı kanun ile değişik 4458 sayılı Gümrük Kanunu ile bu kanuna dayanan 07.10. 2009 tarihli Gümrük Yönetmeliği'dir.

Eski kanun olan 1615 sayılı Gümrük Kanunu ve bu kanunun uygulanmasına dair Gümrük Yönetmeliği kapsamında, gümrük vergilerinde itiraz süreci ve düzeltme sürecine bakıldığında ayrı ayrı düzenlendiğini görmekteyiz. Eski yasal düzenlemeye göre, Gümrük Kanunu'nun 72-77'inci maddeleri arasında "vergilerin tahakkuku, ödenmesi, ertelenmesi ve eşyanın teslimi", 78-84'üncü maddeleri arasında "itiraz sebepleri ve mercileri" konuları ve 85-87'inci maddeleri arasında ise "vergilerin geri verilmesi ve istenmesi" konuları düzenlenmiştir.⁶⁸

Bu çerçevede, kanunun 85-87'inci maddelerinde yer alan düzenlemeye göre, vergileriyle gecikme zammı ve cezalar (tahakkuka karşı 15 gün içinde itiraz edilmediği veya itirazın yoktur şeklinde beyanda bulunulduğu halde dahi) hatanın bir yıl içerisinde meydana çıkarılması halinde sahibine geri iade edilir. Bir yıllık sürenin hesabında eşyanın fiili ithal tarihi esas alınır. Süre Gümrük Kanunu'nun 85'inci maddesine göre yapılacak olan iadelerde (gümrük vergisinden muaf olan eşyadan yanlışlıkla alınan vergiler) eşyanın fiili ithalini takip eden mali yılbaşından itibaren başlayarak 1 yıldır. Sürenin kesilmesinde de, hatanın idarece meydana çıkarıldığı veya mükellefin düzeltme isteminde bulunduğu tarih esas alınır.⁶⁹

⁶⁷ Kızılot-Kızılot, a.g.e, s.484

⁶⁸ Cevat Koç, "Gümrük Vergilerinde İtiraz, Düzeltme ve Yargı Yolu", Vergi Dünyası, S. 130, Haziran 1992, s.58-71

⁶⁹ Koç, (Kısaltma: Gümrük Vergilerinde İtiraz), s.58-71

Yine eski kanun zamanındaki düzenlemede;

“Gümrük vergileri ödenmeden veya eksik ödenerek yurda sokulan eşyadan, bu suretle, hiç alınmamış veya eksik alınmış olan vergiler, eşyanın fiili ithal tarihinden itibaren 3 yıl içinde ilgili gümrük idaresince yazı ile bildirilerek mükellefinde istenir. (Güm. K. Md. 86/1-1-Güm. Y. md. 461) Mükellefler bu isteklere karşı 15 gün içinde, 80 ve 84’üncü maddeler gereğince itiraz haklarını kullanabilirler (Güm. K. md. 86/1-3-Güm. Y. md.462) Gümrük idaresinin kendi aleyhine yaptığı hatalar yükümlü yararına kazanılmış hak sağlamaz.”⁷⁰

3.6.1. Gümrük Vergilerinde İtiraz Usulü

5911 sayılı kanunla değişik 4458 sayılı Gümrük Kanunu kapsamında idari başvuru usulü olarak itiraz müessesesi yer almaktadır.5911 sayılı kanun değişikliğinden önce itiraz ve düzeltme müesseseleri kanuni düzenleme içerisinde yer almaktaydı. İtiraz ve düzeltme müesseseleri farklı iki müessese olmalarına karşın aslında içerdikleri konular itibariyle aynıydılar. Bu nedenle, hem düzeltme hem de itiraz usulünde aynı hususlar için başvuruda bulunulabilmekteydi.

Kanun değişikliği sonucu mevcut kanuni düzenlemeyle, itiraz müessesesinde konu, matrah, tarife ve bunlar dışında kalan diğer nedenler yönünden itiraz imkânı mevcut bulunmaktadır.⁷¹

Daha öncede belirttiğimiz üzere 5911 sayılı kanunla değişik 4458 sayılı Gümrük Kanunundaki düzenlemeye göre, gümrük vergisine ilişkin doğan uyuşmazlıklarda öncelikle idari başvuru yolu ile itiraz sürecinin geçirilmesi zorunludur.

5911 sayılı kanunla değişiklik yapılmadan önceki kanuni düzenlemede, yükümlü tarafından tebellüğ edilen gümrük vergisine karşı vergi tahakkukunu yapan

⁷⁰ Sedat Güner, “Gümrük Vergisinde İtiraz ve Düzeltme Süreci”, Vergi Dünyası, S.193, Eylül 1997, s.98

⁷¹ Binnur Çelik, Gümrük Vergisi Hukuku, İmaj Yayıncılık, Ankara, Mart 1999, s.79-81

gümrük müdürlüğüne düzeltme talebinde bulunabilme imkânı dışında doğrudan doğruya ilgili gümrük başmüdürlüğüne itiraz imkânı da bulunmaktaydı. Zira yükümlünün düzeltme talebinde bulunması itiraz hakkını ortadan kaldırmamakla birlikte, aksine durumda, itiraz etmiş olması halinde düzeltme hakkı kendiliğinden ortadan kalkmaktaydı.

Gümrük Kanunu md.242/f. 1 ve 07.10.2009 tarihli Gümrük Yönetmeliği md. 585/f.1 gereğince;

“Yükümlüler, kendilerine tebliğ edilen gümrük vergileri, cezalar ve idari kararlara karşı tebliğ tarihinden itibaren on beş gün içinde bir üst makama, üst makam yoksa aynı makama verecekleri bir dilekçe ile itiraz edebilirler.”

hükmü yer almakla birlikte;

243/1’inci fıkrasında;

“İlgili kişilere 197’nci maddeye göre tebliğ edilen gümrük vergilerinin hesaplanmasında esas alınan kimyevi tahlil sonuçlarına karşı tebliğden itibaren on beş gün içinde Gümrük ve Muhafaza Başmüdürlüğüne yazılı olarak itiraz edilebilir.”

düzenlemesi bulunmaktadır.

İlgili hükümlere göre mükelleflerce gümrük idaresine iş yukarıda izah edilen sebeplerle itirazda bulunulabileceği düzenlenmiştir.

5911 sayılı kanunla değişiklik yapılmadan önce Gümrük Kanunu'nun 242'nci maddesinin birinci fıkrasında⁷² sadece gümrük vergilerini kapsayacak şekilde ve ilgili gümrük idaresine verilecek dilekçe ile düzeltme talebinde bulunulabileceği düzenlenmişti;5911 sayılı kanunla bu kapsama cezalar ve idari kararlarda dâhil edilmiştir. Yine yeni düzenlemede sadece itiraz imkânı tanınmışken eski düzenlemede bunun düzeltmeyi de kapsadığı madde metninden açıkça anlaşılmaktadır. Üstelik eski düzenleme gereğince düzeltme talepleri gümrük idaresine yapılmakta iken, yeni düzenlemeyle üst makama yoksa düzeltmenin talep edileceği aynı makama yapılabileceği hüküm altına alınmıştır. 243'üncü maddenin birinci fıkrasında⁷³ yapılan değişiklikle ise gümrük başmüdürlüğü kavramı yerine. gümrük ve muhafaza başmüdürlüğü kavramı getirilmiştir.

Gümrük Kanunu'nun 242/2'nci fıkrasına göre;

“İdareye intikal eden itirazlar otuz gün içinde karara bağlanarak ilgili kişiye tebliğ edilir.”

Kanun değişikliğinden önce ilgili madde düzeltme taleplerine ilişkin usulü düzenlemekte olup; düzeltme taleplerine ilişkin başvuruları incelemeye görevli merci kılınan gümrük müdürlüğünce otuz gün içinde talebin incelenip yükümlüye tebliğ edilmesi gerektiğini içermekte idi.⁷⁴

07.10.2009 tarihli Gümrük Yönetmeliği çerçevesinde; itiraz talebine ilişkin dilekçe gümrük idaresince şekil yönünden incelenir. Bu inceleme de, başvurunun süresi içinde yapılıp yapılmadığı ile dilekçeyi verenin yükümlü veya onun temsilcisi olup olmadığına bakılır; uygun olmayan başvurular reddedilerek yükümlüye

⁷² Maddenin değişiklikten önceki hali – “Madde 242/f. 1. “Yükümlüler, kendilerine tebliğ edilen gümrük vergileri için tebliğ tarihinden itibaren onbeş gün içinde ilgili gümrük idaresine verecekleri bir dilekçe ile düzeltme talebinde bulunabilirler.”

⁷³ 18/6/2009 tarih ve 5911 sayılı Kanun ile “gümrük başmüdürlüğüne” ibaresi “gümrük ve muhafaza başmüdürlüğüne” olarak değiştirilmiştir.

⁷⁴ **Maddenin değişiklikten önceki hali - madde 242/f. 2.**

bildirilir.⁷⁵ “Bir üst makama sunulmak üzere verilen itiraz dilekçesi, gümrük idaresinin mütalaası ve gerekli bilgi ve belgelerle birlikte bir üst makama gönderilir.”⁷⁶

Gümrük yönetmeliğinin 586’ncı maddesi gereğince;

“İtirazlar, anlaşmazlığa konu beyanname ve sair her türlü belge ile eşyadan alınacak örnek,örnek alınması mümkün olmayan hallerde eşyanın kendisi veya fotoğraf,katalog,prospektüs gibi eşyayı görmeden fikir verecek diğer belgelerin incelenmesi veya gerek duyulması halinde ilgili gümrük idaresinin mütalaası da alınmak suretiyle otuz gün içinde karara bağlanarak ilgili kişiye tebliğ edilir.”

düzenlemesi yer almaktadır.

Gümrük Kanunu’nun md.242/3’üncü fıkrasına göre, itiraz dilekçelerinin süresi içinde yanlış makama verilmesi halinde itiraz süresinde yapılmış sayılacak ve idarece yetkili makama ulaştırılacaktır.

5911 sayılı kanunla değişiklik yapılmadan önce; aynı maddenin ilgili fıkrası gereğince; düzeltme talep eden kişilerin, düzeltme taleplerine ilişkin kararlara, idari kararlara, gümrük vergilerine ve cezalara karşı yedi gün içinde kararı alan gümrük idaresinin bağlı bulunduğu gümrük başmüdürlüğü nezdinde itirazda bulunabilecekleri düzenlenmiştir. İlgili kanun değişikliği ile itiraz müessesesinin tek idari başvuru usulü olarak düzenlenmesinin sonucu olarak düzeltmeye ilişkin söz konusu değişikliklere gidilmiştir.

İlgili kanun değişikliğinden önce itiraz prosedürünün işleyişi hakkında kanuni düzenleme gereği, gümrük başmüdürlüklerine intikal eden itirazlar otuz gün içinde karara bağlanarak ilgili kişiye tebliğ edilmekteydi. (5911 sayılı kanunla değişiklik yapılmaksızın Gümrük K. md. 242/4) Burada da itiraza ilişkin talebin yazılı olması ve itiraza konu tüm belgelerinde itiraz dilekçesine ekli olarak sunulması lazım gelmekteydi.

⁷⁵ 07.10.2009 tarihli Gümrük Yönetmeliği Madde 585/f. 2

⁷⁶ 07.10.2009 tarihli Gümrük Yönetmeliği Madde 585/f. 3

“İtiraz başmüdürlükçe inceleniyorsa baş müdürlük, idari karara ilişkin itiraz dilekçesi ile yine gümrük müdürlüğünün vermiş olduğu idari karara ilişkin dosyayı ister ve mevcut bilgi ve belgeleri inceleyerek itirazı karara bağlar. Başmüdürlük, başvuru sahibinin itirazını haklı bulursa, idari karar buna göre düzeltilir ve ilgili gümrük müdürlüğüne bildirilir. Eğer başmüdürlük, gümrük müdürlüğünün almış olduğu kararı yerinde görürse, başvuru sahibinin itirazını reddeder, başmüdürlükçe alınan bu kararlar itiraz sahibine ilgili gümrük müdürlüğüne tebliğ edilir. Başmüdürlük, gümrük müdürlüğünün vermiş olduğu karardan başka bir karar verebilir ve bu kararda başvuru sahibinin aleyhine olabilir.”⁷⁷

Yine eski kanuni düzenlemede; ilk kararın alındığı idarenin gümrük başmüdürlüğü olduğu hallerde, bu karara karşı on beş gün içinde Gümrük Müsteşarlığı’na itiraz edilebilmekte ve Gümrük Müsteşarlığı’na intikal eden itirazlar 45 gün içinde karara bağlanarak ilgili kişiye tebliğ edilmekteydi.(Değişiklikten önceki Gümrük K.md. 242/f. 5-6)

5911 sayılı kanun ile değişiklik yapılmasından sonra 242/f. 4 gereğince; itirazın reddi yönünde karar verilmesi sonucunda ilgililerce işlemin yapıldığı yerdeki idari yargı mercilerine başvurabilme imkânı mümkün kılınmıştır.

3.6.2. Gümrük Vergilerinin Kaldırılması ve Geri Verilmesi

5911 sayılı kanunla değişik 4458 sayılı Gümrük Kanunu’nun 210-217’inci maddeleri arasında ve 07.10.2009 tarihli gümrük yönetmeliğinin 499-511’inci maddeleri arasında gümrük vergilerinin kaldırılması ve geri verilmesi usulü düzenlenmiştir.

Kanunun 210’uncu maddesinin lafzına bakıldığında; “geri verme” deyiimi, *ödenmiş olan gümrük vergilerinin tamamen veya kısmen geri ödenmesini*, “kaldırma” deyiimi ise *henüz ödenmemiş olan gümrük vergilerinin tamamen veya*

⁷⁷ Kızılot-Kızılot, a.g.e, s.492

kısmen alınmamasına karar verilmesi olarak tanımlanmıştır. 5911 sayılı kanunla eski düzenlemeye ek olarak kanun kapsamında tatbik edilecek para cezalarına da gümrük vergilerinde geri verme veya kaldırmaya ilişkin hükümlerin uygulanacağı hükmü getirilmiştir.⁷⁸

Düzenlemeye ilişkin kanunun devam eden maddelerinde, Gümrük Kanunu md.211/f. 1 gereğince;

“Kanunen ödememeleri gerektiği halde ödenmiş olduğu belirlenen gümrük vergileri geri verilir. Kanunen tahakkuk ettirilmemeleri gerektiği halde, tahakkuk ettirilen gümrük vergileri kaldırılır.

Ancak kanunen ödenmemesi veya tahakkuk ettirilmemesi gereken gümrük vergileri ilgili kişinin kasten yaptığı bir tahrifat sonucunda ödenmiş veya tahakkuk ettirilmiş ise, bu vergilerin geri verilmesine veya kaldırılmasına ilişkin talepler kabul edilmez.”

Gümrük Kanunu md.211/f. 2 gereğince;

“Kanunen ödenmemeleri gereken gümrük vergileri, söz konusu vergilerin yükümlüye tebliğ edilmesi ve ilgilinin 3 yıl içinde gümrük idaresine müracaatı üzerine geri verilir veya kaldırılır.

Kontrol ve denetleme sonucunda, geri verme veya kaldırma hallerinden birinin tespiti durumunda, aynı süre içinde geri verme veya kaldırma işlemi doğrudan yapılır.

Bu süre mücbir sebep veya beklenmeyen hallerde uzatılabilir.”

düzenlemeleri yer almaktadır.

⁷⁸ MADDE 210- “Bu Kanunda geçen;

a) “Geri verme” deyimini, ödenmiş olan gümrük vergilerinin tamamen veya kısmen geri ödenmesi,

b) “Kaldırma” deyimini, henüz ödenmemiş olan gümrük vergilerinin tamamen veya kısmen alınmamasına karar verilmesi anlamına gelir.

(18/6/2009 tarih ve 5911 sayılı Kanun ile eklenmiştir.) Gümrük vergilerinin geri verilmesi veya kaldırılmasına ilişkin hükümler bu Kanun kapsamında tatbik edilen para cezaları için de uygulanır.”

İlgililerce gümrük beyannamesine dayanılarak ödenmiş olan gümrük vergileri beyannamenin iptal edilmesi üzerine ilgilinin talebiyle geri verilir. Bu istemin gümrük beyannamesinin iptal edilmesi amacıyla müracaatta bulunulması için öngörülen süreler içerisinde yapılması gerekmektedir.⁷⁹

Beyannamenin tescil edildiği tarih itibariyle, kusurlu veya ithallerine esas teşkil eden sözleşme hükümlerine aykırı olduklarından bahisle, ithalatçı tarafından kabul edilmeyen eşyaya ilişkin ithalat vergileri geri verilir veya kaldırılır. Kusurlu eşyaya, teslimden önce hasar gören eşya da dâhil kabul edilmektedir.⁸⁰

Gümrük Kanunu md.213/f. 2’de yer alan düzenlemeye göre;

“Bu tür eşyaya ilişkin ithalat vergilerinin geri verilmesi veya kaldırılması, kusurlu veya sözleşme hükümlerine aykırı olduklarının tespiti için gerekli olan ilk kullanım dışında eşyanın kullanılmamış olması ve eşyanın Türkiye Gümrük Bölgesi dışına ihraç edilmesi koşullarına bağlıdır.

Gümrük idareleri, ilgilinin talebi üzerine, eşyanın ihracı yerine; imhasına, yeniden ihraç amacıyla transit veya gümrük antrepo rejimine tabi tutulmasına veya serbest bölgeye konulmasına izin verirler. Söz konusu işlem veya kullanımlardan birine tabi tutulan eşya, serbest dolaşımında olmayan eşya olarak değerlendirilir.”

Gümrük Kanunu md.213/f. 3 gereğince;

“Gümrük beyanından önce denenmek üzere geçici olarak teslim edilen eşyanın vergileri, eşyanın kusurlu veya sözleşme hükümlerine aykırı olduğu hususlarının deneme sırasında anlaşılmadığı kanıtlanmadıkça geri verilmez veya kaldırılmaz.”

⁷⁹ 4458 sayılı Gümrük Kanunu md.212

⁸⁰ 4458 sayılı Gümrük Kanunu md.213/f. 1

Gümrük Kanunu md. 213/f. 4 gereğince de ;

“Bu madde uyarınca geri verilecek veya kaldırılacak gümrük vergileri için vergilerin yükümlüye tebliği tarihinden itibaren bir yıl içerisinde gümrük idaresine müracaat edilmesi gerekir. Mücbir sebebin tespiti halinde bu süre müsteşarlıkça uzatılır.”

düzenlemeleri mevcut bulunmaktadır.

Yukarıda açıklanan, gümrük kanununun 211, 212 ve 213'üncü maddelerinde belirtilen haller dışında, gümrük vergileri Türkiye'nin taraf olduğu uluslararası anlaşma hükümleri çerçevesinde, Bakanlar Kurulu tarafından belirlenecek hallerde geri verilir veya kaldırılır. Bu maddede belirlenen geri verme veya kaldırma işlemleri, gümrük vergilerinin mükellefe tebliği tarihinden itibaren bir yıl içinde ilgili gümrük idaresine başvurulması üzerine yapılır. Ancak, mücbir sebebin tespiti halinde, bu sürenin aşılmasına müsteşarlıkça izin verilir.⁸¹

3.6.3. Gümrük Uyuşmazlıklarının Yargısal Çözümü

Gümrük Kanunu çerçevesinde idari yoldan itiraz usulü ile çözümü mümkün olmayan gümrük uyuşmazlıklarında idari yargıya başvurma yolu mümkündür.

Zira Gümrük Kanunu'nun 242'nci maddesinin 4. fıkrasında itirazın reddi kararlarına karşı işlemin yapıldığı yerdeki idari yargı mercilerine başvurulabilir.

Bu çerçeveden bakıldığında gümrük uyuşmazlıklarında öncelikle idari yoldan çözüm usulü olan itiraz prosedürü işletilecek eğer bu yol sonuçsuz kalırsa o takdirde idari yargı yoluna başvurulabilecektir. Zira idari başvuru usulü tüketilmeksizin dava

⁸¹ 4458 sayılı Gümrük Kanunu md.214

yoluna başvurulur ise, idari yargı yerinde açılan dava mercii tecavüzü nedeniyle reddedilecektir.

Gümrük Kanunu'nun 245.maddesinin 2.fikrasında delil kısıtlaması ve 3.fikrasında dava açılmasının yürütmeyi durdurmayacağını öngören hükümler bulunmaktaydı. Hukuk devleti ilkesiyle çelişen bu hükümler Anayasa Mahkemesi tarafından iptal edilmiştir.

Gümrük uyuşmazlıklarına uygulanacak usul İdari Yargılama Usulü Kanunu ile düzenlenmiştir. Bu nedenle Vergi Usul Kanunu kapsamına giren vergi, resim ve harçlarla gümrük vergileri arasında idari yargı aşamasında bir farklılık bulunmamaktadır.

Değnilmesi gerekli bir diğer husus ise; gümrük beyannamelerinde düzeltmelere ilişkin prosedürdür. Bu durumu açıklayan Gümrük Kanununun 63'üncü maddesidir. İlgili maddeye göre;

“Başka bir eşyanın beyanı sonucunu doğurmaması kaydıyla, beyan sahibinin talebi üzerine beyannamede yer alan bir veya daha fazla bilginin düzeltilmesine, gümrük idarelerince izin verilir.

Ancak; a) Beyan sahibine eşyanın muayene edileceğinin bildirilmesinden, b) Söz konusu bilgilerin yanlış olduğunun tespit edilmesinden, c) 73'üncü madde hükümleri saklı kalmak üzere, eşyanın teslim edilmesinden sonra beyannamede düzeltme yapılmasına izin verilmez”

şeklinde hüküm içermektedir. Kanun maddesinin 5911 sayılı kanunla değişmeden önceki halinde yeni kanuni düzenlemeden farklı olarak; beyannamelerin tescilden sonra düzeltilemeyeceği; sadece, beyan sahibinin talebi üzerine, tescilden sonra eşyanın cins, nevi ve niteliği ile marka ve numaraları dışında beyannamede yer alan ağırlık, adet, ölçü yahut kıymet yönlerinden bir veya daha fazla bilginin

düzeltilmesine gümrük idarelerince izin verilebileceği şeklinde düzenlenme yer almaktaydı.⁸²

“Ayrıca beyan bağlayıcı olduğundan beyan sahibine eşyanın muayene edileceğinin bildirilmesinden veya söz konusu bilgilerin yanlış olduğunun gümrük idaresince tespit edilmesinden veya eşyanın tesliminden sonra beyanın kontrolüne ilişkin hükümler saklı kalmak kaydıyla eşyanın teslim edilmesinden sonra beyannamede düzeltme istemleri kabul edilmeyecektir.”⁸³

⁸² **Maddenin değişiklikten önceki hali: “Madde 63/f. 1-2 :** “Beyannameler tescilden sonra düzeltilemezler. Ancak, beyan sahibinin talebi üzerine, tescilden sonra eşyanın cins, nevi ve niteliği ile marka ve numaraları dışında beyannamede yer alan ağırlık, adet, ölçü yahut kıymet yönlerinden bir veya daha fazla bilginin düzeltilmesine gümrük idarelerince izin verilir.

Bu düzeltmeler, idare amirinin izni ile yapılır ve beyanda bulunan ile birlikte imzalanarak resmi mühürle mühürlenir.”

⁸³ Hüseyin Sadi Çetintaş, “Gümrük Beyannamelerinin Düzeltilmesi, İptali ve Hukuki Sonuçları”, Yaklaşım, Yıl 14, S. 159, Mart 2006,s.247.

DÖRDÜNCÜ BÖLÜM

4. DÜZELTME USULÜNDE İZLENECEK PROSEDÜR VE YARGI YOLUNA MÜRACAAT

4.1. Düzeltme Usulünde İzlenecek Prosedür

Bu başlık altında, düzeltme işleminin gerçekleştirilmesi için sırasıyla mükellefin düzeltme isteminde bulunması, düzeltme istemi üzerine inceleme ve düzeltme işleminin yapılması hususları ele alınmaya çalışılacaktır.

4.1.1. Mükellefin Düzeltme İsteminde Bulunması

Tezin önceki bölümlerinde “mükellefin başvurusu üzerine düzeltme” bahsi altında açıkladığımız üzere; mükellefin VUK.’nun 116-118’inci maddelerinde yer alan bir vergi hatasının varlığına dayanarak, bu hatanın düzeltilerek giderilmesini vergi dairesinden yazı ile isteme hakkı bulunmaktadır. Zira bunun yasal dayanağı VUK.’nun 122’nci maddesinde yer almaktadır. Bu madde hükmüncü mükellef dilekçesini yazılı olması dışında, yine daha önceden izah edildiği üzere; posta ile taahhütlü olarak ta düzeltme talebini içerir şekilde gönderebilmektedir.

Düzeltilme istemli dilekçeyi inceleyip, mükellef leh/aleyhine düzeltme talebini karara bağlayan ,VUK.’nun 120’nci maddesi çerçevesinde vergi dairesi müdürüdür. Düzeltme talebini inceleyen ilgili vergi dairesi müdürünce, mükellef lehine düzeltmeye hükmedilmesi halinde düzeltme fişine dayanılarak hata düzeltilir. Hata mükellef aleyhine gerçekleşmiş ise, tahakkuk eden fazla verginin aynı düzeltme fişine dayanılarak terkin olunması, eğer vergi tahsil edilmiş ise de fazla tahsil edilen verginin aynı düzeltme fişine dayanarak mükellefe ret olunarak iadesinin sağlanması gerekmektedir. .

Bununla birlikte düzeltmenin vergi idaresi lehine yapılması durumu da mümkün olmaktadır. Vergi dairesinin eksik vergi tarh etmiş olduğu durumda yine kanundaki düzeltme zamanaşımı süresini geçirmemek kaydıyla, idare lehine de düzeltmeye karar verilebilir.

4.1.2. Düzeltme İstemi Üzerine İnceleme

VUK.'nun 122'nci maddesi uyarınca mükellefin yaptığı düzeltme talebi, kanununun 123'ncü maddesi çerçevesinde incelenir. Bu kapsamda;

“Vergi dairesinin ilgili servisi düzeltme istemine kendi mütalaasını da ekleyerek düzeltmeye karar verecek olan makama yani vergi dairesi müdürüne gönderir. Düzeltme mercii, talebi yerinde gördüğü takdirde düzeltmenin yapılmasını emreder, yerinde görmediği takdirde keyfiyet düzeltmeyi isteyene yazı ile tebliğ olunur”

şeklinde mevcut olan hüküm gereği düzeltme isteminin incelenmesinde vergi idaresinin içerisinde mevcut bazı yazışmaların yapıldığı ortaya çıkmaktadır.

“Söz gelimi düzeltme başvurusunun düzeltme makamına sunulduğu, bu makamında servise “düzeltme işlemi yapabilirsiniz” ya da “yapamazsınız” biçiminde talimat verdiği, servisinde buna dayanarak düzeltme işlemi yaptığı ya da yapmadığı anlaşılmaktadır.”¹

Teoride bu şekilde hüküm bulan inceleme prosedürü uygulamada farklı bir usulle karşımıza çıkmaktadır ki; ilgili başvuruyu alan servis düzeltmenin olması gerektiği yönünde karar verirse düzeltme fişini hazırlar ve bu fişi sırasıyla ilgili memur, servis şef ve müdür yardımcısı tarafından imzalandıktan sonra vergi dairesi müdürüne sunulur ve müdüründe imzasıyla düzeltme işlemi yapılmış olur.²

4.1.3. Düzeltme İşleminin Yapılması

4.1.3.1. Mükellef Aleyhine Yapılan Hataların Düzeltilmesi

Vergi hatalarının düzeltilmesi neticesinde düzeltme fişi düzenlenir. Verginin tarh veya tahakkuk aşamasının düzeltmede esas alınmasına göre farklılık yaratan bir durum söz konusu olmakta; bu durumda tarh aşamasının esas alınmasında düzeltme

¹ Kızılot,-Kızılot ,a.g.e, s.125.

² Kızılot-Kızılot, a.g.e, s.125

fişinin bir nüshası mükellefe tebliğ edilirken; tahakkuk aşaması esas alınarak yapılan düzeltmelerde ise haksız yere fazla vergi alınması (tahsil) durumu söz konusu olmuş ise bu fazla verginin ret ve iadesi sonucunu doğuran durumlara yol açılmaktadır.

Şayet tahakkuk aşaması esas alınarak yapılan bir düzeltme söz konusu ise, düzeltme neticesinde hazırlanan düzeltme fişinin bir sureti (ki bu surette muhasebe kayıtları ve başvuru süresi de belirtilecek şekilde hazırlanır) mükellefe tebliğ edilir. Mükellef tebliğinden itibaren 1 yıl içerisinde parasını iade almak üzere vergi dairesine başvurmaz ise ilgili vergi hatasının düzeltilmesi nedeniyle kazanmış olduğu hakkı ortadan kalkar.

Niteliğinden de anlaşılacağı üzere bu 1 yıllık başvuru süresi hak düşürücüdür. Fazla ödendiği anlaşılan verginin, düzeltme yolu ile iadesi işleminde, iadeden varsa vergi borcu mahsup edilir; sonra kalan kısım iade edilir.³

4.1.3.2. Mükellef Lehine Yapılan Hataların Düzeltilmesi

Vergi dairesince yapılan hata mükellef lehine yapıldı ise vergi hatalarının düzeltilmesi prosedürü neticesinde ortaya çıkan vergi ya da vergi farkı, hazırlanan düzeltme fişine dayanılarak mükelleften vergi ihbarnamesi tebliğ edilmek suretiyle aranmaktadır. Bu tür hata, genellikle mükellefin beyanına göre; tarh / tahsil edilen vergi veya cezalarda söz konusu olup; hatanın tespiti ile eksik yapılan tarhiyat ve tahakkuk mükellefe ihbarname gönderilerek vergi dairesince istenecektir. Bu şekilde düzeltme neticesinde yapılan tarhiyatla tespiti olan vergi veya vergi farkının vergi ihbarnamesi ile mükelleften talep edilmesi mümkündür.

Bu tür düzeltme işleminde, hatalı olarak yapılan ilk tarhiyat ile düzeltme sonucunda tesis edilen ikinci vergilendirme işlemi arasında sebep – sonuç yönünden ilgi bulunmamaktadır. Yani düzeltme neticesinde eksik tarh ya da tahakkuk ya da tahsil edilen vergi ya da cezanın vergi dairesince ikmalen ya da re'sen yapılan ikinci tarhiyat ile alınması söz konusudur. Bu tür hataların düzeltilmesi neticesinde mükellef aleyhine işlem tesis edilmiş olduğundan, aleyhine düzeltme işlemi

³ Maliye Bakanlığının 21.05.2004 tarih ve 4910 Sayılı Özelgesi.

yapılanlar tarafından bu düzeltme işlemine karşı süresi içerisinde vergi mahkemesinde dava açma hakkı bulunmaktadır.

Burada önemli olan husus ise, idareden kaynaklanan hata sonucu verginin eksik tarh ettirilmesi halinde, verginin cezasız olarak, tablolarda ve eklerde mükelleften kaynaklanan ve vergi miktarını etkileyen bir hatanın bulunması halinde, tespit edilen vergi farkının cezalı olarak mükelleften aranacağıdır.⁴

4.2. Mükellefin Başvurusu Üzerine Düzeltmede Yönetmel ve Yargısal Başvuru Yolu

Vergi mükellefine karşı idarece, VUK.'nun 117-118'nci maddelerinde tanımlanan hatalı tarhiyatın yapılması durumunda mükellefçe iki tür yol izlenebilir. Bunlardan ilki, yapılan hatalı tarhiyatın doğrudan yargı mercileri önüne götürülmeksizin, VUK.'nun 116-126 maddelerinde düzenlenen hata düzeltme prosedürüyle , başvurulmasına gerek duyulan hallerde İYUK. 10-11'nci maddeleri çerçevesinde mükellefin bağlı bulunduğu vergi dairesi tarafından düzeltilmesinin talep edildiği yönetmel başvuru yolu; ikincisi ise hatalı tarhiyatın doğrudan süresi içinde yargı mercilerinin önüne götürüldüğü yargısal başvuru yoludur.

Bu kapsamda VUK.116-126'nci maddelerde ifade edilen düzeltme müessesesi ile İYUK. md.11'de yer alan üst makamlara başvuru yolunun kıyası neticesinde, her iki başvuru türünün de gerek yargı kararlarında gerekse günlük yaşamda karıştırılabildiği görülmektedir.Fakat iki başvuru türünü birbirinden ayıran en önemli fark; düzeltme ve şikayet başvurusunda bulunabilmek için ortada VUK.'nun 116-118'inci maddelerinde sayılan vergi hatalarından birinin mevcut olması gerekirken; İYUK.'nun 11'inci maddesinde düzenlenen üst makamlara başvurma imkânının, vergisel işlemin niteliğine bakılmaksızın kullanılabilir bir müracaat şekli olmasıdır.

“Üst makamlara başvuru yolu, idari davaya konu edilebilecek bütün idari işlemler için kullanılabilir “genel” bir idari başvuru yoludur. Vergi hatalarını

⁴ Tahir Erdem, “**Hatalı Beyanın Sonuçları**”, Vergi Sorunları, S.196, Ocak 2005, s.138

düzeltilme yolu ise sadece VUK.'nun 117 ve 118'nci maddelerinde tanımlanan hesap ve vergilendirme hataları için öngörölmüş olan "kısıtlı" bir başvuru yoludur. Üst makamlara başvuru ise, vergi hatası kapsamında olmayan bütün vergilendirme ve ceza kesme işlemleri için geçerli olması gereken bir yoldur."⁵

Sadece vergi hatasının varlığı durumunda düzeltilme ve üst makamlara başvuru müesseseleri çıkarılır.Bu durumda da İYUK.11'inci maddesinde düzenlenen üst makamlara başvuru yolu ,VUK' nda hata düzeltilme prosedürü içinde kanunda boşluk olan ve düzenlenmeyen hallerde uygulama imkanı bulabilecektir.

4.2.1. Yönetmel Başvuru Yolu ile Düzeltilme

İdarece yapılan hatalı tarhiyatın yönetmel başvuru yoluna konu edilmesinde, mükellefçe yapılan düzeltilme talebinin vergi mahkemesinde dava açma süresi içerisinde ve dava açma süresi geçirildikten sonra yapılması ayırımına göre izah edilmesi gerekecektir⁶.

4.2.1.1. Mükellefçe Dava Açma Süresi İçerisinde Düzeltilme Talebinde Bulunulması

Mükellef tarafından, idarece tarh edilen vergi ve kesilen cezalarda VUK.117-118.maddelerinde sayılan vergi hataları mevcut ise, vergi mahkemesinde 30 günlük dava açma süresi geçirilmeden tarhiyatı yapan vergi dairesinden düzeltilme talebinde bulunulabilir. Mükellef tarafından dava açma süresi içinde düzeltilme talebinde bulunulmuş ve talep vergi dairesince reddedilmiş ise, 2577 sayılı İYUK.'nun 11. maddesi hükmüne göre, düzeltilme talebinde bulunmakla duran dava açma süresi işlemeye devam eder. Üst makamlara başvurmayı düzenleyen 11. maddeye göre;

"1.İlgililer tarafından dava açılmadan önce, idari işlemin kaldırılması, geri alınması, değiştirilmesi veya yeni bir işlem yapılması üst makamdan, üst makam yoksa işlemi yapmış olan makamdan, idari dava açma süresi içinde istenebilir. Bu

⁵ Metin Taş, "Vergi Uyuşmazlıklarında Üst Makamlara Başvuru Yolu Kullanılabilir mi?", Yaklaşım, Yıl 17, S. 200, Ağustos 2009,s.23.

⁶ Erdem,a.g.e. s.138

başvurma, işlemeye başlamış olan idari dava açma süresini durdurur. 2.Altmış gün içinde bir cevap verilmezse istek reddedilmiş sayılır. 3.İsteğin reddedilmesi veya reddedilmiş sayılması halinde dava açma süresi yeniden işlemeye başlar ve başvurma tarihine kadar geçmiş süre de hesaba katılır.”

İdari Yargılama Usul Kanununun 11.maddesine göre yapılacak olan başvurunun dava açma süresini durdurabilmesi için birtakım koşulların gerçekleşmesi gereklidir. 1) Öncelikle böyle bir başvurunun idari dava açma süresi içerisinde yapılmış olması gereklidir. Aksi durumda dava açma süresi geçirilmiş olacağından duracak bir süre de söz konusu olmayacaktır. 2)Başvuru herhangi bir makam ya da mercie değil, idari işlemi yapan makamın üst makamına, üst makam yok ise işlemi yapan makama yapılmalıdır. Üst makamdaki anlaşılacak olan hiyerarşik üst makamdır. Bu nedenle vesayet makamına yapılacak olan başvuru işlemeye başlayan dava açma süresini durdurmaz. İşlemi yapan makama başvuru ancak hiyerarşik üst makam yok ise söz konusu olacaktır. 3)Başvurunun belli bir amaçla yapılmış olması gereklidir. İdari işlemin geri alınması, kaldırılması, değiştirilmesi ya da yerine yeni bir işlem yapılması istemiyle başvuruda bulunulmalıdır. İşlemin gerekçesini istemek amacıyla yapılan başvuru dava açma süresini durdurmaz.⁷

Düzeltilme başvurusuyla duran dava açma süresinin yeniden işlemeye başlamasında süre hesabında yine İYUK. md.11 uygulanması söz konusudur. İYUK.11.madde de belirtildiği üzere başvurma tarihine kadar geçmiş olan süre hesaba katılacaktır. Örnek vermek gerekirse; hatalı tarhiyata karşı mükellef dava açma süresinin 20'nci günü düzeltme talebinde bulunmuş olsa vergi dairesince düzeltme talebinin reddi halinde, kalan 10 günlük dava açma süresi içerisinde vergi mahkemesinde dava açılacaktır.

Bu noktada dava açma süresinin yeniden işlemeye başlamasında düzeltme başvurusunun reddine ilişkin vergi dairesince açık bir ret beyanında bulunulmadıysa bu durumun dava açma süresine ne gibi bir etkisi olacağı sorunsalı karşımıza

⁷ Fatih Yaşar, “Vergi Hataları ve Düzeltme Yolları”, Vergi Raporu,S.118, Temmuz 2009,s.94

çıkılmaktadır. Bu konuda tartışmanın sebebi olan husus, VUK.'nda idarenin cevap verme süresi ile ilgili düzenleyici bir hükmün olmamasından mütevellit boşluğun İdari Yargılama Usulü Kanunu ile doldurulması ihtiyacıdır⁸. Bu konuda VUK'nda hata düzeltmeye ilişkin hükümlerde açık bir düzenleme yer almamaktadır. VUK'ndaki düzeltme hükümlerinde boşluk olan bu hususta İYUK.'nun idarenin cevap verme süresini ve idari makamların sukutunu düzenleyen 10'uncu maddesi uygulama imkânı bulabilecektir.

İdarenin cevap verme süresini düzenleyen İYUK.'nun 10.maddesine göre;

“1.İlgililer, haklarında idari davaya konu olabilecek bir işlem veya eylemin yapılması için idari makamlara başvurabilirler. 2.(Değişik: 4001-10.06.1994) Altmış gün içinde bir cevap verilmezse istek reddedilmiş sayılır. İlgililer altmış günün bittiği tarihten itibaren dava açma süresi içinde, konusuna göre Danıştay'a, idare ve vergi mahkemelerine dava açabilirler. Altmış günlük süre içinde idarece verilen cevap kesin değilse ilgili bu cevabı, isteminin reddi sayarak dava açabileceği gibi, kesin cevabı da bekleyebilir. Bu takdirde dava açma süresi işlemez. Ancak, bekleme süresi başvuru tarihinden itibaren altı ayı geçemez. Dava açılmaması veya davanın süreden reddi hallerinde, altmış günlük sürenin bitmesinden sonra yetkili idari makamlarca cevap verilirse, cevabın tebliğinden itibaren altmış gün içinde dava açabilirler.”

İlgili yasal düzenleme doğrultusunda, mükellefçe yapılan düzeltme başvurusu açık olarak reddedilmiş ise ret kararının yazılı olarak bildirilmesini izleyen günden, başvuru 60 gün içinde cevap verilmemek suretiyle zımnen reddedilmiş ise 60'ıncı günün dolduğu tarihi takip eden günden itibaren dava açma süresi yeniden işlemeye başlayacaktır. Şayet üst makama ya da işlemi yapan makama yapılan başvuru 60 gün dolduktan sonra yanıtlanır ise diğer bir ifadeyle ret cevabı 60 gün dolduktan sonra verilirse dava açma süresi ilgili makamın verdiği yanıtın tebliğinden itibaren yeniden işlemeye başlamakla beraber; daha önceden dava açılmamış olsa yahut dava açılıp ta

⁸ Ünal,a.g.e., s.79

reddedilmiş olsa 60 günlük idarenin cevap verme süresinin dolmasından sonra idarece verilen yanıt üzerine yeni dava açma süresi işlemeye başlar.⁹

“Bu durumu örnekle açıklayacak olursak, vergi hatası gerekçesiyle, mükellef tarafından dava açma süresi içerisinde 10.07.2002 tarihinde düzeltme talebinde bulunulması durumunda, dava açma süresi olan 30 günlük süre başvurunun yapıldığı tarih olan 10.07.2002 itibariyle durur. Bu tarih itibariyle dava açma süresinin 15 günü geçmiş, geriye 15 gün kalmıştır. Vergi dairesinin düzeltme talebini reddettiğine ilişkin yazısının mükellefe tebliğine müteakip, kalan 15 günlük süre işlemeye başlayacaktır. Şöyle ki; vergi dairesinin ret yazısının mükellefe tebliğ edildiği tarih 04.08.2002 olarak düşünülürse; kalan 15 günlük dava açma süresi 05.08.2002 tarihinden itibaren yeniden işlemeye başlayacak ve 19.08.2002 tarihi mesai saati sonunda dava açma süresi bitmiş olacaktır. Bu tarihten sonra vergi davası açılması imkânı ortadan kalkmış olacaktır. Vergi dairesinin düzeltme talebine yanıt vermemesi (idari makamların sükûtu) halinde ise; altmış günlük idari bekleme süresinin bittiği tarihte istek reddedilmiş sayılır. Bu halde, 60 günlük sürenin bitim tarihi olan 08.09.2002 tarihi itibariyle kalan 15 günlük dava açma süresi yeniden işlemeye başlar ve 22.09.2002 tarihinde sona erer.”¹⁰

İdarenin cevap verme süresine ilişkin bir diğer yargı kararında;

“... Dava konusu ödeme emrinin davacıya 21.11.1996 tarihinde tebliğ edildiği, yükümlü şirket tarafından bu tebliğ üzerine 25.11.1996 tarihinde işlemi tesis eden idareye başvurulduğu, 22.11.1996 tarihinde işlemeye başlayan yedi günlük dava açma süresinin bu başvuruyla 2577 sayılı kanunun 11. maddesine göre durduğu, idarenin cevap vermesi için öngörülen altmış günlük sürenin 23.11.1997 tarihinde son bulduğu, yedi günlük dava açma süresinden kalan dört günlük sürenin 24.1.1997 tarihinden başlayarak 27.1.1997 tarihinde sona erdiği açık olduğu bu

⁹ Fatih Yaşar, “Vergi Hataları ve Düzeltme Yolları”, Vergi Raporu, S.118, Temmuz 2009, s.94

¹⁰ Ünal, a.g.e., s.80.

*tarihe kadar açılması gereken davanın ise 1.7.1997 tarihinde açıldığı anlaşıldığından davanın süre aşımı nedeniyle inceleme olanağı yoktur.*¹¹

Yukarıda anlatılanlar bu kapsamda ele alındığında, dava açma süresi geçirilmeden yapılan düzeltme başvurusunun vergi dairesince reddi üzerine ya da cevap verilmeyerek reddedilmiş sayılması halinde, işlemesi durmuş olan dava açma süresinden kalan süre içerisinde mükellefçe dava açma hakkı kullanılabilir. Bu durumun yasal düzenleme içerisinde düzenleniş şekli, İYUK. 10-11'inci maddeleri çerçevesinde düzeltme usulünün uygulanmasıyla gerçekleşir.

İşte İYUK.'nun ilgili maddelerinde belirttiğimiz usullerin, vergi hatasında düzeltme prosedüründe de uygulanabilmesine 1982 tarih ve 2577 sayılı yasa ile cevaz verilmekte idi. Fakat 1990 yılında İYUK.'nda 3622 sayılı yasa ile yapılan değişiklikle, İYUK.'nun 10. ve 11'nci maddelerin son fıkralarına ekleme yapılarak, bu maddelerin vergi uyuşmazlıklarına uygulanamayacağı yönünde düzenleme getirilmiştir. Bunun sonucunda tüm vergi uyuşmazlıklarında ve yine vergi hatalarını düzeltme müessesinde ilgili hükümler uygulanamaz hale gelmiştir.

Durum böyle olunca, dava açma süresi dolmadan yapılan düzeltme taleplerinde, 1990 yılındaki 3622 sayılı yasa ile yapılan değişiklikle, vergi dairesinin düzeltme talebini cevapsız bırakması sonucunda, VUK.'nda 2686 sayılı yasa ile yürürlükten kaldırılan¹² vergi dairesinin düzeltme taleplerini 1 ay cevapsız bırakması sonucunda ve 1 ay içinde cevaplamak gerekliliği yönündeki hükmünde yarattığı boşluk nedeniyle, düzeltme talebinde bulunan mükellef için dava açma süresi işlemeye devam etmekte ve mükellefe idarece dava açma süresi dolduktan sonra ret yanıtı verilmekte yahut 60 günlük bekleme süresi yanıtız bırakılarak geçirildiğinde dava açma süresi durmadığından mükellef dava açma hakkını yitirmiş olmaktadır.

¹¹ Dnş. 11.D. E.1997/5042, K.1999/1232, T. 8.4.1999. **Kazancı Mevzuat ve İctihat Bankası**, (Çevrimiçi), <http://www.kazanci.com/>, 09.10.2009.

¹² 2686 Sayılı Kanunun 23. Maddesi İle Düzeltme talebinin incelenmesi hükmü değişikliğe uğramıştır.

Bu sebeple, 1990 yılında yapılan bu düzenleme düzensizlik ve birçok hak kaybına sebebiyet vermiştir¹³.

“Düzenleniş amacı vergi mahkemesi ile mükellef arasında bir köprü kurarak, vergi mahkemelerinin yükünü hafifletmek olan bu kurum, değişiklik döneminde düzeltme talebinin reddi halinde bu görevi yerine getiremez olmuştur. Dolayısıyla, düzeltme yoluna başvuran mükelleflerin bu taleplerinin reddedilmesi ihtimaline karşılık; dava açma hakkını kaybetmemek için aynı anda vergi mahkemesine de başvurmaları gerekmiştir.”¹⁴

3622 sayılı yasanın yarattığı olumsuz etkiler nedeniyle, 1994 yılında 4001 sayılı yasa ile müesseseye yeni bir düzenleme getirilmiştir. Bu kapsamda yeni uygulamayla 1982 yılındaki düzenlemeye geri dönmüş ve İYUK.’nun 10/3 ve 11/4 maddelerine eklenen ilgili maddelerin vergi uyuşmazlıklarında uygulanamayacakları yönünde hükümler yürürlükten kaldırılmıştır.

“4001 sayılı kanunla, maddeden üst makama başvuru hakkının vergisel uyuşmazlıklarda kullanılamayacağına ilişkin hükmün kaldırılmış olması, düzeltme ile sınırlı olarak başvuru hakkının kabul edildiği eski uygulamaya dönüldüğü anlamına gelmez. Eğer böyle bir niyet olsaydı, kanunda bu husus açıkça ifade edilirdi. Başka bir deyişle, vergisel ihtilaflarda da idareye başvuru dava açma süresini durdurur. Eski düzenlemenin aksine, madde de sadece düzeltme hükümleri ile sınırlı bir uygulama yapılacağı yönünde bir hüküm bulunmadığı içinde, bütün vergisel uyuşmazlıklarda (yani hem ihbarname kuralına göre hem de düzeltme hükümlerine istinaden) dava açmadan önce idareye başvuru mümkündür.”¹⁵

Bu kapsamda dava açma süresi geçirilmeden yapılan düzeltme taleplerinde talebin idarece cevaplanma süresi, bu sürecin işlemekte olan dava süresini durdurması, reddedilen ya da reddi varsayılan talebin mükellefe tebliği ile dava açma

¹³ Elif Sonsuzoğlu, “**Vergi Hatalarının Düzeltilmesi Usulü ve Yargısal Çözüm**”, Vergi Dünyası, S. 167, Temmuz 1995, s.3

¹⁴ Sonsuzoğlu, **a.g.e.**, s.3

¹⁵ Erdoğan Sağlam, “**Vergi Uyuşmazlıklarında Mükelleflerin Dava Açmadan Önce İdareye Başvuru Hakkı var mıdır?**”, Vergi Dünyası, S.267, Kasım 2003, s.14-17.

süresinin yeniden işlemeye başlamasının esas dayanağını sırasıyla İYUK. 10 ve 11'inci maddeleri karşılamaya devam etmiş ve günümüzde de halen bazı uygulama noktalarında tartışma yaratsa da yaygın kabulle uygulanmaya devam etmektedir.

Dava açma süresi içerisinde mükellefçe düzeltme yoluna başvurmakla birlikte, aynı süre içinde vergi mahkemesinde ayrıca dava açılmışsa ve düzeltme talebi, dava sonuçlanmadan talepte bulunanın isteği çerçevesinde kabul edilmişse, vergi mahkemesinde açılan davanın konusu kalmayacak ve bu nedenle ortadan kaldırılacaktır. ¹⁶Bu kapsamda, vergi dairesi tarafından düzeltme talebinin mükellef lehine kabul edilmesi söz konusu olur ise; vergi dairesi tarafından vergi daireleri işlem yönergesi kapsamında vergi dairesi müdürünün onayı ile düzeltmeyle yetkili kılınan servisçe düzeltme işlemi yapılır ve hatalı tarhiyat neticesinde vergi terkin ya da ret edilir.

VUK.'nun konuya ilişkin 121'inci maddesine göre, yapılan düzeltme işlemi yükümlü aleyhine sonuçlanmışsa yani yükümlü açısından ek bir vergi borcu söz konusu ise durumun yükümlüye tebliği gerekir. Yükümlü bu durumda, kanunda belirtilen dava açma süresi içinde vergi mahkemesinde dava açma hakkına sahiptir. ¹⁷

4.2.1.2. Mükellefçe, Vergi Mahkemesinde Dava Açma Süresi Dolduktan Sonra Düzeltme Talebinde Bulunulması (ŞİKÂYET YOLU)

Dava açma süresi geçirildikten sonra, hatalı tarhiyata maruz kaldığını iddia eden mükellefin vergi hatası nedeniyle, vergi dairesine düzeltme zamanaşımı süreleri içinde yaptığı başvurunun reddi durumunda, VUK.'nun 124'ncü maddesinde düzenlenen şikâyet yolu ile Maliye Bakanlığı Gelir İdaresi Başkanlığı'na başvurabilme imkânı bulunmaktadır. Yine kanunun aynı maddesi gereğince, il özel idare vergileri hakkında valiliğe ve belediye vergileri hakkında ise belediye başkanlığına müracaat edilebilmektedir.

¹⁶ Selim Kaneti, **Vergi Hukuku**, 2.Bs., İstanbul, Filiz Kitapevi, 1989, s.92

¹⁷ Yusuf Ziya Taşkan, “**Vergi Uyuşmazlıklarında İdari Çözümünden Yargısal Çözümüne Geçiş**”, Vergi Dünyası, S. 309, Mayıs 2007, s.133.

188 sıra numaralı Vergi Usul Kanunu Genel Tebliği gereğince de uygulamada şikâyet yoluyla Maliye Bakanlığı Gelir İdaresi Başkanlığına müracaatta bulunabilmek için, öncelikle ilgili vergi dairesine düzeltme talebinde bulunulması ve bu talebin reddedilmesi gerekmektedir. Başka bir anlatımla, doğrudan şikâyet yoluyla Başkanlığa müracaat mümkün değildir.¹⁸

Mükelleflerce şikâyet yolunu kullanabilmek için VUK.124'üncü maddesinin lafzından sadece dava açma süresinin geçirilmiş olmasından sonra düzeltme talebinde bulunmak ve başvurunun vergi dairesince reddedilmiş olması gerekliliği sonucu çıkmamalıdır. Önemli olan mükellefçe düzeltme zamanaşımı süresi içinde düzeltme talebinde bulunulmasıdır. Zira, VUK.124'üncü madde kapsamında, dava açma süresi geçirilmeden düzeltme talebinde bulunan ve başvurusu reddedilenlerin şikâyet yoluna başvuramayacakları sonucu çıkartılmamalıdır.

Danıştay 7.Dairesinin E. 1992/7719,K. 1995/83 ve 20.1.1995 tarihli kararında; 213 Sayılı Kanunun 124.maddesinden sadece dava açma süresini geçirenlerin şikâyet yoluna başvurabileceği anlamının çıkarılamayacağı, dava açma süresinde yaptıkları düzeltme talebi reddolunanların da şikâyet yoluna başvurabileceği yönünde hüküm tesis edilmiştir. İlgili kararda;

“Olayda, yükümlüler tarafından, tahakkuk fişlerinin kendilerine tebliği üzerine dava açma süresi içinde, vergi mahkemesinde dava açma yolu değil. 213 sayılı Kanunun 116. ve devamı hükümlerinde düzenlenen vergi hatalarının düzeltilmesi yolunun tercih edildiği anlaşılmaktadır. Bu yolun, vergi mahkemesinde dava açma süresi geçtikten sonra düzeltme talebinde bulunanlar tarafından kullanılabilmesi, dava açma süresi içinde başvurup da talepleri reddolunanların bu yolu kullanamayacaklarını kabul etmek, düzeltme müessesesinin konuluş amacına ters düşer.

213 sayılı Kanunun 124. maddesindeki hükümle, dava açma süresini geçirenlerin izleyebilecekleri yol düzenlenmiştir. Bu hükümden sadece dava açma süresi geçtikten sonra düzeltme ve şikâyet yoluna başvurulabileceği anlamı çıkarılamaz. Kanun hükmü başvuru hakkını dava açma süresini geçirenlere tanıdığına göre, bu süreyi geçirmeyenlerin öncelikle bu haktan yararlanabileceğini kabul etmek gerekir.

¹⁸ Mehmet Nadir Arıca, “Mükellef ve Vergi Sorumlularının Muhatap Olabilecekleri Vergi Hataları-8”,Maliye ve Sigorta Yorumları,Nisan 2010,S.542,s.99

Bu duruma göre, mahkemece Maliye Bakanlığı hasım mevkiine alınmak suretiyle işin esasının incelenmesi gerekirken, tahakkuk fişinin tebliğinden itibaren 30 gün içinde dava açılmadığından bahisle davanın süre aşımı yönünden reddi yolunda karar verilmesinde isabet bulunmamaktadır.”¹⁹

VUK.124’üncü madde lafzından vergi mahkemesinde dava açma süresi geçtikten sonra yaptıkları düzeltme talepleri reddolunanlar şikâyet yoluna başvurabilirler sonucu çıkarılabilir de kanun koyucu şikâyet yoluna başvuru hakkını dava açma süresini geçirmeyenlere de öncelikle tanıyabilmelidir.

VUK.124’üncü madde kapsamında değinilmesi gereken diğer bir husus; mükelleflerce dava açma süresi geçirildikten sonra yapılan düzeltme istemlerinde başvurunun reddi halinde doğrudan vergi mahkemesinde dava açıp açamayacakları noktasındadır. VUK.124’üncü madde lafzından bu durumda doğrudan vergi mahkemesinde dava açılmayacağı, önce Maliye Bakanlığı Gelir İdaresi Başkanlığı’na şikâyette bulunulması gerektiği sonucu çıkmaktadır. Zira dava konusu yapılabilecek işlem, Maliye Bakanlığı’nın ret işlemidir. Buna ilişkin; Dnş. 7.D. E.2000/4271, K.2002/1638 ve 18.04.2002 tarihli kararında; vergi hatalarının düzeltilmesi istemlerinde davaya konu olabilecek idari işlem düzeltme isteminin reddine ilişkin vergi dairesi işlemine karşı şikâyet yoluyla yapılacak başvuru sonucu Maliye Bakanlığınca tesis edilecek ret işlemidir.²⁰

Bununla birlikte “Vergi dairesine yapılan düzeltme başvurusunun Maliye Bakanlığı’nın görüşünün alınmasından sonra reddedilmesi halinde ayrıca şikâyet başvurusuna gerek olmadan da idari dava açılabilir. ²¹Danıştay ilgili dairesinin kararında;

“... vergi mahkemesinde dava açma süresi geçtikten sonra yapılan vergi hatalarının düzeltilmesi istemlerinde, davaya konu olabilecek idari işlem, 213 sayılı Kanunun 124’üncü maddesi hükmü gereğince, düzeltme isteminin reddine ilişkin vergi dairesi işlemine karşı şikâyet yoluyla yapılacak başvuru sonucu, Maliye Bakanlığınca tesis edilecek ret işlemidir.

Bu durumda; davacıların, 21.11.2002 tarihinde yaptıkları düzeltme başvurusu, idari dava açma süresinin geçirilmesinden sonra yapılmış olduğundan,

¹⁹ Dnş.7.D.E.1992/7719, K.1995/83, T.20.01.1995. **Kazancı Mevzuat ve İçtihat Bankası**, (Çevrimiçi), <http://www.kazanci.com/>, 09.02.2011.

²⁰ Dnş. 7.D.E. 2000/4271, K.2002/1638, T.18.4.2002. **Kazancı Mevzuat ve İçtihat Bankası**, (Çevrimiçi), <http://www.kazanci.com/>, 09.10.2009.

²¹ Yaşar,**a.g.e.**,s.95

bu başvurunun reddi üzerine şikâyet yoluyla Maliye Bakanlığına gidilmesi gerekli ise de; dosya içerisinde bulunan 10.7.2002 gün ve 030745 sayılı yazısında, Maliye Bakanlığı (Gelirler Genel Müdürlüğü)benzer bir olayla ilgili olarak görüşünü açıklamış bulunduğundan, bu yola gidilmeden davanın açılmış olması, mahkemece işin esasının incelenmesine engel değildir.” şeklinde verilen hüküm gereğince, dava açma süresi geçirildikten sonra yapılan düzeltme talebinin vergi dairesince reddi üzerine şikâyet yoluna müracaat edilmeden Maliye Bakanlığı tarafından ihtilaf konusu vergi hatasına ilişkin veya benzer bir olaya ilişkin görüş bildirilirse mükellef tarafından doğrudan dava açılabilir.

Şikâyet başvurusunda bulunmak için mükellefin elinde ne kadar süresinin olduğu konusunda ise kanunda açık bir düzenleme bulunmamaktadır. Dava açma süresi geçirilmeden yapılan düzeltme başvurusunda anlatıldığı üzere,2577 sayılı İYUK’ nun 10’uncu maddesinde mükellefin düzeltme istemine karşı başvuru tarihinden itibaren 60 gün içinde cevap verilmez ise yada verilen cevap kesin değilse istem reddedilmiş sayılır.

Bu nedenle bu konuda doktrinde tartışma mevcuttur. Şikâyet süresi hakkında genel anlayışın vergi dairesine başvurunun zamanaşımı süresini kestiği, daha sonra bu tarihten itibaren başlayacak olan zamanaşımı süresi içinde şikâyette bulunulabileceği ve şikâyet başvuru süresinin vergi dairesinin ret kararı üzerine altmış gün içinde yapılması gerektiği yönündedir.²² Bu hususta her ne kadar kanunda belli bir süre öngörülmediği için düzeltme zamanaşımı süresi içinde şikâyet yoluna başvurulabileceği yaygın kanısına varılsa da, İYUK. 11’nci maddesinde yer alan amir düzenleyici hükmün şikâyet yoluna başvurmada da geçerli olması, şikâyet başvurusunun süresinin uzatılmaması bakımından yerinde olacaktır. Bu çerçevede şikâyet yoluyla diğer makamlara başvuruda, VUK.’nda özel bir düzenleme olmaması nedeniyle, İYUK.’nun 11’nci maddesi gereği ret kararının tebliğinden itibaren altmış gün içinde şikâyet başvurusunda bulunulması gereklidir.

Maliye Bakanlığı Gelir İdaresi Başkanlığı (il özel vergilerinde valilik, belediye vergilerinde belediye başkanlığı) kendisine yapılan şikâyet başvurusunu, şikâyet dilekçesinin başkanlığa verildiği tarihten itibaren altmış gün içerisinde cevaplandırmak zorundadır. Nitekim bu İYUK. 10/2. maddesi gereğidir. Eğer

²² Yılmaz Özbacı, **Vergi Davaları**, Ankara, 1988, s.203/204.

başvuru dilekçesi posta ile gönderilmiş ise, postaya verilme tarihi cevap süresinin başlangıcı için esas alınacaktır. İYUK. 10/2 maddesi gereğince, 60 günlük süre içerisinde Maliye Bakanlığınca şikâyet kesin (açık) olarak reddedilirse ya da bu süre içerisinde cevap verilmez ya da kesin olmayan bir cevap verilirse; mükellef başvurusunun reddedildiğini kabul ederek yargı yoluna başvurabilir. Fakat açık olarak ret cevabı verilmediği hallerde, kesin olmayan cevaplarda ya da susma halinde belli bir süre daha idarenin kesin cevabını mükellef bekleyebilir. Fakat bu bekleme süresi yine İYUK. md. 10/2 gereğince 6 ayı geçemez²³.

Maliye Bakanlığı Gelir İdaresi Başkanlığınca ret kararı verilirse ya da 60 günlük süre içerisinde açık ya da kesin bir cevap verilmez ve mükellefçe de açık ya da zımni ret kararına karşı süresinde dava açılmaz ise sonradan Bakanlıkça cevap verildiği takdirde dava açma hakkı yeniden doğabilecektir. Bu duruma ilişkin;

“213 sayılı Vergi Usul Kanunu'nun 124 üncü maddesinde vergi mahkemesinde dava açma süresi geçtikten sonra yaptıkları düzeltme talepleri reddolunanların şikayet yolu ile Maliye Bakanlığı'na müracaat edebilecekleri öngörülmüştür. Bu takdirde ortaya çıkacak durumu 2577 sayılı İdari Yargılama Usulü Kanunu'nun 10 uncu maddesi kapsamında değerlendirmek mümkündür. Düzeltme talebi üzerine 60 gün içinde cevap verilmemesi halinde istem reddedilmiş sayılarak şikayet merciine başvurulabileceği gibi vergi dairesinin ret cevabı üzerine Maliye Bakanlığı'na başvuru da söz konusu olabilir. İlgililerin şikayet merciine başvuruları bir süreyle kısıtlanmamıştır. Ancak şikayet merciinin olumsuz cevabının tebliğinden itibaren otuz gün içinde davanın açılması gerekmektedir. 60 gün içinde cevap verilmezse talebin reddedildiği sonucuna varılarak, bu sürenin bitiminden itibaren dava açma süresi içinde dava açılabilir. Dava açılmamışsa, fakat şikayet merci kendiliğinden cevap vermişse, bu cevap üzerine dava hakkı yeniden doğar.

Olayda davacı kooperatifin 29.12.1993 tarihli düzeltme talebi 28.7.1994 tarihli vergi dairesi yazısıyla reddedilmiştir. Bunun üzerine davacı kooperatif 19.6.1995 tarihinde Maliye Bakanlığı'na başvurmuş ve Bakanlık da 10.7.1996 tarihli yazısıyla, kaçakçılık cezasının kaldırılmasına ilişkin istemi reddetmiştir. Bu durum 29.7.1996 tarihli Defterdarlık yazısıyla, 1.8.1996 tarihinde tebliğ edilmiş ve 12.9.1996 tarihinde Maliye Bakanlığı işleminin iptali istemiyle mahkemede dava açılmıştır. Yukarıda belirtildiği gibi düzeltme talebinin reddi üzerine şikayet merciine başvuruda bir kısıtlama getirilmemiştir. Burada Maliye Bakanlığı başvurudan yaklaşık 1 yıl sonra kendiliğinden cevap vermiştir. Bu cevabın tebliğinden sonra, 30 günlük dava açma süresi adli tatile rastladığından 12.9.1996

²³ Sağlam, a.g.e. s.14-17

tarihinde açılan dava süresinde olup, aksi yöndeki mahkeme kararında isabet görülmemiştir.” Danıştay daire kararı mevcuttur.²⁴

Bununla birlikte Bakanlıkça verilecek cevabı bekleme süresinin son günü tatile rastlar ise; bu sürenin uzayıp uzamayacağı hususunda; “Sürenin bitiminin tatile ve çalışmaya ara verme zamanına rastlaması, bekleme süresini uzatmaz. Sürenin son gününün mali tatile rastlaması halinde,5604 sayılı Mali Tatil İhdas Edilmesi Hakkında Kanun’da bu konuda bir hüküm bulunmaması nedeniyle, idarenin cevap verme süresi uzamayacaktır.”²⁵

Maliye Bakanlığı Gelir İdaresi Başkanlığınca şikâyet kabul edilirse kabul kararı mükellefe ve ilgili vergi dairesine bildirilir. Vergi dairesi hiyerarşi nedeniyle üst makamın kararına göre hatayı düzeltmek zorundadır. Üst makamca şikâyet reddedilirse yada 60 gün içerisinde bir cevap verilmeyerek zımnen şikâyet başvurusu reddedilirse mükellefçe şikâyetin reddedildiği tarihten itibaren dava açma süresi içinde şikâyet isteminin reddi işleminin iptali istemiyle görevli idari yargı yerinde iptal davası açılabilmektedir.

Şikâyet başvurusunun Maliye Bakanlığı Gelir İdaresi Başkanlığınca reddedildiği ya da reddedilmiş sayıldığı hallerde, mükellefçe yönetsel yol tüketilmiş olup, yargı yoluna başvurulmalıdır. Fakat buradaki yargı yoluna başvurulması hatalı işlemin iptali niteliğinde olmayıp, sadece Maliye Bakanlığı Gelir İdaresi Başkanlığının verdiği kararın iptalini sağlamak yönünden tanınan bir yargı yoludur. Zira şikâyet yoluna başvuruda VUK. 124’üncü maddedeki düzenleme gereği de dava açma süresi geçirildikten sonra vergi dairesince düzeltme talepleri reddolunanların şikâyet yoluna başvurabilecekleri belirtilmiştir. Tanımdan da anlaşılacağı üzere, vergi mahkemesinde dava açma süresi geçirildiği için mükellefçe vergi hatasının yargıya götürülmesi söz konusu olmayıp; sadece şikâyet başvurusunun Bakanlıkça reddi kararının yargıya intikal ettirilmesi söz konusu olacaktır.

²⁴ Dnş.4.D.E.1997/3519, K.1998/1725, T.28.04.1998. **Kazancı Mevzuat ve İctihat Bankası**, (Çevrimiçi), <http://www.kazanci.com/>, 09.02.2011.

²⁵ Kızılot-Kızılot, **a.g.e.**, s.137.

Şikâyet isteminin reddi üzerine vergi mahkemesinde yapılan yargılamada dava edilen Maliye Bakanlığı Gelir İdaresi Başkanlığı'nın ret işlemidir. Buna ilişkin,

*"... Görüldüğü üzere, vergi mahkemesinde dava açma süresi geçtikten sonra yapılan vergi hatalarının düzeltilmesi istemlerinde, davaya konu olabilecek idari işlem, 213 Sayılı Kanununun 124'üncü maddesi hükmü gereğince, düzeltme isteminin reddine ilişkin vergi dairesi işlemine karşı şikâyet yoluyla yapılacak başvuru sonucu, Maliye Bakanlığınca tesis edilecek red işlemidir."*²⁶

Şikâyet yoluyla vergi hatalarının düzeltilmesi isteminin reddi üzerine uyuşmazlığın çözümü vergi mahkemesinin görevindedir.²⁷

Şikâyet başvurusunun reddi halinde iptal davası açılabilecek süre açısından, İdari Yargılama Usulü Kanunu'nun genel olarak dava açma süresi olan 60 gün mü, yoksa vergi mahkemelerinde dava açma süresi olan 30 günlük sürenin mi uygulanabileceği hususunda iki farklı görüşün her ikisinin de olumlu – olumsuz tarafları olduğu ve bu karışıklığın giderilmesi için düzeltme – şikâyet prosedürüne ilişkin hükümlerin mevzuat içinde toparlanıp, dengesizliklerin giderilmesi gerektiği belirtilmiş fakat yine de 30 günlük sürenin esas alınmasının idare ya da yargı merciinin olası anlayış farklılıkları nedeniyle mağdur duruma düşürülmemesi açısından yerinde olduğu görüşü ağır basmıştır.²⁸

Şikâyet başvurusunun zımnen reddi ile dava açma süresinin başlangıcına ilişkin; şikâyet başvurusunun zımnen reddi üzerine 30 günlük sürede açılan davanın süre aşımı nedeniyle reddinde hukuka uygunluk bulunmadığı yönünde;

"... Bu kurallar uyarınca yapılan şikâyet başvurusu üzerinde açıkça veya zımnen kurulan işlemler, 2577 sayılı yasanın 7'nci maddesi uyarınca tebliğinden başlayarak 30 gün içinde vergi mahkemesinde açılacak iptal davasına konu

²⁶ Dnş.7.D. E.2003/2030, K.2003/5179, T.23.12.2003. **Kazancı Mevzuat ve İçtihat Bankası**, (Çevrimiçi), <http://www.kazanci.com/>, 09.10.2009.

²⁷ Dnş. 4.D. E.1995/651, K.1995/743, T.16.2.1995. **Kazancı Mevzuat ve İçtihat Bankası**, (Çevrimiçi), <http://www.kazanci.com/>, 09.10.2009.

²⁸ Yusuf Ziya Taşkan, **"Düzeltilme Talebi ve Vergi Mahkemesinde Dava Açma"**, Yaklaşım, Yıl 7, S. 74, Şubat 1999,s.134-135.

edilebilirler. Şikayet başvurusunun zimnen reddine ilişkin işlemlere karşı dava açma süresi ise istemin reddedilmiş sayıldığı tarihi izleyen günden başlatılarak hesaplanacağından, tapu harcının vergi hatası nedeniyle ret ve iadesi istenerek ... tarihinde yapılan şikayet başvurusuna yanıt verilmemesi nedeniyle istemin reddedilmiş sayıldığı ... tarihi göz önüne alındığında, 30 günlük dava açma süresi geçirilmeden ve ... gününde açılan davanın esasının incelenmesi gerekirken süre aşımı nedeniyle reddi yolundaki kararda hukuka uygunluk görülmemiştir.”²⁹

Yukarıda açıklananları toparlayacak olursak; vergi idaresi tarafından yapılan vergi hatası nedeniyle, vergi mükellefine, Vergi Usul Kanunu’nda belirtilen 30 günlük dava açma süresi dolduktan sonraki süreçte de düzeltme zamanaşımı süresiyle sınırlı olmak kaydıyla, idareden hata düzeltme talebinde bulunma hakkı tanınmıştır. Fakat dava açma süresi geçirildikten sonra, VUK.’nun 124’üncü maddesi gereğince hiyerarşik başvuru süreci işletilmek zorundadır. Bu çerçevede dava açma süresini geçiren mükellefçe önce düzeltme talebiyle hatalı vergilendirme işlemi yapan vergi dairesine başvurulacak; ardından vergi dairesi talebi yerinde görür ise düzeltme işlemi yapılacak; vergi dairesince talep reddedilirse o takdirde VUK.’nun 124’üncü maddesinin zorunlu kılması nedeniyle Maliye Bakanlığı Gelir İdaresi Başkanlığına başvurularak şikâyet prosedürü işletilecektir.

Dava açma süresi geçirildikten sonra yapılan düzeltme taleplerinde; yine İYUK. 10 ve 11’nci maddelerin dava açma sürelerinin geçirilmesinden sonra mükellefçe yapılan düzeltme – şikâyet başvurularında esas alınması yönünde, İYUK. 10 ve 11’nci maddelerinin beraber değerlendirilmesi sonucunda varılan ortak yargının uygulanabileceğini savunan görüş olmakla birlikte;³⁰ sadece İYUK. 10’ncü maddenin uygulanabileceğini savunan görüşler de mevcuttur.³¹ Özellikle Danıştay 7.Dairesinin İYUK.11’inci maddenin uygulanabileceğini savunan görüşüne karşılık VDDGK’ nun ise İYUK.11’inci maddenin uygulanamayacağı yönünde görüşü mevcuttur.

Örneğin; *DVDDGK’ nun E.1991/2,K.1991/98 ve 8.11.1991 tarihli kararıyla; “Olayda, düzeltme isteminin, 60 günlük cevap süresi içinde reddi ya da kabulü yolunda Vergi Dairesince kurulmuş bir işlem bulunmamaktadır.*

²⁹ DVDDGK, E.1998/379 K.1999/349, T.11.6.1999. **Kazancı Mevzuat ve İçtihat Bankası**, (Çevrimiçi), <http://www.kazanci.com/>, 09.10.2009.

³⁰ Sonsuzoğlu, **a.g.e.**

³¹ Kürşat Yerlikaya, “**Beyana Dayalı Tarhiyatlarda Vergi Hatasını Düzeltme ve Yargı Yolu – II**”, Yaklaşım, Yıl 12, S. 138, Haziran 2004, s.167-168-169.

Adına salınan vergi ve cezanın düzeltilmesini isteyen davacının bu başvurusu hakkında 2577 sayılı Yasanın 11 inci maddesinin uygulanması gerekmektedir. Maddenin ikinci fıkrasında, bir idari işlemin değiştirilmesi veya kaldırılması istemiyle yapılan başvuruya altmış gün içinde cevap verilmezse istemin reddedilmiş sayılması, üçüncü fıkrada ise başvurma tarihine kadar geçen sürenin de dava açma süresinin hesabında göz önüne alınması öngörülmüştür. Maddede, süresinde cevap vermeyen idarenin, sonradan cevap vermesi halinde dava açma süresinin yeniden işlemeye başlayacağını öngören bir düzenleme yapılmamıştır. 2577 sayılı Kanunun 11 inci maddesinin ikinci ve üçüncü fıkralarına göre, düzeltme başvurusuna altmış gün içinde yanıt alamayan davacının, başvuru gününe değin geçen süreyi de hesaba katarak istemin reddi yolundaki susarak kurulmuş sayılan olumsuz işleme karşı süresinde dava açmadığı görülmektedir.

Düzeltilme başvurusundan bir yıldan fazla bir süre geçtikten sonra kurulan olumsuz işleme karşı açılan dava, yukarıda yazılı nedenlerle süresinde olmadığından, davanın reddi yolundaki Danıştay Dördüncü Dairesinin K:1990/2190 sayılı Kararında sonucu itibarıyla yasaya aykırılık görülmemiştir.” şeklinde süresinde cevap vermeyen idarenin sonradan cevap vermesi durumunda dava açma süresinin yeniden işlemeye başlamayacağı yönünde, İYUK.11’inci maddenin uygulanamayacağını savunan görüşü mevcut olmakla birlikte³²; bunun tersini savunan Danıştay 7.D.1997/2994,K.1997/4176 ve 21.11.1997 tarihli kararıyla;

“Olayda. 25.2.1995 tarihinde tebliğ edilen üç adet ödeme emrine karşı 6.03.1995 tarihinde kayda giren 2.3.1995 günlük dilekçe ile işlemi tesis eden (ödeme, emirlerini düzenleyen) vergi dairesine 7 günlük dava açma süresi içerisinde (yedinci günün Cumartesiye rastlaması sebebiyle takip eden iş gününde) yapılan başvurunun, davalı idarece 20.6.1995 tarihinde yükümlüye tebliğ edilen 16.6.1995 gün ve 18891 sayılı yazı ile reddedilmesi üzerine 21.6.1995 tarihinde dava açılmış bulunmaktadır.

İdari Yargılama Usulü Kanununun 11 inci maddesine göre, yapılan başvuru üzerine altmış gün içinde olumlu veya olumsuz herhangi bir cevap verilmezse istek reddedilmiş sayılacağından, başvuru üzerine duran dava açma süresi altmışıncı günü izleyen günden itibaren kaldığı yerden işlemeye başlayacaktır. Yükümlü, tarafından 6.3.1995 tarihinde kayda giren dilekçe ile idareye başvuruda bulunmuş ve bu tarihten itibaren altmış gün içinde cevap verilmemiş olmasına göre (5.5.1995 tarihinde) istek zımnen reddedilmiş sayılacağı cihetle, 5.5.1995 tarihini takip eden iş gününde açılması gereken dava, zımni ret işlemi oluştuktan sonra 20.6.1995 tarihinde tebliğ edilen istemin reddi yolundaki işlem üzerine 21.6.1995 tarihinde açılmış bulunmakla, kanunen öngörülen sürenin geçirildiği anlaşılmaktadır. Bu durumda, davanın yazılı gerekçe ile süre aşımı nedeniyle reddi yolundaki mahkeme kararının gerekçesine katılmak mümkün değil ise de, varılan sonuç itibarıyla karar

³² VDDGK.E.1991/2,K.1991/98,T.8.11.1991, **Kazancı Mevzuat ve İçtihat Bankası**, (Çevrimiçi), <http://www.kazanci.com/>, 09.12.2010

yerinde görülmüştür.” şeklinde 2577 sayılı Yasanın 11 inci maddesinde yer alan hükmün uygulanmasının mümkün olduğu savunulmuştur.³³

Bunun dışında burada değinilecek bir diğer husus, 4001 sayılı yasanın yürürlüğe girmesinden önce şikâyet başvurusu üst makam olan Maliye Bakanlığı (il özel idare vergileri için valilik, belediye vergileri için belediye başkanlığı) tarafından reddedilen mükellefçe bu red işleminin iptalinin 2575 sayılı Dnş. Kanunu’nun 24/j bendi gereğince ilk derece mahkemesi sıfatıyla Danıştay’da istenebilmesi mümkün iken; 4001 sayılı yasa ile İYUK. md. 37/b bendine yapılan ekleme ile vergi mahkemesinin yetkili kılınması sonucunda oluşan ikili yargı yeri problemidir.³⁴ Mevcut yasal düzenlemede, Danıştay Kanunu’nun 24/j bendi yürürlükten kaldırılarak, söz konusu ikili yargı yeri problemi ortadan kaldırılmış ve İYUK.md.37/b hükmü tek başına uygulama imkanı bulmuştur. Bununla birlikte söz konusu yasal değişiklik yapılmadan önce ikili yargı yeri problemine ilişkin tartışmalar yoğun yaşanmıştır. Burada tartışılan husus, Danıştay Kanunu ve İdari Yargılama Usulü Kanunu’ndaki düzenlemelerin aynı konuyu farklı yargı makamına görev tayin etmesinden kaynaklanmakta olup; bu hususta düzenlemeye ihtiyaç duyulmuş olmasıdır.

“Söz konusu hüküm ile Danıştay Kanunu ve İYUK. arasında bir çelişki doğmaktadır. Anılan çelişki Danıştay Kanununda yapılacak paralel bir değişiklik ile giderilebilir. Bu durum ise, vergi hatalarının yargısal çözümü 2 dereceli normal mekanizma içine sokulmuş; sadece hatalı işlemin dava konusu yapılabilmesi bakımından süre koşulu değişmiş olacaktır.”³⁵

4001 sayılı yasa ile yapılan değişiklikle daha önceden dava açma süresi dolmadan düzeltme talebinde bulunmada bahsettiğimiz üzere, 1990 senesinde 3622 sayılı yasanın getirdiği olumsuz yönler ortadan kaldırılmış ve İdari Yargılama Usulü

³³ Dnş.7.D.E.1997/2994,K.1997/4176,T.21.11.1997, **Kazancı Mevzuat ve İçtihat Bankası**, (Çevrimiçi), <http://www.kazanci.com/>, 09.12.2010

³⁴ İYUK. 37/b: “Gümrük Kanununa göre alınması gereken vergilerle Vergi Usul Kanunu gereğince şikâyet yoluyla vergi düzeltme taleplerinin reddine ilişkin işlemlerde; vergi, resim, harç ve benzeri mali yükümleri tarh ve tahakkuk ettiren...dairenin bulunduğu yerdeki vergi mahkemesidir.”

³⁵ M.Nedim Akkurt, “Vergi Hatalarının Düzeltilmesi ve Yargıya Geçiş”, Mükellefin Dergisi, S. 120, Aralık 2002,s.33-34.

Kanunu'nun ilgili maddeleri uygulanma imkânı bulmuştur Dava açma süresi geçirildikten sonra yapılan düzeltme taleplerinde; yine İYUK. 10 ve 11'nci maddelerin dava açma sürelerinin geçirilmesinden sonra mükellefçe yapılan düzeltme – şikâyet başvurularında esas alınması yönünde, İYUK. 10 ve 11'nci maddelerinin beraber değerlendirilmesi sonucunda varılan ortak yargının uygulanabileceğini savunan görüş olmakla birlikte,³⁶ sadece İYUK. 10'ncü maddenin uygulanabileceğini savunan görüşler de mevcuttur.³⁷

Dava açma süresi dolduktan sonra yapılan düzeltme taleplerinde dikkat edilmesi gereken en temel husus ise, dava açma süresi dolduktan sonra düzeltme talep eden ve bu talepleri reddolunanların şikâyet yoluna başvurmaları sonucunda yine olumsuz yanıt almaları halinde, bu ikinci ret işlemini dava konusu yapabilmeleri bahsinde yatmaktadır. Zira şikâyet başvurusu da reddedilen mükellef eğer VUK 116-118'inci maddeleri arasında belirtilen bir vergi hatasının mevcut olduğuna dayanıyor ve bunu ispatlayabiliyorsa, şikâyetin reddi işlemini iptal ettirmek için yargı yoluna başvurabilir. Bu dava, şikâyetin idarece reddi işleminin iptalini sağlar. Dolayısıyla mükellefçe Vergi Usul Kanunu'ndaki vergi hatalarının birinden kaynaklanmayan vergi uyuşmazlığına dayanılıyorsa, Gelir İdaresi Başkanlığınca şikâyetin reddinden sonra açılan iptal davasında yargı yerince bu durumun Vergi Usul Kanunu'nda sayılan vergi hatalarından kaynaklanmadığı tespit edildiğinde yargı yerince dava reddedilecektir. Zira mükellef dava açma süresi geçirildikten sonra düzeltme talebinde bulunmuş ve bu talebi reddedilip şikâyet müessesesini kullanmıştır. Artık burada dava açma süresi de geçirildiği için vergi uyuşmazlığının bir daha yargı merciine getirilme imkânı bulunmamaktadır. Bu nedenle eğer şikâyetin reddi üzerine yargı yerinde iptal davası açılır ise; işlemde vergi hatasının bulunup bulunmadığı incelenecek; eğer vergi hatası yerine vergi uyuşmazlığı olduğu kanaatine varılırsa, yargı merciince talep reddedilecektir. O yüzden mükellefin dava açma süresini geçirmeden uyuşmazlığın nitelemesini iyi yapması gerekmektedir.

³⁶ Sonsuzoğlu, a.g.e.

³⁷ Kürşat Yerlikaya, “Beyana Dayalı Tarhiyatlarda Vergi Hatasını Düzeltme ve Yargı Yolu – II”, Yaklaşım, Yıl 12, S. 138, Haziran 2004, s.167-168-169.

4.2.2. Yargısal Başvuru Yolu

Vergi mükellefi tarafından, hakkında hatalı bir tarhiyatın yapıldığı iddiasıyla VUK. 117-118'inci maddelerinde belirtilen vergi hatalarının varlığına dayanarak idari yoldan düzeltme talebinde bulunulabileceği gibi; idari yolu kullanmadan kendisine tebliğ edilen ve hatalı olduğunu iddia ettiği vergisel işlemin vergi mahkemesinde dava açarak ortadan kaldırılması sağlanabilir. Burada vergi mahkemesine başvuru süresi İYUK. 7. md. çerçevesinde, hatalı olduğu iddia edilen tarhiyat işleminin tebliğinden itibaren 30 günlük dönemi içerir.

Vergi mahkemesinin yargı yetkisi, düzeltmeye ilişkin idari yol hükümlerinden farklı olarak, vergisel işlem üzerindeki hatanın varlığını tespiti ile sınırlı olmayıp; iptali mümkün kılabilecek her türlü hukuka aykırılığın re'sen araştırılmasını kapsar.³⁸

Vergi mahkemesince, vergi davasının sonunda yapılan inceleme neticesinde mükellef lehine hüküm verilirse, İYUK. 28. maddesi gereğince idarece 30 gün içinde hatalı işlemin ortadan kaldırılması yönünde işlem tesis edilmesi gereklidir.

Bu durumda vergi dairesi, aleyhine verilen hükme karşı kanunun kendisine tanıdığı hak çerçevesinde, İYUK. 45/f. 2 maddesi gereğince Bölge İdare Mahkemesine 30 gün içinde itiraz ya da İYUK. 46/2 maddesi gereğince Danıştay'a temyiz başvurusunda bulunabilir.

Temyiz mercii olan Danıştay'dan yerel mahkeme kararını onama yönünde hüküm verilirse, idarece de hatalı işlemin yargı kararı doğrultusunda ortadan kaldırılması yönünde işlem tesis edilecektir. Aksi durumda olan mükellef aleyhine hüküm tesisinde de, bu sefer mükellefçe yukarıda izah ettiğimiz kanun yollarına başvurabilecektir.

Burada önemli bahsedilmesi gereken bir diğer husus ise, vergi mahkemesinde dava açma süresi içerisinde vergi hatasının öncelikle düzeltilmesi yönünde idareden

³⁸ Ünal, a.g.e., s.81.

talep edilmesi neticesinde olumsuz yanıt alınmasıyla vergi davası açılması yoluna gidilmesi ile dava açma süresi geçirildikten sonra düzeltme talebi reddolunanların öncelikle şikâyet yolu ile Maliye Bakanlığı Gelir İdaresi Başkanlığı'na müracaatları ve bu müracaatların reddi halinde vergi mahkemesinde dava açabilmeleri arasındaki ayrımın iyi belirlenebilmesidir. Zira ilk durumda yani dava açma süresi dolmadan düzeltme talebinde bulunulmasında, düzeltme talebinin dava zamanaşımını kesmesi nedeni ile reddedilen düzeltme talebinden sonra yargı yoluna müracaat edilerek açılan vergi davası, niteliği itibariyle vergi hatasının esasına konu uyuşmazlığın da vergi mahkemesine götürülmesini sağlarken; dava açma süresi sona erdikten sonra düzeltme talebinin idarece reddi üzerine Maliye Bakanlığı Gelir İdaresi Başkanlığı'na şikâyet yolu ile müracaatın reddi halinde ise sadece Başkanlık ret işleminin iptalinin dava konusu edilmesi mümkün olup; vergi hatası sayılmayan bir vergi ihtilafının varlığı söz konusuysa, Başkanlık ret işlemine karşı açılan iptal davasında incelenmesi mümkün değildir. Yani şikâyet yolunun reddi üzerine vergi mahkemesinde açılan vergi davası, hukuki niteliği gereği VUK. 116-118'nci maddelerinde belirtilen vergi hataları var ise Başkanlığın ret kararının iptali içi açılan davadır. Eğer şikâyete konu edilen olayda, Vergi Usul Kanunu'nda düzenlenen vergi hatalarından birisi yok sadece vergi uyuşmazlığı var ise o durumda şikâyetin reddi üzerine açılan vergi davası da usulden reddedilecektir.

O halde tezin önceki bölümlerinde de değindiğimiz üzere, mevcut somut olayda problemin VUK.'nun 116-118'nci maddelerinde yer alan vergi hataları kapsamlı mı yoksa vergi uyuşmazlığı sonucu mu meydana geldiğinin başlangıçta tespiti önem arz etmektedir.

“Düzeltilme ve şikâyet yoluyla açılacak dava, niteliği ve konusu itibariyle, olağan anlamdaki vergi davasından farklı niteliktedir. ... Bir Danıştay Vergi Dava Daireleri Genel Kurulu Kararında ise; “Düzeltilme ve şikâyet isteminin reddi yolunda kurulan işleme karşı açılan dava iptal davasıdır” denilerek konu çözüme kavuşturulmuştur.”³⁹

³⁹ Taşkan, (Kısaltma:Düzeltilme Talebi),s.134.

Vergi hatalarına ilişkin olarak yapılan düzeltme ve şikâyet başvurularının reddi üzerine açılan davalar iptal davalarıdır. İptal davasında idari bir işlemle menfaati ihlal edilmiş olan tarafından uyuşmazlık yargıya intikal ettirilmektedir. İptal davalarında dava açma hakkı belirli bir süre içinde kullanılmalıdır. İptal davalarında dava açma süresi İYUK. md.7 gereği genel düzenleme ile idare mahkemelerinde 60 gün, vergi mahkemelerinde ise 30 gündür.

İptal davasında davanın taraflarının kişilik veya niteliğinde değişiklik meydana gelmesi halinde İYUK. md.26/1 uygulama alanı bulacaktır. Buna göre; “dava esnasında ölüm veya herhangi bir sebeple tarafların kişilik veya niteliğinde değişiklik olursa, davayı takip hakkı kendisine geçenin başvurmasına kadar; gerçek kişilerden olan tarafın ölümü halinde, idarenin mirasçılar aleyhine takibi yenilemesine kadar, dosyanın işlemde kaldırılmasına ilgili mahkemece karar verilir. Dört ay içinde yenileme dilekçesi verilmemiş ise, varsa yürütmenin durdurulması kararı kendiliğinden hükümsüz kalır.” şeklinde düzenlenmeye göre uygulama imkânı doğacaktır.

Şikâyet yoluyla yapılan başvurunun reddi üzerine yargı organına gidilmesi sonucunda davanın vergi idaresinin aleyhine sonuçlanması durumunda vergi idaresi tarafından hatanın giderilmesi amacıyla yapılacak olan işlem geri alma işlemi olarak nitelendirilir. Zira yargı kararına konu olan hukuka aykırı idari işlem yeni bir idari işlemle ortadan kaldırılacak ve etkisini yapıldığı andan itibaren kaybedecektir. Bu işleme geri alma işlemi denmektedir⁴⁰.

Yine, İYUK. md.28/1 gereği; “İdareler yargı organlarının kararlarının gerektirdiği işlemleri tesis etmeye veya eylemleri yerine getirmeye mecburdurlar”. Bu çerçevede, vergi idaresince, yargı organlarının kararları doğrultusunda gecikmeksizin işlem tesis edilecek veya eylemde bulunulacaktır. Burada idarenin keyfiyetinin engellenmesi için süre sınırlandırılmıştır. Bu sürede 30 gündür. Zira bu sürede idarece işlem tesis edilmez veya eylemde bulunulmaz ise idare aleyhine mükellefçe maddi – manevi tazminat davası açılabilecektir. Ayrıca yargı merciinin

⁴⁰ Ünal, a.g.e.,s.82

kararı kasten yerine getirilmez ise kamu görevlisinin aleyhine de yargı yoluna gidilebilir. Bununla birlikte idarenin yargı kararının yerine getirilmesinde kasten veya ihmalen kusuru ile gecikmeye sebebiyet vermesi durumunda gecikme faizi ödeme yükümlülüğü bulunmaktadır. Gecikme faizi ek bir mali müeyyide olmaktadır.

SONUÇ

Türk vergi sistemimiz açısından çalışmamızın konusunu oluşturan vergi hataları ve düzeltilmesi usulü vergi ihtilaflarının idari aşamada çözümlenmesi usullerinden biri olup; gerek vergi mükellefine, gerekse vergi idaresine çeşitli imkân ve faydalar sağlayan barışçıl yöntemlerden bir tanesidir; zira sadece idari yol olmakla kalmayıp, yargısal yolla (vergi yargısı) da ilişki kurmaktadır.

Vergi uyuşmazlıklarının çeşitliliği ve de hem vergi mükellefince, hem de vergi idaresince sahip olduğu konum nazarı itibara alındığında, bu ihtilafların kısa sürede çözümlenmesine ve yargı mercileri önüne taşınmamasına (vergi yargısı) sebebiyet veren, hata düzeltme müessesesi önem kazanmaktadır. Bu şekilde uyuşmazlığın her iki tarafça da daha makul şartlarla çözümü sağlanmaktadır. Fakat burada bu usulün izlenmesinde çeşitli sakıncalar, düzeltme usulünün kendi bünyesi içerisinde mevcut bulunmaktadır.

Öncelikle VUK. 116-126 maddeleri arasında düzenlenen düzeltme usulü sadece VUK.’ nun 116-118’inci maddeleri arasında sınırlı olarak sayılıp, belirtilen vergi hatalarının mevcudiyeti halinde uygulama alanı bulmaktadır. Bununla birlikte ilgili kanun maddeleri kapsamında vergi hatası kavramına dâhil olmayan uyuşmazlıklar için düzeltme prosedürü uygulanamayacaktır. İşte ilk sorun burada hukuki(vergi)uyuşmazlık-vergi hatası ayrımını sağlayan kriterlerde kendisini göstermektedir.

Zira, vergi hatalarından idarece re’sen düzeltilebilecek olanlar açık ve mutlak şekilde belirli olmakla birlikte; bir çok olayda ortada vergi hatası olup olmadığı kesin çizgilerle ayrılamadığı için uygulamada mahkeme kararlarıyla çözülmeye çalışılmaktadır. Bu çerçevede yoruma ihtiyaç duyulan uyuşmazlıkların vergi hatası olarak nitelendirilemeyeceği yönünde kriter her durumda tek başına yeterli olmamaktadır. Bu sebeple düzeltme müessesesinin vergi hatalarına özgü olması fakat bununla birlikte birçok durumda, vergi hatası-hukuki(vergi) uyuşmazlık ayrımını belirleyen kriterlerin her durumda kesin ve net çizgilerle yeterli olarak belirli

olmaması sorunlara yol açmakta ve düzeltme müessesesinin işlerliğini olumsuz etkilemektedir. Zira herhangi bir sakat işleme karşı vergi mükellefine süresinde vergi mahkemesinde dava açılmadan düzeltme talebinde bulunulursa ve düzeltme talebi ve talebin reddi halinde şikâyet başvurusu bunun da reddi halinde vergi mahkemesine uyuşmazlık getirildiğinde mahkemece vergisel işlemdeki sorunun vergi hatasından değil de hukuki uyuşmazlıktan kaynaklandığının tespiti halinde, mahkeme davayı reddedecektir. Uyuşmazlık vergi hatasından kaynaklanmadığı için düzeltme usulünden yararlanılamaması yanında, dava açma süresi içinde vergi mükellefine uyuşmazlığın yanlış nitelendirilme sonucu vergi hatasına dayandırılarak yargı mercii önüne taşınmaması bu durumun esas nedenini oluşturur. Bu nedenle bu hususun tespiti vergi mükellefinin hak kaybına uğramaması için önem arz etmektedir. Kriterlerin olay çeşitliliği mahkeme kararları göz önünde tutularak daha yeterli olacak şekilde ayrıntılı ve kesin hatlarla belirlenmesi sorunun çözümünde yardımcı olacaktır kanaatindeyim.

Yine dava açma süreleri ve düzeltme işlemi açısından uygulama alanı bulan üst makamlara başvuru yolunun düzenleyen İYUK. 11. maddesinin hata düzeltme bahsinde uygulama alanının kısıtlı olması da diğer sorunsaldır. Zira İYUK.11.madde de bahsedilen üst makamlara yapılan başvurunun dava açma süresini durdurup durdurmaması; düzeltme bahsinde dava açma süresi geçirildikten sonra yapılan düzeltme ve şikâyet prosedüründe İYUK. md.11'in uygulanması noktasında Danıştay ilgili dairelerinin farklı görüşleri bulunmaktadır. Ayrıca düzeltme başvurusunun reddi üzerine şikâyet yoluna başvurulmasında başvuru süresi ile ilgili açık ve kesin bir kanun hükmü mevcut değildir. Tüm bunlar mükellefin ilgili müesseseyi kullanmasına engel teşkil etmektedir.

Yine gerek İYUK.10. maddede düzenlenen idari makamın sukutu(60 günlük idarenin cevap verme süresi) gerekse yukarıda izah ettiğimiz üzere İYUK.11.maddede düzenlenen üst makamlara başvuru usulünün açık ve kesin kriterle düzenlemesi gerekliliği dışında 213 sayılı Vergi Usul Kanunu'nda bu maddelere paralel düzenlemelerin getirilmesi gerekliliği vergi alacağının niteliği ve vergi alacağına işlerlik kazandırmak açısından çok yerinde olacaktır.

KAYNAKÇA

- AKDOĞAN, Abdurrahman** : **Vergi Hukuku ve Türk Vergi Sistemi-Temel İlke ve Esaslar-Vergileme ve Vergiler Hukuku-Uygulama Örnekleri**, 6.Baskı, Ankara, Gazi Kitabevi, 2006.
- AKKURT, M. Nedim** : **Vergi Hatalarının Düzeltilmesi ve Yargıya Geçiş**, Mükellefin Dergisi, Sayı 120, Aralık 2002.
- AKSOY, Şerafettin** : **Vergi Hukuku ve Türk Vergi Sistemi**, 5.Baskı, İstanbul, Filiz Kitabevi, 1999.
- AKSOY, Şerafettin** : **Vergi Yargısı ve Türk Vergi Yargısı Sistemi**, İstanbul, Filiz Kitabevi, 1999.
- ALAYBEK, Ali** : **Almanya’da Vergi Murakabesi ve Mali Kaza**, Maliye Vekâleti Tetkik Kurulu Neşriyatı, Ankara, 1959.
- ARICA, Mehmet Nadir** : **Mükellef ve Vergi Sorumlularının Muhatap Olabilecekleri Vergi Hataları-9**, Maliye ve Sigorta Yorumları, Mayıs 2010, S.543
- ARICA, Mehmet Nadir** : **Mükellef ve Vergi Sorumlularının Muhatap Olabilecekleri Vergi Hataları-8**, Maliye ve Sigorta Yorumları, Nisan 2010, S.542

- ARPACI,Altar Ömer** : **Vergi Hatasını Düzeltme**,Vergici ve Muhasebeciyle Diyalog,Haziran 2010,S.266
- ARSLAN, Mehmet** : **Vergi Hukuku**, Yaklaşım Yayınları, 2006.
- ATAR, Yavuz** : **Vergi Hukuku**, Mimoza Yayıncılık,11. Baskı, 2001.
- AYAN, Mehmet** : **Borçlar Hukuku Genel Hükümler**, Konya, 1996.
- BİLİCİ, Nurettin** : **Vergi Hukuku Genel Hükümler**, 24.Baskı, Ankara, Seçkin Yayınları, 2010.
- BULUTOĞLU, Kenan** : **Vergi Yargısı**, 8.Baskı, İstanbul, Batı Türkeli Yayıncılık, 2004.
- CANDAN, Turgut** : **Vergilendirme ve Uzlaşma Yöntemleri**, 2.Baskı, Ankara,Maliye ve Hukuk Yayınları,2006
- ÇELİK, Binnur** : **Kamu Alacaklarının Takip ve Tahsil Hukuku**, İstanbul, Türkiye İş Bankası Kültür Yayınları, Ekim 2002.
- ÇETİNTAŞ, Hüseyin Sadi** : **Gümrük Beyannamelerinin Düzeltilmesi, İptali ve Hukuki Sonuçları**, Yaklaşım, Yıl 14, Sayı 159, Mart, 2006.
- DOĞAN, Battal** : **Vergi Yargısı**, Vergi Sorunları Dergisi, Sayı 112

- DOĞRUSÖZ, A.Bumin** : **Vergi Hataları ve Düzeltme Hükümlerinin Eleştirisi**, Yaklaşım, Yıl 17, Sayı 197, Mayıs 2009.
- DOĞRUSÖZ, Mehmet Ezhan** : **Türk Vergi Hukukunda Hata ve Düzeltme**, İstanbul, 1999.(Tez)
- DONAY,Süheyl** : **Türk Ceza Kanunu Şerhi**, İstanbul ,Beta,2007
- DÜZGÖREN, Ferhat** : **Vergi Usul Hukukunda Düzeltme**, İstanbul, 1996.(Tez)
- ENGİN, Rıfat** : **Vergi Hatalarında Düzeltme**, Yaklaşım, Yıl 13, Sayı 155 Kasım 2005.
- ERDEM, Tahir** : **Hatalı Beyanın Sonuçları**, Vergi Sorunları,Sayı 196, Ocak 2005.
- ERGİNAY, Akif** : **Vergi Hukuku**, 16.Baskı, Ankara,1998.
- GÖZLER,Kemal** : **İdare Hukuku Dersleri**,Ekin Basın Yayın Dağıtım,Bursa,Eylül 2008
- GÖZÜBÜYÜK, Şeref-AKILLIOĞLU, Tekin** : **Yönetim Hukuku**, Ankara, Turhan Kitabevi, 1993.
- GÖZÜBÜYÜK,Şeref-Tan,Turgut** : **İdare Hukuku Genel Esaslar**,Ankara 2008,C.1,6.Bs
- GÜNER, Sedat** : **Gümrük Vergisinde İtiraz ve Düzeltme Süreci**, Vergi Dünyası, Sayı 193, Eylül 1997.

- HACIGÜL, Hasan-KARATAŞ, Veli** : **213 Sayılı Vergi Usul Kanununda Düzeltme ve Şikâyet Yolu**, Vergi Dünyası, Sayı 315, Kasım 2007.
- HAKERİ, Hakan** : **Ceza Hukuku Temel Bilgiler(Genel Hükümler)**,4.Bs,Ankara,Seçkin Kitabevi,2009
- HATEMİ, Hüseyin** : **Medeni Hukuka Giriş**, 2.Baskı, İstanbul, Filiz Kitabevi, 2000.
- KARTAL, Zihni** : **Yanılma Tarih mi Oluyor?**, Yaklaşım,Yıl 18,Ekim 2010,S.214
- KANETİ, Selim** : **Vergi Hukuku**, 2.Baskı, Filiz Kitabevi, 1989.
- KARAGÖZOĞLU, H.Fevzi** : **Vergi Uyuşmazlıkları ve Çözüm Yolları**, Ankara, 1976.
- KARAKOÇ, Yusuf** : **Genel Vergi Hukuku**, 4.Baskı, Ankara, Yetkin Yayınları, 2007.
- KARAKOÇ, Yusuf** : **Vergi Yargılaması Hukukunda Süreler**, Ankara, Yetkin Yayınları, 2000.
- KASIM, Kaan** : **Eksik Tahakkuk Eden Vergilerin Vergi Usul Kanunu Hükümleri Çerçevesindeki Takibi Sürecindeki Sorunlar-1** Yaklaşım, Yıl 13, Sayı 154, Ekim 2005.

- KAYIHAN,Şaban** : **Borçlar Hukuku Genel Hükümler**,Ankara,Seçkin,2008
- KAZICI, Sami** : **Vergi Kaçakçılığına Teorik Yaklaşım Türkiye’de Vergi Denetimi ve Vergi İstihbarat Arşivi Uygulaması**, Vergi Dünyası, Sayı 146, Ekim 1993.
- KESKİN, Filiz** : **Vergi Hatası-Hukuki Uyuşmazlık Ayrımı**, Yaklaşım, Yıl 14, Sayı 163, Temmuz 2006.
- KIRBAŞ, Sadık** : **Vergi Hukuku Temel Kavramlar,İlkeler ve Kurumlar**, 12.Baskı, Ankara, Siyasal Kitabevi, Eylül 2000.
- KIZILOT, Şükrü** : **Vergi Uyuşmazlıklarıyla İlgili Danıştay Kararları ve Özelgeler (Muktezalar)**, C.VIII, Ankara, Yaklaşım Yayınları, 2008.
- KIZILOT,Şükrü-
KIZILOT,Zuhal** : **Vergi İhtilafları ve Çözüm Yolları**, 18.Baskı, Ankara, Yaklaşım, 2010.
- KIZILOT,Şükrü-
ŞENYÜZ,Doğan-TAŞ,
Metin-DÖNMEZ-Recai** : **Vergi Hukuku**, 2.Baskı, Yaklaşım, Mart 2007.
- KOCAYUSUFPAŞAOĞLU,
Necip** : **Güven Nazariyesi Karşısında Borç Sözleşmelerinde Hata Kavramı**, İstanbul, Garanti Matbaası, 1968.

- KOÇ, Cevat** : **Vergi Hatalarına Karşı Yönetmelik ve Yargısal Başvuru Yolları**, Vergi Dünyası, Sayı 107, Temmuz 1990.
- KOÇ, Cevat** : **Gümrük Vergilerinde İtiraz, Düzeltme ve Yargı Yolu**, Vergi Dünyası, Sayı 130, Haziran 1992.
- KOÇ, Cevat** : **Vergi Hatalarını Düzeltme**, İstanbul, 1991.
(KOÇ, Cevat) : **(Kısaltma: Düzeltme) (Tez)**
- KOÇ, Cevat** : **Vergi Ceza Hukukunda Yanılma**, Vergi Dünyası, Sayı 158, Ekim 1994.
- MUTLUER, M. Kamil** : **Vergi Genel Hukuku**, İstanbul, Bilgi Üniversitesi Yayınları, 2006.
- NOMER, HALUK N.** :
Borçlar Hukuku Genel Hükümler, 8. Bs, İstanbul, Beta Yayınları, 2010
- OKTAR, Ateş** : **Vergi Hukuku**, 5. Baskı, İstanbul, Türkmen Kitabevi, 2010.
- ÖNCEL, Mualla-
KUMRULU, Ahmet-
ÇAĞAN, Nami** : **Vergi Hukuku**, 18. Bs, Ankara, Turhan Kitabevi, 2010.

- ÖZAY, İl Han** : **Günışığında Yönetim**, İstanbul, Alfa Yayınları, 1996
- ÖZBALCI, Yılmaz** : **Vergi Davaları**, Ankara, 1988.
- ÖZBALCI, Yılmaz** : **Vergi Usul Kanunu Yorum ve Açıklamaları**, Çanakkale Kitaplığı Akademi, 2005.
- ÖZBEK, Veli Özer** : **Türk Ceza Kanununun Anlamı**, TCK İzmir Şerhi, Seçkin, Ankara 2010, 4.Bs, C.1
- PEHLİVAN, Yafes** : **Vergi Hatalarının Düzeltilmesi**, Lebib Yalkın Mevzuat Dergisi, Sayı 23, Kasım 2005.
- REİSOĞLU, Safa** : **Borçlar Hukuku Genel Hükümler**, 21.Bs, İstanbul, Beta Yayınları, 2010
- SABAN, Nihal** : **Vergi Hukuku**, 5.Bs, İstanbul, Beta, 2009.
- SAĞLAM, Erdoğan** : **Vergi Uyuşmazlıklarında Mükelleflerin Dava Açmadan Önce İdareye Başvurma Hakkı Var mıdır?**, Vergi Dünyası, Sayı 267, Kasım 2003.
- ŞENYÜZ, Doğan-
YÜCE, Mehmet
GERÇEK, Adnan** : **Vergi Hukuku**, Ekin Basım Yayın Dağıtım, Bursa, 2010
- SONSUZOĞLU, Elif** : **Vergi Hatalarının Düzeltilmesi Usulü ve Yargısal Çözüm**, Vergi Dünyası, Sayı 167, Temmuz 1995.

- SÖNMEZ, Erdal-
AYAZ, Garip** : Vergi Yargısı, Oluş Yayıncılık, 1999.
- ŞAHİN, Hasan** : Vergi Hatalarından Kaynaklanan ve Düzeltme Yoluyla Tarhiyatı Gerektiren Vergilerle Gecikme Faizi, Yaklaşım, Yıl 8, Sayı 89, Mayıs 2000.
- TURAN, Salih** : Vergi Teorisi ve Politikası, 6.Baskı, İstanbul, Filiz Kitapevi, 1998.
- TAŞKAN, Yusuf Ziya** : Düzeltme Talebi ve Vergi Mahkemesinde Dava Açma, Yaklaşım, Yıl 7, Sayı 74, Şubat 1999.
- TAŞKAN, Yusuf Ziya** : Vergi Uyuşmazlıklarında İdari Çözümünden Yargısal Çözüme Geçiş, Vergi Dünyası, Sayı 309, Mayıs 2007.
- TAŞ, Metin** : Vergi Uyuşmazlıklarında Üst Makamlara Başvuru Yolu Kullanılabilir mi?, Yaklaşım, Yıl 17, Sayı 200, Ağustos 2009.
- TEZEL, Adnan** : Vergi Muhakemesi Hukuku, İstanbul, Nihad Sayar Yayın ve Yardım Vakfı Yayınları, 1982.

- TEZEL, Adnan;**
SABAN, Nihal : **Türk Yargı Sisteminin Etkinliği Araştırma Projesi-Vergi Yargısının Etkinliği Araştırma Raporu**, Türkiye Ekonomik ve Sosyal Etütler Vakfı (TESEV), İstanbul, 1997.
- UFUK, Mehmet Tahir** : **Vergi Uyuşmazlıklarında İdari Çözüm Yolları**, Yaklaşım, Yıl 9, Sayı 104, Ağustos 2001.
- UFUK, Mehmet Tahir** : **Uzlaşma Tutanağında Vergi Hatası Olması Durumunda Düzeltme**, Yaklaşım, Yıl 15, Sayı 176, Ağustos 2007.
- UFUK, Mehmet Tahir** : **Vergi Hukukunda Zamanaşımı**, Vergi Dünyası, Sayı 202, Haziran 1998.
- ULUATAM, Özhan** : **Örnekler, Belgeler ve Mahkeme Kararlarıyla Vergi Hukuku Genel Esaslar**, C.I, 2.Baskı, Ankara, Adım Yayınları, Ekim 1994.
- URAL, Ali** : **Vergi Hataları Ve Düzeltme Müessesesi**, Maliye Ve Sigorta Yorumları, Nisan 2010, S.542

- ÜNAL, Noyan Alper** : **Türk Vergi Hukukunda Vergi Hataları ve Düzeltme Yolları**, Vergi Dünyası, Sayı 294, Şubat 2006.
- YALTI, Billur-
ÖZGENÇ, A. Selçuk** : **Vergi Hukuku Pratik Çalışma El Kitabı**, 2.Baskı, İstanbul, Beta, Ekim 2007.
- YAŞAR,Fatih** : **Vergi Hataları Ve Düzeltme Yolları**,Vergi Raporu,Temmuz 2009,s.118
- YERLİKAYA, Kürşat** : **Beyana Dayalı Tarhiyatlarda Vergi Hatasını Düzeltme ve Yargı Yolu-I**, Yaklaşım, Yıl 12, Sayı 137, Mayıs 2004.

İnternet Kaynakları

<http://www.kazanci.com>

EKLER