

T.C.
İSTANBUL ÜNİVERSİTESİ
SOSYAL BİLİMLER ENSTİTÜSÜ
MALİ HUKUK ANABİLİMDALI

VERGİ HUKUKUNDA HATA VE DÜZELTME

DOKTORA TEZİ

CENGİZHAN HATİPOĞLU

2502050324

Tez Danışmanı

Prof. Dr. Esra EKMEKÇİ ÇALICIOĞLU

İSTANBUL 2013



DOKTORA
TEZ ONAYI

ÖĞRENCİNİN

Adı ve Soyadı : CENGİZHAN HATİPOĞLU
Anabilim/Bilim Dalı : MALİ HUKUK
Danışman : PROF.DR.ESRA EKMEKÇİ ÇALICIOĞLU

Numarası : 2502050324
Tez Savunma Tarihi : 11.03.2013
Tez Savunma Saati : 15:00

Tez Başlığı : VERGİ HUKUKUNDA HATA VE DÜZELTME

TEZ SAVUNMA SINAVI, Lisansüstü Öğretim Yönetmeliği'nin 50. Maddesi uyarınca yapılmış, sorulan sorulara alınan cevaplar sonunda adayın tezinin KABULÜ'NE OYBİRLİĞİ / OYÇOKLUĞUYLA karar verilmiştir.

JÜRİ ÜYESİ	İMZA	KANAATI (KABUL / RED / DÜZELTME)
PROF.DR.SÜHEYL DONAY		Kabul
PROF.DR.ESRA EKMEKÇİ ÇALICIOĞLU		kabul
PROF.DR.GÜLSEN GÜNEŞ		Düzeltilme
PROF.DR.S.ATEŞ OKTAR		kabul
PROF.DR.ELİF SONSUZOĞLU		kabul

ÖZ

Bu çalışmanın konusu, Vergi Usul Kanunu'nda yer alan vergi hataları ve bu hataların düzeltilmesi usulüdür. Yasal düzenlemelere göre vergi hataları, vergi ile ilgili hesaplarda veya vergilendirmede yapılan hatalardır. Söz konusu hataların çözüme kavuşturulabilmesi için bunların açık ve mutlak oldukları hususunda bir tereddüdün olmaması gerekmektedir. Bu takdirde yapılan hataların idari ve yargısal aşamada çözümüne yönelik hukuki kanallar açıktır. Verginin yasallığı ilkesinin de öngördüğü şekilde temel erek, vergilendirmenin doğru değerler üzerinden yapılmasıdır. Dolayısıyla vergi hatalarının kolaylıkla ve her zaman düzeltilebilmesi mümkün olmalıdır.

ABSTRACT

The subject of this thesis is with regard to the tax errors and the procedure of how to correct them in this system as it is indicated in the tax procedural act. In this system, the tax errors are referred in the regulations as they are the errors either in the accounts or in the taxation. To come up with a solution regarding the aforementioned errors are said to be possible by having no shadow of doubts about their absoluteness and obviousness. According to the system, the ways to correct these errors at the administrative and judicial stage are open in this case. The system shows that the main goal is, as they set forth in the principle of legality, to make the taxation taking into account the correct values. Accordingly, to correct the tax errors at any time in a convenient way is possible in this system.

ÖNSÖZ

Dinamik karaktere sahip olan vergi hukuku pratiğinde taraflarcabilinçli ya da bilinçsiz şekilde hukuka aykırı işlemlerin yapılması mümkündür. İşte vergi uygulamaları esnasında meydana gelen hukuka aykırılıkların bertaraf edilmesi için cari vergi sistemi, idari ve barışçıl çözüm yolları öngörmüştür. Bu çözüm yollarından biri de Vergi Usul Kanunu'nun 116 ve 126. maddeleri arasında, belli bir teknik içeriğe sahip bazı işlem sakatlıklarını onarmaya yönelik "*Vergi Hatalarını Düzeltme*" yoludur. Vergi hatalarını düzeltme yolu, gerek vergilendirmede olması gereken vergi değerlerinin belirlenmesini gerekse ortaya çıkan maddi hataların yargısal yola başvurulmadan daha az maliyetle ve daha hızlı bir şekilde çözüme kavuşturulmasını sağlayıcı özellikleri sebebiyle önem arz eden bir çözüm yoludur. Ancak ne yazık ki bu çözüm yolu, yargı öncesi alternatif çözüm yollarının artan önemine rağmen hak ettiği değere ve işlevselliğe sahip değildir.

Çalışma konusu olarak, "*Vergi Hukukunda Hata ve Düzeltme*" müessesinin belirlenmesi, teorik ve pratik yapının ortaya konulması ile konunun arz ettiği değer in anlaşılmasına katkı sağlamayı amaçlamaktadır. Bu itibarla konu ile ilgili literatür taranmış ve Danıştay'ın önem taşıyan mevcut ve güncel kararlarına sıkça yer verilmiştir.

İstanbul Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Doktora Programı kapsamında hazırlanmış olan bu tez çalışmasında kürsü hocalarım ve arkadaşlarım olmak üzere birçok kişinin emeği vardır. Burada onların adlarını anmak benim için yerine getirilmesi gereken büyük bir zevktir.

Kürsümüzün emekli Başkanı Prof. Dr. Süheyl DONAY'a sadece tez çalışmaları sırasında değil her zaman gösterdiği desteği için sonsuz teşekkürler ederim. Kürsü Başkanımız ve aynı zamanda tez danışmanım da olan Prof. Dr. Esra EKMEKÇİ ÇALICIOĞLU'na her zaman yapıcı ve yol gösterici tutumuyla sağlamış

olduğu destek için teŖekkürü borç bilirim. Prof. Dr. Gülsen GÜNEŖ, Prof. Dr. S. AteŖ OKTAR ve Prof. Dr. Elif SONSUZUOĞLU objektif ve yardımcı tutumlarıyla tez alıŖmasında farklı bakıŖ açılarına sahip olmamı sađlamıŖlardır. Kendilerine müteŖekkirim.

Uzun yıllardır aynı kürsüyü paylaŖtıđımız, her zaman yanımda olan ve desteklerini hep hissettiğim baŖta hocalarım Doç. Dr. Mahmut KAŖIKI, Yard. Doç. Dr. Ertunç ŖİRİN ve Doç. Dr. İrfan BARLASS'a ve alıŖma arkadaşlarım ArŖ. Gör. Dr. Erdem ATEŖAĐAOĐLU, ArŖ. Gör. Gamze GÜMÜŖKAYA, ArŖ. Gör. Altan RENÇBER ve ArŖ. Gör. İmran SEMİZ'e teŖekkürlerimi sunarım.

İÇİNDEKİLER

ÖZ	i
ABSTRACT	i
ÖNSÖZ	ii
İÇİNDEKİLER	iv
KISALTMALAR CETVELİ	ix
GİRİŞ	1

BİRİNCİ BÖLÜM

VERGİLENDİRME İŞLEMİ VE VERGİSEL UYUŞMAZLIKLARIN ÇÖZÜM YOLLARI

1. VERGİLENDİRME İŞLEMİ VE VERGİLENDİRME İŞLEMLERİNDE HUKUKA AYKIRILIKLARIN ÇÖZÜM YOLLARI	5
1.1. Vergilendirme İşlemleri	5
1.1.1. Hukuki İşlemin Bir Türü Olarak İdari İşlem	5
1.1.2. İdari İşlemin Bir Türü Olarak Vergilendirme İşlemleri	7
1.1.2.1. Vergiyi Doğuran Olay	9
1.1.2.2. Tarh	10
1.1.2.3. Tebliğ	11
1.1.2.4. Tahakkuk	12
1.1.2.5. Tahsil	13
1.2. Vergilendirme İşleminin Hukuka Aykırılığı	14
1.2.1. Yetki Yönünden	14
1.2.2. Şekil Yönünden	16
1.2.3. Sebep Yönünden	17
1.2.4. Konu Yönünden	18
1.2.5. Maksat Yönünden	19
1.3. Vergisel Uyuşmazlıklar	19
1.3.1. Genel Olarak Uyuşmazlık ve Vergi Uyuşmazlığı	19
1.3.2. Vergisel Uyuşmazlıkların Doğma Zamanı	22
1.4. Vergisel Uyuşmazlıkların Çözüm Yolları	22
1.4.1. Genel Olarak	22
1.4.2. Vergisel Uyuşmazlıkların İdari Aşamada Çözümü	23
1.4.2.1. Uzlaşma	24
1.4.2.2. Cezalarda İndirim	36
1.4.2.3. Pişmanlık ve Islah	39
1.4.3. Vergisel Uyuşmazlıkların Yargısal Aşamada Çözümü	46

İKİNCİ BÖLÜM

VERGİ HATALARININ ÖZELLİKLERİ VE TÜRLERİ

1. HATA KAVRAMI	48
1.1. Genel Olarak	48
1.1.1. Vergi Hukukunda Hata	49
1.1.2. İdare Hukukunda Hata	51
1.1.3. Ceza Hukukunda Hata	55
1.1.4. Borçlar Hukukunda Hata	59
1.2. Vergi Hukuku ve Diğer Hukuk Disiplinlerinde Yer Alan Hata Kavramlarının Karşılaştırılması	66
2. TARİHSEL GELİŞİM SÜRECİNDE HATA	71
3. VERGİ HATALARININ ANLAMI	77
3.1. Vergi Hatalarının Özellikleri	81
3.1.1. Kesin, Yürütülmesi Zorunlu ve Haksız Bir İşlemin Gerekli Oluşu	81
3.1.2. Haksız İşlem Neticesinde Fazla veya Eksik Vergi İstenmesi veya Alınması	85
3.1.3. Yapılan Haksız İşlemin Açık ve Mutlak Olması	86
3.1.4. Haksız İşlemin Kanunda Sayılan Hata Türlerinden Biri İle Malul Olması Zorunluluğu	92
4. VERGİ HATALARININ TÜRLERİ	94
4.1. Hesap Hataları	98
4.1.1. Matrah Hataları	99
4.1.2. Miktar Hataları	104
4.1.3. Verginin Mükerrer Olması	106
4.2. Vergilendirme Hataları	108
4.2.1. Mükellefin Şahsında Hata	109
4.2.2. Mükellefiyette Hata	112
4.2.3. Verginin Konusunda Hata	114
4.2.4. Vergilendirme veya Muafiyet Döneminde Hata	117
5. VERGİ HATALARININ ORTAYA ÇIKARILMASI	120
5.1. İlgili Memurun Bulması veya Görmesi ile Hatanın Ortaya Çıkarılması	123
5.2. Üst Memurların Yaptıkları İncelemeler Sonucunda Hatanın Ortaya Çıkarılması	123
5.3. Teftiş Sırasında Hatanın Ortaya Çıkarılması	124
5.4. Vergi İncelemesi Sırasında Hatanın Ortaya Çıkarılması	125
5.5. Mükellefin Başvurusu İle Hatanın Ortaya Çıkarılması	127

ÜÇÜNCÜ BÖLÜM
VERGİ HATALARININ DÜZELTİLMESİNİN HUKUKİ
NİTELİĞİ VE DEĞERİ

1. DÜZELTMENİN HUKUKİ NİTELİĞİ	128
2. VERGİ HATALARININ DÜZELTİLMESİNİN ANAYASAL İLKELER	
AÇISINDAN DEĞERİ	133
2.1. Genel Olarak	133
2.2. 1982 Anayasasının 2. Maddesinde Yer Alan İlkeler Açısından Değeri.....	134
2.3. 1982 Anayasasının 73. Maddesinde Yer Alan İlkeler Açısından Değeri.....	137
2.4. Mükellef Hakları Bağlamında Anayasada Yer Alan Haklar Açısından Değeri	
.....	141
2.4.1. Genel Olarak	141
2.4.2. Hak Arama Hürriyeti.....	144
2.4.3. Dilekçe ve Bilgi Edinme Hakkı	145
2.4.4. Kamu Denetçisine Başvuru Hakkı	149
3. ULUSLARARASI SÖZLEŞMELERDE YER ALAN HAKLAR BAĞLAMINDA	
DÜZELTME.....	156
4. VERGİ ETİĞİ BAĞLAMINDA DÜZELTME.....	157
5. İKTİSADİ ve SOSYAL VERGİLEME İLKELERİ BAĞLAMINDA DÜZELTME	
.....	158

DÖRDÜNCÜ BÖLÜM
VERGİ HATALARININ DÜZELTİLMESİ SÜRECİNDE
KAPSAM ve ÖZEL DURUMLAR

1. GENEL OLARAK DÜZELTME İŞLEMİNDE KAPSAM	160
2. VERGİ HATALARI KONUSUNDA YARGI ORGANLARININ KARAR	
VERMEMİŞ OLMASI	165
3. DÜZELTME KAPSAMININ BELİRLENMESİNDE TARTIŞMALI ve ÖZEL	
DURUMLAR	169
3.1. Vergi Hatası Niteliği Taşımayan Hukuki Uyuşmazlıklar	170
3.2. Uzlaşma ve Düzeltme Yolu	177
3.3. Ödeme Emri ve Düzeltme Yolu.....	193
3.4. Davadan Feragat Edilmesi Durumu ve Düzeltme Yolu	210
3.5. Vergiyi Doğuran Olayın Ortadan Kalkması ve Düzeltme Yolu	213
3.6. Düzenleyici İşleme Dayanılarak Yapılan İşlemin Düzenleyici İşlemin Daha	
Sonra İptali Halindeki Durumu ve Düzeltme Yolu	216
3.7. Katma Değer Vergisi ve Düzeltme Yolu.....	220
3.8. Cezalarda İndirim ve Düzeltme Yolu.....	223
3.9. Vergi Beyannamelerinde Yapılan Hatalar ve Düzeltme Yolu.....	223

3.10. Gümrük Vergisi ve Düzeltme Yolu	230
3.11. Damga Vergisi ve Düzeltme Yolu	232
3.12. Vergilendirme İşlemine Dayanak Olan Kanun Maddesinin Anayasa Mahkemesi Tarafından İptal ve Düzeltme Yolu	236

BEŞİNCİ BÖLÜM

VERGİ HATALARININ DÜZELTİLMESİNDE İDARİ ÇÖZÜM YOLU

1. GENEL OLARAK.....	249
2. DÜZELTME İDARİ ÇÖZÜM YOLUNDA BAŞVURU ORGANLARI	250
2.1. Vergi Dairesi.....	250
2.2. Gelir İdaresi Başkanlığı.....	251
3. VERGİ HATALARININ İDARİ AŞAMADA ÇÖZÜMÜNDE DÜZELTME TÜRLERİ	252
3.1. Genel Olarak	252
3.2. Resen Düzeltme	254
3.2.1. Mükellefin Lehine Resen Düzeltme	255
3.2.2. Mükellefin Aleyhine Resen Düzeltme.....	256
3.3. Mükellefin Talebi Üzerine Düzeltme.....	260
3.3.1. Kimler Düzeltme Talebinde Bulunabilir?.....	262
3.3.1.1. Genel Olarak.....	262
3.3.1.2. Vergi Yüklenicilerinin Başvuru Hakkı	264
3.3.1.3. Vergi Sorumlularının Başvuru Hakkı	267
3.3.1.4. Mirasçılarının Başvuru Hakkı	272
3.3.1.5. Vekillerin Başvuru Hakkı	273
3.3.1.6. Tasfiye Memurları ile İflas İdaresinin Başvuru Hakkı	274
3.3.1.7. Gaiplik Koşullarının Oluşması Durumunda Başvuru Hakkı.....	277
4. DÜZELTME YETKİSİ, DÜZELTME FİŞİ VE GECİKME FAİZİ	279
4.1. Düzeltme Yetkisi.....	279
4.2. Düzeltme Fişi.....	287
4.3. Vergi Hatalarının Düzeltmesinde Gecikme Faizi	290
4.3.1. İdare Lehine Gecikme Faizi	294
4.3.2. Mükellef Lehine Gecikme Faizi.....	296
5. DÜZELTMEDE ZAMANAŞIMI.....	307
5.1. Zamanaşımı Süresi	307
5.2. Düzeltme Zamanaşımında Ek Süre	314
5.3. Düzeltme Zamanaşımı Süresinin Ortadan Kalkması	319
5.4. Hakkaniyet İlkesi Bağlamında Düzeltme Zamanaşımı Süresi	320

ALTINCI BÖLÜM
VERGİ HATALARIN DÜZELTİLMESİNDE YARGISAL ÇÖZÜM
YOLU

1. YARGISAL ÇÖZÜM YOLUNDA BAZI SORUNSALLAR	322
1.1. Genel Olarak	322
1.2. İdari Usul ve Düzeltme Yolu	323
1.3. Düzeltme Başvurusunun İYUK, md. 11 ve 10 Çerçevesinde Değerlendirilmesi.....	328
1.3.1. Genel Olarak İYUK, md. 11 ve 10.....	328
1.3.2. İYUK, md. 11 Çerçevesinde Değerlendirme	338
1.3.3. İYUK, md. 10 Çerçevesinde Değerlendirme	350
2. YARGISAL ÇÖZÜM YOLU	358
2.1. Genel Olarak	358
2.2. Vergi Hatalarının Düzeltmesinde Doğrudan Dava Açma Hakkı.....	364
2.3. Aleyhe Resen Düzeltmenin Yapılması Durumunda Dava Açma Hakkı.....	367
2.4. Düzeltme Başvurusu İle Yargısal Başvuru Arasındaki İlişki	368
2.4.1. Dava Açma Süresi İçinde Yapılan Düzeltme Başvurusu ve Yargısal Başvuru Arasındaki İlişki	368
2.4.2. Dava Açma Süresi Geçtikten Sonra Yapılan Düzeltme Başvurusu İle Yargısal Başvuru Arasındaki İlişki	375
2.4.2.1. Genel Düzenleme.....	375
2.4.2.2. Şikayet Yoluna Başvuru ve Yargısal Başvuru Yolu Arasındaki İlişki	379
2.4.2.2.1. Şikayet Yolu	379
2.4.2.2.2. Şikayet Başvurusunun Reddi Durumunda Yargı Yolu	386
2.5. Vergi Yargısında Açılacak Davaların Hukuki Niteliği	389
2.5.1. Genel Olarak Vergisel Uyuşmazlıklardan Doğan Davaların Hukuki Niteliği.....	389
2.5.1.1. İptal Davası.....	395
2.5.1.2. Tam Yargı Davası.....	399
2.5.1.3. Kendine Özgü Dava.....	401
2.5.1.4. Değerlendirme	403
2.5.2. Düzeltme Süreci Çerçevesinde Açılacak Davaların Hukuki Niteliği.....	409
2.6. İdari Yargılama Usulü Kanununda Açıklama ve Yanlılıkların Düzeltilmesi	412
3. VERGİ MAHKEMESİ KARARLARINA KARŞI BAŞVURU YOLLARI	414
SONUÇ	416
KAYNAKÇA	441
ÖZGEÇMİŞ.....	468

KISALTMALAR CETVELİ

AİD	:Amme İdaresi Dergisi
AMKD	:Anayasa Mahkemesi Kararları Dergisi
AÜHFD	:Ankara Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi
AÜSBFD	:Ankara Üniversitesi Siyasal Bilgiler Fakültesi
AY	:Anayasa
AYM	:Anayasa Mahkemesi
BK	:Borçlar Kanunu
Bkz.	:Bakınız
BSMV	:Banka ve Sigorta Muameleleri Vergisi
C.	:Cilt
Çev.	:Çeviren
D	:Daire
DD	:Danıştay Dergisi
DİBK	:Danıştay İçtihadı Birleştirme Kararı
DMO	:Devlet Malzeme Ofisi
DŞKD	:Devlet Şurası Kararları Dergisi
DVK	:Damga Vergisi Kanunu
E.	:Esas
EHFD	:Erzincan Hukuk Fakültesi Dergisi
EVK	:Emlak Vergisi Kanunu
GİB	:Gelir İdaresi Başkanlığı
GİBK	:Gelir İdaresi Başkanlığı Kanunu
GK	:Gümrük Kanunu
GVK	:Gelir Vergisi Kanunu
HD	:Hukuk Dairesi
HMK	:Hukuk Muhakemeleri Kanunu
HUD	:Hesap Uzmanları Derneği
İDDK	:İdari Dava Daireleri Kurulu

İHB	:İhbarname
İHİD	:İdare Hukuku ve İlimleri Dergisi
İİBF	:İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi
İİK	:İcra ve İflas Kanunu
İÜHFD	:İstanbul Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi
İYUK	:İdari Yargılama Usulü Kanunu
K.	:Karar
KDV	:Katma Değer Vergisi
KHK	:Kanun Hükmünde Kararname
KK	:Kabahatler Kanunu
KVK	:Kurumlar Vergisi Kanunu
MAMK	:Maliye Araştırma Merkezi Konferansları
MB	:Maliye Bakanlığı
md.	:madde
MEK	:Maliye Enstitüsü Konferansları
no.	:Numara
ÖTV	: Özel Tüketim Vergisi
RG	:Resmi Gazete
s.	:Sayfa
S.	:Sayı
t.y.	:Tarih Yok
TBBD	:Türkiye Barolar Birliği Dergisi
TBMM	:Türkiye Büyük Millet Meclisi
TCK	:Türk Ceza Kanunu
TOBB	:Türkiye Odalar ve Borsalar Birliği
TODAİE	:Türkiye Ortadoğu Amme İdaresi Enstitüsü
TÖUY	:Tarhiyat Öncesi Uzlaşma Yönetmeliği
TTK	:Türk Ticaret Kanunu
vb.	:Ve Benzeri
vd.	:Ve Devamı
VDDK	:Vergi Dava Daireleri Kurulu

VEDOP :Vergi Dairesi Otomasyon Projesi
VUK :Vergi Usul Kanunu

GİRİŞ

Devletin gelir kaynaklarına olan ihtiyacı nihayetsizdir. Zira devlet örgütünün yegane görevi temel kamusal ihtiyaçları karşılamak değildir. Bir temel aktör olarak devlet, aynı zamanda elde ettiği gelir kaynaklarına paralel şekilde sosyal ve ekonomik hayatı da derinden etkileme ve düzenleme yetkisine sahiptir. Bu bağlamda devlet amaçlarını gerçekleştirebilmek için vergilendirmede bir tarafın sahip olduğu hakkın diğer tarafın ekonomisine haksız yere intikal etmesini ve hakkın ziyan olmasını önlemek durumundadır. Dolayısıyla devlet tarafından doğru vergileme ve doğru tahsilat işlemlerinin yapılması zorunluluktur.

Vergi mükellefleri ile idare arasındaki ilişkinin sorunsuz şekilde kurulması ve sürdürülmesi temel gayedir. Zira bu süreçte meydana gelen bir hukuka aykırılık doğru vergileme zincirinin zarar görmesine sebep olarak hem hukuki güvenlik ilkesinin hem de kazanılmış hakların zedelenmesine yol açmaktadır. Bununla birlikte vergi mevzuatının sürekli değişen yapısının yarattığı karışıklık ve birey fitratının ihmalkar hareket etme yönündeki zafiyetinin de bu düzlemden sapmalara yol açtığı bir gerçektir.

Bu sapmaların sonucunda ortaya çıkabilen ve esasen tez çalışmasının özünü oluşturan hata, meydana gelmesi arzulanmayan bir hukuka aykırılık halidir. Bu konuda kanun koyucu, hem mükellefler hem de idare tarafından hata yapılabileceğinden, ihtilafa konu olan uyuşmazlığın yargı aşamasına taşınmasından evvel idari aşamada çözümünü sağlayıcı yollar düşünmüştür. Kuşkusuz bu yollardan biri de söz konusu uyuşmazlığın bir başkasının icazetine veya yardımına gerek kalmaksızın aynı zamanda işlemin bir tarafı olan idare tarafından çözüme kavuşturulacağı düzeltme yoludur.

Vergi Usul Kanununun 116-126. maddelerinde yer alan hükümler hata ve düzeltmeye ilişkin çeşitli düzenlemeleri öngörmüş durumdadır. Ancak bu

düzenlemelere ilişkin, teoride ve pratikte pek çok konuda görüş ayrılıkları bulunmaktadır. Bunun neticesinde çoğunlukla mükelleflerin haklarını etkileyen hata hallerinde ortaya çıkan yaklaşım farklılıkları, stabil uygulama olanağını ortadan kaldırmaktadır. Keza, bilhassa idarenin ve yargının hata hallerini değerlendirme ruhsatı varmış gibi hareket etmeleri, çelişkili sonuçların ortaya çıkmasına neden olmaktadır. Bu bakımdan istikrar kazanmamış uygulamalar, mükellefin idareye ve yargıya duyduğu güveni zedelemekte ve idari çözüm yollarının düzenleniş amacına aykırı bir yapıyı ortaya çıkarmaktadır. Dolayısıyla hatalı işlem savıyla uyumsuzluk konusu haline getirilen hukuka aykırılıkların bir sonuca bağlanması ve bununla ilgili tüm belirsizliklerin giderilmesi zorunludur.

Tüm bunların dışında, genel bir idari usul kanununun olmayışı, bunun yerine İYUK'ta idari usule; VUK'ta idari yargılamaya ilişkin hükümlerin bulunması ve aralarında bütünlük olmaması, insicamı ve uygulama istikrarını bozar niteliktedir. Ayrıca yapılan yasal düzenlemelerin amacı daha iyi bir hukuki düzeni kurup harekete geçirmek iken vergi hatalarının düzeltilmesi konusunda yapılan düzenlemeler, düzeltme sürecini daha da karmaşık bir hale getirmiş ve yasal boşlukların ortaya çıkmasına yol açmıştır.

Sonuç olarak basit hesap ve vergilendirme yanlışlarının kolayca çözümlenmesi maksadıyla Türk Vergi Hukukunda kabul edilen düzeltme yolu, hakkıyla uygulanamamakta ve düzenleniş amacı olan uyumsuzlukları ortadan kaldırma rolünü bihakkın yerine getirememektedir. Dolayısıyla tez çalışmasında düzeltme kurumu ile ilgili olan ve olması gereken tüm mevcut ve tartışmalı durumlar ayrıntılı şekilde incelenmeye çalışılmıştır.

Yukarıda yer verilen genel açıklamalar çerçevesinde birinci bölümde vergi hatalarının vergilendirme işlemlerinde yapılması sebebiyle, vergilendirme işlemlerinin yapısı, vergilendirme işlemlerinin hukuka aykırılığı incelenmeye çalışılmıştır. Bu bölümde ayrıca vergilendirme işlemlerinde yapılan hukuka aykırılıkların yarattığı vergisel uyumsuzlukların anlamı ve Türk vergi sisteminde

vergisel uyumsuzlukların idari ve yargısal çözüm yollarının neler olduğuna kısaca inceleme konusu yapılmıştır.

İkinci bölümde genel olarak hata kavramına değinilmiş ve akabinde çeşitli hukuk disiplinlerinde hata kavramının düzenleniş şekli ele alınmıştır. Bu çerçevede disiplinlerarası hata hallerinin karşılaştırması yapılmıştır. Bu bölümde hata konusunda yapılan yasal düzenlemelerin tarihsel gelişim sürecine de değinilmiş, bunun devamında vergi hatası kavramına ve vergi hatası kavramının unsurlarına temas edilmiştir. Bu genel girişten sonra VUK'un 117. ve 118. maddelerinde düzenlenmiş olan sırasıyla hesap hataları ve vergilendirme hataları detaylı bir değerlendirmeye tabi tutulmuştur. Bu bölümde son olarak kanunda yer verilen hata hallerinin nasıl ortaya çıkarılabileceğine yönelik açıklamalar yapılmıştır.

Üçüncü bölümde ilk ve temel inceleme konusu olarak düzeltme kavramı ve düzeltmenin hukuki niteliği değerlendirilmeye çalışılmıştır. Bu bölümde ayrıca vergi hatalarının düzeltilmesi yolunun hukuki anlamı ulusal ve uluslararası metinler, vergi etiği, iktisadi ve sosyal yaklaşımlar bağlamında açıklanmaya çalışılmıştır. Dördüncü bölümde ise genel olarak düzeltme işleminde kapsam sorunu irdelendikten sonra son olarak VUK'ta düzenlenmiş hata hallerinin düzeltilmesi sürecinde tartışmalı ve özel durumlara ayrıntılı şekilde yer vermeye çalışılmıştır.

Beşinci bölümde meydana gelen vergi hatalarının düzeltilmesinde takip edilmesi gereken usule ilişkin hükümlere yer verilmiştir. Bu bağlamda öncelikte düzeltme yolunda yetkili olan idari organlar incelenmiş, devamında vergi hatalarının idari aşamada çözümünde düzeltme türlerine değinilmiştir. Buna göre önce resen düzeltmeye sonra mükellefin başvurusu üzerine yapılacak düzeltme hükümlerine değinilmiştir. Düzeltme türlerinden sonra kimlerin düzeltme talebinde bulunabileceği uygulamada yaşanması muhtemel durumlar nazara alınarak açıklanmaya çalışılmıştır. Bunun yanı sıra bu bölümde düzeltme yetkisinin hangi vergi dairesine ait olduğuna ve bu dairenin yetkilerinin ne olduğuna temas edilmiş, daha sonra

düzeltilme işinin hukuki niteliği hakkında değerlendirmelerde bulunulmuştur. Bu bölümde son konu olarak düzeltilme zamanaşımı süresi ayrıntılı şekilde ele alınmıştır.

Altıncı ve son bölümde vergi hatalarının düzeltilmesinde yargı yoluna değinilmiştir. Bu bölümde öncelikle genel idari usul kurallarına duyulan ihtiyaca değinilmiş, bu çerçevede düzeltilme başvurusunun İYUK, md. 10 ve 11 çerçevesinde uygulanabilirliği tartışılmaya çalışılmıştır. Bunun devamında bu bölümün omurgası olan vergi hatalarının düzeltilmesinde yargısal çözüm yolunun nasıl işleyeceği, vergilendirme sürecinde bulunulan aşamaya göre ayrı ayrı değerlendirilmiştir. Buna göre öncelikle hatalı vergilendirme tasarrufuna karşı doğrudan dava açma hakkı ve düzeltilme başvurusu ile yargısal başvuru arasındaki ilişki işlenmeye çalışılmıştır. Bu bölümde ayrıca hatalı vergilendirme işlemi münasebetiyle açılan davaların idari dava türleri içerisinde yerine değinilmiş ve bu çerçevede yargı kararına göre yapılan düzeltilme işleminin sonuçları yorumlanmaya çalışılmıştır. Bu bölümün son kısmında ise yargı organlarının verdiği kararlara karşı kanun yollarının neler olduğuna temas edilmiştir. Çalışmanın sonuç bölümünde ise tez çalışması ile ilgili nihai değerlendirmelere ve önerilere yer verilmiştir.

BİRİNCİ BÖLÜM

VERGİLENDİRME İŞLEMİ VE VERGİSEL UYUŞMAZLIKLARIN ÇÖZÜM YOLLARI

1. VERGİLENDİRME İŞLEMİ VE VERGİLENDİRME İŞLEMLERİNDE HUKUKA AYKIRILIKLARIN ÇÖZÜM YOLLARI

1.1. Vergilendirme İşlemleri

1.1.1. Hukuki İşlemin Bir Türü Olarak İdari İşlem

Hukuki işlem, ehliyetli hak sahibi olan ve kamu adına irade açıklamaya yetkili makamların hukuki sonuca yönelmiş irade açıklamalarıdır¹. Hukuk kuralları nasıl hukukun statik yönünü gösterirse hukuki işlemler de hukukun devingen yönünü göstermekte ve dayanağı yasal bir yetki veya hak olan irade açıklamasına bağlı olarak hukuksal durumda değişiklik yapmaktadır². Burada hukuksal iktidar kullanılarak gerçekleştirilen irade açıklamaları, özel hukuk açısından “*subjektif hak*” kamu hukuku açısından ise “*devlet yetkisi*” olarak kullanılmaktadır³. Bu tanımlardan anlaşılacağı üzere, hukuki işlemin biri irade açıklaması diğeri hukuki sonuç olmak üzere iki unsuru vardır ve ancak bu iki unsur bir araya geldiği takdirde hukuki işlem kurulmaktadır⁴. İdarenin faaliyetleri de çoğu zaman hukuki işlemler şeklinde kendini göstermektedir. Fakat özel hukuk alanında doğup gelişen ve oradan kamu hukuku alanına aktarılan hukuki işlemler, kamu hukukuna özgü bazı özelliklerin etkisi ile

¹ Bahtiyar Akyılmaz, **İdari İşlemin Yapılış Usulü**, Yetkin, Ankara, 2000, s.23-24.

² A. Şeref Gözübüyük, **Yönetim Hukuku**, 13. Bası, Turhan, Ankara, 1999, s.250-251.

³ Celal Erkut, **İdari İşlemin Kimliği**, Ankara, 1990, s.9.

⁴ Kemal Gözler, **İdare Hukuku**, C.I, Ekin, Bursa, 2003, s.508.

değişikliklere uğramıştır⁵. Bir başka ifadeyle kamu hukuku alanındaki işlemler zamanla bazı özellikler kazanmış ve özel hukuk işlemlerinden farklı bir gelişim göstermiştir⁶. Buna göre özel hukuk anlamındaki hukuki işlemten farklı olarak kamu hukuku anlamındaki hukuki işlemlerde idare adına irade açıklamaya yetkili idare ajanlarının subjektif hak ve menfaatlerinin önemi yoktur. Zira irade açıklama yetkileri kolektif bir ihtiyacı karşılamak ve kamu yararını tesis etmek ile kayıtlanmıştır⁷.

Kamu hukukunda hukuki işlem türü olarak idari işlemler, hukuki etki ve sonuçlar doğurmak amacını güden irade açıklamalarından oluşmaktadır. Bir başka ifadeyle idari işlemler her şeyden önce bir hukuki işlemidir ve bir yandan açıklanan iradenin ortaya koyduğu kuralı öte yandan bu iradenin ortaya konuluş işlemini ifade etmektedir⁸. Genel anlamda idari tasarrufların tümünü içine alan idari işlem, kural olarak idari organ ve makamların idare alanındaki irade açıklamalarıdır⁹. O halde idari işlem, idare veya idare adına hareket eden özel hukuk kişilerince kamu gücü kullanılarak yapılan doğrudan veya belirli bir süreç içinde, rızaları olsun ya da olmasın kişi veya onlara ait nesnelere hukuki durumlarını etkileyen, kamusal nitelikli, tek yanlı irade açıklamalarıdır¹⁰. Bu yönüyle idari işlemler, idarenin kamu gücünü kullanarak yaptığı tek taraflı işlemlerin tipik bir örneği olduğu gibi

⁵ Siddık Sami Onar, **İdare Hukukunun Umumi Esasları**, I. Cilt, 3. Bası, İstanbul, 1966, s.276; Şükrü Karatepe, **İdare Hukuku**, İzmir 1988, s. 55.

⁶ A.Şeref Gözübüyük, **Hukuka Giriş**, Turhan, Ankara, 2009, s.150.

⁷ Ayrıca özel hukuk işlemlerinden farklı olarak genel itibariyle kamu hukuku işlemleri tek taraflıdır, kamu gücüne sahip olunması nedeniyle taraflar arasından eşitlik yoktur ve işlemin yapılmasında uygulanan yöntem ve kurallar bağlayıcıdır. Bkz. Onar, s. 278-279; Gözübüyük, **Hukuka Giriş**, s. 150; Karatepe, s. 55; Özkan Tikveş, **İdare Hukuku**, İzmir, 1983, s.15.

⁸ İdari işlemin bu özellikleri, işlemi maddi fiil ve eylemlerden ayırmaktadır. Bkz. Erkut, **İdari İşlemin Kimliği**, s.9; Akyılmaz, **İdari İşlem**, s.24.

⁹ İlhan Özyay, **Günışığında Yönetim II, Yargısal Korunma**, Filiz, İstanbul, 2004, s.146.

¹⁰ Burada dikkat edilmesi gereken noktalardan biri de idarenin her işleminin idari işlem olmadığı hususudur. Zira idarenin hukuki sonuç doğurmaya yönelik her açıklaması bir hukuki işlem değildir fakat özel hukuka tabi olan bazı işlemleri idari işlem değil idarenin özel hukuk işlemleridir. Dolayısıyla idarenin işlemleri kavramı idari işlemler kavramı ile özdeş değildir, daha geniştir. Buna göre idarenin kamu gücü kullanarak değil de tüzel kişiliğinden kaynaklanan işlemleri idarenin işlemi olmalarına rağmen idari işlem değildirler. Bkz. Metin Günday, **İdare Hukuku**, Yenilenmiş 5. Bası, İmaj Yayınevi, Ankara, 2002, s.11; Gözler, s.550.

kanunların yürütülmesinin ve kamusal amaçların gerçekleştirilmesinin de önemli bir araçtır¹¹.

İdari işlemlerin en önemli özelliği, ilgililerin rıza ve onayı olmasa da idarenin tek yanlı iradesiyle idare edilenlere borçlar yükleyebilmesi, haklar tanınması ve böylece hukuki durumları üzerinde doğrudan etki yapabilmesidir¹². İdari işlemler bu özellikleri nedeniyle icrai karar olarak da adlandırılmaktadırlar. İdari işlemlerin icrai karar olma özellikleri, bu kararların kamu yararı amacına yönelik olmalarından ve alınmalarında kamu gücüne dayanılmasından kaynaklanmaktadır¹³. Bu açıdan idari işlemlerin icrailiğinin altında, idarenin kamu gücüne sahip olması; idarenin kamu gücüne sahip olmasının altında ise kamu yararı düşüncesi yatmaktadır. Buna bağlı olarak idari işlemin icrailik özelliği, idareye özel kişiler karşısında önemli üstünlükler sağlamakta ve böylece idare, kendi iradesini ilgili kişilere dayatma imkanına sahip olmaktadır¹⁴. Ayrıca icrai işlemler önceden herhangi bir yargıç kararı ile hukuka uygunluğu doğrulanmadan başka bir ifadeyle denetlenmeden hukuka uygunluk karinesinden yararlanmaktadır. Bu durum idari işlemlerin icrai olmalarının bir sonucudur. Dolayısıyla hukuka uygun sayılan idari işlemlerin hukuka aykırı olduklarına dair bir karar söz konusu olmadan uygulanması ve ilgilerinin hukuki statülerini etkilemesi mümkündür¹⁵.

1.1.2. İdari İşlemin Bir Türü Olarak Vergilendirme İşlemleri

Siyasal örgütlenme şeklinde somutlaşan devlet, toplum halinde yaşamının bir sonucudur. Bireylerin ayrı ayrı yaşamalarına imkan yoktur. Herkes devlet adı verilen

¹¹ Akyılmaz, **İdari İşlem**, s. 30-31.

¹² İsmet Giritli/Pertev Bilgen/Tayfun Akgüner, **İdare Hukuku**, 3. Bası, İstanbul, Der, 2008, s.811; Lütfi Duran, **İdare Hukuku Ders Notları**, İstanbul, 1982, s.394.

¹³ İdari işlemlerin icrailik özelliği ile alınan kararların resen icra edilebilirliği birbirinden farklı şeylerdir. Buna göre icrai karar almak kural olarak muhatabının hukuki durumunu etkilemekle birlikte bu kararın maddi âlemde de gerçekleşebilmesi için bazı adımların atılmasını gerektirmektedir. İşte icrai kararın idarece resen icrası, bir icrai kararın hukuk âleminde doğurduğu sonuçların idarenin yapacağı bazı davranışlarla maddi âlemde de gerçekleşmesidir. Bkz. Günday, **İdare Hukuku I**, s.112.

¹⁴ Gözler, s.567.

¹⁵ Giritli/Bilgen/Akgüner, s. 813-814.

temsil ettiği toplumun kolektif ihtiyaçlarını karşılamak görevlerini üstlenmiş siyasal örgütün zorunlu bir üyesidir. Tüm bu hizmetleri yerine getirebilme konusunda egemen olan devlet, toplum üyelerine yükümlülük getirme konusunda da egemendir¹⁶. İşte devletin egemenlik hakkına dayanarak getirdiği yükümlülüklerden birisi de vergi yükümlülüğüdür. Devlet daha doğru bir ifadeyle vergilendirme yetkisine de sahip alacaklı kamu kuruluşları, ülke üzerinde fertler ve mallar üzerinde iradesini kullanarak tasarrufta bulunma yetkisine sahiptir¹⁷. Bu anlamda devletin kendisinden beklenen kamu hizmetlerini yerine getirebilmesi için bu hizmetlere karşılık olarak vergilendirme yetkisini kullanması siyasal bir zorunluluktur¹⁸. Zira devletin varlığını sürdürebilmesinin ilk ve en önemli gereklerinden biri düzenli mali kaynaklara sahip olmasıdır¹⁹. Ancak burada egemenlik hakkına dayalı olarak vergilendirme yapılırken hiç şüphesiz keyfi değil, hukuk kuralları içerisinde hareket edilmelidir. Bu çerçevede vergilendirme yoluyla toplumu meydana getiren kişilerin mülkiyet hakkına müdahale edildiğinden, bu müdahalenin biçim ve sınırlarının anayasada yer alması bir gerekliliktir²⁰.

Vergi yükümlülüğünün kaynağı vergi kanunlarıdır. Kanundan kaynaklanmayan vergi yükümlülüğünün idari işlemle yaratılması olanaklı değildir. Vergi kanunları çerçevesinde meydana gelecek yükümlülüğün konusu, vergi borcudur. Bir diğer deyişle yükümlü ile kamu idaresi arasında oluşan vergisel ilişki kamusal bir borç ilişkisidir. Bu borcun bir tarafında alacaklı olarak vergi idaresi²¹, borçlu olarak da mükellef bulunmaktadır²². Vergi alacağını da ifade eden kamu

¹⁶ Halil Nadaroğlu, **Kamu Maliyesi Teorisi**, Gözden Geçirilmiş ve Düzeltilmiş 11. Baskı, İstanbul, Beta, 2000, s.230.

¹⁷ Akif Erginay, **Vergi Hukuku**, Düzenlenmiş ve Gözden Geçirilmiş 16. Baskı, Savaş, Ankara 1998, s. 57.

¹⁸ Nami Çağan, **Vergilendirme Yetkisi**, İstanbul, Kazancı, 1982, s.3-4.

¹⁹ Özhan Uluatam/Yaşar Methibay, **Vergi Hukuku**, Yenilenmiş 5. Baskı, Ankara, İmaj, 2001, s.17.

²⁰ Osman Pehlivan, **Vergi Hukuku**, Trabzon, 2000, s.42-43.

²¹ Vergi Usul Kanunu md. 4: "*Vergi dairesi mükellefi tespit eden, vergi tarh eden, tahakkuk ettiren ve tahsil eden dairedir*".

²² Selim Kaneti, **Vergi Hukuku**, Gözden Geçirilmiş ve Yenilenmiş 2. Bası, Filiz, İstanbul, 1989, s.79-80.

alacağı, esas olarak yalnızca devletin idari işlemlerle sağladığı ve devlet egemenliği ile zorlayıcılığın belirgin olduğu gelirleri ifade etmektedir²³.

Herhangi bir vergi borcunun doğmasının ön koşulu, verginin yasallığı ilkesinin bir gereği olarak yürürlükte bir vergi kanununun var olmasıdır. Bu koşullar çerçevesinde, vergiyi doğuran olayın gerçekleşmesi ile yükümlü ile devlet arasında somut bir vergi ilişkisi kurulmuş olmaktadır. Bu önkoşulla başlayan vergi ilişkisi, vergilendirmenin diğer aşamaları ile beraber vergilendirme sürecini ve işlemlerini ifade etmektedir²⁴. Başka bir ifadeyle vergiyi doğuran olayın meydana gelmesiyle mükellef nezdinde meydana gelen soyut vergi borcu çeşitli aşamalardan geçerek miktarı belli somut vergi borcu haline dönüşmektedir²⁵. Bu aşamaların eksiksiz takip edilmesi zorunludur²⁶. Konusu, mükellefi, matrahı, tarifesi vergi kanunları ile belirlenmiş olan bir verginin, devlet hazinesine intikali için takip edilmesi gereken bu süreç vergilendirme işlemleri olarak adlandırılmaktadır. İşte vergiyi doğuran olayın gerçekleşmesinden sonra mükellef nezdinde ortaya çıkan soyut vergi borcunun miktarı belirli somut vergi borcu haline dönüşebilmesi için sırasıyla tarh, tebliğ, tahakkuk ve tahsil işlemlerinin gerçekleşmesi gerekmektedir²⁷. Burada vergi idaresinin yaptığı işlemler daha önce maddi olarak doğan borcun biçimsel olarak tamamlanmasından ibarettir²⁸.

1.1.2.1. Vergiyi Doğuran Olay

Vergiyi doğuran olayın gerçekleşmesi ile birlikte vergi alacağı borcu ilişkisi başlamış olmaktadır. Bu anlamda vergi alacağı-borcu ilişkisi vergiyi doğuran olaydan sonra yapılacak somutlaştırıcı ve yürütücü işlemlerden önce meydana

²³ Uluatam/Methibay, s. 92.

²⁴ Mualla Öncel/Ahmet Kumrulu/Nami Çağan, **Vergi Hukuku**, Güncelleştirilmiş 17. Bası, Ankara, Turhan, 2009, s.87.

²⁵ Doğan Şenyüz, **Vergi Hukuku**, Ekin, Bursa, 2005, s.63.

²⁶ Şükrü Kızılot/Doğan Şenyüz/Metin Taş/Recai Dönmez, **Vergi Hukuku**, Gözden Geçirilmiş ve Güncellenmiş 2. Baskı, Yaklaşım, Ankara, 2007, s.131.

²⁷ Pehlivan, **Vergi Hukuku**, s.61-62.

²⁸ Sadık Kırbay, **Vergi Hukuku**, 14. Baskı, Siyasal, Ankara, 2002, s.101.

gelmektedir. Dolayısıyla vergiyi doğuran olay daha sonra gelen işlemlerin ön şartı²⁹ ve tarh işleminin sebep unsurudur³⁰. VUK'un 19. maddesine göre "*Vergi alacağı, vergi kanunlarının vergiyi bağladıkları olayın vukuu veya hukuki durumun tekemmülü ile doğar*". Bunu sağlayacak olan olayın meydana gelmesi veya hukuki durumun gerçekleşip tamamlanması, devletin vergi alacağının ve yükümlünün de vergi borcunun sebebinin oluşturmakta ve bu alacağın ödetilmesine ilişkin idari işlemlerin içinde yer aldığı süreci başlatmaktadır³¹. Bu çerçevede hangi halde vergiyi doğuran olayın gerçekleşmiş olacağının, mutlaka bir vergi kanununda açık olarak belirlenmesi gerekmektedir³². Buna bağlı olarak vergiyi doğuran olayın dayanağının bir hukuksal işlem, bir eylem, bir durum, bir üretim, bir tüketim olabileceği gibi bir sözleşme olabilmesi de mümkündür³³. Ayrıca vergiyi doğuran olayın gerçekleşip gerçekleşmediğinin belirlenmesi, uygulanacak vergi kanununa, vergiye esas olacak matrahı, uygulanacak vergi oranını saptamaya, ceza, gecikme faizi gibi vergi borcunu artıran veya zamanaşımı gibi vergi borcunu azaltan/ortadan kaldıran durumların bulunup bulunmadığına dair karar verebilme açısından da önem arz etmektedir³⁴.

1.1.2.2. Tarh

Verginin tarh edilmesi vergiyi doğuran olaya dayalı olarak vergi dairesinde gerçekleştirilen vergi alacağının tespit edilmesine ilişkin bir idari işlemdir. VUK'un 20. maddesine göre "*Verginin tarhı, vergi alacağının kanunlarında gösterilen matrah ve nispetler üzerinden vergi dairesi tarafından hesaplanarak bu alacağı miktar itibariyle tespit eden idari muameledir*". Vergi idaresinin vergi borcunu yükümlünün malvarlığına yüklemesi, vergi alacağına yürürlük kazandırabilmesi önce

²⁹ Kaneti, **Vergi Hukuku**, s.107

³⁰ Öncel / Kumrulu / Çağan, s.87.

³¹ İlhan Özay, **Günışığında Yönetim**, Filiz, İstanbul, 2004, s.642.

³² Pehlivan, **Vergi Hukuku**, s. 57-58.

³³ Kırbaş, **Vergi Hukuku**, s.99.

³⁴ Uluatam/Methibay, s. 109; Nurettin Bilici, **Vergi Hukuku**, Güncelleştirilmiş ve Geliştirilmiş 23. Bası, Seçkin, Ankara, 2010, s.60.

tarh işleminin yapılmasına bağlıdır³⁵. Başka bir ifadeyle nezdinde vergiyi doğuran olay meydana gelen kişi mükellef konumuna gelmekte ve onun için vergi borcu doğmuş olmaktadır. Tarh ile de vergi alacağı parasal bir değer olarak ortaya çıkmakta ve belirgin hale gelmektedir. Vergiyi doğuran olayla mükellef durumuna gelen kişinin artık maddi ve şekli yükümlülükleri yerine getirmesi gerekmektedir³⁶. Burada sözü edilen tarh işlemi, vergi borcunu belirlemesi nedeniyle hem vergilendirmenin konu unsurunu oluşturmakta hem de yükümlünün vergi borcunu, herkes için ayrı ayrı uygulanan matrah ve nispetler yoluyla belirlediğinden bireysel-özel nitelikli bir idari işlem özelliği taşımaktadır³⁷. Dolayısıyla maddesel açıdan kurucu olmayan, açıklayıcı ve tespit edici olan tarh işlemi, biçimsel açıdan vergi alacağına yürürlük gücü kazandıran tek yanlı, icrai nitelik taşıyan ve yükümlendirici bir idari işlemdir³⁸.

1.1.2.3. Tebliğ

Tebliğ yükümlü, sorumlu veya ilgili hakkında hukuksal sonuç yaratacak vergilendirme ile ilgili belge ve yazıların bu kimselere önceden belirlenmiş usul ve şekillere göre iletilmesidir³⁹. VUK'un 21. maddesine göre “*Tebliğ, vergilendirmeyi ilgilendiren ve hüküm ifade eden hususların yetkili makamlar tarafından mükellefe veya ceza sorumlusuna yazı ile bildirilmesidir*”. Bu maddeden anlaşılacağı üzere tebliğ ile mükellefin veya ilgili diğer kimselerin tebliğ yapan makam karşısında mükellefiyet durum ve gelişmeleri bildirilmektedir⁴⁰. Böylece beyan usulü dışında, mükellef ve vergi sorumluları takdir olunan matrahlar ve tarh edilen vergilerden,

³⁵ Kaneti, **Vergi Hukuku**, s.111.

³⁶ Kızılot ve diğerleri., s.132

³⁷ Özay, **Günışığında Yönetim**, s.642.

³⁸ Bu konuda ayrıntılı bilgi için bkz. Öncel/Kumrulu/Çağan, s.89-90; Kaneti, **Vergi Hukuku**, s. 111; S. Ateş Oktar, **Vergi Hukuku**, Gözden Geçirilmiş ve Güncelleştirilmiş 5. Baskı, Türkmen, İstanbul, 2010, s. 107-108; Yusuf Karakoç, **Genel Vergi Hukuku**, Gözden Geçirilmiş ve Genişletilmiş 4. Bası, Yetkin, Ankara, 2007, s.254-256.

³⁹ Kaneti, **Vergi Hukuku**, s.130.

⁴⁰ Erginay, **Vergi Hukuku**, s. 87.

ceza sorumluları da kesilen cezalardan tebliğ aracılığıyla haberdar olabilmektedirler⁴¹.

Tebliğin önemi, bir taraftan idare açısından vergilendirme işleminin tamamlanmasını, öte yandan idari ve yargısal bazı sürelerin başlamasını sağlamasında yatmaktadır⁴². Dolayısıyla uygulamaya dönük idari işlem olan tebliğ için, vergi borcunun somutlaşması ile tahakkuk arasında irtibat görevi üstlendiğini ifade etmek mümkündür⁴³.

Tebliğ belgelerinde yapılan ve esasa etkili olmayan şekil hataları tebligatın geçerliliğini etkilememektedir. Buna karşılık, mükellefin adının, verginin cinsinin, miktarının, vergi mahkemesinde dava açma süresinin yazılmaması veya evrakın yetkili makamlarca düzenlenmemesi gibi hatalar esasa etkili hatalar olduğundan tebligatı hükümsüz kılmaktadır. Ayrıca belgelerin sorunsuz olmasına rağmen, tebligatın yasal koşullara aykırı olarak yapılması durumunda da tebligat geçersiz olmaktadır⁴⁴.

1.1.2.4. Tahakkuk

Verginin tahakkuku, verginin yükümlü veya sorumlu tarafından ödenmek zorunda olduğu bir aşamaya gelmesidir. Diğer bir ifadeyle “*Verginin tahakkuku, tarh ve tebliğ edilen bir verginin ödenmesi gereken bir safhaya gelmesidir*”(VUK, md. 22)⁴⁵. Başka bir ifadeyle verginin talep edilebilecek kamu alacağı halini alabilmesi

⁴¹ Oktar, **Vergi Hukuku**, s. 116.

⁴² Örneğin, dava açma süresi, idari çözüm yollarına başvurusu süresi gibi. Bkz. Şenyüz, s. 73.

⁴³ Öncel/Kumrulu/Çağan, s.103.

⁴⁴ Uluatam/Methibay, s. 123.

⁴⁵ Bu tanım çeşitli açılardan eleştiriye tabi tutulmakta ve açıklamanın tahakkuk kavramının anlamını kavramaktan uzak olduğu, tahakkukun gerçekleşme anı bakımından yeterli açılımı sağlayamadığı ve tahakkuk ile kesinleşme arasındaki farkı belirlemek yönünden yeterli olmadığı iddia edilmektedir. Buna göre kanunda yer alan tanıma göre verginin tarh ve tebliğ edilmesi ile birlikte tahakkukun da gerçekleştiği, yani verginin ödenebilecek aşamaya geldiği ifade edilmiş gibi anlaşılmaktadır. Oysa verginin ödenecek aşamaya gelmesi mükellef tutumuna göre farklı aşamalarda ve farklı zamanlarda gerçekleşebilecek bir olgudur. Bu

için tahakkuk aşamasının geçirilmiş olması gerekmektedir⁴⁶. Çünkü tarh ve tebliğ verginin ödenmesinin ilk koşulları olmasına rağmen verginin tahsil edilebilmesi için ya dava açma süresinin geçmiş olması ya da dava açılmış ise ilgili makamların bu konuda karar vermiş olmaları gerekmektedir. Ancak bu aşamadan sonra verginin tahakkuk etmiş olması mümkündür⁴⁷.

Tarh ve tebliği izlemesine rağmen, tahakkuku onlar gibi ayrı bir idari işlem olarak kabul etmek yerine, kendiliğinden gerçekleşen bir hukuki durum olarak düşünmek gerekmektedir⁴⁸. Bu kendiliğinden gerçekleşme hukuk tekniği açısından tahakkuku, birer idari işlem olan tarh ve tahsilden ayırmaktadır⁴⁹.

1.1.2.5. Tahsil

VUK'un 23. maddesine göre, “*Verginin tahsili, verginin kanuna uygun surette ödenmesidir*”. Gerçekten her vergi kanunu, verginin nasıl ve ne zaman ödeneceği hakkında hükümler taşımaktadır. Bu anlamda mükellefin varlığından vergi miktarına eşit bir paranın kanuna uygun şekilde devlet hazinesine aktarılmasını ilgilendiren tüm mali kurallar verginin tahsilini düzenlemektedir⁵⁰. Tahakkuk işleminden farklı olarak kamu alacağının ortadan kalkması sonucunu doğurduğu için ayrı bir idari işlem olarak kabul edilen tahsil işlemi, hukuki niteliği itibariyle tek yanlı, bireysel nitelikte, kurucu ve yükümlendirici niteliktedir⁵¹. Buna göre tahsil işleminde, tahakkuk işlemi tahsilin sebebinin, tahsil de tahakkukun sonucunu oluşturmaktadır. Bu iki aşama arasında sebep sonuç ilişkisinin düzgün kurulması gerekmektedir. Aksi halde işlem sakatlanmış olmaktadır⁵².

konuda bkz. Yusuf Ziya Taşkan, “Vergi Borcunun Tahakkuku ve Kesinleşmesi I”, **Vergi Sorunları**, Mayıs 2005, S.200, s. 158vd.

⁴⁶ Kaneti, **Vergi Hukuku**, s.139.

⁴⁷ Erginay, **Vergi Hukuku**, s. 90; Pehlivan, **Vergi Hukuku**, s.68; Bilici, **Vergi Hukuku**, s. 69.
⁴⁸ Uluatam/Methibay, s. 127.

⁴⁹ Öncel / Kumrulu / Çağan, s.106.

⁵⁰ Erginay, **Vergi Hukuku**, s. 129.

⁵¹ Ayrıntılı bilgi için bkz. Öncel/Kumrulu/Çağan, s.109; Oktar, **Vergi Hukuku**, s.127; Karakoç, **Vergi Hukuku**, s.283-285; Kızılot ve diğerleri, s. 160.

⁵² Şenyüz, s. 64.

Vergilendirme sürecinin son bulduğu bu aşamada mükellefin kendi arzu ve iradesi ile ödeme yapması beklenmektedir. Bunun gerçekleşmemiş olması durumunda vergi idaresi resen icra yetkisini kullanarak verginin tahsili yoluna başvurmak zorundadır. Bu konuda vergi idaresi takdir yetkisine sahip değildir⁵³.

1.2. Vergilendirme İşleminin Hukuka Aykırılığı

1.2.1. Yetki Yönünden

Sözlük anlamıyla yetki, bir işi yapma gücünü sağlayan veya göreve dayanan hak iken kamu hukukunda, idari makamları işgal eden kişi veya kişilerin kamu tüzel kişisi adına hukuki işlemler yapabilme güç ve ehliyetidir. Vergi işlemlerinde yetki, vergilendirme işlemleri olan tarh, tebliğ ve tahsil ile ceza kesme işlemlerini yapabilme güç ve yeteneğine sahip vergi dairesini belirleyen koşullardır⁵⁴. Burada yapılan işlemlerin geçerli olabilmesi için bu işlemlerin idare adına irade açıklamaya yetkili kimseler tarafından yapılması gerekmektedir⁵⁵. Diğer bir deyişle kamu idaresi adına yapılan işlemin geçerli olabilmesi için, idari kararın özünü teşkil eden iradenin, ilgili kamu idaresi adına irade açıklamaya yetkili olan bir kişi tarafından açıklanması gerekmektedir. Bu anlamda özel hukuktaki ehliyet unsuru idari işlemlerin de önemli bir unsurunu oluşturmaktadır⁵⁶. Ayrıca yetki kuralları kamu düzenine ilişkin olduklarından ötürü uyumsuzluğun her aşamasında taraflarca ileri sürülebilmesi mümkün olduğu gibi mahkeme tarafından da resen dikkate alınması zorunludur⁵⁷. Yetki unsurundaki sakatlıklar, sonradan verilecek onay ile giderilemez⁵⁸.

⁵³ Özay, **Günışığında Yönetim**, s.644-645.

⁵⁴ H. Hüseyin Bayraklı, **Vergi Yargılama Hukuku**, Afyon, 1998, s.10.

⁵⁵ Onar, s. 300; Akyılmaz, **İdari İşlem**, s. 101.

⁵⁶ Duran, **İdare Hukuku**, s. 401; Günday, **İdare Hukuku I**, s. 125.

⁵⁷ A. Şeref Gözübüyük/Turgut Tan, **İdare Hukuku**, C.I, Güncelleştirilmiş 4. Bası, Turhan, Ankara, 2006, s. 435.

⁵⁸ Duran, **İdare Hukuku**, s. 401.

Vergi idaresinin yetkileri konu, zaman ve yer bakımından olmak üzere üçe ayrılarak incelenmektedir⁵⁹.

-Konu İtibariyle Yetki

İdare adına irade açıklamaya yetkili olan makamlar, bu anlamda anayasa veya kanunlar tarafından kendilerine verilmiş genel bir yetkiye sahip değildırler. Dolayısıyla her idari makamın, hangi konuda karar almaya yetkili ise o konuda karar alması gerekmektedir. Bir başka ifadeyle idari makamların karar alma yetkisi konu bakımından sınırlıdır⁶⁰. Örneğın, belediyelerce yürütölen emlak vergisi ile ilgili işlemlerin, gelir vergisini tahsil ile görevli vergi dairesinde yapılması, işlemi konu unsuru itibariyle sakatlamaktadır⁶¹.

- Zaman İtibariyle Yetki

Karar alma yetkisinin belli bir zaman içinde kullanımını anlatan bu öğeye göre, idari makamlar ancak usulüne göre göreve getirilmelerinden itibaren yetkilerini kullanmaya başlarlar ve yetkilerini görevleri sona erinceye kadar kullanabilirler⁶². Bu anlamda görevli kişinin işlem itibariyle faal olarak yetkisini kullanabilecek bir statüde olması gerekmektedir⁶³. Örneğın, zamanaşımına uğramış bir verginin tarh edilmesi veya zamanaşımı süresi dolmasına rağmen ceza kesilmesi durumunda zaman itibariyle yetki konusunda hukuka aykırılık hali ortaya çıkmaktadır⁶⁴.

⁵⁹ Şerafettin Aksoy, **Vergi Yargısı ve Türk Vergi Yargısı Sistemi**, 2. Baskı, Filiz, İstanbul, 1999, s.59.

⁶⁰ Gözler, s.684.

⁶¹ Şükrü Kızılot/Zuhal Kızılot, **Vergi Uyuşmazlıkları ve Çözüm Yolları**, Gözden Geçirilmiş 20. Baskı, Yaklaşım, Ankara, 2012, s. 53.

⁶² Gözübüyük/Tan, s. 439.

⁶³ Yetkiyi kullanacak görevlinin görevde olması gerekmektedir. Eğer yetkili kişi, izin ve emeklilik gibi nedenlerle görevden ayrılmış ise yetkilerini kullanamaz. Bkz. Aksoy, **Vergi Yargısı**, s.60.

⁶⁴ Bayraklı, **Vergi Yargısı**, s. 12.

- Yer İtibariyle Yetki

Yer bakımından yetki, bir idari makamın hangi yeryüzü parçasında karar almaya yetkili ise orada karar alabilmesini ifade etmektedir. Başka bir ifadeyle her makam veya görevlinin, haklarında yetkisini kullanabileceği kişi, olay, durum veya eşyanın bulunduğu veya geçtiği yer, bölge gibi bir çevresi vardır. İşte bu çevre yetkisinin yer itibariyle sınırlarını göstermektedir⁶⁵. Örneğin gelir vergisi açısından yetkili olan vergi dairesi kural olarak mükellefin ikametgâhın bulunduğu yer vergi dairesidir. Yetkili vergi dairesi yerine başka bir vergi dairesinin işlem yapması işlemi yer itibariyle yetki açısından sakatlamaktadır⁶⁶.

1.2.2. Şekil Yönünden

Şekil, bir tasarrufun oluşu, neticelenmesi, iradenin hazırlanması, açıklanması, tespiti için takip edilecek usullerdir. Bu yönüyle şekil unsuru devlet tasarruflarında ve bu arada idari işlemlerde esaslı bir unsurdur ve bütün bu tasarruflar şekle tabi tasarruflardır⁶⁷. Gerçekten de şekil hukuki işlemlerin esaslı bir faktörüdür. Zira sebebin meydana gelmesi üzerine iradenin hazırlanması ve açıklanması için şekil şartlarının usulüne uygun yerine getirilmesi gerekmektedir. Bu aynı zamanda idare edilenler için bir teminat niteliği taşımaktadır⁶⁸. Bu çerçevede verginin yasallığı ilkesinin bir sonucu olarak vergi idaresinin yapmış olduğu vergilendirme işlemlerinin keskin ve yürütülmesi zorunlu aşamaya gelinceye kadar bazı şekil kurallarına uyulması gerekmektedir⁶⁹.

Vergilendirme işlemlerinin yazılı şekilde yapılması gerekmektedir. Yapılan işlemlerin yazılı olarak bildirilmesi yükümlülerin bu bildirimde dayanarak hak aramalarını mümkün kılmaktadır. Bununla birlikte vergilendirme işlemlerinden önce

⁶⁵ Duran, **İdare Hukuku**, s. 404.

⁶⁶ Bayraklı, **Vergi Yargısı**, s. 11.

⁶⁷ Onar, s. 307.

⁶⁸ Necmi Osten, **İdare Hukuku Dersleri**, Ankara, 1968, s.43-44.

⁶⁹ Kızılot/Kızılot, s. 49.

bazı hazırlık işlemlerinin yapılmasının zorunlu olduğu durumlarda da işlemlerin hiç veya gereği gibi yapılmamaları işlemi şekil yönünden hukuka aykırı kılmaktadır⁷⁰. Vergi ve ceza ihbarnamelerinin kanunda düzenlenen usul kurallarına aykırı olarak tebliğ edilmesi, tahakkuk fişi, ihbarname gibi belgelerin kanunda öngörülen bilgileri içerecek şekilde düzenlenmemeleri şekil yönünden hukuka aykırı işlemlere örnek niteliği taşımaktadır⁷¹.

1.2.3. Sebep Yönünden

Sebep, idareyi bir işlem yapmaya sevk eden hukuki veya fiili etkidir. İdarenin bir işlemi yapabilmesi için sadece onu yapmaya yetkili olması yetmemektedir, aynı zamanda işlemten önce varolan ve nesnel hukuk kurallarınca belirlenmiş bir sebebin devarlığı gereklidir⁷². Başka bir ifadeyle idari işlemin sebebi bizatihi bu işlemin kendisi, onun içeriğidir⁷³. Buna göre idari işlemin sebebi, idari makam tarafından yapılan işlemin hukuka uygun veya aykırı, doğru ya da yanlış olduğuna bakmaksızın, idari işleme temel teşkil eden değerlendirme ve düşüncelerdir. Yani idari işlemin içeriği ile idarenin beyanı arasındaki illiyettir⁷⁴. Bu anlamda sebep işlemten önce işlemi harekete geçiren durumdur. Bu durum, fiili veya hukuki durumdan meydana gelebileceği gibi, önceden yapılmış bir işlemten de meydana gelebilmektedir⁷⁵.

⁷⁰ Her şekil kuralına aykırılık vergilendirme işlemi aynı derecede sakatlamamaktadır. Asli şekil şartları işlemin esasına etkili iken tali şekil noksanlıkları esasa etkili olmayıp işlemi sakatlamamaktadır. Bkz. Aksoy, **Vergi Yargısı**, s. 61; Mehmet Tosuner/Zeynep Arıkan, **Türk Vergi Uyuşmazlıklarının İdari Aşamada Çözümü ve Vergi Yargısı**, İzmir, 2008, s.50.

⁷¹ Oktar, **Vergi Hukuku**, s. 368.

⁷² Özel hukukta sebep unsurunun var olması veya geçerliliği ile ilgilenilmemektedir. Nitekim Borçlar Kanunu'nun 18. maddesi özel hukuk işlemlerinin belli bir sebebe dayanmasa da geçerli olduğunu ifade etmektedir. Ancak bu hürriyet idari hukuk dallarında geçerli değildir. Buna göre idarenin işlemleri kamu yararını gerçekleştirmeye yönelik bir sebebe dayanmak zorundadır. Bkz. Günay, **İdare Hukuku I**, s. 138; Gözler, s. 768.

⁷³ Gözler, s. 806.

⁷⁴ Akyılmaz, **İdari İşlem**, s. 200-201.

⁷⁵ Osten, s. 42.

Vergilendirme işleminin, sebep unsuru bakımından sakat olmaması için hem vergiyi doğuran olayın hem de hukuki durumun, yürürlükteki kanun hükmü ile örtüşmesi gerekmektedir⁷⁶. Başka bir deyişle sebep unsurunda bir sakatlığın ortaya çıkmaması için somut olayın(maddi olay) soyut norma(kanun hükmü) uygun olması gerekmektedir. Yani norm ve maddi olay arasındaki tipiklik ilişkisinin doğru kurulması, işlemin sebep unsurunda, olması gereken açısından zorunludur.Örneğin, ücret kazancı elde etmemiş bir kimsenin vergi idaresi tarafından vergilendirilmesi o işlemi, sebep unsuru açısından hatalı kılmaktadır⁷⁷.

1.2.4. Konu Yönünden

Bir hukuki işlemin konusu onun doğurduğu sonuç, hukuk alanında meydana getirdiği değişikliktir. Verginin konusu, üzerine vergi konulan ve verginin kaynağını teşkil eden iktisadi unsur olarak kanun koyucu tarafından saptanmaktadır. Kanunda yer almadığı sürece hiçbir şeyden vergi alınması mümkün değildir. Bir vergi konusuna benzeyen başka bir konu, kıyas yoluyla vergilendirme konusu yapılamaz⁷⁸.

Vergi hukukunda konu itibariyle sakatlıkları tespit etmek diğer idari işlemlere nazaran daha kolaydır. Zira vergi kanunlarında konu olarak belirlenen şeyin dışında bir şey üzerinden vergi alınması işlemi konu unsuru itibariyle sakatlamaktadır⁷⁹. Vergilendirme ilişkisinin sebep unsurunu oluşturan unsur ile konu unsuru arasında bir illiyet bağı bulunmaktadır. Buna göre sebep unsurunu tanımlayan tipiklik ile işlemin konu unsuru olan vergi arasındaki bağıntının doğru kurulması halinde işlem sebep unsuru açısından sakat hale gelmektedir⁸⁰. Örneğin vergi cezaları üzerinden gecikme faizi alınması, yükümlü kişide veya vergi miktarında hata, ivazsız bir intikal sonucunda ortaya çıkan servet artışının, veraset ve intikal vergisi yerine gelir

⁷⁶ Aksoy, **Vergi Yargısı**, s. 61.

⁷⁷ Öncel/Kumrulu/Çağan, s. 92.

⁷⁸ Akif Erginay, **Kamu Maliyesi**, Ankara, 6. Bası, 1978, s.36-37.

⁷⁹ Bayraklı, **Vergi Yargısı**, s. 15.

⁸⁰ Öncel/Kumrulu/Çağan, s. 93.

vergisine tabi tutulması gibi durumlar konu itibariyle hukuka aykırılığı ortaya çıkarmaktadır⁸¹.

1.2.5. Maksat Yönünden

İdari işlem ile ulaşılmak istenen ile işlemde beklenen sonuç amaç unsurunu oluşturmaktadır. Vergilendirme işlemleri de diğer idari işlemlerde olduğu gibi kamu yararını temin etmek için yapılmaktadır⁸². Ancak vergilendirme işlemlerinde kural olarak bir işlemin kamu yararı amacıyla yapılıp yapılmadığını araştırmaya gerek yoktur. Zira kanunda bir idari işlemin sebep unsuru belirlenmiş ise vergi idaresinin kanunda sebebi açıkça gösterilen işlemi yapıp yapmama konusunda bir takdir yetkisi bulunmamaktadır. Sebebin gerçekleşmesi durumunda kamu yararının da gerçekleştiğinin kabulü zorunludur. Başka bir ifadeyle verginin yasallığı çerçevesinde vergi borcunun doğması durumunda verginin alınması gerekliliği tartışmasızdır⁸³.

1.3. Vergisel Uyuşmazlıklar

1.3.1. Genel Olarak Uyuşmazlık ve Vergi Uyuşmazlığı

Toplumsal düzen içinde yaşayan insanlar veya bu insanlarla onların kurdukları kurumlar arasında sürekli bir ilişki hali bulunmaktadır. Bu ilişkilerden bazılarını teşkil eden hukuksal ilişkiler, hukuk kuralları tarafından düzenlenmekte ve bu çerçevede birtakım hak ve ödevler ortaya çıkmaktadır. Ancak toplumsal ilişkiler her zaman bir hukuk düzeni içinde ve hukuk kurallarının koyduğu ilkelere göre

⁸¹ Bayraklı, **Vergi Yargısı**, s. 15; Oktar, **Vergi Hukuku**, s.369; Öncel/Kumrulu/Çağan, s. 93.

⁸² Bütün idari işlemlerde olduğu gibi, vergisel işlemler de kamu yararını gerçekleştirme hedeflemektedir. Devlet yetkisinin özel yararlar için kullanılmaması gerekmektedir. Çünkü bu yetki topluma aittir. Toplumun bütününe ait olan bu hukuki güç, ancak kamu yararını sağlamak üzere kullanılabilir. Bu açıdan maksat unsuru sabittir, değişmez ve takdire bağlı değildir. Bkz. Aksoy, **Vergi Yargısı**, s. 62.

⁸³ Öncel/Kumrulu/Çağan, s. 91-92; Tosuner/Arıkan, s. 52.

ilerlememekte, bazı hallerde bu kuralların ihlal edildiği görülmektedir. İşte bu durum uyuşmazlıkların ortaya çıkmasına neden olmaktadır⁸⁴.

Genel olarak uyuşmazlık, herhangi bir konuya taraf olanların, o konuya ilişkin farklı düşünce ve tavırlara sahip olması nedeniyle anlaşamamalarını ifade etmektedir. Başka bir ifadeyle uyuşmazlık, karşılıklı olarak iki tarafın bir konu üzerinde farklı görüşlere sahip olmaları nedeniyle, düşülen anlaşmazlık halidir⁸⁵. Buna göre uyuşmazlık halinde, hak olarak hukuk düzenince korunan mevcut bir menfaatin ihlali veya hukuk düzenince kurulmuş menfaat dengesinin bozulması söz konusudur. Bu durumda hukuka inancın zedelenmemesi, sosyal barışın, sosyal adaletin sağlanabilmesi için bu dengenin yeniden kurulması gerekmektedir⁸⁶. Bu açıdan uyuşmazlığın doğal olarak bünyesinde barındırdığı farklılık ve anlaşmazlıklar, taraflar veya yargı makamı tarafından değerlendirilmekte ve taraflardan birinin haklı olduğuna dair kanaate varılması durumunda da çözüme kavuşturulabilmektedir⁸⁷.

Vergisel uyuşmazlıklarda kural olarak iki taraf yer almaktadır. Bir taraf etkin vergi süjesi durumunda olan devlet veya devlet tarafından vergilendirme yetkisi ile donatılmış kurumlar, diğer tarafta ise daha çok pasif durumda olan vergi yükümlüsü veya ceza muhatabıdır⁸⁸. Bu iki taraf arasında bir uyuşmazlığın çıkması durumunda bu uyuşmazlığın konusu, olaya uygulanacak hukuk kuralı olabileceği gibi maddi olayın varlığı veya niteliği de olabilmektedir⁸⁹. Bir başka ifadeyle vergisel uyuşmazlıklar taraflar arasında ya vergi kuralının içeriğinin ne olduğu hakkında ya vergiyi doğuran olayların gerçek mahiyetinin tayininde ya da maddi vakıaların hangi

⁸⁴ Kırbaş, **Vergi Hukuku**, s.195.

⁸⁵ Metin Taş, **Vergi Yargısı**, 2. Basım, Ekin, Bursa, 2005, s.2; Aksoy, **Vergi Yargısı**, s. 57.

⁸⁶ Hakan Pekcanitez/Oğuz Atalay/Muhammet Özekes, **Medeni Usul Hukuku**, 6. Bası, Yetkin, Ankara, 2007, s. 40.

⁸⁷ Mustafa Serdar Özbek, **Alternatif Uyuşmazlık Çözümü**, Genişletilmiş 2. Baskı, Yetkin, Ankara, 2009, s. 79.

⁸⁸ Ayrıca bazı durumlarda vergi yükümlüsü olunmamasına rağmen uyuşmazlığın bir tarafını teşkil etmek mümkündür. Örneğin emlak vergisi ile ilgili olarak belirlenen bina inşaat maliyet bedelleri konusunda Ticaret ve Sanayi Odaları ile Ticaret Borsaları Birliği dava açarak taraf olabilmektedir. Bkz. Taş, **Vergi Yargısı**, s. 3.

⁸⁹ Necmettin M. Berkin, **Medeni Usul Hukuku Esasları**, İstanbul, 1969, s. 16.

hukuksal kalıp içerisinde değerlendirilecekleri konusunda ortaya çıkmaktadır⁹⁰. Bu durumda bir konuda iki taraf anlaşmamaktadır⁹¹.

Vergilendirme işlemlerinin kimliğine bakıldığında devletin yükümlülere oranla belirgin bir üstünlüğü ve gücünün olduğu kabul edilmelidir. Başka bir ifadeyle vergilemede yükümlü edilgen durumdadır. Ancak bu durum, hukuk devletinde idareye vergilendirmeye ilişkin işlemlerde keyfi davranma hakkını vermemektedir. Vergilendirmede kanunilik ilkesi gereğince, idare vergilemeyle ilgili işlemleri kanuna uygun gerçekleştirmek zorundadır⁹². Buna rağmen iktisadi hayatın devamlı değişiklikler göstermesi, vergi kanunlarının sık sık değişmesi, vergi memurlarının dahi vergi kanunlarını anlamak ve uygulamakta çektiği güçlükler, vergi dairelerince kanunların dar yorumlanması ve maliyeci zihniyet içinde hareket edilmesi vergisel uyuşmazlıkların çoğalmasına yol açmaktadır⁹³.

Vergisel uyuşmazlıklar başlıca mükellefiyet, ceza kesme ve tahsil konularında ortaya çıkmaktadır. Mükellefiyette uyuşmazlıklar daha çok vergi matrahının belirlenmesi, verginin miktarı, muafiyet ve istisnalar ve mükellefin şahsında hatalar dolayısıyla meydana gelmektedir. Ceza kesmede uyuşmazlık, vergi suçlarına ait uyuşmazlıktır. Tahsil uyuşmazlıkları ise, tebliğ edilen ödeme emrine ilgili şahsın borcu olmadığı, bunu tamamen veya kısmen ödemediği veya borcun zamanaşımına uğradığı iddialarından doğmaktadır⁹⁴. Bu durumda uyuşmazlık, sakatlığın işlemin yetki, şekil, sebep, konu, maksat yönünden meydana gelmesine göre değişebilmektedir⁹⁵. Ayrıca vergiye ilişkin olarak uygulanan kanunların

⁹⁰ Gülsen Güneş, “Vergisel Uyuşmazlıkların Genel görünümü ve Bireysel Boyutlu Vergisel Uyuşmazlıklar”, **MAMK**, Prof. Dr. Sevim Görgün’e Armağan, 38. Seri, Yıl 1996/1997, İstanbul, 1998, s.260-261.

⁹¹ Ali Şafak, **Ansiklopedik Hukuk Sözlüğü**, Gözden Geçirilmiş 4. Baskı, Selim, Ankara, 2002, s.619.

⁹² Taş, **Vergi Yargısı**, s. 1.

⁹³ Erginay, **Vergi Hukuku**, s. 115.

⁹⁴ Erginay, **Vergi Hukuku**, s. 115-116.

⁹⁵ Şenyüz, s. 157.

anayasaya, tüzük, yönetmelik gibi kaynakların da kanunlara aykırı olduğu iddiasıyla uyuşmazlıkların çıkabilmesi olası bir durumdur⁹⁶.

1.3.2. Vergisel Uyuşmazlıkların Doğma Zamanı

Vergi hukukunda yaşanan uyuşmazlıklar, bir kamu tüzel kişinin bireysel bir hakka tecavüz ettiği veya onu ihlal ettiği iddiasına dayanmaktadır⁹⁷. Dolayısıyla vergisel uyuşmazlıkların doğma aşaması ve zamanına yönelik objektif ölçü, vergi kanunlarının vergiye taraf olanlara itiraz hakkı tanımına bağlıdır. Buna göre kanunlar verginin taraflarına hangi aşamada itiraz hakkı tanımışsa vergisel uyuşmazlıklar da o aşamada doğmaktadır⁹⁸. Burada taraflar, alacaklı olan veya olduğu iddiasındaki vergi idaresi ile borçlu veya borçlu olmadığını iddia eden karşı taraftır. Görüldüğü üzere vergisel uyuşmazlıklar, vergi idaresi ile mükellef arasında haksız yere fazla veya eksik vergi alınması veya istenmesi hallerinde ortaya çıkmakta; taraflardan birinin yetkili merciler nezdinde bu haksızlığın düzeltilmesini talep ettiği anda ise doğmaktadır⁹⁹.

1.4. Vergisel Uyuşmazlıkların Çözüm Yolları

1.4.1. Genel Olarak

Mükellef ile vergi idaresi arasından vergilendirme işlemlerinin doğruluğu anlamında ortaya çıkacak olan bir uyuşmazlığın giderilebilmesi ve böylece taraflar arasındaki kalıcı ilişkinin korunması için akla ilk gelen çözüm yolu yargı organlarına başvurmaktır. Ancak yargı organlarına başvurulması ile birlikte, uyuşmazlık sadece taraflar arasında olan bir sorun olmaktan çıkıp yargı organlarını da içine alan üçlü bir ilişkiye dönüşmektedir. Bu durumda sıkı şekilde yargılama kuralları devreye

⁹⁶ Kırbaş, **Vergi Hukuku**, s.196.

⁹⁷ Halil Kalabalık, **İdari Yargılama Hukuku**, Değişim, İstanbul, 2003, s. 285-286.

⁹⁸ Aksoy, **Vergi Yargısı**, s. 58; Taş, **Vergi Yargısı**, s.7-8.

⁹⁹ Özen Özoyamak, "Uzlaşma Müessesesi", **MEK**, 14. Seri, 1967, s.116.

girmekte ve ortaya çıkacak karar da kural olarak yargı organının tasarrufunda olmaktadır. O sebeple yargı yoluna başvurmak yerine, kanuni düzenlemeler çerçevesinde düzenlenmiş uyuşmazlığın barışçıl çözüm yollarının da uygulanabilirliği dikkate alınmalıdır¹⁰⁰.

Vergisel uyuşmazlık ortaya çıktıktan sonra, bir başka ifadeyle mükellefin kendisine karşı yapılan işlem ile ilgili vergi idaresi gibi düşünmemesi durumunda çözüm süreci başlatılabilmektedir. Bu süreçte uyuşmazlıkların çeşitli yollarla çözümü mümkündür. Günümüzde çözüm yolları ile ilgili en genel ayırım uyuşmazlığın bulunduğu aşamayla ilgili ayırımdır¹⁰¹. Buna göre vergisel uyuşmazlıkların çözüm yolları, idari aşamada ve yargısal aşamada olmak üzere ikiye ayrılarak incelenmektedir.

1.4.2. Vergisel Uyuşmazlıkların İdari Aşamada Çözümü

Bugün Türk vergi sisteminde yer alan vergilerin büyük bir kısmı beyan esasına göre tarh ve tahsil edilerek hazineye intikal ettirilmekte, bildirilen matrahların doğru olup olmadığı ise idare tarafından çeşitli şekillerde kontrol edilmektedir. İdare tarafından yapılan denetimler sonucunda beyan dışı bırakılan herhangi bir matrah ya da matrah farkının bulunması durumunda vergi idaresi vergiye tabi matrahı kendisi belirleyebilmekte, ayrıca bu matrah üzerinden ceza da kesebilmektedir. Bunun sonucu olarak, idare tarafından salınan vergi ve kesilen cezalarla ilgili olarak mükellefler veya ceza muhatapları, durumu uyuşmazlık konusu yapabilmektedirler. Bu anlamda ortaya çıkan uyuşmazlıkların idari aşamada çözümü de gündeme gelmektedir. İdari çözüm yolları ile ilgili doktrinde genel olarak kabul edilen kurumlar uzlaşma, cezalarda indirim, pişmanlık ve ıslah ile hata ve

¹⁰⁰ Her iki yolda da uyuşmazlığı çözen mercilerin oluşum şekli ve yetkisinin kaynağı farklıdır. Ancak alternatif çözüm yolları yerine yargı yolunun tercih edilmesi durumunda, yargılama sürecinin başlamasıyla birlikte tarafların rolü ve etkinliği azalmakta, uyuşmazlık çözümünde söz hakkı, yargılama makamına geçmektedir. Bkz. Pekcanitez/Atalay/Özekes, s. 41, 718.

¹⁰¹ Şenyüz, s. 157.

düzeltilmedi¹⁰². Mükelleflerin vergilendirme işlemlerine karşı yukarıda yazılı olan çözüm yollarına başvurma hakkı önemlidir. Zira böylece idarenin mükellefle kuracağı iyi bir diyalog, uyuşmazlıkların karşılıklı anlaşma yolu ile kısa sürede ve daha az masrafla sonuca bağlanması mümkün olabilecektir¹⁰³.

Devlet ile birey arasında uyuşmazlık çıkma ihtimalinin yüksek olduğu vergileme alanında, olası uyuşmazlıkların çözümü için öngörülen bu yöntemlerden uzlaşma ve cezalarda indirimden elde edilmesi olası başarı, bu yöntemlerin yapısı gereğince sınırlıdır. Başka bir deyişle gerek uzlaşmada gerekse cezalarda indirimden elde edilecek olumlu sonuç, uyuşmazlığın kısmen çözülmesi anlamına gelmektedir. Oysa pişmanlık ve ıslah ile hata ve düzeltme bütünsel başarı elde etmeye elverişli çözüm yöntemleridir. Örneğin düzeltme yolunda kısmi ve sınırlı başarı ihtimali her zaman mümkün ise de bu yola başvurmak suretiyle vergisel uyuşmazlığın tümüyle ortadan kaldırılması da ciddi bir olasılıktır¹⁰⁴.

1.4.2.1. Uzlaşma

Vergilendirmede verimlilik ilkesi gereği, olması gerekenden az, fakat zamanında toplanan vergiyi, olması gereken miktarda ancak gecikilerek toplanana yeğleyen kanun koyucu, yargısal çözüm yolunun yanı sıra, vergi toplama işlevinin yarattığı uyuşmazlıkların çözümünde, vergi idaresi ile mükelleflerin karşılıklı görüşme, tartışma ve pazarlık yöntemleriyle çözmeleri esasına dayanan uzlaşma

¹⁰² Tez çalışmasının konusu vergi hukukunda hata ve düzeltme yolu olduğundan bu konu başlığı altında bu müessesenin özelliklerinden ayrıca bahsedilmeyecektir.

¹⁰³ Kızılot/Kızılot, s.65. VDDK'nın 16.2.2007 tarih ve E. 2006/232, K. 2007/62 sayılı kararına göre "*Vergi ödevinin yerine getirilmesi için tesis edilen idari işlemlerin özel kurallara tabi olduğu, nihai işlem tesis edilmeden önce ve işlemin tesisinden sonra, yükümlülere idari müraaat yollarının tanındığı, böylece kesin işlem tesis edildikten sonra, dava yolu dışında, kamu alacağının gecikmeksizin tahsilinin sağlanmasının amaçlandığı görülmektedir... Bütün bu farklı düzenlemeler, vergiye ait idari işlemlerin özellikleri ile kamu maliyesinin, kamu hizmetlerinin aksamadan yürütülebilmesini sağlayacak şekilde zamanında düzenlenmesi gereği göz önüne alınarak yapılmış ve böylece kamu alacağının sürüncemede kalmaması amaçlanmıştır*". (Çevrimiçi), <http://www.danistay.gov.tr>, 20.1.2009

¹⁰⁴ Yusuf Ziya Taşkan, "Vergi Uyuşmazlıklarında Çözüm Yöntemlerinin Alternatif Değeri", **Vergi Sorunları**, Şubat 2007, S.221, s.136-137.

kurumunu Türk pozitif hukukuna armağan etmiştir¹⁰⁵. Bu anlamda uzlaşma vergisel uyuşmazlıkların yönetsel yolla çözümlenmesidir. Başka bir deyişle vergi miktarının ve buna bağlı vergi cezalarının, tarafların uzlaşma yönünde belirttikleri serbest iradeleriyle anlaşılabilir miktar üzerinden ödenmesidir. Bu yapısı ile uzlaşma, geniş bir zaman sürecine yayılı bir şekilde gelişen yükümlü idare ilişkisinin zedelenmeden devamını sağlayan bir diyalog yöntemi olarak vergi ve ceza ilgililerinin itiraz, görüş ve açıklamalarını ileri sürebildiği, idarenin idari işlemini gözden geçirebildiği sürecin adıdır¹⁰⁶. Gerçekte ise uzlaşma idare yönünden bir ödün kurumudur. Zira uzlaşma ile vergi idaresi bir kısım vergi veya ceza alacağından vazgeçmektedir. Buna göre uzlaşma amacıyla yapılacak görüşmelerde idarenin üstünlüğü ilkesi uygulanmamaktadır¹⁰⁷.

Uzlaşma kurumu, vergisel uyuşmazlıkları ve vergileme işlemlerindeki uyuşmazlıkları idari aşamada çözüme kavuşturmayı hedefleyen bir yapı sergilemektedir. Bu çerçevede tarhiyat ya da ceza kesme şeklinde tesis edilen ya da tesis edilecek olan idari işlem nedeniyle idare ile yükümlü veya ceza muhatabı arasında ortaya çıkan anlaşmazlıkların karşılıklı olarak görüşülüp anlaşılabilir olarak daha başlangıç aşamasında ortadan kaldırılması esas alınır. Bu amacın arkasında, genel olarak uzun bir sürece yayılı olan vergi yükümlülüğü ilişkisinin idare ve yükümlü arasında zedelenmeden sürdürülmesi düşüncesi yatmaktadır. Uzlaşma, bu yönü ile vergiyi doğuran olayın gerçekleşmesi ile hukuken varlık kazanan vergi alacağının tutar ve yükümlü boyutuyla belirginleştirilip tahsil edilerek devlet kasasına aktarılması sürecinde, usul ekonomisini ön plana çıkararak, en az maliyetle en net vergilemenin yapılmasına aracılık etmektedir¹⁰⁸. Ancak bunun için vergi idaresinin uzlaşma konusunda kendisine tanınan takdir yetkisini sınırsız bir yetki şeklinde

¹⁰⁵ Turgut Candan, **Vergilendirme Yöntemleri ve Uzlaşma**, Genişletilmiş ve Güncelleştirilmiş 2.Baskı, Maliye ve Hukuk Yayınları, Ankara 2006, s. 259.

¹⁰⁶ Tahir Erdem, “Vergi Cezalarında Uzlaşma Mümkün Mü?”, **Vergi Sorunları**, Eylül 2005, S.204, s. 83.

¹⁰⁷ Yılmaz Aliefendioğlu, “Vergide Uzlaşma”, **DD**, S.28-29, 1978, s.3, 14.

¹⁰⁸ Erdem, **Uzlaşma**, s.82.

yorumlamaktan vazgeçmesi ve uzlaşmayı vergiyi doğuran olay ve matraha ilişkin işlem, durum ve olayları ortaya koyma aracı olarak kullanması gerekmektedir¹⁰⁹.

Uzlaşma kurumu çerçevesinde belirlenen gün ve saatte mükellef veya vekilinin katılımıyla uzlaşma komisyonu arasında uzlaşma görüşmeleri yapılmaktadır. Toplantılarda tarhedilecek vergi ve kesilecek ceza tutarlarından ne kadarlık bir indirim yapılabileceği konusunda, mükelleflerin ekonomik durumu, ödeme gücü, tarhiyata konu olan matrah farklarının yoruma dayalı olup olmaması, inceleme raporlarının yargıya intikal ettirilmesi halinde yargı organlarının benzer uyuşmazlıklar için verdiği kararlar, inceleme sürecinde mükelleflerin inceleme elemanına yardımcı olup olmaması, gecikme faizinin oranı, inceleme raporlarında vergi hatası ya da maddi hata bulunması, tarhiyatın ikmalen ya da resen olması gibi hususlar etkili olabilmektedir. Fakat belirtilen bu hususların dikkate alınıp alınmaması tamamen uzlaşma komisyonunun yetkisi dahilindedir¹¹⁰.

Türk vergi sistemine 19.02.1963 tarihinde 205 sayılı Kanun ile giren uzlaşma kurumu hakkında, çeşitli eleştiriler yapılmaktadır. Bunlardan bir tanesi vergilemede eşitlik ilkesini zedelediği hususudur. Buna göre uzlaşma sonucunda kanun önünde her bakımdan aynı durumda olan iki mükelleften birinin uzlaşma yoluna gidip daha az vergi ödeyebilmesi mümkündür. Ayrıca, aynı durumda olan iki mükellefin ikisinin de uzlaşma yolunu seçmeleri halinde farklı sonuçların elde edilebilmesi de mümkündür. Bu durumlar, mali güce göre vergilendirme ilkesi ile bu ilkenin sonucu olarak ortaya çıkan ve aynı durumda olanların aynı şekilde vergilendirilmelerini öngören yatay eşitlik kavramı ile bağdaşmamaktadır¹¹¹. Bunun yanı sıra uzlaşma kurumu verginin yasallığı ilkesi ile de bağdaşmamaktadır. Buna göre vergiyi doğuran olay ile ortaya çıkıp tarh işlemi ile belirlenen vergi borcunun bir kısmından vergi

¹⁰⁹ Funda Başaran Yavaşlar, “Uzlaşma Uygulaması Hukuka Uygun mu?”, **Vergi Sorunları**, Şubat 2010, S. 257, s. 173.

¹¹⁰ Ruhi Önoğlu, “Tarhiyat Öncesi Uzlaşma Müessesesi ve Ortaya Çıkan Bazı Sorunlar”, **Vergi Dünyası**, Mayıs 2009, S.312, s. 27.

¹¹¹ Mehmet Batun, “Tarhiyat Sonrası Uzlaşma I”, **Yaklaşım**, Temmuz 2010, S. 211, s.114.

idaresinin feragati, bu ödev ilişkisinin kamusal niteliğine ve verginin yasallığı ilkesine aykırı bir durumu ortaya çıkarmaktadır¹¹².

Suç ve cezaların kanuniliği ilkesi, bireylere hangi fiilleri nedeniyle ne tür müeyyideler uygulanacağını önceden kanunla ortaya koymak suretiyle hem ceza uygulayıcıları karşısında bireysel koruma hem de idarenin keyfilikliğini önlemekle cezalandırmada eşitliği sağlamaktadır. Buna göre suç fiilinin tespiti halinde, bu fiile kanunla öngörölmüş olan ceza uygulanmak zorundadır. İdarenin, tek taraflı iradesi ile ya da ceza muhatabı ile anlaşmak suretiyle ceza belirleme imkanının bulunmaması gerekmektedir. Bu açıdan cezalar üzerinde de uzlaşmayı mümkün kılan düzenleme, bir başka ifadeyle ceza tutarlarının kendisine ceza kesilecek olan ile idarenin birlikte anlaşması suretiyle belirlenmesi hususu Anayasa’da yer alan kanunilik ilkesine aykırılık teşkil etmektedir¹¹³.

Yapılan eleştirilere rağmen kanun koyucu uzlaşmaya ilişkin VUK’ta yer alan düzenlemeleri değiştirmemiştir. Bu anlamda kanunların Anayasaya aykırılığı çerçevesinde iptal davası açmaya yetkili kişiler ve makamlar da uzlaşmaya ilişkin hükümlerin iptali için Anayasa Mahkemesine müracaat etmemişlerdir. Dolayısıyla eleştirilere rağmen, uzlaşmanın Türk vergi sistemindeki varlığını devam ettirmesinin sebebini, büyük ölçüde, uzlaşmanın sağladığı diğer hukuki yararlar da (hukuki güvenlik ve barış, yargı ekonomisi, kamu alacağının hızlı tahsilatı, dava nedeniyle katlanılacak zaman, emek ve giderden tasarruf sağlaması) aramak gerekmektedir¹¹⁴. Başka bir ifadeyle vergi idaresi kanunen alması gereken vergi ya da cezanın bir kısmından vazgeçmekte, buna karşın, vergi alacağını daha çabuk tahsil etmekte, çok sayıda davayı izleme yük ve maliyetinden kurtulmaktadır. Mükellef de uzlaşma

¹¹² Öncel/Kumrulu/Çağan, s. 171; İbrahim Organ, “Eleştirel Bir Yaklaşım-Yasal Af: Uzlaşma”, **Vergi Sorunları**, Haziran 2006, S. 213, s.169-173. Ayrıntılı bilgi için bkz. Gülsen Güneş, **Verginin Yasallığı İlkesi**, XII Levha, 2. Baskı, İstanbul, 2008, s. 181 vd.

¹¹³ Diğer yandan, vergi cezalarının kesilmesinde hata bulunması ya da yanılma halinin varlığı, pişmanlıkla verilen beyannameler, cezada indirim yoluna başvuru gibi durumlar Vergi Usul Kanunu tarafından düzenlenmiştir. Dolayısıyla bu durumlarda vergi cezaları ve bu cezaların esnetilmesine yönelik, idareye keyfilik tanıyan boşluk bırakılmamıştır. Bkz. Erdem, **Uzlaşma**, s.95-98.

¹¹⁴ Yavaşlar, s. 166.

halinde gerçek borcu ve cezası yerine daha az bir miktar ödeme olanağına kavuşmaktadır. Ayrıca, taraflar yargı kuruluşlarında yıllarca süren ve ilave masrafa neden olan davaları izleme zorunluluğundan kurtulmaktadırlar¹¹⁵.

Türk vergi sisteminde tarhiyat sonrası ve tarhiyat öncesi şeklinde iki tür uzlaşma yöntemi benimsenmiştir.

-Tarhiyat Sonrası Uzlaşma

Tarhiyat sonrası uzlaşmanın kapsamı Vergi Usul Kanununun ek 1. maddesine göre belirlenmektedir. Buna göre mükellef tarafından, ikmalen, resen veya idarece tarh edilen vergilerle bunlara ilişkin vergi ziyayı cezalarının(344. maddenin üçüncü fıkrası uyarınca vergi ziyayı cezası kesilen tarhiyata ilişkin vergi ve ceza hariç) tahakkuk edecek miktarları konusunda¹¹⁶ vergi ziyasına sebebiyet verilmesinin; kanun hükümlerine yeterince nüfuz edememekten ya da 369. maddede yazılı yanılmadan kaynaklandığının veya bu Kanunun 116, 117 ve 118. maddelerinde yazılı vergi hataları ile bunun dışında her türlü maddi hata¹¹⁷ bulunduğu¹¹⁸ veya yargı

¹¹⁵ Kırbaş, **Vergi Hukuku**, s. 200.

¹¹⁶ Kanun metninde belirlenen şekliyle sadece olağanüstü tarhiyatlarda uzlaşma yolu mümkündür. Bununla birlikte kısmi uzlaşma da mümkündür. Ayrıca VUK'un 359. maddesinde yazılı fiillerle vergi ziyasına sebebiyet verilmesi halinde ve usulsüzlük cezasının kesilmiş olması durumunda bu cezalar uzlaşmaya konu edilememektedir. Bunun yanı sıra VUK'un kapsamı dışında kalan vergi ve cezalar için de uzlaşma yolu kapalıdır.

¹¹⁷ Düzenlemede sözü edilen maddi hata, VUK'un 116, 117 ve 118'inci maddelerinde belirtilen hesap ve vergilendirme hataları dışında kalan, verginin miktarını mükellef aleyhine etkileyen her türlü maddi hatadır. Bu açıklamadan da anlaşılacağı üzere, uzlaşma olanağı yaratacak hatanın, her şeyden önce, maddi nitelikte olması gerekmektedir. Hatanın maddi niteliği, belge ve defterlerde veya verginin hesaplanması sırasında gerçekleştirilen işlem, yazı ve hesaplarda yapılmış bulunmasıyla anlaşılır. Bu nitelikte olmayan, örneğin, hukuki noktalara ilişkin bulunan hatalar için uzlaşma başvurusunda bulunulamaz. Uzlaşma olanağı yaratabilmesi için, hatanın, ayrıca, vergi miktarını mükellef aleyhine olacak biçimde etkilemiş(arttırmış) bulunması gerekir. Bkz. Candan, **Vergilendirme Yöntemleri ve Uzlaşma**, s.292-293.

¹¹⁸ Burada "*Vergi Usul Kanunu dışında herhangi bir maddi hata*" ifadesinde yer alan maddi hata ifadesinden neyin kastedildiği açık değildir. Ancak yukarıda da izah edildiği üzere VUK çerçevesinde düzenlenmiş bulunan hata halleri açık ve mutlak hesap ve vergilendirme hatasını içeren maddi hatalar olarak kabul edilmektedirler. Maddi hata deyimi diğer bazı hukuk disiplini ve kanunlarda da bu şekilde tanımlanmakta ve kabul edilmektedir. Örneğin 6100 sayılı HMK'nın maddi hatalarının düzeltilmesi kenar başlıklı 183. maddesine göre "*tarafların veya mahkemenin dava dosyasında bulunan belgelerdeki açık yazı ve hesap hataları, karar verilinceye kadar düzeltilebilir. Taraflardan birinin yazı veya hesap hatasını*

kararları ile idarenin ihtilaf konusu olayda görüş farklılığının oluştuğunun ileri sürülmesi durumunda, idare ile uzlaşılabilir.

Yukarıdaki açıklamalardan anlaşılacağı üzere mükellefin beyanı üzerine tarh edilen vergilerde ve doğal olarak tahakkuk eden ve miktarı kesinleşen vergilerde uzlaşma söz konusu olmamaktadır¹¹⁹. Buna göre tarhiyat sonrası uzlaşmanın söz konusu olması için, öncelikle bir vergi ve/veya ceza tarhiyatının yapılması ve tarhiyat evrakının (ihbarname) mükellefe tebliğ edilmesi gerekmektedir. Ancak bu aşamadan sonra uzlaşmaya başvuru neden ve hallerine dayanarak bu kuruma başvurmak mümkün olabilmektedir¹²⁰.

Uzlaşma sadece vergi ziyayı cezasında mümkündür. Usulsüzlüklerde ve vergi ziyayı cezasının 3 kat kesildiği durumlarda uzlaşma mümkün değildir. Ancak Maliye Bakanlığı çıkardığı 306 seri numaralı VUK Genel Tebliği¹²¹; VUK'un 359. maddesinde tanımlanan sahte ve muhteviyatı itibarıyla yanıltıcı belge düzenlenmesi ve kullanılması fiilleri ile vergi kaçakçılığı suçunun oluşması için kasıt unsurunun zorunlu olduğunu, sahte veya muhteviyatı itibarıyla yanıltıcı belge düzenlenmesinin, kastın karinesi olup, bunun ayrıca değerlendirilmesine gerek bulunmadığını, ancak gerçekte yapılan bir mal veya hizmet alımı karşılığında mal veya hizmeti sağlayan tarafından kendi belgesi yerine bir başka mükellefin belgesini verdiği ve belgeyi alan tarafın bu belgenin mal veya hizmetin sağlandığı mükellefe ait olup olmadığını bilemediği durumlarda; bir diğer ifadeyle kastın söz konusu olmadığı durumlarda suçun manevi unsurunun oluşmadığını, bu durumda vergi ziyasının VUK'un 359.

düzeltilmesi sonucu yargılama uzamışsa, yargılama giderlerinin belirlenmesinde bu durum da dikkate alınır". 5271 sayılı Ceza Muhakemesi Kanununun "Yargıtayca Davanın Esasına Hükmedilecek Hâller, Hukuka Aykırılığın Düzeltilmesi" kenar başlıklı 303. maddesinin f bendine göre "artırma veya indirim sonucunda verilecek ceza süresi veya miktarının belirlenmesinde maddî hata yapılmış ise..." davanın esasına hükmedebileceği gibi hükümdeki hukuka aykırılığı da düzeltebileceği kabul edilmiştir. Gene 5018 sayılı Kamu Mali Yönetimi ve Kontrol Kanunu'nun muhasebe hizmeti ve muhasebe yetkilisinin yetki ve sorumlulukları kenar başlıklı 61. maddesine göre muhasebe yetkilileri maddi hata çerçevesinde, harcama belgeleri üzerindeki bilgilerin, rakamların, oranların ve aritmetik işlemlerin doğru uygulanıp uygulanmadığını kontrol ile mükelleftir.

¹¹⁹ Bilici, **Vergi Hukuku**, s. 114.

¹²⁰ Nahit Kitiş, "Tarhiyat Sonrası Uzlaşma", **Vergi Dünyası**, Eylül 1989, S.97, s.17.

¹²¹ RG, 18.6.2002 tarih, S.24789.

maddesinde tanımlanan vergi kaçakçılığı suçu ile birlikte ele alınmaması ve vergi ziyayı cezasının bir kat olarak kesilmesi gerektiğini, bu çerçevede mükelleflerin VUK ek maddelerinde düzenlenen uzlaşma kurumundan yararlanma hakkının olduğunu vurgulayarak konuya farklı bir bakış açısı getirmiştir¹²². Burada dikkat edilmesi gereken nokta manevi unsurun oluşup oluşmadığını değerlendirecek ve karar verecek olanın idarenin kendisi olduğudur. Dolayısıyla bu durumun suçlu yerine suçsuzun cezalandırılmasına, mükellefler arasında eşitsizliğe, cezaların etkinliğinin azalmasına, mükellefler arasında farklı farklı uygulamaların ortaya çıkmasına neden olabilmesi mümkündür. Bu sebeple genel tebliğ ile getirilen düzenlemenin ortaya çıkardığı kuşkuvarın giderilmesi uzlaşma kurumunun sağlıklı işleyişi açısından zorunludur¹²³.

Uzlaşma talebi, vergi ihbarnamesinin tebliğ tarihinden itibaren otuz gün içinde yapılabilmektedir. Uzlaşma yönetmeliği md. 7'ye göre, uzlaşma talebi için mükellefin bizzat veya resmivekaletini haiz vekili vasıtasıyla(tüzel kişilerle küçüklerin ve kısıtlıların, cemaatler gibi tüzel kişiliği olmayan teşekküllerin kanuni temsilcileri vasıtasıyla) ve yazı ile yetkili uzlaşma komisyonuna müracaat etmesi gerekmektedir. Buna göre Maliye Bakanlığına, GİB'e veya diğer herhangi bir mercie başvuru, uzlaşma isteminde bulunulduğu sonucunu doğurmamaktadır¹²⁴.

¹²² Bu konuda Danıştay 9. D'nin 27.01.2010 tarih ve E.2009/2070, K.2010/269 sayılı kararında "...sahte ve muhteviyatı itibariyle yanıltıcı belge (fatura) kullanılması halinde üç kat vergi ziyayı cezası kesilmesi gerekmekte ise de; mal ve hizmeti gerçekten satın alan, yani bu mal ve hizmetin işletmesine girdiği ve kullanıldığı hususu açıkça belli olan ve bu nedenle gelir veya kurumlar vergisi yönünden tenkit edilmeyen kişinin, bunun karşılığında aldığı fatura veya sevk irsaliyesi gibi belgenin, bunu satan kişiye ait olup olmadığını araştırması ve bilmesi olanağının bulunmadığı durumlarda, bu tür sahte veya yanıltıcı belgeyi bilerek ve isteyerek kullanmadığı ihtimali de her zaman mevcut olabilir. Sahte ve muhteviyatı itibariyle yanıltıcı olan, ancak yukarıda anlatıldığı gibi bu faturayı kasıtlı ve kötü niyetli olarak kullanmadığı anlaşılan mükellefler adına kesilecek vergi ziyayı cezasının tek kat uygulanması hak ve adalet ilkelerine daha uygun olacaktır." şeklinde görüş ortaya konulmuştur.(Çevrimiçi), <http://www.kazanci.com>,20.5.2010. Bu konuda bkz. Noyan Alper Ünal, "Muhteviyatı İtibariyle Yanıltıcı Belgenin Kasten Ya Da Kötüniyetli Olarak Kullanılmadığı Hallerde Vergi Ziyayı Cezası ve Uzlaşma Müessesesi", **Vergi Dünyası**, Eylül 2010, S. 349, s. 46-47.

¹²³ Yılmaz Budak, "Uzlaşmanın Yozaştırılması", **Vergi Dünyası**, Haziran 2010, S. 346, s. 24.

¹²⁴ Aliefendioğlu, **Uzlaşma**, s.10.

Uzlaşma komisyonlarında yapılacak görüşmelerin sonunda bu komisyonlar tarafından düzenlenecek olan uzlaşma tutanakları kesin olup gereği vergi dairelerince derhal yerine getirilmek zorundadır. Ayrıca mükellef veya adına ceza kesilen kişilerin üzerinde uzlaşılan ve tutanakla tespit olunan hususlar hakkında dava açabilmeleri veya başka herhangi bir makama şikayette bulunabilmeleri mümkün değildir(VUK, ek md. 6). Başka bir ifadeyle uzlaşmanın gerçekleşmiş olması halinde mükellef, üzerinde uzlaşılan vergi ve cezaya (bunlardan birisi üzerinde uzlaşılmış olsa dahi her ikisine); adına sadece ceza kesilmiş bulunanın ise üzerinde uzlaşılan bu cezaya karşı dava açması mümkün değildir. Bu düzenlemenin bir gereği olarak; uzlaşma tutanakları esas alınmak suretiyle, uzlaşma neticesinde vergi ve ceza miktarında yapılan indirim düzeltme fişi ile ıslah edilmekte ve tahakkuk pusulası düzenlenmek suretiyle verginin tahakkuku, cezanın ise kesinleşmesi sağlanmaktadır. Uzlaşma tutanaklarında, uzlaşılan vergi ve buna göre düzeltilen ceza miktarları kesin olarak belirlenmiş ve bu durum, mükellefe anında tebliğ edilmiş olduğundan, durumun yeni bir ihbarname düzenlenmesi suretiyle tebliği gerekmemekte¹²⁵, uzlaşma vaki olduğu takdirde vergi ve cezaların, uzlaşma tutanağı ödeme zamanlarından önce ilgiliye tebliğ edilmişse kanuni ödeme zamanlarında; ödeme zamanları kısmen veya tamamen geçtikten sonra tebliğ edilmişse ödeme süreleri geçmiş olanlar uzlaşma tutanağının tebliğinden itibaren bir ay içinde hesaplanan gecikme faizi ile birlikte ödenmesi gerekmektedir(VUK, ek md. 8).

Uzlaşmanın temin edilememesi¹²⁶ ya da vaki olmaması¹²⁷ hallerinde; ortada uzlaşılmış bir olay veya miktar bulunmayacağı için, daha önce uzlaşma talebine konu

¹²⁵ Mehmet Nadir Arıca, “Uzlaşma ve Dava Açma”, **Vergi Sorunları**, Haziran 1999, S. 129, s.7.
¹²⁶ Uzlaşma yönetmeliğine göre uzlaşma talebinde bulunulması ve bu talebin kabul edilmesine rağmen, mükellef veya vekilinin uzlaşma komisyonunun davetine katılmaması, komisyona geldiği halde uzlaşma tutanağını imzalamaması veya tutanağı ihtirazi kayıtla imzalamak istemesi halinde uzlaşma temin edilememiş sayılmaktadır(md.10). Bu durumu tespit eden tutanak tarihi itibarıyla dava açma süresinin sona ermiş bulunması halinde, konunun artık vergi mahkemesinde dava konusu edilmesi mümkün gözükmemektedir. Ancak bu durumda dava açma hakkının bulunup bulunmadığı konusu tartışmalıdır. Bununla birlikte, uzlaşma temin edilememiş olmasına rağmen genel dava açma süresinin henüz dolmamış olması durumunda dava açma hakkı saklıdır. Bkz. Kızılot/Kızılot, s. 275-277.

¹²⁷ Uzlaşmanın vaki olmaması, uzlaşma talebinde bulunan kişinin uzlaşma toplantısına katılmasına rağmen komisyonun teklifini kabul etmemesi durumudur. Bu durumda uzlaşma

teşkil etmiş işlem ve olayların dava konusu edilmesi mümkün olacaktır. Bunun yanı sıra, mükellef veya ceza muhatabının aynı vergi veya ceza için uzlaşma talebinden önce dava açması mümkündür. Bu durumda dava, uzlaşma işleminin sonuca bağlanmasından önce vergi mahkemelerince incelenmemelidir. Dolayısıyla, işlem yönünden öncelik uzlaşma komisyonu müzakerelerindedir¹²⁸. Ancak uzlaşmaya konu edilecek olan uyuşmazlık herhangi bir sebeple incelenir ve karara bağlanırsa bu kararın hükümsüz sayılması gerekmektedir¹²⁹. Böyle bir yola başvurulması durumunda dava esastan incelenmemekte ancak dava ile ilgili hazırlık işlemleri sürmektedir. Böylece, sonradan dava açılması ihtimaline karşı zaman kazanılmış olunmaktadır¹³⁰.

Üzerinde uzlaşılan vergi ve cezalar hakkında cezalarda indirim imkanından; cezalarda indirim imkanından yararlananların ise uzlaşma imkanından aynı anda aynı uyuşmazlık konusu için yararlanmaları mümkün değildir. Ancak, ceza muhatabının, uzlaşma tutanağını imzalayınca kadar uzlaşma talebinden vazgeçtiğini bildirmesi suretiyle cezalarda indirimden yararlanmayı talep edebilmesi mümkündür(VUK, ek md. 9).

-Tarhiyat Öncesi Uzlaşma

Vergi Usul Kanununun ek 11. maddesine göre “*Maliye Bakanlığı, vergi incelemesine dayanılarak tarh edilecek vergilerle kesilecek cezalarda(344 üncü*

komisyonu nihai teklifini tutanağa geçirmekte, mükellef de dava açma süresinin son günü akşamına kadar komisyonun nihai teklifini kabul ettiğini bir dilekçe ile vergi dairesine bildirmesi durumunda bu tarih itibariyle uzlaşma sonuçlarından yararlanmaya hak kazanmaktadır. Uzlaşmanın vaki olmaması halinde ise mükellef, tarh edilen vergiye veya kesilen cezaya uzlaşmanın vaki olmadığına dair düzenlenen ve kendisine tebliğ olunan tutanağın tebliğinden itibaren genel hükümler dairesinde ve yetkili vergi mahkemesi nezdinde dava açabilmektedir. Bu takdirde dava açma süresi bitmiş veya 15 günden az kalmış ise bu süre tutanağın tebliğ tarihinden itibaren 15 gün olarak uzamaktadır(Uzlaşma Yönetmeliği, md. 10,13).

¹²⁸ Arıca, **Uzlaşma**, s.8-9.

¹²⁹ Uzlaşmanın gerçekleşmemesi halinde, durdurulmuş olan davanın görülmesine, durumun vergi idaresince bildirilmesi üzerine vergi mahkemesinde devam olunacaktır(VUK, ek md. 9).

¹³⁰ Zuhul Kızılot, “Tarhiyat Sonrası Uzlaşma Sonuçlanmadan Vergi Davasının Esastan İncelenemeyeceği”, **Yaklaşım**, Ocak 2010, S. 205, s.305.

maddenin üçüncü fıkrası uyarınca vergi ziyai cezası kesilecek tarhiyata ilişkin vergi ve ceza hariç) tarhiyat öncesi uzlaşma yapılmasına izin verebilir”. Buna göre tarhiyat öncesi uzlaşma mükellef hakkında düzenlenmiş inceleme raporları vergi dairesine gönderilmeden yani vergi dairesince tarhiyat yapılmadan incelemenin sonuçlanmasından hemen sonra yapılmaktadır. Yalnızca vergi incelemelerine dayanılarak tarh edilecek ve Bakanlık vergi dairelerinin tarha yetkili olduğu bütün vergi, resim ve harçlar ile bunlara ilişkin olarak kesilecek vergi ziyai cezası, usulsüzlük ve özel usulsüzlük cezaları tarhiyat öncesi uzlaşmanın kapsamına girmektedir. Vergi incelemesine dayanan her türlü vergi tarhiyatı ve ceza uygulamaları tarhiyat öncesi uzlaşmanın kapsamına girmemektedir. Bir vergi incelemesine dayanmakla beraber, resen takdirin inceleme elemanı tarafından yapılmayıp, matrah takdirinin takdir komisyonuna bırakıldığı hallerde tarhiyat komisyonunun kararına istinad edeceğinden, tarhiyat öncesi değil tarhiyat sonrası uzlaşma söz konusu olacaktır¹³¹.

Tarhiyat öncesi uzlaşma, vergi idaresi ile mükellefin bir araya gelerek tarhiyata dayanak oluşturmak üzere oluşturulan raporda istenilecek vergi ve ceza tutarlarında indirim yapılarak bunların tahakkuk edecek miktarında ve yargıya gitmeme konusunda anlaşmalarıdır¹³².

Uzlaşma için nezdinde inceleme yapılan kimsenin bizzat veya noterden alınmış vekaletnameye dayanarak vekilinin vasıtasıyla (Tüzel kişiler, küçük ve kısıtlılarla, vakıflar ve cemaatler ile tüzel kişiliği olmayan teşekküllerde bunların kanuni temsilcileri marifetiyle) ve yazılı olarak incelemeyi yapana veya bağlı bulunduğu birime veya ekip başkanlığına başvurması şarttır (Tarhiyat Öncesi Uzlaşma Yönetmeliği, md.8). Uzlaşma için başvuru yapacak veya görüşmelere vekaleten katılacak kişilerin sahip oldukları vekaletnamede tarhiyat öncesi uzlaşmaya yetkili olduklarına dair bir ibarenin mutlaka olması gerekmektedir. Mükellef isterse uzlaşma talebinin tutanağa alınmasını talep edebilir ki -uygulamada

¹³¹ Önoğlu, s. 25.

¹³² Budak, **Uzlaşma**, s. 20.

genellikle böyle olmaktadır- bu da ilgili mercie yapılmış yazılı başvuru yerine geçmektedir¹³³.

Mükellefler incelemenin başlangıcından, inceleme ile ilgili son tutanağın düzenlenmesine kadar geçen süre içerisinde her zaman uzlaşma talebinde bulunabileceklerdir. Harici bilgilere dayanılarak mükelleflerin bilgisi dışında yapılan incelemelerde ise inceleme elemanı, herhangi bir taahhüt altına girmeksizin mükellefi uzlaşma talebinde bulunmaya davet edebilecektir(TÖUY, md.11/1). Mükelleflerin bilgisi dahilinde yapılan incelemelerde ise inceleme elemanının mükelleflerin tarhiyat öncesi uzlaşma isteyip istemediklerini sorma, tespit etme ve beyanını son tutanağa veya ayrı bir tutanağa geçirme zorunluluğu bulunmaktadır¹³⁴.

Tarhiyat Öncesi Uzlaşma Yönetmeliğinin md.9/son fıkrası gereğince, incelenmenin sonuçlandığı tarihte tarh zamanaşımının sona ermesine üç aydan az bir zaman kalması halinde mükellefe *“tarhiyat öncesi uzlaşmada bulunup bulunmayacağı sorulmayacağı gibi talepte bulunmaya da davet edilmeyecektir”*. Ancak yönetmeliğin bu hükmü mükellefin bu süreçte kendiliğinden uzlaşma talebinde bulunmasına engel değildir. Mükellefin uzlaşmayı talep hakkı vardır, fakat vergi idaresinin buna izin verme konusunda kanuni bir yükümlülüğü yoktur. Bu açıdan bakıldığında, vergi idaresinin incelemenin sonuçlanmasının zamanaşımının son üç ayı içine sarkması halinde kamu alacağını tarh edip bir an önce tebliği cihetine gideceği anlaşılmaktadır. Yönetmelikle yapılan bu düzenlemede amaç tarhiyatın tebliğinin engellenmesini önlemek ve kamu alacağını güvence altına almaktır¹³⁵.

Uzlaşma komisyonlarının yürüteceği uzlaşma görüşmeleri sonucunda uzlaşmanın sağlanması mümkündür. Bu durumda komisyonun düzenleyeceği uzlaşma tutanakları kesin olup, gereği vergi dairelerince derhal yerine getirilir. Tarhiyat öncesi uzlaşmaya varılması halinde, tutanakla tespit edilen bu durum

¹³³ Önoğlu, s.26.

¹³⁴ Aksoy, **Vergi Yargısı**, s.122.

¹³⁵ Cevdet Okan Bahar, “Genel Olarak Uzlaşma Müessesesi ve Tarh Zamanaşımının Son Üç Ayında Uzlaşma”, **Vergi Dünyası**, Kasım 2002, S.255, s.169-170.

hakkında dava açılmaz ve başka herhangi bir mercie şikayette bulunulamaz. Ayrıca mükellefler, üzerinde uzlaşılacak vergi miktarına göre düzeltilen ceza hakkında VUK'un 376. maddesinde düzenlenen cezalarda indirim hükümlerinin kendilerine uygulanmasını talep edemezler(TÖUY, md.17). Uzlaşma görüşmeleri sırasında kısmi uzlaşma talebinde bulunulması halinde, tutanağın açıklama bölümünde inceleme raporunda eleştirilen matrah farklarından hangilerinde uzlaşma talep edildiği ve bunlara ilişkin olarak uzlaşılacak vergi miktarı belirtilmektedir. Kısmi uzlaşmanın yapılması durumunda ise uzlaşma talep edilmeyen veya uzlaşılacak matrah farkları için gerekli tarhiyat yapılmak üzere inceleme raporu vergi dairesine gönderilmektedir(TÖUY, md. 16). Ancak dikkat edilmesi gerekir ki salınan vergi ve cezada uzlaşmış olması, uzlaşmaya konu raporun doğruluğunu göstermediği gibi bunların uzlaşan mükellef veya ceza muhatabı tarafından kabul edildiğini de göstermemektedir. Uzlaşma tutanağı imzalandığında imzalayan, sadece tutanakta yazılı tutarları dava açmadan ödeyeceğini kabul etmiş olmaktadır. Görüldüğü gibi, uzlaşmak, salınan verginin doğruluğunu göstermediği gibi, vergiyi doğuran olayın doğruluğunun mükellef tarafından onaylandığı anlamına da gelmemektedir¹³⁶.

Uzlaşma konusu yapılan vergide uzlaşma vaki olduğu takdirde uzlaşma tutanağı düzenlenmekte ve derhal ilgili vergi dairesine intikal ettirilmektedir. Bu tutanak tahakkuk fişi yerine geçmektedir. Uzlaşma tutanağı vergi ve cezaların ödeme zamanlarından önce ilgiliye tebliğ edilmişse kanuni ödeme zamanlarında; ödeme zamanları kısmen veya tamamen geçtikten sonra ilgiliye tebliğ edilmiş ise ödeme süreleri geçmiş olanlar uzlaşma tutanağının tebliğ tarihinden itibaren bir ay içinde vergi tutarları(cezalar üzerinden faiz hesaplanmamaktadır) üzerinden ilgili verginin normal vade tarihinden uzlaşma tutanağının imzalandığı tarihe kadar geçen süre için hesaplanan gecikme faizi ile birlikte ödenmesi gerekmektedir(TÖUY, md.19).

¹³⁶ Bekir Baykara, "Uzlaşma Talebinde Bulunmak Veya Uzlaşmak Haksız Olunduğunu Kabul Anlamına Gelmez", **Teoride ve Pratik Yönleriyle Vergi ve Vergi Ceza Hukuku**, HUD, Ankara, 2008, s.457.

Mükellefle uzlaşma komisyonu arasında yapılan görüşmeler sonucunda ödenecek vergi ve ceza tutarları konusunda bir uzlaşmanın vaki olmaması veya temin edilememesi durumunda mükelleflerin tarhiyat sonrası uzlaşma talep hakları ortadan kalkmaktadır. Bu durumda mükelleflerin vergi ve ceza ihbarnamelerinin vergi dairesince tebliğ edilmesinden sonra 30 gün içerisinde yargı yoluna başvurmaları ya da VUK'un 376. maddesinde yer alan ceza indiriminden yararlanabilmeleri mümkündür. Zira tarhiyat öncesi uzlaşmanın vaki olamaması veya temin edilememesinin yükümlü veya ceza muhatabının bu hakları üzerinde olumsuz bir etkisi söz konusu değildir¹³⁷.

Yukarıda görüldüğü üzere uzlaşma yolunun tercihinde bulunacak ilgililer açısından tarhiyat öncesi uzlaşmanın tarhiyat sonrası uzlaşmaya göre birtakım üstünlükleri vardır. Buna göre tarhiyat öncesi uzlaşmada inceleme sürecinde inceleme elemanının yapabileceği birtakım hataların, yanlış hesaplamaların tarhiyat yapılmadan önce bu komisyonlarda tartışılarak, gerektiğinde inceleme elemanının da dinlenmesi suretiyle düzeltilmesi olanağı vardır. Ayrıca tarhiyat sonrası uzlaşmadan farklı olarak usulsüzlük ve özel usulsüzlük cezalarında uzlaşmak da mümkündür. Bu anlamda incelemenin yapıldığı denetim biriminde oluşturulmuş bulunan tarhiyat öncesi uzlaşma komisyonları mükelleflere incelemelerde yapılması muhtemel hataları ve eleştirilen konulardaki görüşlerini açıklayabilecekleri bir ortam sunmakta, yanlış ve hatalı durumların tarhiyat yapılmadan önce düzeltilmesi imkanını vermektedir¹³⁸.

1.4.2.2. Cezalarda İndirim

VUK'un 376. maddesine göre, ikmalen, resen veya idarece tarh edilen vergi veya vergi farkını ve kanunda gösterilen indirimlerden arta kalan vergi zıyaı, usulsüzlük ve özel usulsüzlük cezalarının mükellef veya vergi sorumlusu tarafından adı geçen tarhiyatlara ilişkin ihbarnamelerin tebliğ tarihinden itibaren otuz gün içinde

¹³⁷ Candan, **Vergilendirme Yöntemleri ve Uzlaşma**, s. 422.

¹³⁸ Önoğlu, s. 24,30.

ilgili vergi dairesine başvurulması durumunda borcun vadesinde ödeneceğinin veya 6183 sayılı Amme Alacaklarının Tahsili Usulü Hakkında Kanunda belirtilen türden teminat gösterilerek vadenin bitmesinden itibaren üç ay içinde ödeneceğinin bildirilmesi durumunda kanunda öngörülen cezalarda indirim oranlarından yararlanılabilmesi mümkündür. Bu hükümlerin vergi aslına tabi olmaksızın kesilen usulsüzlük cezaları hakkında da uygulanması kanun hükmü gereğidir¹³⁹. Buna göre vergi ziyayı cezasında birinci defada cezasının yarısı¹⁴⁰, sonraki başvurularda cezanın üçte biri; usulsüzlük veya özel usulsüzlük cezalarında ise her durumda cezanın üçte biri indirilebilmektedir. Mükellef veya vergi sorumlusunun ödeyeceğini bildirdiği vergi ve vergi cezasının kanunda öngörülen süreler içinde ödenmemesi durumunda veya uyuşmazlığın dava konusu edilmesi durumunda cezalarda indirim hükümlerinden yararlanma imkanı kalmamaktadır.

Cezalarda indirim yolunda kanun koyucu, adına ceza kesilen vergi mükellef veya sorumlusunun bazı şartları yerine getirmesi durumunda cezanın bir bölümünden vazgeçmek suretiyle uyuşmazlığın sona erdirilmesini olanaklı kılmaktadır. Bu haliyle cezalarda indirim kurumu, borçların bir kısmının ödenmesinin teklif ve kabul edildiği durumlarda alacağın belli bir kısmından vazgeçilmesi ile sonuçlanan uzlaşma kurumuna benzemektedir. Bu iki müessese arasındaki fark, uzlaşma kurumunda tarafların az ya da çok pazarlık ve anlaşma imkanı varken cezalarda indirim kurumunda şartları kanunla belirlenmiş koşulların yerine getirilmesi durumunda yapılacak indirim miktarı kanunla belirlenmiş durumdadır. Başka bir ifadeyle

¹³⁹ Kanun hükmünden de anlaşılacağı üzere cezalarda indirime konu olan cezalar, vergi aslına bağlı olarak kesilen cezalar ve vergi aslına bağlı olmaksızın kesilen cezalar olarak ikiye ayrılmıştır. Buna göre idarece yapılan cezalı tarhiyatlarda sadece cezalardan arta kalan tutarın ödenmesi yeterli olmamaktadır. Ayrıca varsa cezanın bağlı bulunduğu vergi aslının da aynı süre içinde ödenmiş veya ödemenin güvence altına alınmış olması gerekmektedir. Fakat vergi aslına bağlı olmaksızın da kesilebilen usulsüzlük cezalarının varlığı durumunda bir vergi aslının olmaması nedeniyle sadece cezalardan arta kalan tutarın yatırılması cezalarda indirim kurumundan yararlanmak için yeterlidir. Bkz. Turgut Candan, **Vergi Suçları ve Cezaları**, Güncelleştirilmiş 2. Baskı, Maliye ve Hukuk, İstanbul, 2010, s. 501.

¹⁴⁰ Burada birinci defada yarısı deyiminden mükellef veya ceza sorumlusunun tüm mükellefiyet hatayı boyunca ve her vergi için ayrı ayrı değil sadece bir vergi türü için ve bir kez yararlanabildiğini anlamak gerekmektedir.

cezalarda indirim kurumu, tüm yararlanma ve indirim koşulları kanunla belirlenmiş uzlaşma kurumudur¹⁴¹.

Cezalarda indirim kurumunun kapsamına kanun gereğince sadece VUK'un kapsamına giren vergi türleri girmektedir. Bu sebeple gümrük ve tekel idarelerince alınan vergi ve cezalar cezalarda indirim kurumunun kapsadığı vergiler içerisine girmemektedir¹⁴². VUK'ta yer alan cezalarda indirim müessesinde, kanundaki tanımdan anlaşılacağı üzere vergi asıllarında veya bir ceza olmamakla birlikte ikmalen, resen ve idarece tarh edilen vergilerde, bu vergilerin ilgili bulunduğu dönemdeki normal vade tarihinden dava konusu yapılmaksızın kesinleşmeleri halinde tahakkuk tarihine kadar, dava konusu yapmaları halinde ise yargı organı kararlarının tebliğ tarihinde kadar uygulanan ve tahakkukun gecikmesinden dolayı hesaplanan gecikme faizlerinde herhangi bir indirim söz konusu olmamaktadır. İndirim vergi asıllarına değil sadece cezalara münhasırdır. Ayrıca tekerrür nedeniyle arttırılarak kesilen cezalar ile ilgili olarak 376. maddede herhangi bir olumsuz hükmün bulunmaması nedeniyle cezalarda indirimin bu durumlarda da uygulanması mümkündür¹⁴³.

Yukarıda verilen bilgiler çerçevesinde ceza indiriminden yararlanmanın ilk şartı, tutarında indirim talep edilecek cezanın dava konusu edilmemesidir. Ancak, ihbarnamenin tebliği üzerine dava açılmasına rağmen, 30 günlük dava süresi dolmadan ve vergi mahkemesi karar vermeden önce, davadan vazgeçilmiş olması durumunda yine ceza indiriminden yararlanılması mümkündür. Eğer açılan dava üzerine vergi mahkemesi bir karar vermişse, bu karar üzerine bir üst mahkemeye gitmekten vazgeçilse ve ceza ilgilileri tarafından ödenmek istenilse dahi ceza indiriminden yararlanılabilmesi söz konusu olmamaktadır¹⁴⁴. Davanın açılması

¹⁴¹ Candan, **Vergi Suçları ve Cezaları**, s. 497.

¹⁴² Gümrük idareleri açısından cezalarda indirim kurumuna benzer düzenleme Gümrük Kanunu md. 244'te yer almaktadır.

¹⁴³ Kemal Akmaz, "Cezalarda İndirim Müessesesi", **E-Yaklaşım**, Kasım 2008, S. 191, s.555vd.

¹⁴⁴ Yafes Pehlivan, "Cezalarda İndirim Uygulamasının Usul ve Esasları", **Yaklaşım**, Temmuz 2005, S. 151, s.114.

üzerine, cezanın türünün değişmesi durumunda da durum aynı kalmaktadır¹⁴⁵. Bununla birlikte yapılan tarhiyatın yargı organlarınca usul yönünden kaldırılması durumunda vergi idaresi tarafından yeniden yapılan tarhiyata karşı, yargı kararında vergi ve ceza hakkında bir karar verilmemiş olması nedeniyle cezalarda indirim başvurusunda bulunma imkanı mevcuttur¹⁴⁶.

Cezada indirim talep etmenin ikinci şartı, ihbarnamenin tebliğinden itibaren 30 günlük süre içinde ilgili vergi dairesine başvuruda bulunulması ve vergi aslına bağlı kesilen cezalarda vergi aslının ve indirimden arta kalan tutarın, vergi aslına bağlı olmayan cezalarda sadece indirimde arta kalan tutarın bu sürede veya teminat gösterilmesi koşuluyla 3 ay içinde ödenmesidir. İlgili vergi dairesinden kasıt vergiyi tarh eden, indirime konu cezayı kesen vergi dairesidir¹⁴⁷. İlke olarak ceza indiriminden yararlanmak isteyen mükellef ya da ceza sorumlusunun bu hususu, dava açma süresi içinde vergi dairesine bildirmesi gerekmektedir. Yapılacak olan bildirim yazılı veya sözlü olması veya bildirim şekli konusunda kanun hükmünün bir belirlemesi yoktur. Bununla birlikte sözlü olarak yapılacak bildirimlerin VUK'un 169. maddesinde yer alan "*sözlü bildirmeler tutanakla tespit olunur*" hükmünde hareketle tutanağa bağlanmasında yarar vardır¹⁴⁸. Ayrıca hiçbir başvuruda bulunmaksızın, vergi aslı ile cezanın indirimden sonraki kısmını, süresi içinde ödeyenlerin de indirimden yararlanabilmesi mümkündür¹⁴⁹.

1.4.2.3. Pişmanlık ve Islah

Pişmanlık ve ıslah yolunda, vergi suçu veya kabahati niteliği taşıyan durumlaridarece öğrenilmeden önce mükellef tarafından ilgili mercilere haber

¹⁴⁵ Örneğin kaçakçılığa dayanan cezalı bir tarhiyat nedeniyle vergi mahkemesinde dava açan mükellefin, açmış olduğu dava sonunda, kaçakçılık cezasının vergi ziyat cezasına çevrilmesi durumunda dahi vergi ziyat cezası için ceza indirim talebinde bulunulamaz. Bkz. Kızılot/Kızılot, s. 155.

¹⁴⁶ Yılmaz Özbacı, **Vergi Usul Kanunu Yorum ve Açıklamaları**, Oluş, Ankara, 2007, s. 995.

¹⁴⁷ Pehlivan, **Cezalarda İndirim**, s. 115.

¹⁴⁸ Candan, **Vergi Suçları ve Cezaları**, s. 508.

¹⁴⁹ Kızılot/Kızılot, s. 169.

verilmekte ve böylece hukuka aykırı olan işlemlerin düzeltilmesi imkanına kavuşulmaktadır. Bu çerçevede vergi idaresince suç veya kabahat teşkil eden fiilini itiraf edip haber veren mükellefe ceza uygulanmamaktadır¹⁵⁰. Dolayısıyla vergi kaybı gerçekleşikten, verginin tahakkuku geciktikten veya vergi eksik olarak ödendikten, failin suçun hareket unsurunu oluşturan fiilleri tamamlandıktan sonra dahi, mükellefin serbest iradesi ile yani pişmanlıkla vergi kaybını ortadan kaldırması durumunda idari veya adli ceza kesilmemektedir¹⁵¹. Başka bir ifadeyle pişmanlık ve ıslah yoluyla kanun koyucu tamamlanmış bir suç veya kabahatin cezalandırılmasından vazgeçmektedir¹⁵².

Pişmanlık ve ıslah kurumunun, vergi suç veya kabahati işleyenlerin, bu suçlardan duydukları pişmanlığı hukukileştirdiğini ifade etmek mümkündür. Kanun koyucunun bu kurumu düzenlemekteki amacı, gizli kalmış ve işlediği suç veya kabahatten ötürü pişmanlık duymuş kimseleri bazı şartlara uyulması halinde cezalandırmaktan vazgeçmektir. Bu yolla gizlenmiş suç ve kabahatler ve dolayısıyla devletin vergi alacağı belki de hiç meydana çıkarılamayacakken mükellefin beyanı ile ortaya çıkmaktadır¹⁵³. Buna göre devletin amacı, mükellefi cezalandırmak değil hem vergi alacağını tahsil etmek hem de mükellefin işini sürdürmesinin sağlanması yoluyla vergi kaynağını sürekli kılmak¹⁵⁴, vergi mükelleflerini vergi ziyasına neden olan kanuna aykırı eylemlerini vergi dairesine bildirmeye özendirerek, vergi verimliliğini korumak ve vergi kayıp-kaçaklarını azaltmaktır¹⁵⁵.

İşlerliği büyük ölçüde vergi yönetiminin ve denetim mekanizmalarının etkinliğine bağlı olan pişmanlık ve ıslah kurumunu sistemin bütünlüğünden

¹⁵⁰ Şerafettin Aksoy, “Türk Vergi Hukukunda Pişmanlık ve Islah Müessesesi”, **MAMK**, 33. Seri, 1989-1990, s.42-43.

¹⁵¹ Yılmaz Hızlı, **Türk Vergi Hukukunda Kaçakçılık Suçu**, Kazancı, Ankara, 1984, s.81.

¹⁵² İsmail Işık/Selimhan Topaç, “Pişmanlık ve Islah Kurumunun Tarihsel Süreç İçerisinde İrdelenmesi”, **Vergi Dünyası**, Ağustos 2006, S.300, s.72.

¹⁵³ Osman Selim Kocahanoğlu, “Vergi Hukukunda Pişmanlık Nedir?”, **İktisat ve Maliye**, C.32, Nisan-Mart 1986, s. 123.

¹⁵⁴ Uğur Yiğit, **Vergi Kaçakçılığı Suçları ve Diğer Hürriyeti Bağlayıcı Vergi Suç ve Cezaları**, Beta, İstanbul, 2004, s.227.

¹⁵⁵ Mehmet Yaşın, “Vergi Ziyana Sebebiyet Vermeyen Kaçakçılık Suçlarında Pişmanlık Müessesesinden Yararlanılabilir Mi?”, **Yaklaşım**, Şubat 2010, S. 206, s.80.

soyutlayarak, tek başına işlerliği olabilecek bir araç olarak düşünmek mümkün değildir. Unutmamak gerekir ki vergi kaçırmanın davranışlarının temelinde bir tür iktisadi rasyonalite yatmaktadır. Bu nedenle vergi kaçırmanın marjinal maliyetinde bir artış olmadığı halde, yükümlülerin salt vicdan azabı sebebiyle işledikleri suçları itiraf etmelerini ve vergilerini ödemelerini beklemek gerçekçi bir yaklaşım olmayacaktır¹⁵⁶. Gerçekten, vergi denetim oranının düşük olması karşısında, bu konunun önemi daha da artmaktadır. Bu anlamda mükellefin gizlediği vergi matrahını kendiliğinden vergi idaresine bildirmesinin temel nedeninin yakalanma korkusu olduğu ileri sürülebilir. Kişilerin bu nedene dayalı olarak uygulamadan yararlanmak istemeleri vergi denetiminin etkinliğiyle doğru orantılıdır¹⁵⁷.

Pişmanlık ve ıslah sadece beyana dayanan vergilerde geçerlidir. Beyana dayanan vergilerden ne anlaşılması gerektiği herhangi bir duraksamaya imkan vermeyecek şekilde açıktır. Buna göre pişmanlık ve ıslah yolunun VUK'un 1. maddesinde yer alan *“Bu kanun hükümleri ikinci maddede yazılı olanlar (Gümrük ve Tekel İdarelerince alınan vergi ve resimler) dışında genel bütçeye giren vergi, resim ve harçlar ile, il özel idareleri ve belediyelere ait vergi resim ve harçlar hakkında uygulanır.”* hükmü ile yine VUK'un 3. maddesinde *“...bu kanunda kullanılan vergi kanunu tabiri iş bu kanun ile bu kanun hükümlerine tabi vergi, resim ve harç kanunlarını ifade eder.”* hükümleri çerçevesinde gümrük ve tekel idarelerince alınan vergiler dışında beyan esasına dayalı olarak tarh ve tahakkuk ettirilen vergiler yönünden uygulandığını söylemek mümkündür¹⁵⁸.

Pişmanlık ve ıslah hükümleri emlak vergisinde uygulanmamaktadır. Zira vergi idaresi, emlak vergisi açısından kanunu ihlal eden fiilleri tespit etme gücüne sahiptir. Başka bir ifadeyle vergi idaresi tapu kayıtlarından, vergi dairesi ve belediye tahsil daireleri kayıtlarından, vergi kanunlarını ihlal fiillerini saptayacak durumdadır.

¹⁵⁶ Recai Dönmez, “Pişmanlık ve Islah Kurumunun İşlerliğine Yönelik Kuramsal Tartışmalar ve Bu Kurumun Hukuki Niteliği”, **Vergi Dünyası**, Eylül 1994, S.157, s.79-80.

¹⁵⁷ Fatma Taş, “Vergi Hukukunda Pişmanlık ve Değerlendirilmesi”, **Yaklaşım**, Ağustos 2007, S. 176. s.284.

¹⁵⁸ Işık/Topaç, s.74.

Görüleceği üzere, bu verginin pişmanlık hükümlerinin dışında tutulmasının esas nedeni, kendiliğinden haber verme şartının gerçekleşmesinin mümkün olmamasıdır¹⁵⁹.

VUK'un "Kaçakçılık suçları ve cezaları" başlığını taşıyan 359. maddesinde, "371 inci maddedeki pişmanlık şartlarına uygun olarak durumu ilgili makamlara bildirenler hakkında bu madde hükmü uygulanmaz" denilerek, kaçakçılık fiillerini işleyenlerin 371. maddede düzenlenen "pişmanlık ve ıslah" hükümlerinden yararlanmaları halinde, haklarında 359. maddede hükme bağlanan hürriyeti bağlayıcı cezalar yönünden işlem yapılmayacağı hükme bağlanmıştır. Böylece yükümlülerin beyan etmedikleri veya eksik beyan ettikleri matrahlar üzerinden hesaplanan vergiler bakımından hem vergi ziyayı cezası kesilmeksizin ödeme olanağı getirilmiş hem de kaçakçılık fiillerini işleyen yükümlüler için bu fiillerle ziyaa uğrattıkları vergileri "pişmanlık ve ıslah" hükümlerinden yararlanarak ödemeleri halinde hem vergi ziyayı cezasının kesilmemesi hem de hürriyeti bağlayıcı cezalar yönünden işlem yapılmaması esası benimsenmiştir¹⁶⁰.

VUK'un 351. maddesine göre usulsüzlük kabahati "vergi kanunlarının şekle ve usule müteallik hükümlerine riayet edilmemesidir". Bu kabahatte, vergi ziyayı kabahatinde olduğu gibi ortada bir vergi kaybı söz konusu olmamaktadır. Aksine, usulsüzlük kabahatinde vergi kaybına neden olabilecek tehlike suçu meydana gelmektedir. Burada, vergi mükellefi veya sorumlusu, vergi kanunlarının şekle ve usule ilişkin hükümlerine aykırı davranarak, vergi ziyayı için elverişli bir ortam

¹⁵⁹ Ayrıca Veraset ve İntikal Vergisi açısından, beyannamenin hiç verilmemiş olması halinde pişmanlık hükümlerinin uygulanması mümkün değildir. Çünkü VUK'un 342. maddesine göre vergi ziyayından bahsedilmesi için, ikinci bir 15 günlük süresinin verilmesi ve bu süre içinde de beyannamenin verilmemiş olması gerekmektedir. Bu ikinci sürenin verilmesi ise beyannamenin verilmemesi fiilinin(vergi ziyayına sebebiyet verilmiş olunmaktadır) vergi idaresinin bilgisi dahilinde olduğunu göstermektedir ve bu da pişmanlık hükümlerinden yararlanmaya, kanun metninde açıkça ifade edildiği gibi engeldir. Bu verginin uygulanmasında, pişmanlık hükümleri ancak verilen beyannameye bazı servet unsurlarının dahil edilmemesi ve bu durumun idarece tespitinden önce ek beyanname verilmesi halinde mümkündür. Bkz. Gülgün Akarsu Yapıcıoğlu/Bülent Koçak, "Pişmanlıkla Beyan", **Vergi Sorunları**, Ekim 2001, S. 157, s.51,60.

¹⁶⁰ Azmi Demirci, "Pişmanlık ve Islah Uygulamasında Yaşanan Sorunlar", **Vergi Dünyası**, Mart 2009, S. 303, s.11-12.

oluşturmaya çalışmaktadırlar. Uygulamada özel usulsüzlük cezası için pişmanlık hükmünün uygulanmayacağı konusunda hiçbir tereddüt yoktur. Genel usulsüzlük cezasını gerektiren durumlarda ise ilke olarak VUK'un 371. maddesine göre pişmanlıkla beyanname verilmesi, genel usulsüzlük cezalarının kesilmesini engellemektedir. Buna göre süresinde verilmeyip pişmanlıkla verilen beyannameler ilgili vergi dairesi tarafından kabul edildiğinde, yükümlüye VUK'un 352. maddesinin 1. bendi gereğince birinci derecede bir kat usulsüzlük cezasının kesilmesi gerekmektedir. Öte yandan kanuni süresi içinde beyanname verdikten sonra, pişmanlık talebiyle ek beyanname vererek haklarında işlem yapılmasını isteyen yükümlüler hakkında usulsüzlük cezasının kesilmesi mümkün değildir¹⁶¹.

Esasen mükelleflerin pişmanlık ve ıslah talebinde bulunabilmeleri için öncelikle vergi ziyayı cezası gerektiren fiillerle vergi ziyasına sebebiyet vermiş olmaları gerekmektedir. Buna göre, vergi kanunlarına aykırı fiilleri işlemiş olsalar da işledikleri fiillerin sonucunda vergi ziyayı ortaya çıkmayan durumlarda veya VUK'un 359. maddesinde düzenlenen ve “engelleyci suç-tehlike suçu” olarak tanımlanan, oluşması için vergi ziyasının şart olmadığı, maddede sayılan eylemlerin işlenip tamamlanmasının suçun maddi unsurunun oluşumu için yeterli olduğu kaçakçılık fiillerinin, vergi ziyasına yol açmadan gerçekleşmesi durumlarında¹⁶² pişmanlık ve ıslah kurumundan yararlanmak mümkün değildir¹⁶³. Ancak, kaçakçılık suçunun

¹⁶¹ Işık/Topaç, s. 77-78.

¹⁶² Yine pişmanlık nedeniyle verilen beyannamede zarar beyanı veya mahsuplar gibi nedenlerle ödenecek verginin bulunmaması halinde ya da pişmanlık ve ıslah hükümlerinin uygulanmasına engel bir durumun mevcut olması hallerinde pişmanlık ve ıslah talebi kabul edilmemektedir. Dikkat edilirse, kanun maddesinin başlığı “*pişmanlık ve ıslah*”tır. Bu bağlamda, mükellefin hazineyi vergi kaybına uğrattığı için pişman olduğundan ve bu pişmanlıktan kurtulma isteğinden bahsedilebilmesi için ödenecek bir verginin varlığından ve 341. madde gereğince, ödenecek olan bu verginin eksik tahakkuk ettirilmesi veya zamanında tahakkuk ettirilmemiş olmasından söz etmek gerekmektedir. Zira böyle bir verginin olmaması halinde mükellefin pişman olmasını gerektirecek bir nedenden bahsedilmesi mümkün olmamaktadır. Bkz. Yapıcıoğlu/Koçak, s.60.

¹⁶³ 4369 sayılı Kanunla VUK'ta yapılan önemli düzenlemeler ceza hükümlerinde de önemli değişikliklere yol açmıştır. Bu değişiklikler çerçevesinde kaçakçılık suçu ile vergi ziyayı arasındaki illiyet kesilmiştir. Başka bir ifadeyle kaçakçılık suçu VUK'un 359. maddesinde sayılan fiillerin işlenmesi ile tamamlanan bir suç olarak tanımlanmış ve böylece bu suçun oluşumu için vergi ziyasının oluşması, şart olmaktan çıkarılmıştır. Ancak suç ve cezalar yönünden getirilen düzenlemelere paralel olarak, pişmanlık ve ıslah müessesesinin vergi ziyayı cezasına bağlı olarak işleyen kurgusu değiştirilmediğinden ve kaçakçılık suçu açısından

oluşması için “*vergi ziyai*” sonucu aramayan bir kanuni düzenlemenin, kaçakçılık fiili nedeniyle kesilecek vergi ziyai cezasının ve hükmolunacak hürriyeti bağlayıcı cezaların ortadan kaldırılması için “*vergi ziyai*” sonucunu araması bir çelişkidir. Bu durum aynı zamanda eşitlik ilkesi olmak üzere hem temel hukuk ilkelerine aykırıdır hem de kaçakçılık suçlarının takibinde, suç ve suçluyla mücadelede önemli yarar sağlayabilecek yolların etkinliğini sınırlandırmaktadır¹⁶⁴.

Pişmanlık ve ıslah kurumundan yararlanabilmek için pişmanlık isteğinin bir dilekçe ile kendiliğinden, herhangi bir etki veya baskı altında olmaksızın ilgili makamlara bildirilmesi gerekmektedir. Dikkat edilirse burada yetkili makam değil ilgili makamdan söz edilmektedir. Burada ilgili makam olarak anlaşılması gereken, suç veya kabahatin işlendiği vergiyi kanunen tarh ve tahakkuk ettirmeye yetkili vergi daireleridir¹⁶⁵. Ayrıca kural olarak, dilekçede pişmanlık talebinin açıkça belirtilmesi gerekli iken bu talebin açık bir şekilde belirtilmemesine rağmen, içerik olarak pişmanlık hükümlerinden faydalanmak istenildiği anlaşılıyorsa yine pişmanlık ve ıslah için başvuru şartlarının gerçekleşmiş olduğu kabul edilmelidir¹⁶⁶.

Pişmanlık ve ıslah hükümlerinden yararlanabilmek için ayrıca vergi ziyai cezasını gerektiren fiillere yönelik, haber verilen husus hakkında bir “*muhbir*” tarafından “*herhangi bir resmi makama*” ihbarda bulunulmamış; herhangi bir vergi incelemesine başlanılmamış¹⁶⁷ veya olayın takdir komisyonuna sevk edilmemiş

pişmanlık hükümlerinden yararlanma şartları açıkça ortaya konmadığından bazı soru işaretleri gündeme gelebilmektedir. Bkz. Tahir Erdem, “Kaçakçılık Suçunda Pişmanlık”, **Vergi Sorunları**, Haziran 2004, S.189, s.110-111.

¹⁶⁴ Demirci, s.13.

¹⁶⁵ Kocahanoğlu, **Pişmanlık**, s. 125.

¹⁶⁶ Yapıcıoğlu/Koçak, s.53.

¹⁶⁷ Değnilmesi gereken önemli bir nokta, incelemenin ne zaman başlamış sayılacağı konusunda VUK’un 140. maddesinde 23.07.2010 tarih ve 6009 sayılı Kanunla yapılan değişikliktir. Buna göre vergi incelemesi, ilgili defter ve belgelerin alındığı bilgisini de içeren tutanağın düzenlendiği anda başlamakta ve bu husus mükellefin bilgisine girmiş olmaktadır. Yapılan değişikliğe göre, inceleme elemanları vergi incelemesine başlanıldığını gösteren tutanağın bir örneğini ilgili vergi dairesine gönderecekler, vergi idaresi de bu şekilde inceleme yapıldığı bilgisine sahip olacaktır. Vergi incelemesine başlanmasıyla vergi dairesinin bilgi sahibi olması arasındaki zaman farkı içerisinde mükelleflerin pişmanlık dilekçesi vermeleri durumunda bu dilekçe sonuç doğurmayacak, mükellefler pişmanlıktan yararlanamayacaklardır. Yani pişmanlıktan yararlanmak için mükelleflerin başvurusunun

olması da gerekmektedir. Ancak, belirtilen bu maddede ve VUK'un ilgili diğer maddelerinde “*muhbir*” ve “*herhangi bir resmi makam*” ifadelerinin ne anlama geldiği açıklanmamıştır. Bu durum, uygulamada ciddi sorunlara yol açmakta ve belirtilen ibarelerin geniş yorumlanması, çoğu zaman yükümlülerin pişmanlık hükümlerinden yararlanamaması sonucunu doğurmaktadır¹⁶⁸. Resmi kayıtlara geçirilmemiş ihbar dilekçe veya tutanakları mükellefin pişmanlık talebinden yararlanmasını engellemektedir. Ayrıca bir ihbarın pişmanlık dilekçesini hükümsüz kılması için ihbar dilekçesi veya tutanağında belirtilen hususun, mükellefin pişmanlık dilekçesinde yer verdiği husus ile ilgili olması gerekmektedir. Amaç asılsız ihbarların pişmanlık uygulamasına engel olmasını engellemektir¹⁶⁹. Fakat burada zorunlu olan ihbar dilekçesi ile pişmanlık dilekçesi arasındaki konu denkliği, inceleme konusunda aranmamaktadır. Buna göre haber verilen hususla vergi incelemesinin konusu arasında denklik olmasa bile herhangi bir vergi incelemesine başlanılmış olması pişmanlık talebini hükümsüz kılmaya yetmektedir¹⁷⁰. Ancak “*herhangi bir*” ifadesinin takdir komisyonuna intikal eden olaylar için kullanılmamış olması nedeniyle takdir komisyonuna sevk edilen husus ile pişmanlık dilekçesinin içeriğinin aynı olmaması halinde pişmanlık talebi kabul edilmektedir¹⁷¹.

Pişmanlık dilekçesinin mükellef tarafından belli koşullara uygun şekilde yetkili resmi makamlara verilmesi ile doğrudan doğruya ceza uygulamalarından kurtulmak mümkün değildir. Ancak dilekçenin verilmesi, suç veya kabahati işleyen kişinin cezadan kurtulmasının başlangıcıdır. Mükellef veya ceza muhatabı pişmanlık dilekçesini verdikten sonra yerine getirmesi gereken yükümlülükleri yapması durumunda pişmanlık ve ıslah yolunun sonuçlarından faydalanabileceklerdir¹⁷². Bu

incelemeye başlama tutanağından önce yapılmış olması gerekmektedir. Bkz. Tayfun Şahin, “6009 Sayılı Kanunla Yapılan Değişikliklerin Pişmanlık Uygulamasına Dolaylı Etkileri”, **Yaklaşım**, Eylül 2010, S. 213, s. 58-60.

¹⁶⁸ Demirci, s.14.

¹⁶⁹ Resmi kayıtlara geçirilmesi, ihbarın yapılma tarihini tespit açısından önem taşımaktadır. Bkz. Aksoy, **Pişmanlık**, s. 47.

¹⁷⁰ Kocahanoğlu, **Pişmanlık**, s. 128-129.

¹⁷¹ Yapıcıoğlu/Koçak, s.54.

¹⁷² Aksoy, **Pişmanlık**, s. 49.

yükümlülükler haber verme dilekçesinden itibaren hiç verilmemiş beyannamelerin verilmesi, eksik veya yanlış beyanların tamamlanmış olması ve ödenmesi gereken vergilerin pişmanlık zammı ile birlikte genehaber verme tarihinden itibaren 15 gün içinde ödenmesidir. Başka bir ifadeyle VUK, md. 371'e göre, pişmanlıkla verilen beyannamelerde, 15 günlük ödeme süresinin başlangıcı olarak tahakkuk fişinin düzenlendiği tarih değil haber verme dilekçesinin verildiği tarih esas alınmaktadır.

1.4.3.Vergisel Uyuşmazlıkların Yargısal Aşamada Çözümü

Devletin toplumsal ve kamusal hayatı düzenleyen kurallar çerçevesinde temel görevlerinden biri de toplumsal ve kamusal barışı ve adaleti sağlamaktır. Bu görev doğrultusunda devlet sadece genel ve soyut kurallar koyma yükümlülüğü altında bulunmamakta, ayrıca bunların uygulanmasını da sağlamak yoluyla bu düzenin devamının da garantörü olmak durumundadır. Bu çerçevede devlet, yapılan bir ihlal sonucunda bir uyuşmazlık halinin ortaya çıkması halinde hak arama özgürlüğünün bir sonucu olarak her zaman için yargı yoluna başvuru hakkını açık tutmakla mükelleftir¹⁷³.

Günümüzde devlet şahıslara daha çok yaklaşmış, onun günlük hayatına inmiş ve bu ortak çalışma birlikteliğinin toplamı üzerindeki payının sınırlarını çok ileriye taşımıştır. Bunun sonucu olarak mali vergiler terkedilmiş, bu vergiler yerlerini politik vergilere, düzenleyici vergilere bırakmıştır. Bu durum şahıslara bazı güçlü teminatların verilmesini zorunlu kılmaktadır. Bu teminatlardan en önemlisi, tarh olunan vergilere karşı dava ve temyiz yollarına başvurma imkanının sağlanmasıdır. Buna göre vergilerin tarh, tahakkuk ve tahsili işlemlerinin kanunlara uygun şekilde yürütülmesi, bu sahada yargısal bir kontrolün kurulması ile mümkündür. İdare tarafından tarh edilen vergi ve ceza ile ilgili olan kişilerin hak ve menfaatleri ancak bu şekilde teminat altına alınabilir. Dolayısıyla vergisel uyuşmazlıkların idareye

¹⁷³ 1982 Anayasasınının 36. maddesine göre “Herkes, meşru vasıta ve yollardan faydalanmak suretiyle yargı mercileri önünde davacı veya davalı olarak iddia ve savunma ile adil yargılanma hakkına sahiptir. Hiçbir mahkeme, görev ve yetkisi içindeki davaya bakmaktan kaçınmaz”.

bağlı olmayan, hakim bağımsızlığına sahip yargı organları tarafından karara bağlanması şarttır¹⁷⁴.

Hukuk devletlerinde, devlet dahil kamu kuruluşlarının eylem ve işlemlerinin, hukuk kurallarına uygun olarak yapılıp yapılmadığı, bunların etkisinde olmayan, bağımsız ve tarafsız yargı organlarının denetimine tabi tutulmaktadır. Hukuk devleti olmanın zorunlu bir şartı da budur. Buna göre hukuk devleti ilkesi, bütün davranışlarında hukuka, hukukun genel ilkelerine ve anayasaya uyan, insan haklarına saygı gösteren ve bütün eylem ve işlemleri yargı denetimine tabi olan devlet demektir. Bu bakımdan idari işlemler marifetiyle kişiler nezdinde vergilendirme yapılırken uyuşmazlığın ortaya çıkması durumunda vergilerin kanunlara uygun istenip istenmediği veya alınıp alınmadığı hususunun yargı organlarınca denetlenmesi gerekmektedir¹⁷⁵.

Vergisel uyuşmazlıkların yargısal aşamada çözümünde barışçıl nitelikteki idari çözüm yollarının aksine davacı ve davalı arasındaki çekişme, yargı organının işlemi ile karara bağlanıp kesin olarak son bulmaktadır. Bu anlamda yargı yolu, bir yandan uyuşmazlığı ortadan kaldırırken öte yandan idarenin yargısal denetimini gerçekleştirmek suretiyle hukuk devleti ilkesinin subjektif vergiler bakımından uygulanmasını mümkün kılmaktadır¹⁷⁶. Fakat burada henüz yargılama yapılmadan var olan maddi gerçeğin, yargılama sonrasında mahkeme kararıyla ortaya çıkacak adli gerçeğe örtüşmesi gerekmektedir. Bunun gerçekleşmesi ölçüsünde adaletin de gerçekleşmiş olacağını önemle vurgulamak gerekmektedir. Aksi halde belki uyuşmazlık sonuçlandırılmış olacak, bununla birlikte adalet tam olarak gerçekleşmeyecektir¹⁷⁷.

¹⁷⁴ Recep Turgay, “Türkiye’de Mali Kazanın Bugünkü Durumu”, **Maliye Enstitüsü Konferansları**, 8. Seri, 1962, s.169.

¹⁷⁵ Rüştü Aral, “Danıştay’ın Tarihçesi, Kuruluş ve Görevleri”, **Danıştay Dergisi**, S.3, 1971, s.37.

¹⁷⁶ Öncel/Kumrulu/Çağan, s. 185.

¹⁷⁷ Pekcanitez/Atalay/Özekes, s. 52.

İKİNCİ BÖLÜM

VERGİ HATALARININ ÖZELLİKLERİ VE TÜRLERİ

1. HATA KAVRAMI

1.1. Genel Olarak

Lügat anlamıyla hata istemeyerek ve bilmeyerek yapılan yanlış, kusur, yanılğı anlamına gelmektedir¹⁷⁸. Hata halinde, gerçekleşen durum ile birbirine uygun olmayan bir düşünce, gerçekleşen ile düşünülen arasında bir yanılğı hali bulunmaktadır¹⁷⁹. Burada yanılğının, hata eden taraf açısından, kuşkusuz bir şekilde gerçek kabul edilen bir fiil olarak kabul edilmesi gerekmektedir¹⁸⁰. Bu çerçevede dar anlamda hata bir durum veya olay, kısaca gerçek hakkında bilinçli olmayan yanlış veya eksik tasavvurdur. Geniş anlamda hata ise bir olay veya durum hakkında dar anlamda hatanın yanı sıra bilgisizlik halinin de söz konusu olması halidir. Bilgisizlik bir olay ve durum ya da gerçek hakkında bilgi yokluğudur. Bu anlamda bilgisizlik ile dar anlamda hata hukuken eşit tutulur ve ikisi birlikte geniş anlamda hata halini meydana getirir¹⁸¹. Bir kişi veya makamın olayları yanlış anlaması veya değerlendirmesi suretiyle beklenti ve tahminlerinin isabetsiz olmasını ifade eden hata halinde, daima bilmeme veya istememe unsuru gereklidir. Zira kastın yani bilme veya isteme unsurunun bulunduğu hallerde hatadan söz edilmesi mümkün değildir¹⁸². Böylece hatalı durumlarda iradesini açıklayan kişi veya makam, gerçek durum hakkındaki yanlış düşüncesi veya gerçek durum hakkındaki bilgisizliği nedeniyle iradesini yanılğıya düşerek açıklamak durumunda kalmaktadır¹⁸³.

¹⁷⁸ Şafak, s.171.

¹⁷⁹ Ayhan Önder, **Ceza Hukuku Genel Hükümler**, C.II, III, Yenilenmiş 2. Bası, İstanbul, 1992, s. 311.

¹⁸⁰ Ejder Yılmaz, **Hukuk Sözlüğü**, Genişletilmiş 7. Baskı, Yetkin, Ankara, 2002, s. 460.

¹⁸¹ Fikret Eren, **Borçlar Hukuku Genel Hükümler**, 11. Baskı, Beta, İstanbul, 2009, s. 340-341.

¹⁸² Ahmet M. Kılıçoğlu, **Borçlar Hukuku Genel Hükümler**, Genişletilmiş 5. Bası, Ankara 2005, s.125.

¹⁸³ Aydın Zevkliler, **Borçlar Hukuku**, Turhan, Ankara, 2001, s. 92.

1.1.1. Vergi Hukukunda Hata

Vergilendirme işlemlerinde vergiyi doğuran olaydan sonra yapılacak işlemlerin vergiyi doğuran olaya göre şekillenmesi gerekmektedir. Esas olan şey yapılan işlemlerin vergiyi doğuran olaya uygun yapılmasıdır. Bu durum aynı zamanda verginin yasallığı ilkesinin bir gereğidir. Zira verginin yasallığı ilkesi, vergiyi doğuran olaya göre ödenmesi gereken verginin miktarı veya vergiyi doğuran olayın gerçekleşmemiş olmasına rağmen ödenmemesi gerekirken ödenen vergilerin belirlenmesini amaçlar. Buna göre bir hatanın varlığı halinde ödenmesi gereken vergilerin yapısı ve miktarı olması gerekenden farklı bir sonuca evrilir. Başka bir deyişle vergisel olaylar ve işlemler üzerinde yapılması gereken işlemlerin nitelik ve türünde sapma, ödenmesi gereken verginin doğruluğunu sakatlar ve sonuç olarak eksik veya fazla vergi almak veya istemek suretiyle mükellef veya ceza sorumlusunun hukuki güvenliği etkilenmiş olur.

Bir vergi, doğumundan tahsili aşamasına kadar tarh, tahakkuk, tahsil gibi birçok aşamalar geçirmektedir. Bu işlemlerin yapılması esnasında gerek mükellefler tarafından gerekse idare tarafından hesaplarda veya vergilendirmede bazı hataların yapılması mümkündür. Örneğin genel itibariyle beyan esasına dayanan modern vergilerde mükellefin verginin matrah, oran veya hesabında hata yapması söz konusu olabilir¹⁸⁴. Aynı hataların diğer işlemlerde vergi alacağı-borcu ilişkisinin karşı tarafında bulunan vergi idaresi tarafından da yapılması söz konusu olabilir. İşte bu şekilde hem vergi idaresi leh-aleyhine hem de mükellef leh-aleyhine meydana gelen hatalar, ister vergi idaresi aleyhine, ister mükellef aleyhine yapılmış olsun, “*vergi hataları kolaylıkla ve her zaman düzeltilebilir*¹⁸⁵” prensibi çerçevesinde ıslah

¹⁸⁴ Recep Turgay, **Vergi Usul Kanunu ve Tatbikatı**, İstanbul, 1958, s. 232.

¹⁸⁵ Osman Selim Kocahanoğlu, **Gerekçeli Türk Vergi Kanunları**, 9. Baskı, Temel, İstanbul, 1995, s.473.

edilmektedir¹⁸⁶. Bu çerçevede kanun koyucu gerçekleşmesi muhtemel bu durumları göz önünde bulundurarak, yapılan vergi hatalarının düzeltilmesini sağlamak amacıyla 213 sayılı VUK'un 116-126. maddelerinde yer alan hata ve düzeltme ile ilgili hükümleri ihdas etmiştir¹⁸⁷.

Vergi Usul Kanununun 116. maddesine göre “*Vergi hatası, vergiye müteallik hesaplarda veya vergilendirmede yapılan hatalar yüzünden haksız yere veya fazla eksik vergi istenmesi veya alınmasıdır*”. Bu tarif, mükelleften istenen vergi miktarını hedef almakta ve verginin asıl veya cezalarına etkisi olmayan diğer hataları vergi hatası niteliğinde saymamakta, bu şekilde hataların gerçekleşme şartları ve şekilleri de sınırlandırılmış bulunmaktadır¹⁸⁸.

Vergi Usul Kanununa göre her hata hali vergi hatası niteliği taşımamaktadır. Bu konuda VUK'ta yer alan hata türlerine bakmak gerekmektedir. Buna göre yapılacak hataların VUK'un 117. maddesinde yer alan “*Hesap hataları*”¹⁸⁹ veya 118. maddesinde yer alan “*Vergilendirme hataları*”¹⁹⁰ kapsamına girmesi halinde düzeltme yolundan yararlanılabileceği olanaklıdır. Bu hata hallerinin kapsamına sokulamayan diğer hukuka aykırı hallerinin kural olarak vergi hukukunda hata hali olarak değerlendirilmesi ve bu haller için VUK'ta öngörülen düzeltme çözüm yolunun uygulanması mümkün değildir¹⁹¹.

¹⁸⁶ Mehmet Ali Özyer, **Açıklama ve Örneklerle Vergi Usul Kanunu Uygulaması**, 4. Baskı, Hesap Uzmanları Derneği, 2006, s.224; Nurettin Eroğlu/Ali Uysal, **Açıklamalı ve İctihathı Vergi Usul Kanunu**, 4. Baskı, Ankara, 2009, s.167.

¹⁸⁷ H. Fevzi Karagözoğlu/ Faruk Kazancı, **Vergi Uyuşmazlıkları ve Çözüm Yolları**, Ankara, 1972, s. 271.

¹⁸⁸ Turgay, **Vergi Usul Kanunu**, s. 232.

¹⁸⁹ Hesap hataları; matrah hataları, vergi miktarında hatalar ve verginin mükerrer olmasıdır.

¹⁹⁰ Vergilendirme hataları; mükellefin şahsında hata, mükellefiyette hata, mevzuda hata ve vergilendirme veya muafiyet döneminde hatadır.

¹⁹¹ Genel olarak hata kavramının özünde bilinçli olmayan bir tasavvur, bilmeme veya istememe unsuru olsa da vergi hukukunda hata kavramında kanunda hata olarak kabul edilen unsurların kasıtlı dahi yapılmış olması halinde düzeltme işlemi uygulanmaktadır. Bu açıdan vergi hukukunda hata halinin kabulü ve düzeltme işleminin yapılabilmesi için hareket unsurunun varlığı yeterlidir. Kusur derecesine bakılmamaktadır. Önemli olan kanunda sayılmış hata hallerinin varlığı halinde bunların düzeltilmesidir.

Vergi cezalarında yapılacak hatalarla ilgili ise VUK'un 375. maddesi nazara alınmalıdır. Bu maddeye göre vergi cezalarında yapılan hatalar bu kanunda vergi hataları için belli edilen usul ve şartlara göre düzeltilebilmektedir.

1.1.2. İdare Hukukunda Hata¹⁹²

İdare örgütünün temel varlık sebebi, toplumun kolektif gereksinimlerinin karşılanması amacıyla yürütülen kamu hizmetlerinin ve bu hizmetlerin yürütülmesi için kaçınılmaz olan kamusal düzenin kamusal organlar eliyle sağlanması ve korunmasıdır¹⁹³. İdare, bir yönetim ve uygulama işi ve kuruluşudur¹⁹⁴. İdari faaliyet ise devletin yasama ve yürütme erklerinin belirlediği siyasi yön ve hukuki çerçevede, toplumun düzenli ve uygarca yaşamını sağlamak ve sürdürmek için kamu gücü ve ihtisasa dayanan bir teşkilatla doğrudan, devamlı ve ahenkli bir şekilde kamusal faaliyetlerin yürütülmesidir¹⁹⁵. Başka bir tanımla idari faaliyetin konusu, devletin yasama ve yargı fonksiyonları ile yürütme organının salt siyasal nitelikli faaliyetleri dışında kalan ve toplumun gündelik gereksinimlerini karşılamak ve gündelik yaşamının sürdürülmesini sağlamak amacıyla yürütülen tüm kamusal iş ve faaliyetlerdir. Bu anlamda kamu hizmeti idari faaliyetin konusunu oluşturmakta¹⁹⁶ ve bu hizmet esas olarak idare organları tarafından yerine getirilmektedir¹⁹⁷.

¹⁹² İdare hukukunda, diğer hukuk disiplinlerinde olduğu gibi belli türde hata halleri yer almamaktadır. Bu konuda genel olarak hukuka aykırı-hukuk dışı işlemler için hatalı işlem ifadesi kullanılmaktadır.

¹⁹³ Karatepe, s. 2. Bu genel yaklaşıma rağmen son dönemde kamu hizmetlerinin özel hukuk kişilerine gördürülmesi yaygınlaşmış olup, kamu hizmetlerinin idari organlar eliyle gördürülmesi artık çok etkin değildir. Bkz. Turan Yıldırım/Melikşah Yasin/H. Eyüp Özdemir/Gül Üstün/Özge Okay, **İdare Hukuku** II, XII Levha, İstanbul, 2010, s.89-90. Bunun yanı sıra idare örgütünün temel varlık sebebi sadece kamu hizmeti ve kolluk faaliyetlerini yerine getirmekten ibaret değildir. Günümüzde idare bu iki temel faaliyetin dışında özyönetim, planlama, özendirme ve destekleme vazifelerini (Bkz. Duran, **İdare Hukuku**, s.243 vd.) ve regülasyon faaliyetlerini yerine getirmektedir. Bkz. Cenk Yaşar Şahin, **Amerikan Federal İdare Hukukunda Regülasyon**, XII Levha, İstanbul, 2010.

¹⁹⁴ Yıldızhan Yayla, **İdare Hukuku**, Filiz Kitapevi, İstanbul, 1985, s.22.

¹⁹⁵ Duran, **İdare Hukuku**, s.10. Benzer tanım için bkz. Onar, s.13.

¹⁹⁶ Bahtiyar Akyılmaz, **İdare Hukuku**, Sayram, Konya, 2003, s. 329. Anayasa Mahkemesine göre toplumsal yaşamın zorunlu gereksinimlerini karşılayan hizmetler nitelikleri gereği kamu hizmeti olarak kabul edilmelidirler. Bkz. AYM, E.1994-71, K.1995-23, 28.06.1995, **AMKD**, S.32, C.1, s.161 vd.

¹⁹⁷ Günday, **İdare Hukuku I**, s.14.

İdari faaliyet, daha çok adına idari işlemler denilen belli türdeki kamusal işlemler ile yerine getirilmektedir. İdare üstlendiği görevleri yerine getirebilmek için özel kişilere oranla üstün ve ayrıcalıklı yetkilerle donatılmıştır. Zira idari faaliyetin temel amacı ve hukukiliğinin ön şartı kamu yararını gerçekleştirmektir¹⁹⁸. Toplumla arz edilen bir hizmetin, kamu hizmeti sayılması, o hizmetin doğrudan doğruya kamu yararını sağlamasına değil kamu yararına yönelik olmasına bağlıdır¹⁹⁹. Bu amaca ulaşabilmek için özel hukuk kişileri arasındaki bireysel faaliyetlerden farklı²⁰⁰ olarak idareye birtakım yetkilerin verilmesi zorunludur. Çünkü aksini düşünmek özel çıkarlar karşısında kamu yararının gerçekleşmesini imkansız hale getirir²⁰¹. Ancak idareye tanınmış olan bu üstün yetkiler sınırsız değildir. Hukuk devletinde idare kamu yararını sağlamak üzere faaliyetlerini yürütürken hukuka bağlı olmak ve bu çerçevede kalarak görevlerini yürütmek zorundadırlar. Bir başka ifadeyle idare hem eylem ve işlemlerinde hukuka aykırı davranmama ve hem de teşkilat ve faaliyet olarak kanuna dayanma yükümlülüğü altındadır²⁰². Bu anlamda bağlı yetki²⁰³ ile kayıtlıdır²⁰⁴.

¹⁹⁸ Pertev Bilgen, **İdare Hukuku Derslerine Giriş**, Filiz, İstanbul, 1999, s.241.

¹⁹⁹ Aydın Gülan, “Kamu Hizmeti Kavramı”, **İHİD**, Prof. Dr. Lütfi Duran’a Armağan Özel Sayısı, S.1-3, 1988, s.152-153.

²⁰⁰ İdari faaliyet ile bireysel faaliyetler arasında temel birtakım farklılıklar vardır. Buna göre idarenin amacı kanuni bir yetkiye dayanarak kamu yararını sağlamak iken özel hukuk kişilerinin bireysel faaliyetlerinde amaç kişisel yararı, kanunla yasaklanmamış her konuda gerçekleştirmektir; idare faaliyetlerini yerine getirirken eşitlik ilkesine dayanmamakta, kamu gücü kullanarak hareket etmektedir. Oysa eşitlik özel hukuk alanındaki bütün hukuki ilişkilerin esasını oluşturmaktadır. Bu temel farkların doğası gereğince her ikisine de uygulanan hukuk kuralları ve bu faaliyetlerin yürütülmesi sırasında ortaya çıkacak uyumsuzlukların çözüm yeri farklıdır. Bu konuda bkz. Akyılmaz, **İdare Hukuku**, s. 8-10.

²⁰¹ Günday, **İdare Hukuku I**, s.16.

²⁰² Tahsin Bekir Balta, **İdare Hukuku**, Ankara, 1972, s. 91; Akyılmaz, **İdare Hukuku**, s. 85-86.

²⁰³ Buradaki bağlı yetki kavramı, kanunun çizdiği sınırlar içinde kalarak buna uygun hareket etme zorunluluğu anlamında kullanılmaktadır. Anayasanın 123. maddesine göre “*İdare kuruluş ve görevleri ile bir bütündür ve kanunla düzenlenir*”. Bu durum idari organlar açısından da bağlı yetkinin temel dayanağını teşkil etmektedir.

²⁰⁴ Bir başka ifadeyle özel hukuk alanında geçerli olan isteyenin yasaklanmamış her konuda faaliyette bulunması ehliyetine karşılık idare hukukunda bu ilke yerine yetkisizliğe bırakılmaktadır. Yani idare ancak kanuni yollarla yetkili kılınmış olduğu konularda ve sınırlar içinde faaliyette bulunabilmektedir. Özay, **Günlükte Yönetim**, s. 233.

“İdare kendi eylem ve işlemlerinden doğan zararı ödemekle mükelleftir.” hükmünü düzenleyen Anayasa’nın 125. maddesine göre idarenin, işlemleri(ve eylemleri) itibariyle hukukun çizdiği sınırların dışına çıkması durumunda bir hizmet kusuru²⁰⁵ ortaya çıkmış olacaktır²⁰⁶. İdare tarafından gerçekleştirilen hukuka aykırı bir işlemi idari bir kusur, dolayısıyla bir hizmet kusuru saymakta kuşku duymamak gerekmektedir²⁰⁷. Bu durumda ortaya çıkan zararın idarenin mali sorumluluğu çerçevesinde karşılanması hukuk devleti gereğidir²⁰⁸. Zira idare fonksiyonunun yerine getirilebilmesi için kurulan kamu tüzel kişileri içerisinde yer alan kamu görevlileri, işgal ettikleri makam dolayısıyla sahip oldukları yetkileri kullanırken ve aynı zamanda görevleri yerine getirirken kanunda gösterilen biçimde ve hizmetin gereklerine uygun davranmak zorundadırlar²⁰⁹. Bu açıdan kamu görevlilerinin, sakat işlem adı verilen hukuksal değerleri tartışmalı olan işlemler yapmaması gerekmektedir²¹⁰. Buna rağmen hukuki sakatlıklar irade bozukluğundan²¹¹ ya da işlemi yapanın hukuka aykırı²¹² davranışından doğabilmekte²¹³ ve kanunun koyduğu yöntem ve kurallardan ayrılan hukuki tasarruflar yokluk veya iptal edilebilirlik yaptırımını ile karşı karşıya kalabilmektedir²¹⁴.

²⁰⁵ Hizmet kusuru bir kamu hizmetinin yerine getirilmesi sırasında veya bunun sebebiyle idarenin belli bir personeline izafe edilmesine ihtiyaç duyulmayan, kamu hizmetinin kuruluş, işleyiş ve teşkilatlanmasındaki nesnel nitelikli aksaklık, eksiklik ve sakatlık şeklinde ortaya çıkan kusura verilen addır. Bir başka ifadeyle hizmetin hiç işlememesi, geç işlemesi veya kötü işlemesi durumunda hizmet kusuru vardır ve idare kusurlu sayılmaktadır. Bkz. Gözübüyük/Tan, s. 820-822; Akyılmaz, **İdare Hukuku**, s.89.

²⁰⁶ Hizmet kusurunun diğer dayanak noktaları, AY, md.40/3, AY, md.129/5 ve Devlet Memurları Kanunu md.13’tür.

²⁰⁷ Günay, **İdare Hukuku I**, s. 324

²⁰⁸ Bilgen, s.340

²⁰⁹ Karatepe, s.44.

²¹⁰ Balta, s. 159.

²¹¹ İşlemlerin özlerini teşkil eden iradelerin beyanında bir sakatlık var ise işlem sakatlanır. Bu haller hata, hile ve ikrahtır.

²¹² Hukuka aykırı davranış geniş bir kapsama sahiptir. Buna göre idari işlemlerin başta anayasa olmak üzere kanunlara, eşit hukuk kaynaklarına ve düzenleyici işlemlere aykırılığın karşılığıdır. Ayrıca bu aykırılık, hem kararların alınması sırasında uyulması gereken hukuk kurallarına ve hem de alınan idari kararın içeriğini düzenleyen hukuk kurallarına aykırılığını ifade eder. Bkz. Günay, **İdare Hukuku I**, s.137.

²¹³ Bununla birlikte irade sakatlıklarına çok az rastlanmaktadır. Zira idarenin yapısı, irade bozukluklarını önleyecek niteliktedir. Bkz. Gözübüyük, **Yönetim Hukuku**, s.265.

²¹⁴ Osten, s. 45-46.

Genel olarak bir hukuki işlemin yapıcı unsurlarının yokluğu durumunda bu durum işlemin yokluk ile sakatlanmasını sonuçlamaktadır. Buna göre yokluk yaptırımına maruz kalan tasarruf, hukuki veya fiili hiçbir sonuç doğurmamaktadır. Hiç doğmamış ve idareye izafe edilemeyen işlemlere karşı idarenin de katlanması gereken herhangi bir yük bulunmamaktadır. Bu işlemler hak doğurmadıkları kabul edilen hukuki değerden yoksun işlemler olarak kabul edilir²¹⁵. Bununla birlikte istisnai hallerde ve çok ağır sakatlıklar söz konusu olduğunda uygulanacak yokluk yaptırımı karşısında idare makamlarının veya yargının herhangi bir süre sınırı olmaksızın yokluk halinin tespitine karar verebilmesi mümkündür. Zira bu işlemlerin belli bir sürenin geçmesi halinde dahi yapay bir geçerlilik kazanmaları mümkün değildir²¹⁶.

Yokluk yaptırımını ortaya çıkaracak kadar ağır olmayan sakatlık hallerinin varlığı durumunda da ortada bozuk bir işlem vardır. Fakat bu işlem yargı makamlarınca iptal edilinceye²¹⁷ veya idare tarafından geri alınıncaya²¹⁸ kadar geçerli bir hukuki işlemin tüm sonuçlarını doğurmaktadır. İptal veya geri alma gibi bir sonucun ortaya çıkması halinde hukuka aykırı bu işlemler hükümsüz hale gelmekte ve bu hükümsüzlük bozuk işlemin yapıldığı ana kadar geçmişe etkili sonuç doğurmaktadır. Ancak bunun gerçekleşebilmesi için belli süreler içinde iptalin veya

²¹⁵ Turgut Tan, **İdari İşlemin Geri Alınması**, Ankara, 1970, s. 74-75.

²¹⁶ Geniş bilgi için bkz. Tikveş, s.17-18; Günday, **İdare Hukuku I**, 151-154; Gözübüyük, **Yönetim Hukuku**, 265; Tan, s.74.

²¹⁷ Hukuka aykırı işlemlerin karşılaşıcağı hukuki sonuç, kural olarak onun hükümsüzlüğüdür. Ancak bir işlemin hukuka aykırı olması onun hükümsüzlüğü sonucunu kendiliğinden doğurmaz. Hukuka aykırı olan işlemin hükümsüzlüğü için süresinde dava açılmalı ve akabinde hukuka aykırılığı ilgili mahkeme tespit ve ilan etmektedir. İşte bu amaçla yapılan işleme iptal, açılan davaya da iptal davası denilmektedir. Bkz. Gözler, s. 876 vd.

²¹⁸ Geri alma işlemi hukuka aykırı bir işlemin, geçmişe etkili bir şekilde yapıldığı andan itibaren etkilerini ortadan kaldırma ve işlemin yapıldığı tarih ile geri alınması arasında doğurduğu hukuki durumları da geçerli ve gerçek olmayan işlem olarak kabul etme işlevi görmektedir. Bu anlamda işlemi yapan idare veya onun üst makamının yapılan yanlışlıkları ve hukuka aykırılıkları bizzat veya idare edilenlerin başvuruları üzerine saptadığı zaman geri alması prensip gereğidir. Bu şekilde ilgililer yargısal yola başvurmadan önce onu yapan organa veya üst makamına başvurarak işlemin geri alınmasını istemekte, başka bir ifadeyle ona yapması zorunlu olduğu görevini hatırlatmaktadırlar. Bkz. Tan, 90 vd.

geri almanın talep edilmesi ve bu taleplerin uygun görülüp yerine getirilmesi gerekmektedir²¹⁹.

1.1.3. Ceza Hukukunda Hata

Ceza hukukunda hata, kastı kaldıran ve kusurluluğu etkileyen hata halleri olmak üzere ikiye ayrılmaktadır. Kastı kaldıran hata, suçun maddi unsurlarında hata, suçun nitelikli unsurlarında hata ve hukuka uygunluk sebeplerin maddi şartlarında hata olmak üzere kendi içerisinde üçe ayrılmaktadır(TCK, md. 30/1-3). Kusurluluğu etkileyen hata ise kusurluluğu ortadan kaldıran veya azaltan bir nedenin maddi şartlarında hata(TCK, md. 30/3) ve icra edilen bir fiilin haksızlık teşkil ettiği noktasında hata(TCK, md. 30/4) olmak üzere ikiye ayrılmaktadır²²⁰.

-Kastı Kaldıran Hata Halleri

a) Suçun Maddi Unsurlarında Hata:

TCK'nın 30. maddesinin 1. fıkrasında "*Fiilin icrası sırasında suçun kanuni tanımındaki maddi unsurları bilmeyen kimse, kasten hareket etmiş olmaz. Bu hata dolayısıyla taksirli sorumluluk hali saklıdır.*" denilmek suretiyle söz konusu hata hali ortaya konulmaktadır.

Suçun maddi unsurlarından anlaşılması gereken; suçun konusu, fail ve mağdurun özellikleri, fiil, netice ve nedensellik bağıdır. Esasen suç teşkil eden fiile haksızlık vasfını kazandıran da bu unsurlardır. Bu itibarla söz konusu unsurlardan herhangi birine ilişkin bilgisizlik veya yanlış tasavvur, bir diğer deyişle hata hali, kastı ortadan kaldırmaktadır²²¹.

²¹⁹ Ayrıntılı bilgi için bkz. Tan, s. 116-122; Günday, **İdare Hukuku I**, s. 154-162; Gözübüyük, **Yönetim Hukuku**, s. 266.

²²⁰ İzzet Özgenç, **Türk Ceza Hukuku**, Genel Hükümler, 7. Bası, Ankara, Seçkin, 2012, s.414.

²²¹ Mahmut Koca/İlhan Üzülmöz, **Türk Ceza Hukuku**, Genel Hükümler, 5. Baskı, Ankara, Seçkin, 2012, s.229.

Suç teşkil eden bir fiilde, failin bilgisinin gerçeğe uyması durumunda fiil haksızlık teşkil etmeyecek idiye bu durumda kasten işlenmiş bir durumdan söz etmek olanaklı değildir²²². Başka bir ifadeyle somut olaya ilişkin düşüncenin gerçeğe bağdaşmaması hali söz konusu olur ise kasten sorumluluktan söz edilemez. Ancak meydana gelen neticeye ilişkin olarak gerekli dikkat ve özen gösterilmiş olsaydı böyle bir neticeyle karşılaşılmazdı şeklinde bir yargıya ulaşmak mümkün ise taksirle işlenmiş bir haksızlıktan söz etmek gerekmektedir. Bununla birlikte bu durumda failin sorumluluğundan söz edebilmek için fiilin kanunda taksirle işlenen suç olarak tarif edilmesi şarttır²²³.

Unsurulara ilişkin hata taksirliyse ve işlenen fiil de taksirle icra edildiği takdirde dahi cezalandırılabilen bir eylemse failin bilmemesi veya yanılması onun sorumluluğuna gidilmesine engel teşkil etmemektedir. Nitekim tedbirli bir kimse yanılmamak ve hataya düşmemek hususunda gerekli önlemleri almakla yükümlüdür. Buna uymamak suretiyle yanılması halinde, kişinin taksirden dolayı cezai sorumluluğuna gidilebilmesi mümkündür²²⁴. Çünkü esasında failin içine düştüğü hata sebebiyle suç işlemediğine dair inancı tam olup, fail kanuni tanımında suç sayılan fiili işlemediğini düşünmekte ve aklından geçirmektedir. Yargı makamı bu durumda somut olayın özelliklerini inceleyerek gerçekten failin suçun kanuni tanımındaki

²²² Madde gerekçesinde verilen örnek şu şekildedir; “*Kişinin vestiyerden kendisinininki zannederek başkasının paltosunu alması. Keza kişinin gece karanlığında vahşi bir hayvan zannıyla hareketli bir cisme ateş etmesi. Örnek olarak verilen bu olaylarda failin bilgisi gerçeğe uysaydı; işlediği fiil haksızlık teşkil etmeyecekti. Bu nedenle hata hâlinde kasten işlenmiş bir suçtan söz etmek mümkün değildir*”. (Çevrimiçi) <http://www.ceza-bb.adalet.gov.tr/mevzuat/maddegerekce.doc>, 10.12.2009.

²²³ Timur Demirbaş, **Ceza Genel Hukuku**, Güncel 5. Baskı, Seçkin, Ankara, 2007, s.373; Zeki Hacıfazıloğlu, **Türk Ceza Hukuku**, Genel Hükümler, Us-a, Ankara, 2008, s.300.

²²⁴ Örneğin dolu tabancasının boş olduğu inancıyla birisine şaka yapan kişi, silahının ateş almasından dolayı mağdura zarar vermesi durumunda bundan sorumlu olabilecektir. Gene gerekli dikkat ve özeni göstermeden gece gördüğü karartıyı av hayvanı sanarak vuran kişinin durumu da bu kapsamda değerlendirilmelidir. Bkz. Mehmet Emin Artuk/Ahmet Gökçen/Caner Yenidünya, **Ceza Hukuku**, Genel Hükümler, Yeniden Gözden Geçirilmiş 3. Bası, Turhan, Ankara, 2007, s.683.

maddi unsuru fiilin icrası sırasında bilip bilmediğini saptayacak ve ona göre sorumluluğu tayin edecektir²²⁵.

b) Suçun Nitelikli Unsurlarında Hata

TCK'nın 30. maddesinin 2. fıkrasına göre, “*Bir suçun daha ağır veya daha az cezayı gerektiren nitelikli hallerinin gerçekleştiği hususunda hataya düşen kişi bu hatasından yararlanır*”.

Suçun nitelikli unsurlarında meydana gelecek hata bu unsura ilişkin kastı ortadan kaldırmakta ve kişinin sadece suçun temel şekline istinaden cezalandırılmasını gerekli kılmaktadır²²⁶. Buna göre failin kastettiğinden daha ağır bir netice meydana gelmişse; fail gerçekleşen ağır neticeden değil, kastettiği gerçekleşmeyen neticeden; kastettiğinden daha hafif bir netice meydana gelmişse bu kez kastettiği neticeden değil gerçekleşen neticeden sorumlu olmaktadır²²⁷.

c) Hukuka Uygunluk Sebeplerinin Maddi Şartlarında Hata

Bir suçun varlığından bahsedilebilmesi için, tipikliğin yanı sıra hukuka aykırılık unsurunun da mevcudiyeti gerekir. Bu sebeple icra etmiş olduğu bir fiilin hukuka aykırılık vasfını ortadan kaldıran bir nedenin varlığı halinde, failin bu hukuka uygunluk sebebinin maddi şartlarının gerçekleştiğinin de bilincinde olması lazım gelmektedir.

Söz konusu hata halinde kişi, icra etmiş olduğu fiilin haksızlık oluşturduğunun bilincinde olmakla birlikte, somut olayda, hukuka uygunluk sebeplerinden birinin maddi şartlarının vücuda gelip gelmediği noktasında yanılgiya

²²⁵ Ersan Şen, **Yeni Türk Ceza Hukuku Yorumu**, C.I, Vedat, İstanbul, 2006, s.83.

²²⁶ Özgenç, s.416.

²²⁷ Örneğin gümüş bir vazo çalmak isterken yanlışlıkla altın bir vazanın çalınması durumunda altın vazo çalmaktan değil gümüş vazo çalmaktan sorumlu olunacaktır. Buna karşılık altın vazo çalmak isterken yanlışlıkla gümüş vazo çalan fail bu kez kastettiği neticeden değil gerçekleşen netice olan gümüş vazo çalmaktan sorumlu olacaktır. Bkz. Hacıfazıoğlu, s.301.

uğramaktadır²²⁸. Buradaki yanılığ maddi bir vakiya ilişkin olduğundan hata halinin varlığı failin kastını ortadan kaldırmaktadır²²⁹.

-Kusurluluğu Etkileyen Hallerde Hata

a) Kusurluluğu Ortadan Kaldıran veya Azaltan Bir Nedenin Maddi Şartlarında Hata

TCK'nın 30. maddesinin 3. fıkrasına göre, “*Ceza sorumluluğunu kaldıran veya azaltan nedenlere ait koşulların gerçekleştiği hususunda kaçınılmaz bir hataya düşen kişi, bu hatasından yararlanır*”.

Kişinin kusurluluğunu ortadan kaldıran hallerin maddi varlığı hususunda kaçınılmaz bir hataya düşmesi halinde kişiye-faile ceza verilmemektedir. Burada kusurluluk üzerinde etkili olan bir yanılığ söz konusu olduğu için verilecek hüküm kusurun bulunmaması nedeniyle ceza verilmesine yer olmadığına ilişkin olmaktadır. Kusurluluğu azaltan nedenlerin gerçekleştiği hususunda failde meydana gelen kaçınılmaz yanılma halinde fail bu yanılmadan yararlınsa dahi kusurlu sayılmakta ve kusuru azaldığından sadece cezasında indirim yapılmaktadır²³⁰. Öte yandan kusurluluğu ortadan kaldıran veya azaltan nedenlerin somut olayda varlığı hususunda yapılan hatanın kaçınılabılır bir hata olması durumunda failin cezalandırılması gerektiği tartışmasıdır²³¹.

b) Yasak Hatası (Hukuki Yanılma)

TCK'nın 30. maddesinin 4. fıkrasına göre, “*İşlediği fiilin haksızlık oluşturduğu hususunda kaçınılmaz bir hataya düşen kişi, cezalandırılmaz*”.

²²⁸ Özgenç, s.417.

²²⁹ Özgenç, s.419, 420.

²³⁰ Örneğin kişinin, hayatı bakımından tehlike bulunmamasına rağmen varmış gibi düşünerek suç işlemesi durumunda, kusurluluğu ortadan kaldıran hallerin maddi şartlarında hata gerçekleşmektedir. Bkz. Hakan Hakeri, **Ceza Hukuku**, 8. Baskı, Yetkin, Ankara, 2009, s.330.

²³¹ Özgenç, s.424.

Yasak hatası, kişinin icra etmiş olduğu fiilin hukuk düzeni tarafından yasaklandığını bilmemesidir. Söz konusu hata halinde failin, haksızlığın maddi boyutuna ilişkin bilgisi tam olmakla birlikte, o hareketine izin verildiğini bilmemektedir. Burada kişi, işlediği fiili yasaklayan bir normun varlığında ya da bu normun yorumlanmasında yanılığa düşmektedir. Bir diğer ifadeyle kişi, fiilin yasak olmadığını, yani meşru olduğunu zannetmektedir²³². Buradaki yanılma halinin kaçınılabilir bir hata olup olmadığının değerlendirilmesinde failin sosyal-ekonomik konumu, kişisel yetenekleri, mevcut bilgisini kullanmasının ondan ne ölçüde beklenebilir olduğu ve hukuksal-ahlaki değer yargıları göz önünde bulundurulmalıdır²³³. Ancak burada dikkat edilmesi gereken nokta, yanılma halinin boyutu saptanırken yapılacak değerlendirmelerin son derece subjektif olacağı ve güçlük arzedeceği hususudur. Zira her somut olayda o somut olayın ve failin özelliklerine göre saptama yapılması kolay gözükmemektedir²³⁴. Yasak hatasına, yurda yasal yollardan giren bir kişinin getirdiği eşyalardan bir kısmına yönelik olarak gümrük kontrolü sırasında bunların hediyeleşme eşya muafiyetinde kaldığının kendisine söylenmesine rağmen daha sonra kendisine dava açılması durumu örnek olarak verilebilir. Esasında bu durumda kişi haksızlık bilinci içinde hareket etmemektedir²³⁵. Sonuç itibariyle sözkonusu hatanın kaçınılmaz olması halinde kusurluluk kalkmakta, fakat bu hatanın kaçınılabilir olması halinde, kusurluluk ortadan kalkmamakta ve failin cezai sorumluluğu devam etmektedir²³⁶.

1.1.4. Borçlar Hukukunda Hata²³⁷

Kişiler, hukuk kurallarının belirlediği çerçeve içinde kalmak koşulu ile hukuki ilişki ve konumlarını diledikleri gibi düzenleme imkanına sahiptirler. Burada

²³² Koca/Üzülmez, s.299.

²³³ Hakan Hakeri, **Ceza Hukuku**, 8.Baskı, Yetkin, Ankara, 2009, s.335.

²³⁴ Süheyl Donay, **Türk Ceza Kanunu Şerhi**, Beta, İstanbul, 2007, s.49.

²³⁵ Hakeri, s.336.

²³⁶ Koca/Üzülmez, s.301.

²³⁷ 1.7.2012'de yürürlüğe giren yeni Borçlar Kanunu'nda "hata" terimi yerine "yanılma" terimi tercih edilmiştir.

dikkat edilmesi gereken husus bu serbestinin ancak hukuk kuralları içerisinde kullanılması durumunda hukuk tarafından meşru kabul edilecek olmasıdır. Fakat kişilerin bazı durumlarda diledikleri gibi tasarrufta bulunma hürriyetlerinin, bu hürriyete aracı olan iradelerin oluşumu veya beyanı aşamasında fesada uğraması mümkündür. Bu durumda kişilerin gerçekleştirdiği işlemlerde meydana gelen bu türden sakatlıklara karşı Borçlar Kanunu'nun bağladığı birtakım sonuçlar bulunmaktadır.

Günlük yaşamda meydana gelen olayların ve yapılan davranışların hepsi hukuku ilgilendirmemektedir. Bunlardan ancak hukuki sonuç doğuranları hukukun inceleme alanına girmektedir. Hukuku ilgilendiren durumlar ya bir insan eylemi sonucunda meydana gelmekte ya da bir insan eylemi olmaksızın birtakım doğal ya da irade dışı olaylarla meydana gelmektedir²³⁸. Bunların içinde esas olarak insan iradesinden veya insan hareketinden meydana gelen hukuki olaylara hukuki fiiller denilmektedir²³⁹. Kendilerine hukuki sonuç bağlanmış insan fiilleri olarak tanımlanan hukuki fiiller, hukuka aykırı ve hukuka uygun fiiller olarak iki açıdan incelenebilmektedir. Hukuka aykırı fiiller haksız fiiller ve borca aykırı davranışlar iken hukuka uygun fiillerin en önemlisi hukuki işlemdir²⁴⁰. Hukuki işlem den bahsedebilmek için iradenin yalnız fiile değil, onun hukuk düzeni tarafından tanınmış hukuki sonucuna da yönelmiş olması gerekmektedir. Hukuk düzeninin belirlediği hukuki sonuç, kendisine yönelen irade açıklamasının içeriğine tamamen uygun düştüğü takdirde bir hukuki işlem niteliğine kavuşmaktadır²⁴¹.

²³⁸ Zevkliler, s. 40.

²³⁹ Selahattin Sulhi Tekinay/Sermet Akman/Haluk Burcuoğlu/Atilla Altop, **Borçlar Hukuku Genel Hükümler**, Gözden Geçirilmiş ve Genişletilmiş 7. Bası, Filiz, İstanbul, 1993, s. 36.

²⁴⁰ Hukuki işlem, bir veya birden çok kişinin hukuk düzeninin öngördüğü sınırlar içinde gerektiğinde diğer unsurlarla birlikte hukuki bir sonucu elde etmek amacıyla irade açıklamasında bulunmak anlamına gelmektedir. Burada irade açıklamasının yöneldiği hukuki sonuç, bir hakkın veya hukuki ilişkinin kurulması, değiştirilmesi veya ortadan kaldırılması ile ilgili olması mümkündür. Bkz. Sefa Reisoğlu, **Borçlar Hukuku**, 23. Bası, Beta, İstanbul, 2012, s. 51; Eren, s.111,148; Turgut Akıntürk/Derya Ateş Karaman, **Borçlar Hukuku**, Beta, 18. Baskı, 2012, s. 21-22; Kenan Tunçomağ, **Türk Borçlar Hukuku Genel Hükümler**, I. Cilt, Üzerinde Çalışılmış ve Geliştirilmiş 6. Bası, İstanbul, 1976, s. 121.

²⁴¹ Eren, 111; Tekinay, vd. s.38.

Bir hukuki işlemin geçerlilik şartlarından birkaçı, işlemi icra eden kişilerin medeni hakları kullanmaya ehliyetli olması ve işlemin esas unsurunu teşkil eden irade beyanının bilinçli olması yani gerçek duruma vakıf olarak, hür ve serbest olarak açıklanmasıdır²⁴². Borçlar Kanunu'nda iradenin beyan edilişi veya iradenin oluşması aşamasında meydana gelen sakatlık halleri “yanılma”, “aldatma” ve “korkutma” şeklinde düzenlemiş durumdadır. Kural olarak hata halinde kişinin iradesi bilinçli bir şekilde oluşmuş iken bunun beyanı aşamasında istenilmeyerek bir yanılığa içine düşülmektedir. Bir başka ifadeyle hata eden taraf, iradesi ile beyanı arasındaki uyumsuzluğun farkına varamamaktadır²⁴³. Buna göre ya irade beyanının istenilmeyerek arzuya uygun olmaması ya da iradenin oluşmasına etken olan bir hususta düşüncenin gerçek duruma uygun olmaması hali mevcuttur. Birinci halde açıklamada yanılma²⁴⁴, ikinci hale ise iradenin oluşmasına yol açan saikte yanılma hali söz konusu olmaktadır²⁴⁵. Burada hata hali sözleşmenin tesisine engel olmamaktadır. Sözleşme, hata türlerinden birinin etkisi altında yapılmış olsa dahi sözleşme kurucu unsurlarını içerdiğinden kurulmuş olmaktadır. Diğer sakatlık hallerinde ise irade ile beyan arasında uyum olmakla birlikte iradenin oluşumu aşamasında, hukuka aykırı müdahale sonucu irade sakatlanmaktadır²⁴⁶.

Borçlar Kanunu'nda iradeyi sakatlayan hallerden biri olarak düzenlenen hata halinde tarafların karşılıklı beyanları birbirine uyduğu halde, beyanları ile iç iradeleri arasında istenilmeksizin ortaya çıkmış bulunan bir uygunsuzluk hali mevcuttur²⁴⁷. Başka bir ifadeyle irade ile irade açıklaması arasındaki uyumsuzluk, iradesini açıklayan tarafın dikkatsizliğinden doğmakta ve iradesini açıklayan kişinin arzu

²⁴² A. Samim Gönensay, **Borçlar Hukuku**, İstanbul, 1934, s. 25; Kılıçoğlu, s.28.

²⁴³ Tekinay, vd. s.427.

²⁴⁴ Burada kişinin beyanı istenmeden gerçek iradesinden sapmaktadır. İrade açıklamasında bulunan kişinin iradesi sağlıklı, gerçeğe uygun düşünce ve bilgi sonucu oluşmuşken iradeyi dışa açıklarken beyan aracı olarak kullanılan söz, yazı veya işaretlerde yanılığa düşülmektedir. Bkz. Zevkliler, s. 93.

²⁴⁵ Kemal Oğuzman/Turgut Öz, **Borçlar Hukuku Genel Hükümler**, C I, Güncellenip Genişletilmiş 10. Bası, Vedat, İstanbul, 2012, s. 94.

²⁴⁶ Gönensay, s.26.

²⁴⁷ Açıklamadan anlaşılacağı üzere hata hali; genel olarak, hukuki işlemlerin en önemli grubunu teşkil eden birbirinden farklı menfaat ve amaçlarla hareket eden kişiler arasında hukuki bir sonuç doğurmak amacıyla yapılan anlaşmalarda yani iki taraflı hukuki işlem türü olarak sözleşmelerde ortaya çıkmaktadır. Bkz. Tekinay, vd. s. 43, 427; Zevkliler s.51.

etmediği ve düşünmediği bir irade açıklamasında bulunmaktadır²⁴⁸. Bu durumda doğal olarak iradesini istemeyerek farklı bir şekilde beyan eden taraf ile iç iradeyi bilmesine imkan olmayan, beyana güvenmek durumunda kalan ve en az hataya düşen kadar korunmaya muhtaç ve layık olan karşı tarafın menfaatleri çatışmaktadır. Burada aslında problem, düşünülenin aksine sadece tek tarafı değil iki tarafı da etkileyen bir problemdir. Çünkü yanılan, yanılması sonucu yaptığı beyanla bağlı kalmak istememekte, buna karşı, beyanın kendisine yöneltildiği kişi, beyanı yaparken dikkatli davranması gerektiğini ileri sürerek, beyan sahibinin beyanı ile bağlı kalmasını istemektedir²⁴⁹.

Gerçekleşen her hata halinin, açıklamada hata hali olarak kabul edilmesi mümkün değildir. Zira kişilere, yaptıkları işlemlerde hata olduğunu ileri sürerek geniş ölçüde işlemin geçmişe etkili olarak geçersizleştirebilme imkanından yararlanma fırsatının tanınması durumunda, iş hayatında güvenlikten söz etmek imkansız hale gelir ve hukuki istikrar ilkesi zarar görür²⁵⁰. Bu sebeple BK, md. 30'da belirtildiği üzere "*sözleşme kurulurken esaslı yanılmaya düşen taraf, sözleşme ile bağlı olmaz*". Dolayısıyla ancak esaslı hata hallerinin varlığı durumunda taraf menfaatlerini uzlaştırmak görevi kanun koyucunun sorumluluğundadır.

Bu durumda yapılan sözleşme iptal edilebilir bir sözleşme niteliğine sahiptir. Bunun sağlanması için iptal beyanının hatanın anlaşıldığı tarihten itibaren 1 yıl içerisinde tek taraflı, şartsız ve geri dönülmez bir şekilde yapılması ve bu beyanın karşı tarafa bildirim gerektirir. Bunun için, kural olarak, mahkeme kararına veya karşı tarafın kabulüne ihtiyaç yoktur²⁵¹. İptal beyanı ile birlikte tarafların edimlerini yerine getirmelerine gerek kalmamakta ve sözleşmenin iptalinden önce edimlerin ifa edilmesi durumunda bunların geri istenmesi mümkün olmaktadır²⁵². Ayrıca hata yapılması durumunda muhatap, sözleşmenin hata yokmuş gibi

²⁴⁸ Akıntürk/Karaman, s. 57.

²⁴⁹ Tunçomağ, s.336.

²⁵⁰ Kocayusufpaşaoğlu, s. 40.

²⁵¹ Ancak borç sözleşme dışında yer alan bazı sözleşmelerde veya hukuki işlemlerde(örneğin, evlenme veya ölüme bağlı tasarruflar) iptal hakkı dava yoluyla kullanılmakla hüküm ifade eder.

²⁵² Bu durumda edimlerin ya doğrudan doğruya istihkak davası ya da sebepsiz zenginleşmeye dayanan bir dava ile geri istenmesi mümkündür. Bkz. Eren, s. 374-375; Reisoğlu, s.129-131.

düzeltilmesine razı ise ve bu düzeltmenin yapılması mümkün ise sözleşmenin iptal edilmeyip düzeltilmesi de mümkündür(BK, md.34/2)²⁵³. Bununla birlikte BK, md. 35 gereğince “*Yanılan, yanılmasında kusurlu ise, sözleşmenin hükümsüzlüğünden doğan zararı gidermekle yükümlüdür. Ancak, diğer taraf yanılmayı biliyor veya bilmesi gerekiyorsa, tazminat istenemez. Hakim, hakkaniyetin gerektirdiği durumlarda, ifadan beklenen yararı aşmamak kaydıyla, daha fazla tazminata hükmedebilir*”. Burada sözleşmenin karşı tarafını teşkil eden ve kusuru olmayan tarafın menfaati, kusurlu olan ve sözleşmenin hükümsüz kalmasına sebep olan tarafın menfaatine üstün tutularak uğranılan zararın telafisini mümkün kılacak bir yol açılmıştır.

Borçlar Kanunu’na göre esaslı hata olarak kabul edilen hata halleri şunlardır:

-Sözleşmenin Niteliğinde Yanılma:

Yanılan kişinin kurulmasını istediği sözleşmeden başka bir sözleşme için iradesini açıklamış olması halidir(BK, md. 31/1-1). Örneğin, kişinin malını kiraya vermek üzere anlaşma yapma amacını taşıdığı halde yanılarak karşı taraf ile satım sözleşmesi yapması eya bir arkadaşına geçici olarak kullanmak üzere vermek istediği halde yanılarak bağışlama sözleşmesi yapılması halleri sözleşmenin niteliğinde esaslı bir hata halidir²⁵⁴.

-Sözleşmenin Konusu Olan Şeyde Yanılma:

Yanılan kişinin istediğinden başka bir konu için iradesini açıklamış olması halidir(BK, md. 31/1-2). Örneğin, bir kişinin bir kitap satın almak üzere bir mağazaya girmesi ve almak istediği kitabı gösterdiğini sanarak raftan başka bir kitap

²⁵³ Hüseyin Hatemi/Emre Gökyayla, **Borçlar Hukuku**, 2. Bası, Vedat, İstanbul, 2012, s.100.

²⁵⁴ Akıntürk/Karaman, s. 57.

işaret etmesi durumunda, tezgahların işaret edilen kitabı satması sözleşmenin niteliğinde esaslı hata halidir²⁵⁵.

-Kişide Yanılma:

Yanılan kişinin sözleşme yapma iradesini, gerçekte sözleşme yapmak istediği kişiden başkasına açıklamış olması hali veya sözleşmeyi yaparken belirli nitelikleri olan bir kişiyi dikkate almasına karşın başka bir kişi için iradesini açıklamış olması halidir(BK, md. 31/1-3, 4). Ancak kural olarak kişide hatanın esaslı hata sayılabilmesi için sadece karşı tarafın başkasıyla karıştırılmış olması yetmemektedir. Yapılan hukuki işlemin belli bir kimse göz önünde tutularak yapılması da gerekli bir unsurdur. Örneğin kişinin zengin bir adam olan belli bir şahıs yerine yanlışlıkla başka bir kimseyle anlaşma yapması kişide hata halini doğurur²⁵⁶.

-Miktarda Yanılma:

Yanılan kişinin gerçekte üstlenmek istediğinden önemli ölçüde fazla bir edim için veya gerçekte istediğinden önemli ölçüde az bir karşı edim için iradesini açıklamış olması halidir(BK, md. 31/1-5). Miktarda hatadan bahsedebilmek için beyan edilen edimin miktarı ile gerçekte ifa edilmek istenen edimin miktarı arasındaki fark önemli olmalıdır. Örneğin kişi metresi 100 TL'den kumaş satmak istediği halde karşı tarafa gönderdiği mektupta dikkatsizlikle 10 TL'den diye yazmış olması sözleşmenin miktarında esaslı bir hata halini ortaya çıkarır²⁵⁷. Bu anlamda farkın önemini saptamakta iş hayatına hakim olan dürüstlük kuralının dikkate alınması kaçınılmazdır²⁵⁸. Zira BK, md. 31/son uyarınca sözleşme konusu olan şeyin miktarı ile ilgili hata söz konusu değil iken meydana gelen adi hesap yanlışlıkları, sözleşmenin geçerliliğini etkilemez; bunların düzeltilmesi ile yetinilir. Örneğin

²⁵⁵ Gönensay, s.61.
²⁵⁶ Tunçomağ, s.339.
²⁵⁷ Reisoğlu, s. 119.
²⁵⁸ Tekinay, vd. s. 435.

alınacak şeyin adet miktarı ve adet fiyatı belli iken yapılacak bir çarpım hatası adı hesap yanlışlığını ortaya koyar.

-Saikte yanılma:²⁵⁹

Yanılanın, yanıldığı saiki sözleşmenin temeli sayması ve bunun da iş ilişkilerinde geçerli dürüstlük kurallarına uygun olması halinde yanılma esaslı sayılır(BK, md.32). Saikte yanılma, esaslı yanılma sayılmamaktadır. Yanılanın, yanıldığı saiki sözleşmenin temeli sayması ve bunun da iş ilişkilerinde geçerli dürüstlük kurallarına uygun olması halinde yanılma esaslı sayılır. Ancak bu durumun karşı tarafça da bilinebilir olması gerekir. Örneğin, bir kişinin bir müzayedede verilen bilgiler çerçevesinde orijinal olduğu zannıyla bir tablonun kopyasını veya altın zannıyla altın kaplamalı bir saati alması halinde esaslı hata niteliğinde bir saik hatası bulunmaktadır²⁶⁰.

Bir kimse belirli şartlarla bir sözleşme yapmaya karar verirken çeşitli hususları dikkate almaktadır. Şayet kararına etki eden bu hususlardan birinde veya birkaçında yanılmışsa, iradesinin oluşmasında bir saik²⁶¹ hatası meydana gelmiştir²⁶². Ancak kişiyi bir sözleşme yapmaya iten sebepler, amaçlar ve hedeflerin farklı olması, bu konuda kendi zihninde ve düşüncesindeki tasarımlarının sözleşmenin geçerliliğine etkisi²⁶³ konusunda Borçlar Kanunu her saikte hata halini²⁶⁴ sözleşmenin geçerliliğine etki eden bir esaslı hata hali olarak saymamaktadır. Zira sözleşmenin karşı tarafını teşkil eden kişinin, değerlendirme noksanlığını bilmeme noktasındaki hali ticari icap gereği kanun tarafından korunmaktadır. Bir başka açıdan

²⁵⁹ Ayrıntılı bilgi için bkz. Seyfullah Edis, **Türk-İsviçre Borçlar Hukuku Sistemine Göre Akdin Lüzumlu Vasıflarında Hata**, Ankara, 1973.

²⁶⁰ Reisoğlu, s.120-121.

²⁶¹ Saik, hukuki işleme yabancı olmakla beraber, onun temel unsurlarından olan iradenin teşekkülüne etki eden kişisel amaçtır. Bkz. Edis, s. 11.

²⁶² Oğuzman/Öz, s.101.

²⁶³ Kılıçoğlu, s. 129.

²⁶⁴ Saikte hata, bir kimsenin geçmişteki, şimdiki veya gelecekteki bir durum hakkında kendisini beyanda bulunmaya sevk eden yanlış bir tahmin yapması dolayısıyla, isteyerek beyanda bulunması halidir. Bkz. Edis, s. 12.

bakıldığında her saikte hata halinin, yani kişilerin sözleşmelerdeki tahminleri veya beklentilerinin gerçekleşmemesi halinin bir geçersizlik hali olarak sayılması durumunda sözleşmeyi geçersiz hale getirmek isteyen herkes için haklı bir iptal sebep oluşturulmuş olacaktır²⁶⁵. O sebeple ancak “*hata ettiğini iddia eden tarafça akdin lüzumlu vasıflarından olarak nazara alınmasına ticari doğruluğun müsait olduğu şeylerde hata edilmiş olması*” durumunda saikte hata esaslı hata halini almaktadır²⁶⁶ ve ancak bu halde sözleşmenin geçersizliğinin ileri sürülmesi mümkündür.

- İletmede yanılma:

Sözleşmenin kurulmasına yönelik iradenin haberci veya çevirmen gibi bir aracı ya da telgraf, teleks veya faks gibi bir araç ile karşı tarafa yanlış(eksik veya farklı şekilde)²⁶⁷ iletilmiş olması halidir(BK, md. 33).

1.2. Vergi Hukuku ve Diğer Hukuk Disiplinlerinde Yer Alan Hata Kavramlarının Karşılaştırılması

- Vergi Hukuku ve İdare Hukukunda Hata Kavramının Karşılaştırılması

İdare hukuku ile vergi hukukunun ilişkileri iç içe geçmiştir. Bu durum, yalnızca işlem kategorileri konularında değil, idari işlemlerdeki sakatlıklar ve bu sakatlıkların idari veya yargısal yolla ortadan kaldırılması konularında da ortaya çıkmaktadır. Başka bir deyişle, idare ve idari yargılama hukukunun denetim

²⁶⁵ Kılıçoğlu, s. 130.

²⁶⁶ Burada saikte hatanın esaslı hata olarak kabulü için üç unsurun bir arada olması gerekmektedir. Buna göre a) Hata iddiasında bulunan taraf bazı maddi ve hukuki hususları sözleşmenin zorunlu unsuru saymalı, kişinin sözleşme yapılırken gerçeği bilmiş olsaydı bu sözleşmeyi yapmayacak durumda olduğu söylenebilirdi b) Üzerinde hata edilen saikin bu boyutta önemli olduğu sözleşme yapılırken karşı tarafça bilinmeli, bilinmesi gerekmeli veya kabul edilebilir olmalıdır, c) İş hayatındaki dürüstlük kuralları, hata edilen hususun sözleşmenin geçerliliğini etkilemesini haklı göstermelidir. Bkz. Oğuzman/Öz, s.102-107; Tekinay, vd, s. 430-431.

²⁶⁷ Haluk N. Nomer, **Borçlar Hukuku**, Gözden Geçirilmiş 11. Bası, Beta, İstanbul, 2012, s.63.

amacıyla geliştirdikleri, çeşitli unsurları açısından idari işlemleri değerlendirmeye ve incelemeye yönelik çözümler aynen veya büyük oranda tam anlamıyla bir idari işlem olan bireysel vergi işlemi konusunda da geerlidir²⁶⁸.

1982 Anayasasının 2. maddesi, Türkiye Cumhuriyeti devletinin hukuk devleti olduğunu, 125. maddesi ise idarenin her türlü eylem ve işlemlerinin yargı denetimi altında olduğunu ifade etmektedir. Dolayısıyla bir kanuna dayanmak zorunda olan ve kanuna uygun hareket etmek zorunda olan idari makamlar bu kurallara uymazlar ise işlem ve eylemleri açısından yargı denetimi altında olacaktırlar. Bu yönüyle vergisel işlemler anlamında görevli ve yetkili vergi idaresi ile idari işlemler anlamında görevli ve yetkili diğer idarelerin yargı karşısındaki konumları birbirleriyle örtüşmektedir.

İdare hukukunda meydana gelen sakat işlemlerin varlığı halinde bir başvuru olmasa dahi idare bu işlemleri geri alma konusunda yükümlüdür. Bu, hukuk devleti ilkesinin bir gereğidir. Aynı Şekilde vergi hukukunda da bir hatanın varlığı durumunda yapılan hatanın vergi idaresince saptanması halinde idarece resen düzeltme yapılması gerekmektedir. Ayrıca her iki hukuk disiplininde hatalı işlemlerin bir zarara yol açması durumunda bu zararın karşılanması zorunluluk taşımaktadır.

İdare hukukunda, hata halleri ile ilgili özel bir düzenlemeye yer verilmemiş iken vergi hukukunda hata halleri, VUK'un 116-126. maddelerinde münhasıran düzenlenmiş durumdadır. Başka bir ifadeyle idare hukukunda, idari işlemin beş unsuruna yönelik herhangi bir sakatlık hali durumunda, ortaya çıkan her işlem hatalı işlem olarak tanımlanırken vergi hukukunda hata halleri VUK'ta sınırlı bir Şekilde sayılarak kayıt altına alınmıştır. Ayrıca idare hukuku çerçevesinde gerçekleşen hatalar genellikle idare tarafından yapılmakla birlikte vergi hukukunda meydana gelen hatalar hem idare hem de idarenin muhatap olduğu tarafça yapılabilmektedir.

²⁶⁸ ncel/Kumrulu/ağan, s. 3, 91.

İdare hukukuna göre hatalı idari işlemin ne kadar süre içerisinde geri alınacağı konusunda bir tartışma-belirsizlik mevcuttur. Fakat vergi usul hukuku anlamında hatalı işlemlerin varlığı halinde düzeltme işlemlerinin düzeltme zamanaşımı süresi içerisinde kesin olarak kısıtlandığını bir kısım tartışmalar olsa da söylemek mümkündür. Ayrıca idare hukukunda yapılan hatalı işlemin hem işlemi yapan idare tarafından hem de bir üst makam olarak görev yapan makam tarafından geri alınabilmesi mümkün iken vergi hukukunda hatalı işlemin süresi içinde olsa dahi üst makamlar tarafından geri alınabilmesi konusu tartışmalıdır.

- Vergi Hukuku ve Ceza Hukukunda Hata Kavramının Karşılaştırılması

Ceza hukukunda düzenlenmiş bulunan hata hallerinin varlığı durumunda, hatanın esaslı olması halinde ya ceza verilmemektedir ya da ceza sorumluluğunun yapısı değişmektedir. Ayrıca ceza hukuku çerçevesinde meydana gelen hata halleri, yapılan hatanın esaslı olup olmamasına bağlı olarak vergi suç ve cezalarında farklı şekilde kendini gösterebilmektedir. Hem kastı kaldıran ve hem de kusurluluğu etkileyen hata hallerinde meydana gelen hatalar, hareketin içinde var olan bilmek ve istemek ögesini ortadan kaldırdığından kişinin sorumluluğunu da ortadan kaldırmaktadır. Zira ceza mahkemelerinde yargılanacak olan vergi suçları açısından kast, manevi unsurun temel şartıdır. Dolayısıyla esaslı şekillerde meydana gelen hatalar sorumluluğu sona erdirmektedir. Bununla birlikte aynı sonucun idari nitelikteki vergi cezalarında uygulanması söz konusu olmamaktadır. Zira idari nitelikteki cezalar açısından zararın veya zarar tehlikesinin ortaya çıkması cezanın kesilmesi için yeterli unsurlardır. Bu sebeple taksir suretiyle işlenen bir kabahatin bulunması halinde²⁶⁹ idari ceza uygulanacak ve TCK'nın 30. maddesinin öngördüğü

²⁶⁹ Kabahatler Kanununun 10. maddesine göre, “Türk Ceza Kanununun hata hallerine ilişkin hükümleri, ancak kasten işlenen kabahatler bakımından uygulanır”. Bu açıdan taksirle işlenen kabahatler açısından ceza hukukundaki hata hallerinin uygulanması mümkün değil iken kasten işlenen vergisel kabahatler açısından mümkündür. İdari cezalar Kabahatler Kanunu çerçevesinde ele alınıyor ise kasten işlenmesi durumunda ceza hukuku anlamında hata hallerinde yararlanılabilir. Bununla birlikte ceza hukukunda hata failin ceza alıp almaması, suçlu sayılıp sayılmaması gerektiği noktasında önem taşıyor iken vergi hukukunda hata durumunda yapılan hatalar açık yanlışlıklardır. Yani bu anlamda iki hukuk dalı arasında öz farkı da bulunmaktadır.

olanaklardan yararlanılamayacaktır²⁷⁰. Bu konuda VUK'un 369²⁷¹ ve 413.²⁷² maddelerinde yer alan şartların meydana gelmesi halinde vergi cezalarının kesilmemesi özel bir düzenleme niteliğindedir²⁷³. Bu bağlamda VUK'ta verilen cezai düzenlemeler içerisinde hata konusu yanılma bahsinde düzenlenmiştir. Görüleceği üzere bu hata hali, hürriyeti bağlayıcı suçlar anlamında değil idari kabahatler açısından tesirlidir. Bu anlamda ceza hukukundaki hata hali ile özdeş özellikler taşımamaktadır. Ayrıca VUK'un 375. maddesinde düzenlenmiş bulunan vergi cezalarındaki hata hali idari cezalarda meydana gelecek olan hatalar açısından geçerli olup ceza hukukunda düzenlenmiş bulunan hata hallerinden ayrılmaktadır. Bu açıdan VUK'ta öngörülmuş olan hata hallerinin vergi ve idari nitelikli cezalarda meydana gelecek hatalara hasredildiğini söylemek mümkündür.

Ceza hukukunda hata irade lehine çözülmektedir. Fakat bu hükmün vergi hukukunda uygulanması tam anlamıyla mümkün olamamaktadır. Gerçekten de ceza hukukunda kişinin suç işleme kastına sahip olmadığı hallerde hata nedeniyle bir suç işleniyorsa kişi bu hatasından yararlanmaktadır. Oysa vergi hukukunda kişinin iradesi vergi ziyanının oluşması amacını taşımasa dahi bir vergi ziyanının ortaya çıkması durumunda sorumluluk söz konusu olmaktadır. Ayrıca vergi hukukunda

²⁷⁰ Tahir Erdem, "Hatanın Vergi Suçuna Etkileri", **Lebib Yalkın**, Mart 2008, S.51, s.350-351.

²⁷¹ "Yetkili makamların mükellefin kendisine yazı ile yanlış izahat vermiş olmaları veya bir hükmün uygulanma tarzına ilişkin bir içtihadın değişmiş olması halinde vergi cezası kesilmez ve gecikme faizi hesaplanmaz. Bir hükmün uygulanma tarzı hususunda yetkili makamların genel tebliğ veya sirkülerde değişiklik yapmak suretiyle görüş ve kanaatini değiştirmesi halinde, oluşan yeni görüş ve kanaate ilişkin genel tebliğ veya sirküler yayımlandığı tarihten itibaren geçerli olup, geriye dönük olarak uygulanamaz. Şu kadar ki, bu hüküm yargı mercileri tarafından iptal edilen genel tebliğ ve sirküler hakkında uygulanmaz".

²⁷² "Mükellefler, Gelir İdaresi Başkanlığından veya bu hususta yetkili kıldığı makamlardan, vergi durumları ve vergi uygulaması bakımından müphem ve tereddüdü mucip gördükleri hususlar hakkında yazı ile izahat isteyebilir. Gelir İdaresi Başkanlığı, kendisinden istenecek izahatı özelge ile cevaplandırabileceği gibi, aynı durumda olan tüm mükellefler bakımından uygulamaya yön vermek ve açıklık getirmek üzere sirküler de yayımlayabilir. Sirküler ve özelgeler, Gelir İdaresi Başkanlığı bünyesinde, Gelir İdaresi Başkanı veya tekil edeceği bir başkan yardımcısının başkanlığında en az üç daire başkanından müteşekkil bir komisyon marifetiyle oluşturulur".

²⁷³ Bu durum ceza hukukundaki yasak hatasına(hukuki yanılma) benzemektedir. Zira hukuki hatada da yetkili olan bir merciinin doğru olmayan açıklamalarda bulunması veya kişiyi yanlış yönlendirmesi durumunda ceza sorumluluğu ortadan kalkmaktadır.

hatanın idare veya mükellef tarafından yapılması söz konusu iken ceza hukukunda hatanın objesi bireylerdir.

- Vergi Hukuku ve Borçlar Hukukunda Hata Kavramının Karşılaştırılması

Borçlar hukukunun genel kurallarından bir tanesi sözleşme serbestisidir. Borçlar hukukunda öngörülen kurallara uygun olması koşuluyla tarafların her konuda sözleşme yapması ve o sözleşmeye tutunmaları mümkündür. Fakat vergi hukukunda bu şekilde bir takdir yetkisi yoktur. Vergi hukukunda bağlı yetkinin olması nedeniyle vergilendirme öğelerinin kanuna uygun şekilde ve olması gerektiği gibi vücut bulması gerekmektedir. Bu durum hukuk disiplini içinde yapılan temel tasnif nedeniyle de izah edilebilir durumdadır. Şöyle ki borçlar hukukunun da içinde bulunduğu özel hukukta iradeler ön plandadır ve serbesttir. Oysa vergi hukukunu içinde barındıran kamu hukukunda iradelerin serbestliği yerine toplum düzeni ve yararı bu hukukun temelini teşkil etmektedir. Başka bir deyişle kamu hukukunda toplum düzeni ve yararı kişi yararına yeğ tutulmaktadır. Dolayısıyla içerisinde benzer konu ve öğeler taşısa da her iki hukuk dalında yer alan hata halleri nitelik açısından birbirinden farklı özellikler taşımaktadır.

Borçlar hukukunda hatalı hallerin ortaya çıkması durumunda örneğin yapılan sözleşmenin iptal edilebilmesi için hatanın öğrenildiği andan itibaren 1 yıllık hak düşürücü süre içerisinde başvurunun yapılması zorunludur. Fakat vergi hukukunda meydana gelen hata hallerinde hatalı işlemin düzeltilmesi için öngörülen süre vergiyi doğuran olayın gerçekleştiği takvim yılını takip eden yıldan itibaren 5 yıldır. Ayrıca borçlar hukukunda hatalı işlemin iptalini talep etme yetkisi bir tarafın elindedir ve bu taraf böyle bir talepte bulunmadıkça sözleşmenin iptali mümkün olmamaktadır. Fakat vergi hukuku çerçevesinde hatalı işlemin meydana gelmesi halinde mükellef veya ceza muhatabı hatalı işlemin düzeltilmesini yetkili vergi idaresinden talep edebileceği gibi idare de resen düzeltme yapmak zorundadır.

Borçlar hukukunda hatanın meydana gelmesi halinde meydana gelen zararın hakkaniyet çerçevesinde karşılanması söz konusu iken, vergi hukukunda hakkaniyet ölçüsünden ziyade daha çok uygulama süre ve koşulları kanunlarda belirlenen faiz ödemesi söz konusu olmaktadır. Ayrıca borçlar hukukunda hata hali iki tarafın uzlaşması ile oluşan sözleşmelerde meydana gelmekte iken vergi hukukunda hata hali idarenin işlem türlerinden biri olan tek yanlı bireysel işlemlerde meydana gelmektedir.

Borçlar Kanununda hata durumunda diğer tarafın, sözleşmenin hata yapanın kastettiği anlamda kurulmasına razı olduğunu bildirmesi durumunda, sözleşmenin bu anlamda kurulmuş ve düzeltilmiş sayılacağına dair hüküm bulunmaktadır. Ancak bu hükmün vergilendirme işlemlerinde hata yapılması durumunda tatbik edilmesi olanaklı değildir. Aksine hangi taraf hata yaparsa yapsın ve hatalı vergilendirme işlemine kim rıza gösterirse göstereceği vergilendirme işleminin bu şekilde bırakılması mümkün değildir. Bu durumda düzeltme işleminin yapılmak suretiyle hukuki anlamda hatadan önceki hale dönülmesi ve daha sonra olması gereken durumun ortaya konulması zaruridir.

2. TARİHSEL GELİŞİM SÜRECİNDE HATA

Modern devlet gelişmesinin karakteristik çizgilerinden biri olarak, kamu faaliyetlerinin gittikçe artan önemi, devletin birey karşısındaki etkinliğini gündün güne artırmış, bunun sonucu olarak birey sık sık kendini idari işlemlerin içinde bulur bir duruma getirmiştir. Bu çerçevede bireyin idare ile karşılaştığı bu yoğun ilişkinin içerisinde yaşanması muhtemel uyuşmazlıkların, hukuka saygınlığı kazandıracak şekilde çözüm mekanizmalarına bağlanması zorunluluk arz etmektedir. Çünkü bireyin kendisini ilgilendiren işlerde idarenin tasarruflarına karşı korunması ve

çözüm yollarının öngörülmesi, aslında bireyin temel hak ve özgürlüklerinin korunması ile ilgilidir ve bu son derece önemlidir²⁷⁴.

Esas olan idarede uyuşmazlık ve çatışmaların çeşitli yollarla önlenmesine, bunun mümkün olmaması durumunda giderilmesine çalışmaktır. Bu anlamda uyuşmazlıkları çözümlmek için formel veya formel olmayan mekanizmalar bulunmaktadır. Buna rağmen uyuşmazlıkların belirli bir düzlemde çözülememesi halinde bunların yargı önüne götürülmesi zorunlu görülen ve kaçınılmaz bir yoldur²⁷⁵.

İdarenin büyük, küçük pek çok uyuşmazlık sonucu yargı makamlarının önüne gitmesi doğru veya hiç değilse hoş değildir²⁷⁶. Uyuşmazlıkların yargı organları önüne gitmeden çözümlenmesi hususunda bir takım idari ve hukuki mekanizma ve yöntemlerin gerekliliği tartışmasızdır Bu bakımdan asıl olan idare tarafından veya idare aleyhine açılacak davaları azaltmaya çalışmaktır. Böylece “*barış yolları yargı yollarına, yargı yolları savaş yollarına tercih edilmelidir*” hükmünün karşılık bulması sağlanmış olacaktır²⁷⁷. İşte idari başvurular her dönem ve zaman için önemli olagelmıştır. İdari başvuru düzeni ve bunların etkinliği, o ülkenin uygarlığının ve hukuki dizge düzeyinin de temel parametrelerindedir. Bu çerçevede hukuk devleti olma iddiasında olan ülkelerde, idare ve kişiler arasındaki ilişkileri idari aşamada çözmek çağın gereğidir. Kişiler adeta yargı yoluna başvuruya itilmemelidir. Yargı son güvence olmalıdır. Bu sebeple kişileri yargıdan önce koruyacak mekanizmaların kabul edilmesi ve bu mekanizmaları belirleyen kanalların sürekli kişi yararına olacak şekilde gözden geçirilip düzenlenmesi zorunluluk arz etmektedir²⁷⁸.

²⁷⁴ “İdarenin İşlemleri Karşısında Bireyin Korunması, Avrupa Konseyi Bakanlar Komitesinin 77/31 Sayılı Kararı”, Çev. İhsan Kuntbay, **AİD**, C.11, S.4, Aralık 1978, s.3.

²⁷⁵ Arif T. Payaslıoğlu, “Yönetimde Davaları Azaltma Yolları”, **AİD**, C.2, S.3, Eylül 1969, s.3.

²⁷⁶ **Merkezi Hükümet Teşkilatı Araştırma Projesi Yönetim Kurulu Raporu**, 2. Baskı, TODAİE, Ankara, 1966, s.197.

²⁷⁷ Payaslıoğlu, s.4-5.

²⁷⁸ Yıldırım Uler, “Yönetimsel Yargıda Dava Süresi”, **I. Ulusal İdare Hukuku Kongresi**, Birinci Kitap, Ankara 1990, s. 227.

Vergiler bir devlet alacağı olmakla beraber sonuç itibariyle ortaya çıkması ve hesaplanması ile ilgili tüm işlemler bireyler tarafından yapılmaktadır. Bir verginin tarh, tebliğ, tahakkuk ve tahsiline ilişkin işlemler devleti temsilen vergi dairesi memurları inisiyatifindedir. Bununla birlikte vergilendirme işlemlerinde işlemi yapan ve işleme muhatap olan olmak üzere iki taraf bulunmaktadır. İşte bu iki tarafın vergilendirmenin herhangi bir aşamasında hata yapmaları her zaman ihtimal dahilindedir²⁷⁹. Bu anlamda yapılan hataların çözüme kavuşturulabilmesi için Cumhuriyet döneminden itibaren bazı yasal düzenlemeler yapılmıştır. Aşağıda bu düzenlemeler kısaca izah edilmeye çalışılacaktır.

755 sayılı Kazanç Vergisi Kanunu²⁸⁰, bu vergiden doğan uyuşmazlıkları çözmek üzere Türkiye’de ilk kez itiraz ve temyiz komisyonlarının oluşturulmasını öngören kanun özelliği taşımaktadır. Bu kanunun yerine kabul edilen 2395 sayılı Kazanç Vergisi Kanunu da²⁸¹ esasında 755 sayılı Kanunun uyuşmazlıkların çözümü prosedürüne sadık kalmakla birlikte zaman içerisinde bazı değişikliklere muhatap olmuş ve varlığını bur çerçevede bir müddet sürdürmüştür. Yukarıda künyesine yer verilen bu iki kanun, vergisel uyuşmazlıkların yaşanması durumunda uyuşmazlıkların giderilmesine yönelik temel düzenlemeleri içermekle birlikte, işlemlerde hata hallerinin bulunması durumunda nasıl hareket edileceğine yönelik hususi bir düzenlemeye sahip olmamışlardır.

Vergi itiraz ve temyiz talep ve incelemelerinin icrası, kararların tebliği ve bununla ilişkili usule bağlı konularda, en ayrıntılı hükümleri ihtiva etmesine rağmen Kazanç Vergisi Kanununda bazı boşlukların bulunması sebebiyle 1939 tarihinde bu tereddütleri gidermek üzere 3692 sayılı Vergilerde İhbarnamelerin Tebliğine ve İtiraz ve Temyiz Usullerine ve İtiraz ve Temyiz Komisyonları Teşkiline Dair Kanun²⁸² kabul edilmiştir. Bu kanunun kabul edildiği döneme kadar kodifiye edilmiş bir özel

²⁷⁹ Selahaddin Dumlu, **Vergi Usul Kanunu Şerh ve İzahları**, Hak, İstanbul, 1957, s.290; Turgay, **Vergi Usul Kanunu**, s.232.

²⁸⁰ RG, 14.3.1926 tarih, S.321.

²⁸¹ RG, 25.3.1934 tarih, S.2662.

²⁸² RG, 13.7.1939 tarih, S.4257.

usul kanunu bulunmamakla birlikte buna bağı olarak hata halleri ve düzeltme prosedürüne ilişkin bilinebilen temel bir kanun da bulunmamaktadır. Bu anlamda bu kanunun, içinde hata halleri ve çözüm yollarının da bulunduğu ve her vergi türüne göre farklı şekillerde belirlenmiş olan dağıntık itiraz yollarını ortadan kaldırmaya matuf ilk ve temel usul kanunu olarak kabulü gerekmektedir²⁸³. Bu açıdan bu kanun ile getirilen düzenlemelerin, bugün yürürlükte olan hataların düzeltilmesine yönelik düzenlemelerin mikro ölçekli olanı olarak görülmesi mümkündür.

3692 sayılı Kanunun, itirazların komisyonlara sevki kenar başlıklı 23. maddesinde hangi tür durumlarda hata halinin ortaya çıkmış olacağı fıkralar halinde sayılmıştır. Bu maddede hata hallerine yönelik bir tasnife gidilmemiş, bütün hata halleri maddi hata bağlamında ele alınmış ve mükelleflerin itiraz başvurularının, kanunda görev alanı belirlenmiş üst memura²⁸⁴ ulaştırılacağı, üst memurun itirazların aşağıda yer verilecek olan maddi hatalardan oluştuğunu görmesi durumunda vergiyi tahakkuk ettirmiş olan memura yazı ile düzeltilmesini emredeceği, sonucun da mükellefe tebliğ edilmesi gerektiği hükme bağlanmıştır²⁸⁵. Maddeye göre hata halleri şunlardır; “1- Verginin veya vergi matrahının veyahud misil ve yüzde zamlarının yanlış hesap edilmesi, 2- Verginin mükerrer olması, 3- Verginin hakiki mükelleften

²⁸³ Nitekim 3 temel bölüme sahip ve 12.6.1939’da meclise sunulan 3692 sayılı Kanun tasarısının genel gerekçesinde “*Vergi kanunlarımızın hemen kaffesinde itiraz ve temyize aid müddetler ve merciler ayrı ayrı tayin edilmiş olduğu için bir kaç vergi ile mükellef olan vatandaşların ve kanunları tatbik ile tavzif edilmiş olan memurların maruz kaldıkları müşkülât nazarı dikkate alınarak, dört beş seneden beri, vücuda getirilen vergi kanunlarında itiraz ve temyize aid merci ve müddetlerin mümkün mertebe birleştirilmesine çalışılmış ve bu sayede, mevcut müşkülâtın binnisbe izalesi temin edilmiş olmakla beraber bu vadiye yapılması kab eden ıslahata tamamlanmış nazarile bakılamaz...Vergilerin itiraz ve temyiz usullerine a'id hükümlerin birleştirilmesi suretile arzu edilen yeknesaklığın ve kolaylığın bir an evvel temini için, bu kısmın ayrı bir lâyiha halinde takdim edilmesi müzakerede kolaylık temini bakımından da faydalı olacağı düşünüldüğünden bu lâyiha vücuda getirilmiştir.*” şeklinde bir açıklama yapılarak bu durum veciz şekilde özetlenmiştir. Gerekçe için bkz. (Çevrimiçi)<http://www.tbmm.gov.tr/tutanaklar/TUTANAK/TBMM/d06/c004/tbmm06004036.pdf>,10.8.2010.

²⁸⁴ Bu çerçevede maddede yer alan maddi hataların düzeltilmesini emretmek yetkisi, varidat veya malmüdürleri ile hususi muhasebe müdür veya memurlarına aittir. Tahakkuk şubeleri bu gibi hallerde itiraz dosyasını bunlara tevdi etmek zorundadır.

²⁸⁵ Maddeye göre maddi hata içermeyen ve mükellefler tarafından verilen itiraz ve temyiz dilekçeleri, ilgili varidat memurları tarafından on beş gün içinde, illerde varidat veya hususi muhasebe müdürlerine ve kazalarda malmüdürü veya hususi muhasebe memuruna ve İstanbul’da Tahakkuk Şube Şeflerine mütalaası ilave edilmek suretiyle ve dosyasıyla birlikte tevdi olunacağı düzenlenmiştir.

gayri bir şahıs namına tarhedilmesi, 4- Kanuni tenzilatın eksik yapılması veya hiç yapılmaması, 5- Bir kimseye mükellefiyet devresinden az veya çok bir devre için vergi tarh olunması, 6- Tarhiyatta yanlış nisbet tatbik edilmesi”. Hata hallerine bakıldığında bugün itibariyle tadad edilmiş olan hesap ve vergilendirme hatalarından mükellefiyette ve konuda hata hali hariç hata hallerine ilişkin diğer tüm hususların büyük oranda kanunda kabul edilmiş olduğu anlaşılmaktadır²⁸⁶.

Kanunun 24 ve 25. maddelerinde düzeltme prosedürü verginin türü ve hatanın saptandığı tarihe bağlı olarak ayrı ayrı düzenlenmektedir²⁸⁷. 3692 sayılı Kanunun maddi hatalar kenar başlıklı 24. maddesine göre mükelleflere itiraz hakkı verilmemiş olan tarhiyatlarda 23. maddede yer alan maddi hataların bulunması halinde mükelleflerin bu hatanın düzeltilmesini, bir dilekçe ile isteme hakkına sahip oldukları açıklanmıştır. Bu durumda dilekçelerin en büyük maliye veya hususi idare memurlarına ve İstanbul’da tahakkuk şubesi şeflerine pulsuz bir makbuz karşılığında verilmesinin mümkün olduğu, bununla birlikte taahhütlü olmak şartıyla dilekçenin postaya teslim tarihinin bu makamlara teslim tarihi olarak kabul edileceği hükme bağlanmıştır.

Kanunun 25. maddesinde ise mükelleflere itiraz hakkı verilmiş olan işlemlerde itiraz süresinin bitmesinden sonra, kanunda belirtilen bir maddi hatanın meydana geldiğinin gerek mükellefin başvurusu, gerek resen inceleme ve teftiş neticesinde anlaşılması durumunda tarhiyat itiraz veya temyiz komisyonları kararıyla kesinleşmiş olmamak veya komisyonlarca esastan incelenmeksizin zamanaşımı sebebiyle reddedilmiş bulunmak şartıyla, itiraz müddeti geçtikten sonra da 23. maddedeki usul dairesinde düzeltilebileceği vurgulanmıştır. Bununla birlikte komisyon kararına konu olan vergilerde 23. maddede sayılan maddi hataların

²⁸⁶ 3692 sayılı Kanunun 23. maddesinde maddi hatalar nam ve adı altında sınırlı şekilde kabul edilen hükümler içerisinde muafiyet ve istisna hükümlerine yer verilmemiş ve bu konuda sadece yargı yoluna başvuruda bulunabileceğini kabul edilmiştir(3692 sayılı Kanun md.34). Ancak 1949 yılında kabul edilen 5432 sayılı Vergi Usul Kanunu, bu konularda hem yargı yolunu kabul etmiş(md. 383) hem de bunları vergilendirme hatalarının yer aldığı 108. maddeye eklemiştir.

²⁸⁷ Kanunun 26. maddesine göre düzeltme işlemlerinin tahakkuk zamanaşımı süresi içinde yapılması gerekmektedir. Bu süreden sonra düzeltme işleminin yapılması mümkün değildir.

bulunması durumunda, bunlar hakkında da komisyonlarca bir karar verilmemiş olmak şartıyla bu hataların, karar kesinleşmiş olsa bile düzeltilebilmesi kabul edilmiştir. Ayrıca 3692 sayılı Kanuna göre, 23. maddede yazılı türden yapılan hataların idare aleyhine yapılması durumunda dahi bu hataların 23. maddede yazılı şartlar dairesinde düzeltilebilmesi, yapılan işleme karşı mükellefin itiraz ve temyiz talebinde bulunabilmesi için işlemin tebliğ edilmesi koşuluyla mümkündür.

15 Haziran 1949 tarih ve 7233 sayılı Resmi Gazetede yayımlanan 5432 sayılı VUK'un yürürlüğe girmesinden önce yürürlükte olan 3692 sayılı Kanun, vergi hatalarını maddi hata başlığı altında ve dar bir çerçevede ele almaktaydı. Oysa yürürlüğe giren 5432 sayılı VUK vergi hatalarını tanımlamış, içeriğini ve hataların çözüm prosedürüne ilişkin boşlukları önemli ölçüde doldurmuştur. Bu çerçevede kanunun vergi hatasını tanımlayan 106. maddesi, nef'i hazine zihniyetinin tersine gerek eksik ve gerekse fazla tahakkuk ettirilmiş vergileri aynı şekilde vergi hatası olarak kabul etmiştir. Dolayısıyla bu tanımla yapılan yasal düzenlemenin amacının gerçek vergilendirme değerlerine ulaşmak olduğu ortaya konulmuştur²⁸⁸. Bu bağlamda 5432 sayılı Kanunun mer'i 213 sayılı VUK'un özünü oluşturduğu kabul edilmelidir. Öyle ki 213 sayılı Kanun Milli Birlik Komitesi genel kurul toplantısında içtüzük hükümleri dışı bir usulle neredeyse hiç görüşülmeden kül halinde kabul edilmiştir²⁸⁹. Böylece 10 senedir tatbikatı yapılan 5432 sayılı VUK'tan edinilen tecrübelerle istinad ederek birtakım değişiklikler yapılmış ve aksaklıklar giderilmeye çalışılmıştır. 213 sayılı VUK'un genel gerekçesinde "1950 senesinden beri tatbik edilmekte olan VUK'un kendi bünyesine has bazı hükümlerinde de noksan ve aksak tarafların mevcut olduğu gerek idarece yapılan incelemelerden gerekse kaza mercilerinin kararlarında ve mükelleflerin şikâyetlerinde kendini hissettirmiş ve bu inceleme neticeleri ile karar ve şikâyetler göz önünde bulundurulmak suretiyle VUK'ta müşahede ve tespit edilen boşlukların doldurulması ve aksaklıkların

²⁸⁸ Dumlu, s.291-292.

²⁸⁹ 4.1.1961 tarihinde yapılan görüşme tutanakları için bkz. (Çevrimiçi) http://www.tbmm.gov.tr/tutanaklar/TUTANAK/MBK_/d00/c005/mbk_00005070.pdf, 10.3.2010. Bu çerçevede 417 maddelik 213 sayılı Kanunun 254 maddesi tamamen 5432 sayılı Kanun ile aynıdır. 100 maddesinde vuzuha götürücü tashihler yapılmıştır. 43 maddesinde küçük değişiklikler vardır. 20 maddesi ise yeni ihdas edilmiştir.

*giderilmesi için tadiline lüzum görülen maddelerin tadili cihetine gidilmiştir.”*²⁹⁰
şeklinde açıklama yapılarak esasında 5432 sayılı Kanunun ruhuna sadık kalınmak suretiyle bazı değişikliklerin yapıldığı vurgulanmıştır.

Nitekim 213 sayılı VUK'ta, 5432 sayılı Kanunun 106-116. maddelerinde düzenlenmiş olan hata ve düzeltme ile ilgili hükümlerinde de bazı sınırlı değişiklik ve düzenleme yapılmıştır. Bu çerçevede matrah hatalarının ne suretle ve ne gibi kayıt ve vesikalar üzerinde yapılmış hatalar olduğunu tarif ve tayin eden maddenin 1 numaralı fıkrasındaki “*ve saire*” kelimeleri metinden çıkarılmış ve ayrıca maddenin 2. fıkrasına “*mahsupların yapılmaması veya yanlış yapılması*” şeklinde bir ibare konulmuştur. Bunun yanı sıra düzeltme zamanaşımı ile ilgili maddeye bir fıkra eklenmiştir. Eklenen bu fıkraya göre ilan yoluyla tebliğ edilip itirazsız tahakkuk eden vergilerde zamanaşımı süresi, mükellefe ödeme emrinin tebliğ edildiği tarihten başlayarak bir yıldan aşağı olamaz. Bunun dışında bir değişiklik yapılmamış, 5432 sayılı Kanunun düzenlemeleri aynen kabul edilmiştir.

Sonuç olarak vergi usulü ve yargısı hakkında Türk vergi sisteminde sırasıyla 755, 2395, 3692, 5432 sayılı Kanunlarda katedilen mesafeye paralel mesafenin, vergi hatalarının düzeltme yoluyla ıslahı konusunda da katedildiğinin kabul edilmesi gerekmektedir²⁹¹.

3.VERGİ HATALARININ ANLAMİ

Vergi hatası kavramının Türk vergi hukukuna girişinin miladı, yukarıda yer aldığı üzere 5432 sayılı VUK'un kabul edilmesine dayanmaktadır. Bu kanundan önceki dönemde vergi hataları, “*maddi hata*” kavramı ile ifade edilmekte ve bu çerçevede kendisine yasal dayanak bulmaktaydı. Bugün vergi hatası, 213 sayılı VUK'un 116. maddesinde aynen 5432 sayılı VUK'un kabul ettiği tabirlerle açıklanıp kabul

²⁹⁰(Çevrimiçi)http://www.gib.gov.tr/fileadmin/mevzuat/gerekceler/VUK/VUK_gerekce.pdf,6.6.2010.

²⁹¹ DİBK'nın 24.4.1952 tarih ve 1952/59, K.1952/166 sayılı kararı(**Devlet Şurası Kararları Dergisi**, S.54-57, 1951-1952, s.9)

edilmektedir. Bu açıdan VUK'un 116. maddesi, hangi durumların vergi hatası olarak nitelenebileceği hususunda yasal sınırları belirleyen temel kanun maddesidir²⁹². Bu maddeye göre vergi hatası "*Vergiye müteallik hesaplarda veya vergilendirmede yapılan hatalar yüzünden haksız yere fazla veya eksik vergi istenmesi veya alınmasıdır*". Görüleceği üzere vergi hukukuna mahsus hata kavramının karşılığını hata kelimesinin soyut tanımında bulmak mümkün değildir. Hükümdeki istenmesi ifadesiyle tarh, alınması ibaresiyle de tahsil işlemlerinin kastedildiği açıktır²⁹³. Başka bir deyişle verginin istenmesi hesaplanan vergi miktarının mükellefe duyurulmasını, verginin alınması da duyurulan miktara denk bir tutarın mükellefin malvarlığından alınıp hazine kayıtlarına geçirilmesini ifade etmektedir²⁹⁴.

VUK'un 116. maddesinde yer verilen tanımda hemen dikkati çeken bir nokta, vergi hatasının idare lehine de aleyhine de olabileceği hususudur. Bilindiği üzere Türk vergi sisteminde tarhiyat, olağan ve olağanüstü tarhiyat yolları olarak tasnife tabi tutulmuş durumdadır. Buna göre ya beyannameye dayalı tarhiyat çerçevesinde mükellef beyanda bulunur ya da idare olağanüstü tarhiyat yapmak suretiyle ödenmesi gereken vergiyi kendisi belirler. İşte bu işlemlerde idare veya mükellef leh veya aleyhine hataların yapılması olasıdır.

Bu konuda önem taşıyan bir başka nokta ise fazla veya eksik vergi istenmesi veya alınması şeklinde vücut bulan ifadedir. Bir verginin hesaplanmasından tahsiline kadar geçen safhalarda gerek hesap yanlışlıkları gerek mükellefin belli edilmesi bakımından çeşitli hataların yapılması mümkündür. Yani vergilendirmenin tüm aşamalarında vergi hatalarının ortaya çıkabileceği hususunun kabul etmek gerekmektedir²⁹⁵. Bu açıdan vergi hatasının, vergi alacağının doğmasından başlayarak vergilendirmenin her safhasında ortaya çıkabilen, idarenin yanı sıra mükellef ve vergi sorumlusunun uygulamaya ilişkin usul ve esaslara uymamaları

²⁹² Nihal Saban, **Vergi Hukuku**, 5. Baskı, Beta, İstanbul, 2009, s.512.

²⁹³ Mustafa Akkaya, "Vergi Sorumlusunun Vergi Yargısı ve Vergi İdaresi Karşısındaki Konumu", **AÜHFD**, C.46, S.1-4, 1997, s.153.

²⁹⁴ **Vergi Usul Kanunu ve İzahları**, Maliye Bakanlığı Gelirler Genel Müdürlüğü Yayını, Ankara, 1949, s.276.

²⁹⁵ **Vergi Usul Kanunu ve İzahları**, s.275; Özyer, s.223.

sebebiyle vergi alacağına haksız yere fazla veya eksik alınmasına veya istenmesine sebep olan usulsüz işlemler olarak tanımlanması mümkündür²⁹⁶. Bir başka deyişle özü açısından vergi hatası, vergi kanunlarında yer alan ve herhangi bir tereddüde yer bırakmayacak düzeyde açık, yani müphem olmayan hükümlere rağmen idari işleme taraf olan mükellef veya idare tarafından vergiyle ilgili uygulamalarda yapılan yanlışlıklardır²⁹⁷. Bu anlamda vergi hatası, işlemin unsurlarından birinde ve çoğu kez işlemin sebep ve konu unsuru arasındaki sakatlık halidir²⁹⁸.

Vergi hatalarının idare veya mükellefler tarafından yapılmış olmasının sonuç ve uygulama açısından önemi bulunmamaktadır. Bu durumda hatanın niteliği değişmemekte ve ona hata dışında ilave bir sıfat kazandırmamaktadır²⁹⁹. Önemli olan nokta, kanunda vergi hatası olarak kabul edilen bir hatanın vergilendirme işleminde saptanması ve bunun ıslahıdır. VUK, mükelleften istenen veya alınan vergi miktarını hedef almakta ve verginin asıl ve cezasına etki etmeyen, vergi miktarına etkisi olmayan diğer hataları vergi hatası olarak saymamakta ve düzeltmeye konu etmemektedir. Bu sebeple mükelleften istenen veya alınan vergi veya ceza miktarı istenmesi veya alınması kanunen olağan ve mümkün olan vergi veya cezadan ibaret ise vergi hatası var sayılamaz. Bu durumda diğer bir idari işlem sakatlığının kabulü gerekmektedir³⁰⁰.

Tüm idari işlemlerde olduğu gibi vergisel işlemlerde de hata yapmamak temel amaçtır. Ancak sürekli dikkat gösterilse ve bu anlamda enerji sarfedilse de hataların yapılması mümkün ve kaçınılmazdır. İşte bunların çözüme kavuşturulabilmesi amacıyla VUK'ta hata hükümleri kabul edilmiştir. Ancak vergisel işlemlerde hata

²⁹⁶ Mehmet Nadir Arıca, "Mükellef ve Vergi Sorumlularının Muhatap Olabilecekleri Vergi Hataları I", **Maliye ve Sigorta Yorumları**, Eylül 2009, S. 535, s.61.

²⁹⁷ Ali Çakmakçı, "Vergi Hatalarının Düzeltilmesine İlişkin Olarak İdare ve Yargı Safhasında Geçen Süreler", **Maliye Postası**, Kasım 2008, s.75.

²⁹⁸ Turgut Tan, **İdari İşlemin Geri Alınması**, Ankara, 1970, s.79.

²⁹⁹ Dumlu, s.293; Turgay, **Vergi Usul Kanunu**, s.235.

³⁰⁰ **Vergi Usul Kanunu ve İzahları**, s.276; VDDK'nın 30.3.2007 tarih ve E.2006/353, K. 2007/121 sayılı kararına göre "*Belirtilen kurallara göre bir vergilendirme işleminde vergi hatasından söz edebilmek için ortada açık biçimde vergi miktarında fazlalık veya eksikliğe ya da vergi yükümlülüğünün saptanmasına neden olan yanlışlıkların bulunması gerekmektedir*".

kavramı kanunda dar olarak tanımlanmış vetürleri sınırlı bir şekilde ele alınmıştır. Buna göre hata hallerine ilişkin maddelerin uygulamasında, vergi idaresi ve vergi yargısı, hatanın genel tanımında yer alan “*haksız yere fazla veya eksik vergi istenmesi veya alınması*” ibaresini ikinci plana iterek, hatalı vergilendirmeyi sadece VUK’un 117 ve 118. maddelerinde belirlenmiş hallere mahsus olarak kabul etmiş durumdadır. Bir başka deyişle VUK’taki hata hükümleri, adeta maddi hata³⁰¹ hükümleri şeklinde görülmekte ve bunların sadece açık ve yoruma gerek duyulmayan belirli durumlara özgü ve kıyasen çoğaltılamayan bariz hatalar için uygulanabileceği fikri benimsenmektedir. Vergi hatasına ilişkin idare ve yargı tarafından benimsenen bu hakim görüş, uygulamada hata hükümlerinin, haksız vergilendirmeyi önlemek şeklinde yüklendiği işlevi tam olarak yerine getirememesine neden olmaktadır. Öte yandan hata hükümlerinin bu şekilde dar yorumlanması ve kanunlarda haksız alınan vergilere ilişkin olarak mükelleflere başka yolun gösterilmemiş olması, haksız alınan vergilerin hazineye irad olarak kaydedilmesine yol açmaktadır. Özel hukukta dahi kişiler, birbirlerine yaptıkları haksız ödemelere karşı menfi tespit davası, sebepsiz zenginleşme davası gibi hukuksal yollarla korunurken, devletin egemenlik hakkından yararlanarak güçlü yetkilerle donatılmış vergi idaresi karşısında zayıf durumdaki bireylerin korunmaması, hukuk devleti ile bağdaştırılmaz³⁰². Dolayısıyla bu kısır döngünün kırılması gerekmektedir. Vergi ve vergilendirme anlayışında, muhasebe tekniği ve vergi hukuku bakımlarından sadece mükellefleri değil, çoğu hallerde gelir idaresini de tereddüde sevkeden, genişliği ve inceliği itibarıyla farklı yorumları ve hataları doğal kılan birçok verginin uygulanmasında, dar ve formalist bir görüşle hareket etmek, mükelleflerle sürekli bir anlaşmazlık ve sürtüşme içinde bulunmak, bu vergilerin

³⁰¹ Maddi hata, herhangi bir yardıma, anlama ve yoruma ihtiyaç duymaksızın duyu organları ile tespit edilmesi ve anlaşılması mümkün olan açık ve somut olay ve konu ve işlemlerde yapılmak istenen işlem, eylem ve davranışlarla, istem dışı yapılan işlemi eylem ve davranışlar arasındaki uygunsuzluk halidir. Bkz. Hasan Akbulut, “Zorlanan Kavram; Maddi Hata”, **Mali Kılavuz**, Ocak-Mart 2008, s.45.

³⁰² Örneğin, kendisine kesilen üç kat vergi ziyai cezasını ödeyen, ancak daha sonra ceza mahkemesinde beraat eden bir mükellefin, haksızlığı yargı kararı ile sabit olan üç kat cezanın bir kata dönüştürülmesini talep edebileceği herhangi bir yol vergi hukukunda öngörülmemiştir. Bu konuda düzeltme başvurusunun reddi durumunda önüne gelen dosyada vergi mahkemesi hakiminin açık hata hali olmadığından hareketle davayı süre veya konu yönünden reddetmek yerine ceza mahkemesi kararıyla birlikte işin esasına girerek değerlendirme yapıp karar vermesi isabetli olacaktır. Bkz. Bumin Doğrusöz, “Mükellefi Korumak”, **Referans Gazetesi**, 13.4.2009.

kuruluşları, bünyeleri ve amaçları ile ters düşmek anlamına gelmektedir. Bu bakımdan özellikle hata hallerinin kabul edilmiş ve uygulanışı esnasında daha geniş değerlendirmelerin yapılması bu kısır döngünün gücünü azaltma konusunda önem taşımaktadır³⁰³.

Sonuç olarak VUK'ta vergi hatalarını düzenleyen ilk maddeden itibaren kabul edilen ve verginin yasallığı ilkesinin uygulanmasına ilişkin hükümlerinin sonucu olarak ortaya çıkan hükümler, dava süresi geçtikten sonra dahi vergilendirmede meydana gelen hesap hataları ile vergilendirme hatalarının zaman aşımı süresi içinde düzeltilmesi gibi vergi hakkaniyet ve adaletine ulaşmayı sağlayıcı ayrı bir usul ve itiraz sistemi öngörmektedir³⁰⁴.

3.1. Vergi Hatalarının Özellikleri

3.1.1. Kesin, Yürütülmesi Zorunlu ve Haksız Bir İşlemin Gerekli Oluşu

“İdari işlem, genellikle idari bir yetkinin kullanılması sırasında kamu idaresinin bir organ tarafından açıklanan irade beyanı olarak tarif edilmektedir. Tarifte yer alan, işlemin idari bir yetkinin kullanılması sırasında yapılmış olması unsuru işlemin hukuki sonuç doğuracak, kesin ve doğrudan uygulanabilir nitelikte olmasını gerektirir. Vergi dairelerinin, idari işlevleriyle ilgili olarak vergi hukuku alanında tesis ettikleri, uygulanabilir nitelikte, yükümlünün hukukunu doğrudan etkileyen ve onların hak ve yükümlülüklerinde değişiklik veya yenilik yaratan irade açıklamalarının idari davaya konu teşkil edeceğinden kuşku duyulamaz. İdarenin vergi tarhi, tahakkuku ve tahsiline ilişkin işlemleri ile birlikte idari işlem tarifindeki unsurları taşıyan diğer işlemleri hakkında dava açılabilirse de idare veya kişilerin

³⁰³ İhsan Akköy, “Uzlaşma”, **Vergi Dünyası**, Kasım 1981, S.3(Çevrimiçi), <http://www.vergidunyasi.com.tr>, 20.3.2010.

³⁰⁴ DİBK'nın 24.4.1952 tarih ve 1952/59, K.1952/166 sayılı kararı(**Devlet Şurası Kararlar Dergisi**, S.54-57, s.95-98)

yetki, görev ve haklarında hiçbir değişikliğe neden olmayan işlem ve davranışlarının idari davaya konu edilmeleri mümkün değildir”³⁰⁵. Bu bakımdan düzeltme işlemine konu edilebilecek hatalı işlemin, kesin ve yürütülmesi zorunlu bir idari işlem olması gerekmektedir³⁰⁶.

İdari işlemin kesinliği, idari prosedürün son aşamasının bitirilmiş olmasını, yani hukuki sonuç yaratabilmesi için bir başka idari makamın onayına gereksiniminin bulunmamasını; yürütülmesinin zorunlu olması da, hukuk düzeninde değişiklik meydana getirecek biçimde uygulanmasının gerekli olmasını ifade etmektedir. İdarenin iradesinin varolan hukuk düzeninde yeni bir takım hukuksal sonuçlar yaratmak yönünde oluşması, tek başına, işlemde, icrailiközelliğinin varlık kazanmasında yeterlidir. Hukuksal durumlarda yeni bir takım etkiler yaratabilme gücüne sahip olmaları, icrai işlemlerin diğerlerinden ayırt edilmesinde gözetilen en önemli kriterdir³⁰⁷.

İdari davaya konu edilebilen idarenin kesin ve yürütülmesi zorunlu işlemlerivergisel uyuşmazlıklarda ihbarname, ödeme emri veya haciz varakasının tebliğ edilmesi, tahakkuk fişinin kesilmesi, vergi tevkifatının yapılması, ihtiyati ve kesin haciz işlemlerinin tatbik olunması veya düzeltme veyaşikayet başvurularının yetkili makamlarca reddedilmesi gibi hallerde ortaya çıkmaktadır³⁰⁸.

Bir vergi inceleme raporunda, mükellefin gelecek yıla devreden zararının azaltılması veya indirimler ile devreden KDV'nin olması gerekenden daha az olması gerektiği sonucuna varılması durumunda bu durum bir yazı ile mükellefe tebliğ edilmesine rağmen söz konusu rapora istinaden bir ihbarname düzenlenmemektedir.

³⁰⁵ Danıştay 4. D'nin 30.1.1995 tarih ve E.1993/4430, K.1995/372 sayılı kararı(Çevrimiçi), <http://www.danistay.gov.tr>, 12.6.2010. Vergilendirmede ön veya hazırlık işlemleri olarak tanımlanan bu işlemler tarhiyata hazırlık işlemleri, bilgi isteme yazıları, matrah takdir işlemleri, tutanaklar vb. gibi işlemlerdir.

³⁰⁶ Danıştay 7. D'nin 6.4.2005 tarih ve E. 2004/1493 ve K. 2005/589 sayılı kararı(Çevrimiçi), <http://www.danistay.gov.tr>, 12.6.2010.

³⁰⁷ Erkut, **İdari İşlemin Kimliği**, s.119-120.

³⁰⁸ Danıştay 11. D'nin 10.11.1997 tarih ve E.1996/6122, K.1997/3917 sayılı kararı(Çevrimiçi), <http://www.danistay.gov.tr>, 12.3.2010; Danıştay 11. D'nin 6.6.1996 tarih ve E.1996/3448, K.1996/2434 sayılı kararı(Çevrimiçi), <http://www.danistay.gov.tr>, 12.6.2010.

Bu sebeple bu rapora karşı bir yargı sürecinin başlatılıp başlatılamayacağı hususu tartışmalıdır³⁰⁹. Gerçekten bazı vergi inceleme raporları, rapor tarihi itibarıyla mükellef aleyhine bir tarh işlemi yapılmasını ve bu rapora istinaden bir ihbarname düzenlenmesini gerektirmemekle birlikte mükellefin hukukunu ve ekonomik menfaatini etkileyebilmektedir. Bu konuda verilen bazı yargı kararlarında “...tek başına vergi inceleme raporu dava konusu edilemez. Vergi inceleme raporunun mükellefe etkisi, rapor doğrultusunda yapılacak bir tarhiyatta söz konusu olabilir. Bu itibarla, rapora istinaden vergi dairesi müdürlüğünce yazılan ve yatırım indirimi tutarı ile devreden zarar tutarını aşağı çeken yazının, dava konusu edilmesi mümkün değildir.” şeklinde hüküm tesis edilmekteydi³¹⁰.

Kişilerin hukuk ve menfaatlerini etkileyen idari tasarrufların dava konusu edilebilme hakkı 1982 Anayasasının 125. maddesinde teminat altına alınmış haldedir. Bu sebeple, vergi inceleme raporlarının dava konusu edilemeyeceği yönündeki eski içtihat büyük oranda terk edilmiş, mükellef aleyhine yeni bir tarh işlemi yaratmayan ancak onun daha sonraki vergisel yükümlülüklerini etkileme gücü olan vergi inceleme raporlarının dava konusu edilebilmesi yönünde yeni yaklaşımlar ortaya çıkmıştır. Nitekim VDDK'nın 23.12.2005 tarih ve E.2005/201, K.2005/308 sayılı kararında “Dava konusu olayda, davalı idarenin, kanunların kendisine tanıdığı yetki çerçevesi içinde yaptırdığı inceleme sonucu düzenlettirdiği raporda, 1998 yılını zararlar kapadığını beyan eden davacının bu yıla ait bildirdiği kurum kazancı resen belirlenmiş, zararı kabul edilmemiş, ancak sahip olduğu yatırım indirimi hakkı nedeniyle tarhi gereken bir kurumlar vergisi hesaplanmamıştır. Ancak, Vergi Usul Kanunu'nun 134 ve müteakip maddeleri gereğince ödenmesi gereken vergilerin doğruluğunu araştırmak, tespit etmek ve sağlamak amacıyla düzenlenen bu raporun davacının sonraki yıllara sarkan zarar miktarı ve yatırım indirimi miktarını doğrudan etkileyeceği açık olduğundan ve vergi dairelerinin Vergi Usul Kanunu'nun 30.

³⁰⁹ İbrahim Kumluca, “Tarhiyat İçermeyen ve Düzeltme Öneren Vergi İnceleme Raporlarının Doğurduğu Sonuçlar ve Sonuçlarına Karşı İzlenecek Yollar”, **Vergi Sorunları**, Aralık 2006, S.219, s.119.

³¹⁰ VDDK'nın 22.5.1991 tarih ve E.1991/573 ve K.1991/91 sayılı kararı(Çevrimiçi), <http://www.danistay.gov.tr>, 13.2.2010.

maddesine göre düzenlenen rapor gereklerini yerine getirmekle yükümlü oldukları göz önüne alındığında, daha sonraki yıllarda davacının mali tablolarını etkileyecek bu inceleme sonucunun, ortada tarh ve tahakkuk bulunmadığından bahisle kesin ve yürütülmesi gerekli bir idari işlem olmadığını söylemeye hukuken olanak bulunmamaktadır.” şeklinde görüş ortaya konularak beyan edilen zararın azaltılması veya matrah farkı bulunmakla birlikte yararlanılabilecek yatırım indirimi tutarı nedeniyle vergi tarhiyatı önerilmeyen; ancak, izleyen yıla devreden indirimin azaltılması sonucunu doğuran vergi inceleme raporunun, idari davaya konu olacak kesin ve yürütülmesi gereken işlem niteliğinde olduğuna karar verilmiştir³¹¹. Hiç şüphesiz mükelleflerin bu şekilde kendilerine tebliğ edilen raporu dikkate almayarak, rapor yokmuş gibi beyanname verip idarece tarhiyat yapıldığında veya rapordan sonra beyanlarını ihtirazi kayıtlarla³¹² vermek suretiyle dava açmaları mümkündür. Ancak bu defa ceza veya gecikme faizi risklerini üstlenmeleri söz konusu olacaktır³¹³. Dolayısıyla bu şekilde tanzim edilmiş olan bir inceleme raporunun usulsüz ve yapılan değerlendirmelerin hatalı olduğuna inanan mükelleflerin, dava açma olanaklarına paralel şekilde sonuç olarak müstakbel hatalara yol açacak sakatlıkların bulunduğu iddiasıyla düzeltme başvurusunda bulunabilmeleri mümkün olabilmelidir.

Vergilendirme işlemleri diğer idari işlemlerde olduğu gibi beş temel öğeye istinad etmektedir. Bunlar yetki, şekil, sebep, konu ve amaçtır. Vergilendirme işlemlerinde bu öğelerin hilafına bir durumun ortaya çıkması halinde hukuka aykırılık hali meydana gelmiş olmaktadır. Bu aykırılık işlemi tek başına vergi hatalarının kapsamına almamaktadır. Buaykırılığın vergi hatası olarak kabul edilebilmesi için aykırılığın aynı zamanda, vergilendirme işlemi sebep ve konu unsurları bakımından da sakatlaması ve eksik veya fazla vergi istenmesine veya alınmasına neden olması gerekmektedir. Kanunun istediği tarzda hatalı işlem hali bu

³¹¹ (Çevrimiçi), <http://www.danistay.gov.tr>, 15.8.2010. Bu konuda benzer başka karar için bkz. VDDK'nın 18.10.2006 tarih ve E.2006/109, K.2006/290 sayılı kararı(Çevrimiçi), <http://www.danistay.gov.tr>, 15.8.2010.

³¹² İhtirazi kayıt, beyannamenin mükellefin irade ve inancı ile verilmediğinin göstergesi olarak dava açma hakkını saklı tutmak üzere beyannameye düşülen şerhtir.

³¹³ A. Bumin Doğrusöz, “İnceleme Raporlarının Dava Konusu Edilebilirliği”, **Yaklaşım**, Haziran 2010, S.210(Çevrimiçi), <http://www.yaklasim.com/>, 2.4.2011; Kumluca, s.119.

durumda ortaya çıkmaktadır³¹⁴. İşte bu şekilde hukuka aykırılığın ortaya çıkması halinde bu aykırılığın özel bir usul olarak düzenlenmiş olan düzeltme hükümleri çerçevesinde çözüme kavuşturulabilmesi mümkündür.

3.1.2. Haksız İşlem Neticesinde Fazla veya Eksik Vergi İstenmesi veya Alınması

VUK'un 116. maddesinde yer alan ifadeye göre hata halinden söz edebilmek için haksız vergilendirme işleminden sonra haksız yere fazla veya eksik vergi istenmesi veya alınması söz konusu olmalıdır. Ancak verginin haksız yere fazla veya eksik vergi istenmesi veya alınması ifadesinin, bazı hallerde 116. maddeyi takip eden maddelerde yer alan hata hallerini tam olarak kavrayamadığı görülmektedir. Yukarıda yer alan ifade üzerinde deyimisel yorum çabası içerisine girildiğinde şöyle bir sonuç ortaya çıkmaktadır; mutlak surette bir verginin alınması gereken durumlarda bunun fazla veya eksik olması halinde hata hali ortaya çıkmaktadır. Oysa örneğin 118. maddede yer alan "*muafiyette hata*" koşullarının gerçekleştiği durumlarda hiç alınmaması gereken verginin istenmesi veya alınması hali söz konusu olmaktadır. Bu açıdan VUK'un 116. maddesinin sadece haksız yere fazla veya eksik istenmesi halini değil istenmemesi veya alınmaması gerekirken istenen veya alınan vergileri de kapsayacak şekilde yeniden düzenlenmesinde yarar bulunmaktadır³¹⁵.

Vergiler tarh, tebliğ ve tahakkuk aşamalarından geçerek ödenmesi gereken aşamaya gelmektedir. İşte vergilendirme sürecinin herhangi bir aşamasında gerek idare gerekse vergi mükellefleri tarafından verginin aslında veya cezalarda yapılabilen hataların sonucunda taraflardan birisi mutlaka zarar görmektedir. Bu açıdan haksız yere isteme veya alma şeklinde tezahür eden hata halinden söz

³¹⁴ Bir görüşe göre kanuna aykırılıktan anlaşılması gereken husus, vergiyi doğuran olayın meydana geldiği anda yürürlükte olan kanun hükümlerine aykırılıktır. Yoksa herhangi bir sebeple sonradan yapılan kanuni değişikliklerle bir vergi işlemi sakatlanamaz. Yani, vergiyi doğuran olayın meydana geldiği anda yürürlükte olan kanunlara göre doğru yapılmış bir işlemi sonradan yapılacak kanun değişiklikleri sakat hale getirmez. Bu gibi durumlarda düzeltme prosedürü uygulanmamaktadır. Bkz. Aksoy, **Vergi Yargısı**, s.67-68.

³¹⁵ Benzer yönde bkz. Karagözoğlu/Kazancı, s. 273.

edebilmek için zararın meydana gelmesi zorunluluk taşımaktadır³¹⁶. Başka bir ifadeyle sadece hesap veya vergilendirme hatasının yapılması hatanın düzeltilebilmesi için yeterli bir neden değildir. Buna göre hatanın düzeltilebilmesi için aynı zamanda bu hatalar nedeniyle haksız yere fazla veya eksik vergi istenmiş veya alınmış olması gerekmektedir. Bu durumda ancak tarafların çıkarları açısından bir çatışma hali ve bu çerçevede bir uyuşmazlık halinin ortaya çıkmasından söz edilebilir³¹⁷.

3.1.3.Yapılan Haksız İşlemin Açık ve Mutlak Olması

Kural olarak idari işlemler sonsuzluğa kadar geçerli ve etkilidir³¹⁸. Ancak idari işlemlerde hatanın yapılmış olması durumunda sonsuzluk ile belirlenen geçerlilik ve etkililik karinesi çökmektedir. Vergilendirme işlemlerinde vergi hatasından söz edebilmek için ortada açık ve mutlak biçimde vergi miktarında fazlalık veya eksiklik veya vergi yükümlülüğünün saptanmasına neden olan yanlışlıkların mevcut olması gereklidir. Bu bağlamda açık ve mutlak bir hatanın olması durumunda hatanın giderilmesi anlamında idarenin takdir yetkisi bulunmamaktadır³¹⁹. Bir başka ifadeyle düzeltme işleminin yapılabilmesi için düzeltme nedenlerinin hem mükellef için hem de idare için geçerli olması gerekmektedir. Bir tarafı harekete geçiren neden diğerini harekete geçiremiyorsa ortada açık ve mutlak bir hatalı durumun varlığından söz etmek olanaksızdır³²⁰. Ancak hangi vergi hatalarının düzeltme konusu edilebileceği hangi hataların

³¹⁶ Aynur Şahinok, “Her Yönüyle ve Mukayeseli Olarak Vergi Hukukunda Uzlaşma Müessesesi”, **İdare Hukuku ve İdari Yargı İle İlgili İncelemeler II**, Ankara, 1986, s.229; Atıf Kır, “213 Sayılı Vergi Usul Kanununda Düzeltme Müessesesi I”, **Vergi ve Muhasebeci İle Diyalog**, Ağustos 2007, S. 232, s. 152.

³¹⁷ Yılmaz Aliefendioğlu, **Türk Vergi Sisteminde Verginin Kaynakta Kesilmesi(Stopaj)**, Ankara, 1975, s.49

³¹⁸ Duran, **İdare Hukuku**, s.420.

³¹⁹ VDDK'nın 13.6.2003 tarih ve E.2002/483, K.2003/314 sayılı kararı(Çevrimiçi), <http://www.danistay.gov.tr>, 13.11.2011.

³²⁰ Örneğin kanuni süresinde verilen beyannameye göre mükellefin, iade hakkı olmasına rağmen indirim hakkından yararlanması durumunda daha sonra tercihini değiştirerek indirim konusu yaptığı vergiyi sonradan iade olarak istemesi halinde bu irade değişikliği düzeltme işleminin sebep unsurunu oluşturamaz. Bkz. Ömer Başar, “İndirim, İade ve Düzeltme İşlemler”, **Vergi Sorunları**, Ağustos 2004, S.191, s.74.

düzeltilmeye konu edilemeyeceği konusunda karar vermek her zaman kolay olmamaktadır. Zira hatanın açık ve mutlak olup olmadığı hususu çoğu zaman olaya özgü bir nitelik taşımaktadır. Bir başka deyişle hatanın açık ve mutlaklığı kavramı matematiksel bir kesinliği ifade etmemektedir³²¹.

Yapılan açık ve mutlak hatalar özellikleri gereği genellikle kişisel özellikler taşımaktadır. Yani vergi idaresinde çalışan personel veya mükellef tarafından yapılan hatalar genellikle uygulamacının dalgınlığı sonucu ortaya çıkmaktadır³²². Bu şekilde ortaya çıkan hataların açık olması iki şeyi ifade etmektedir. İlk olarak vergi hatası, her hangi bir inceleme ve araştırma yapılmasına gerek olmaksızın; ikinci olarak vergi hatası deyimisel yorum dışındaki amaçsal ve sistematik yorum teknikleri gibi tekniklerin uygulanmasına gerek olmaksızın ilk bakışta anlaşılır olmalıdır³²³. Bu sebeple vergi hatalarının yasal nitelikli ayırım ve tanımlamalarıyla birebir örtüşen ve üzerinde tereddüt olmayan durumlarda hatalı işlemin varlığı kabul edilmelidir³²⁴. Örneğin herhangi bir mükellefin imalatçı sayılıp sayılmayacağı hususu üzerinde tereddüdün bulunması bu konunun düzeltme çerçevesinin dışında ele alınmasına yol açmaktadır³²⁵.

Vergi hatalarının mutlak olması ise doğruluğu ileri sürülen hususun tartışmalı olmamasını ifade etmektedir. Bir hatanın mutlak hata olup olmadığını saptamak subjektif özellik taşır ve yoruma açıktır. Bazı hallerde tartışma konusu yapılabilen hususlar meydana gelebilmektedir. Bu anlamda düzeltme yoluyla ıslahı mümkün olan hataların kapsamının belirlenmesinde her olay özelinde irdeleme yapılması

³²¹ Ender İnelli, “Yargı Kararları Işığında Vergi Usul Kanunu Uyarınca Düzeltme Konusu Yapılabilecek Vergi Hatalarının Kapsamı”, **Yaklaşım**, Kasım 2010, S.215, s.33 vd.

³²² Tosuner/Arıkan, s.98.

³²³ Danıştay 7. D’nin 15.4.1999 tarih ve E.1998/2069 K. 1999/1496 sayılı kararı(Çevrimiçi), <http://www.kazanci.com>,5.4.2011.

³²⁴ Danıştay 10. D’nin 18.5.2005 tarih ve E.2003/4745, K.2005/2591 sayılı kararına göre “...mevzuat hükmünün yoruma ihtiyaç göstermeyecek kadar açık olduğu, idare edenlerin kasıt ya da ihmal içinde olmadıkları sürece, hükmü uygularken hataya düşmelerinin beklenemeyeceği hallerde, maddi olaya ve mevzuatın açık hükmüne aykırı davranılmış ve bu durum da işlemi yok denilecek kadar sakatlamış ise, idarenin açık hatasından söz edilebilir”.(Çevrimiçi), <http://www.kazanci.com>,5.4.2011.

³²⁵ Danıştay 7. D’nin E.2002/415, K. 2005/2524 sayılı kararı(Çevrimiçi), <http://www.danistay.gov.tr>, 3.11.2011.

zorunluluktaşımaktadır. Bununla birlikte bir konunun tartışmalı olarak nitelendirilebilmesi için pek çok fiksiyonun ortaya çıkması mümkündür. Örneğin bir konuda farklı karar ve görüşlerin farklı dava dairelerine ait olması, aynı dairede kararların, oyçokluğu ile verilmesi³²⁶, ilk derece mahkemesinin oyçokluğu ile karar vermesi, ilk derece mahkemesi ile üst derece mahkemelerinin farklı yönlerde karar vermesi, Danıştay dairesinin farklı dava daireleri kurulunun farklı karar vermesi ve hatta vergi dairesi ile onun üst makamı olan GİB'in farklı yönlerde karar vermesi de mutlaklığı gölgelemektedir. Başka bir deyişle bu gibi hallerde, hataların düzeltilebilmesi için mutlak olması gerektiğini ifade eden kanun hükmü ile mevcut durum çelişmekte ve bu yönüyle işlemler açık ve mutlak olma özelliğini kaybetmektedir. Bu vakıa verilen kararları yerine getirmek zorunda olan kişileri de etkilemektedir. Çünkü VUK'un 116. maddesimutlak yani tartışmasız hataların düzeltilmesi gerektiğini buyurmakta ve bu anlamda düzeltme yetkisi vermektedir. Buna rağmen, vergi idaresi personeli bu tür çelişkili ve tartışmalı durumlarda nihai kararı vermeye yetkili olan makamın oy çokluğu ile deolsa düzeltme kararı vermesi durumunda düzeltme hükümleri çerçevesinde hareket etmek ve tartışmalı hale gelen nihai kararı uygulamak zorunda kalmaktadır.

Danıştay 4. D'nin 27.12.2005 tarih ve E.2005/1701, K.2005/2623 sayılı kararında “...davacının hava aracı bakım teknisyeni olarak Türk Hava Yolları Teknik Müdürlüğünde, uçucu teknisyen olarak çalıştığı, fiilen uçuş hizmetinde bulunmadığı zamanlarda ödenen iş uçuş tazminatından gelir vergisi tevkifatı yapılamayacağı ileri sürülerek yapılan başvurunun reddi üzerine davanın açıldığı, Gelir Vergisi Kanunu'nun 29 uncu maddesinde uçuş hizmetleri dolayısıyla bu hizmeti verenlere ödenen tazminatın istisna kapsamında olduğunun öngörüldüğü, ancak Kanunda istisnanın fiilen uçuş yapılan sürelerle ilişkin ödemelere uygulanacağına ilişkin açık bir düzenlemenin yer almadığı, buna karşın tebliğle istisnadan yararlanabilmek için fiilen uçuş yapılması ek şartının getirildiği, bu nedenle iş uçuş tazminatı adı altında yapılan ödemelerden gelir vergisi tevkifatı

³²⁶

Candan, Vergilendirme Yöntemleri ve Uzlaşma, s.231.

yapılamayacağı, haksız yere kesilen vergiler için faiz ödeneceğine ilişkin kanunda açık hüküm bulunmadığından faiz isteminde isabet görülmediği gerekçesiyle dava konusu işlemin iptaline, faiz isteminin reddine” hükmedilerek Türk Hava Yolları teknik müdürlüğünde hava aracı bakım teknisyeni olarak görev yapan davacının, uçucu teknisyen olarak aldığı uçuş tazminatından gelir vergisi kesilemeyeceği ve bu iddianın düzeltme veya şikayet başvurusu kapsamında incelenebileceğine karar vermiştir³²⁷. Görüleceği üzere olayda hata ile ilgili kanunun aradığı tarzda ne açıklık ne de mutlaklık bulunmamaktadır. Ancak Danıştay dairesinin hatanın varlığı yönünde değerlendirme yapması düzeltme işleminin yapılması için yeterli olmaktadır³²⁸.

İdare ile mükellefin hata konusunda uzlaşmaması halinde konu yargı makamlarına intikal ettirilebilmektedir. Bu durumda bir görüşe göre yargı mercilerince daha önce hata olarak kabul edilen durumların açık ve mutlak vergi hatası olarak değerlendirilmesi gerekmektedir. Dolayısıyla benzer durum üzerine yapılan düzeltme başvurusunun reddi üzerine açılan davaların, kabul yönünde sonuçlanması gerekmektedir. Bir başka deyişle bir yargı kararı ile hata hali olarak kabul edilen bir durumun bu konuda bir yasal düzenleme olmadıkça daha sonra yaşanan ihtilaflar açısından da hata olarak kabul edilip düzeltme işlemlerinin yapılması gerekmektedir³²⁹. Ancak herhangi bir konuda bir vergi yükümlüsü adına yapılan işlem sebebiyle düzeltme kararının alınmış olması benzer işleme muhatap olan diğer mükellefler açısından da doğrudan doğruya düzeltme kararının garantisi olarak görülmemelidir. Zira her olayın kendine özgü özellikleri, düzeltme işlemlerinin tayininde belirleyici rol üstlenebilmektedir. Bununla birlikte öğeleri tamamen aynı olan unsurlar bakımından bu türden verilen kararların hatalı işlemin

³²⁷ (Çevrimiçi), <http://www.danistay.gov.tr>, 12.6.2010.

³²⁸ Söz konusu karara dayanak 193 sayılı Gelir Vergisi Kanunu'nun 29. maddesi, 5766 sayılı Kanunun 8. maddesi ile 6.6.2008 yürürlük tarihi olmak üzere değiştirilmiştir. Bu değişiklik şu şekildedir; “*Kanuni veya iş merkezi Türkiye’de bulunan müesseselerde uçuş maksadıyla görevlendirilen, hava aracının sevk ve idaresiyle görevli pilotlar ile uçuş esnasında uçak içinde hizmet veren yetkili sivil havacılık otoritesince sertifikalandırılmış personele; fiilen uçuş hizmeti, denizaltına dalış yapanlara fiilen dalış hizmetleri dolayısıyla yapılan aynı mahiyetteki ödemeler...*” gelir vergisinden müstesnadır. Bu düzenleme ile bu konu özelindeki tartışma nihayete ermiştir.

³²⁹ Özbalcı, **VUK**, s.398.

doğrulamayı olarak kabul edilmesi hakkaniyete uygun olacaktır. Buna karşılık VDDK'nın 25.6.1999 tarih ve E.1998/283, K.1999/376 sayılı kararında “*Davacı kurum tarafından benzer satış yöntemi izleyen başka bayiler adına aynı nedene dayanılarak yapılan cezalı tarhiyatların kaldırılması yolunda Danıştay dava daireleri ile Vergi Dava Daireleri Genel Kurulunun kesinleşmiş kararları bulunduğu bahisle ihtilaflı vergi ve cezanın silinmesi istenmiş, bu istem Maliye Bakanlığınca reddedilmiştir. Aynı nedenle diğer vergi yükümlüleri adına yapılan tarhiyatların yargı yerlerince kaldırılmış olması 213 sayılı Yasanın yukarıda açıklanan hesap ve vergi hatalarının hiçbirine girmediğinden, bozma kararına uyulmaksızın yazılı gerekçeyle verilen ısrar kararında hukuka uygunluk görülmemiştir.*” şeklinde karar verilerek aynı konuda kesinleşmiş yargı kararlarının bulunmasının, tarhiyatta vergi hatası olduğunu göstermeyeceğine hükmedilmiştir³³⁰.

VDDK'nın 21.2.1992 tarih ve E.1991/48, K.1992/113 sayılı kararında Danıştay İçtihatları Birleştirme Kurulunun, 1.1.1986 tarihinden önceki vergilendirme dönemlerine ilişkin vergilere gecikme faizi uygulanamayacağını belirleyen 1989/3 sayılı kararı ile oluşan hukuki durumun, vergi hatalarını düzeltme nedeni olarak kabul edilemeyeceğine karar verilmiş ve bu karar, karar düzeltme yoluna gidilmeden kesinleşmiştir³³¹. VDDK'nın 21.2.1992 günlü ve E.1991/430, K.1992/99 sayılı kararında ise bu kez, aynı hukuki durum VUK'un 118. maddesi kapsamında bulunan “*açık olarak vergiye tabi olmayan kişi ya da konuların vergilendirilemeyeceği*” şeklinde nitelendirilmiş ve bu durumun düzeltme yolu ile incelenebileceğine karar verilmiştir. Farklı yönlerde verilen dava daireleri kurul kararları üzerine toplanan İçtihadı Birleştirme Kurulu bu sefer, 1.1.1986 tarihinden önceki dönemlere ilişkin olup, VUK'un 112. maddesi uyarınca ödenmiş gecikme faizinin vergi hatası bulunduğu ileri sürülerek geri verilmesi için düzeltme sürecinin akabinde Danıştayda dava açılması halinde; 1.1.1986 tarihinden önceki dönemlere gecikme faizi

³³⁰ (Çevrimiçi), <http://www.danistay.gov.tr>, 12.6.2010.

³³¹ (Çevrimiçi), <http://www.danistay.gov.tr>, 3.1.2011. Benzer yönde bkz. VDDK'nın 28.1.1994 tarih ve E.1992/104, K.1994/107 sayılı kararı(Çevrimiçi), <http://www.danistay.gov.tr>, 3.1.2011; VDDK'nın 27.11.1992 tarih ve E.1992/40, K.1992/448 sayılı kararı(Çevrimiçi), <http://www.danistay.gov.tr>, 10.2.2011.

uygulanamayacağına ilişkin bulunan İçtihadı Birleştirme Kurulu kararına dayanılarak bir vergi hatası varmış gibi hareketle hüküm tesis edilemeyeceğine oyçokluğu ile karar vermiştir³³². Kararda birleştirme kararının henüz tesis edilmemiş idari işlemlerle; yargı yerleri için yargılama süreci bitmemiş uyuşmazlıklarla sınırlı olduğu vurgulanmış, bu anlamda “*idarenin, içtihadı birleştirme kararından önce bu karara aykırı olarak tesis ettiği bir idari işlemi geri alarak düzeltmesi için zorlanamayacağı, Danıştay Kanununun 40. maddesinin dördüncü fıkrasında, Kurul kararlarına uyulması yönünde öngörülen zorunluluğun, henüz kurulmamış işlemler ve karara bağlanmamış uyuşmazlıklarla sınırlı olduğu, dolayısıyla idarenin, içtihatları birleştirme kararından önce ve bu karara aykırı olarak kurulmuş işlemlerin geri almasının mümkün olmadığı*” ifade edilmiştir. Kurul kararında yer alan karşı oy görüşünde ise “*Gerçekten de 3.7.1989 günlü ve E: 1988/5, K: 1989/3 sayılı Danıştay İçtihatları Birleştirme Kurulu kararında, 1986 yılından önceki vergilendirme dönemlerine ilişkin tarhlara gecikme faizi uygulanamayacağı kabul edildiğine göre, uyuşmazlık konusu gecikme faizinin, vergilendirme döneminden sonra yürürlüğe konulan yasanın geçmişe yürür biçimde uygulanarak tahsil edildiği sonucuna ulaşılmaktadır. Vergi ve benzer mali yükümler ancak yasa ile konulup kaldırılabilirdiğinden Vergi Usul Kanunu kapsamında bir mali yüküm olduğunda kuşku bulunmayan gecikme faizinin, 3239 sayılı Yasanın yürürlüğünden önceki dönemlere ilişkin vergilere uygulanması, açık olarak vergiye tabi olmayan” kimseden vergi istenmesi ve alınması, ayrıca açık olarak vergi konusuna girmeyen bir durumun vergilendirilmesi anlamına gelir.*” şeklinde açıklama yapılarak düzeltme yolunun açık olması gerektiği sonucuna varılmıştır.

İçtihadı birleştirme kararları ile belirli bir uyuşmazlık konusu için bundan böyle uygulanmak üzere olabilir çözümlerden biri seçilmektedir. Bu kararlar icrai nitelik taşımayan genel nitelikli kararlardır. Alt yargı yerlerini ve idareyi bağlamaktadır. Bu kararlar kural olarak geçmişe etkili olmamakla birlikte hukuk

³³² DİBK'nın 10.6.1993, E.1992, K.1993/2 sayılı kararı(RG, 1.12.1993 tarih, S.21775).

kurallarının genel uygulamasında ve eşitlik ilkesinin uygulanmasını gerektiren durumlarda geçmişe yürütülebilmesi gerekmektedir³³³.

Her ne kadar hem yerel mahkemeler hem de Danıştay'ın ilgili dairelerinin yorum ve kararları arasındaki aykırılık ve öze ilişkin farklılıklardan ötürü ancak içtihatların birleştirilmesi yolu ile çözüme ulaşılmış bir konunun “açık ve mutlak vergilendirme hatası” olarak kabul edilemeyeceği benimsenmiş olsa daiçtihadı birleştirme kararı ile geçmiş döneme yönelik bir belirlemede bulunulur ise İBK'ya kadar açık ve mutlak olmayan durum, İBK'dan sonra artık açık ve mutlak hale gelmiş olmaktadır. Dolayısıyla esasında istenmesi veya alınması mümkün olmadığı halde istenen veya alınan tutarlar için İBK'dan sonra zamanaşımı süresi içinde ve düzeltme hükümleri çerçevesinde terkin veya iade talebinde bulunmak adalet ve hakkaniyetin gereğidir.

3.1.4. Haksız İşlemin Kanunda Sayılan Hata Türlerinden Biri İle Malul Olması Zorunluluğu

Genel bütçeye, il özel idarelerine, belediyelere ve köylere ait vergi, resim, harç ve benzeri yükümlerin tarh, tahakkuk, tahsil işlemlerinden ve bunlarla ilgili zam ve cezalardan doğan uyuşmazlıkların çözümünde genel ilke; 2577 sayılı İYUK'a uygun olarak vergi mahkemesi nezdinde dava açılmasıdır. Ancak, vergilendirme işleminden doğan anlaşmazlık, bir maddi hatadan ibaret bulunmakta isekanun koyucu pahalı ve uzun olan bu dava yolundan ayrı olarak düzeltme denilen bir idari başvuru yolu vazetmiştir.

Bir işlemin kanuna aykırı yapılmış olması o işlemi hukuka aykırı kılmaktadır. Ancak bazı durumlarda hukuka aykırılığın gerçekleşmesi için kanunda özel bazı hallerin meydana gelmesi aranabilir. İşte düzeltme yolu VUK'a göre sadece kanunda yer alan hata hallerinin mevcut olması durumunda kullanılabilen bir yoldur. Bu

³³³ Uler, **İdari Yargı**, s.19, 22.

müessesenin işleyebilmesi, başka bir deyişle, bu yola başvurulabilmesi için ortada bir hukuki ihtilaftan ziyade, açıkça VUK'un 117 ve 118. maddelerinde yazılı olan vergi hatalarından birinin bulunması gerekmektedir³³⁴.

Düzeltilme yolu sadece vergi hatalarına mahsus bir yoldur. Sadece VUK kapsamında belli edilmiş türden işlem sakatlıklarının düzeltilmesi mümkündür. Dolayısıyla vergi hataları dışında kalan diğer hataların düzeltilme yoluyla ıslahı olanak dışıdır. Kanun koyucunun vergi hataları konusunda “*numerus clauses*” ilkesini kabul ettiğini söylemek mümkündür³³⁵. Örneğin, vergi idaresinin yükümlü hakkında resen vergi tarhi yapması halinde, yükümlünün vergi borcunun resen tarh edilen tutardan daha az olduğunu ileri sürerek düzeltme isteyebilmesi mümkün değildir³³⁶. Bu konuyla ilgili VDDK'nın 20.12.1991 tarih ve E.1991/76, K.1991/140 sayılı kararında, “*Kanunun 117 ve 118.maddelerinde yazılı hesap ve vergilendirme hatalarından en az biri bulunmadıkça düzeltme veyaşikayet yolları izlenerek ilk derecede açılan davanın, düzeltmeveyaşikayetskapsamında bulunmayan istem hakkında olmasından ötürü davanın kabulü ve esastan görüşülmesine olanak bulunmadığına...*” hükmedilmiştir³³⁷.

VUK'un genel hükümlerine göre 117 ve 118. maddelerde ayrı ayrı düzenlenen hesap ve vergilendirme hatalarının varlığı halinde düzeltme isteminin kabulü zorunludur. Ancak sözügeçen kurallarda yazılı hesap veya vergilendirme hatalarından hiçbirinin bulunmadığı durumlarda yapılan başvuruların reddinde isehukuka aykırılık bulunmamaktadır³³⁸.

³³⁴ Danıştay 9. D'nin 6.11.2008 tarih ve E. 2007/1454, K. 2008/5158 sayılı kararı(Çevrimiçi), <http://www.danistay.gov.tr>, 13.11.2011; VDDK'nın 24.03.2006 tarih ve E.2006/12, K.2006/59 sayılı kararında yer alan karşı oy yazısı(Çevrimiçi), <http://www.danistay.gov.tr>, 13.11.2011.

³³⁵ Karakoç, **Vergi Hukuku**, s.721.

³³⁶ Kemal Akmaz/Habil İşler, “Vergi ve Ceza Hatalarının İdari Aşamada Düzeltilmesi”, **E-Yaklaşım**, Nisan 2007, s.45.

³³⁷ (Çevrimiçi), <http://www.danistay.gov.tr>, 12.6.2010.

³³⁸ Danıştay 4.D'nin 28.10.2003 tarih ve E. 2001/3687, K. 2003/4764 sayılı kararı(**Yaklaşım**, Temmuz 2004, S.139, s.283). Benzer yönde bkz. VDDK'nın 3.10.2003 tarih ve 2003/259, K.2003/374 sayılı kararı(Çevrimiçi), <http://www.danistay.gov.tr>, 18.12.2010.

4. VERGİ HATALARININ TÜRLERİ

VUK'un 117 ve 118. maddelerine göre hatalar için yapılan temel ayırım hesap hataları ve vergilendirme hataları şeklindedir. Yapılan bu tasnifte temel ayırıcı nokta hataların niteliği ile açıklanmaktadır. Basit hatalar hesap hataları olarak, değerlendirme hataları vergilendirme hataları olarak ele alınmaktadır. Bununla birlikte bu tasnifin yapılan hataların sonuçları itibarıyla de yapılması mümkündür. Buna göre hata hallerini, haksız yere vergilendirmeyi sonuçlayan ve fazla veya eksik vergilendirmeye sebep olan hatalar şeklinde, hataların sonuçlarına odaklı sınıflandırmak mümkündür. Bu sınıflama, hesap ve vergilendirme hataları şeklinde yapılan ve tüm hataları kavramada sorunlu olan 116. maddedeki hata tanımı ile ilgili soru işaretlerini ve sorunları ortadan kaldırmaya katkı sağlama fonksiyonuna sahip olacaktır. Bu çerçevede haksız yere vergilendirme³³⁹; verginin asıl borçlusu yerine başka bir kişiden istenmesi veya alınması, açık olarak vergiye tabi olmayan kimselerden vergi istenmesi veya alınması, açık olarak vergi mevzuuna girmeyen gelir, servet, madde, kıymet, evrak ve işlemler üzerinden vergi istenmesi veya alınması, çifte vergilendirmeye sebep olunması ve vergilendirme veya muafiyet döneminin tespitinde hata yapılması şeklinde; fazla veya eksik vergilendirme ise vergilendirmeye ilişkin belgelerde veya işlemlerde matraha ait rakamların veya indirimlerin eksik veya fazla gösterilmiş veya hesaplanmış olması, vergi nispet veya tarifelerinin yanlış uygulanması ve mahsupların yapılmamış olması şeklinde kabul ve tasnif edilebilir³⁴⁰.

Vergi hatalarının türleri konusunda uygulamada, doktrinde ve yargı kararlarında kanunun öngördüğü sistematik benimsenmiş durumdadır. Örneğin Danıştay 4. D'nin 26.5.2004 E. 2003/1946, K. 2004/1182 sayılı kararında "*213 sayılı Vergi Usul Kanununun Vergi Hatalarını Düzeltme başlıklı üçüncü bölümünde yer*

³³⁹ Bu tasnif Turmangil, s.127'de yer alan açıklamalardan esinlenilerek yapılmıştır.

³⁴⁰ Burada şunun da belirtilmesinde yarar bulunmaktadır. Hernekadar kanun vergi hatası türlerini VUK'un 117 ve 118. maddelerinde belirlemiş olsa da aşağıda örnekleri de verilen pek çok Danıştay kararında, yapılan hataların hangi hata türüne girdiği üzerinde durulmaksızın değerlendirme yapılmakta ve karar verilmektedir.

alan 116 ncı maddesinde, vergi hatası vergiye müteallik hesaplarda veya vergilendirmede yapılan hatalar yüzünden haksız yere fazla veya eksik vergi istenmesi veya alınması olarak tanımlanmış ve bu hatalar “Hesap hataları” ve “Vergilendirme hataları” başlıkları altında 117-118 inci maddelerinde ayrı ayrı açıklanmıştır. Bir vergi olayının düzeltme ve şikayet 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.” şeklinde hüküm verilerek hatalarla ilgili kabul edilen genel yasal çerçeve ortaya konulmuştur³⁴¹. Ancak belirtmek gerekir ki kamu idarelerinin e-devlet, e-beyanname uygulamaları ve vergi idaresinin otomasyon programı çerçevesinde görevlerini yerine getirmesi, bazı hataların gerçekleşmesini önemli oranda güçleştirmiş veya ortadan kaldırmıştır. Ziraveri tabanlı çağdaş vergi sistemine geçiş hem vergi idareleri arasında eşgüdümü sağlamış hem de otomasyon sistemi bazı hataların ortaya çıkmasını engeller duruma gelmiştir.

Vergilendirme işlemlerinde hata hallerinin bulunmasının beyannameye dayalı tarhiyatların kesinleşmesi üzerinde önemli bir etkisi bulunmaktadır. Zira VUK, md. 378/2, “Mükellefler beyan ettikleri matrahlara ve bu matrahlar üzerinden tarh edilen vergilere karşı dava açamazlar. Bu kanunun vergi hatalarına ait hükümleri mahfuzdur.” hükmünü amirdir. Mükellefin leh ya da aleyhine olmasının önemi olmaksızın vergi hatası taşıyan bir tarhiyatın var olması durumunda, vergi tahakkukunun düzeltme zamanaşımı süresi içinde kesinleşmesinin teorik olarak mümkün olmadığının kabulü gerekmektedir³⁴². Buna bağlı olarak vergisel işlemlerde hata hallerinden birinin varlığı halinde düzeltme zamanaşımı süresi içinde düzeltme yoluna ve bazı hallerde doğrudan dava açma yoluna başvurmanın mümkün olması, tahakkuk ve kesinleşmenin nihai olarak gerçekleşmesinin engellemektedir. O sebeple gerçekleşen hukuki sakatlığı, hata hallerinden birisinin içinde değerlendirebilmek önem taşımaktadır.

³⁴¹ (Çevrimiçi), <http://www.danistay.gov.tr>, 12.6.2010.

³⁴² Taşkan, **Vergi Borcunun Tahakkuku**, s.163.

Hata hallerinden birinin varlığı aynı zamanda vergi borcunu ve cezasını azaltan veya sona erdiren bir hali de ortaya çıkarmaktadır. Bu çerçevede kanunda belirlenen türde bir hata halinin mükellefin aleyhine gerçekleştiğinin tespiti halinde yapılacak düzeltme işlemi, vergi borcunu ve varsa ona bağlı olan vergi cezasını veya vergi aslına bağlı olmayan vergi cezalarını azaltmakta veya sona erdirmektedir.

VUK'un 375. maddesine göre vergi cezalarında yapılan hataların VUK'un düzeltme hükümleri çerçevesinde çözüme kavuşturulabilmesi mümkündür. Ancak kanun maddesi vergi cezalarında yapılan hatalara karşı düzeltme hükümlerinin işletilebilir olduğunu kabul etmekle birlikte bunun dışında yapılabilecek hataların niteliği ve çeşitleri hakkında açıklayıcı bir hükme yer vermemektedir. Vergi cezalarındaki hata, vergi cezasının hesaplanması veya ceza muhatabının tespiti gibi hususlarda yapılan hatalar sebebiyle haksız yere fazla veya eksik ceza kesilmesi veya alınmasıdır³⁴³. Görüleceği üzere düzeltme konusu yapılabilen cezalar vergi idaresi tarafından hatalı olarak uygulanmış olan ve mali nitelik taşıyan idari nitelikli cezalardır³⁴⁴. Ayrıca vergi cezalarında yapılan hataların mükellef ya da idare lehine sonuç doğurmasının önemi bulunmamaktadır. Bununla birlikte bu türden hatalar genellikle ceza ihbarnamesinin mükellefe veya ceza sorumlusuna tebliğinden sonra ortaya çıkarılmaktadır³⁴⁵.

Vergi cezalarında hataların vergi aslına bağlı veya bağlı olmayan hatalar bağlamında yapılmış olması mümkündür. Bununla birlikte Danıştay 3. D'nin 30.10.1997 tarih ve E. 1996/566, K. 1997/3699 sayılı kararında, vergi mahkemesinin

³⁴³ **Vergi Usul Kanunu ve İzahları**, s.536. Bir diğer tarife göre vergi cezalarındaki hata vergi cezasına ilişkin hesaplarda veya cezalandırmada yapılan hatalar yüzünden haksız yere fazla veya eksik vergi cezası kesilmesi veya alınmasıdır. Bkz.Candan, **Vergi Suçları ve Cezaları**, s.464.

³⁴⁴ Hürriyeti bağlayıcı suç ve cezalarda yapılan hataların düzeltilmesi usulü ise ceza yargılama usulü kanununda yer alan kanun yolu denetimine tabidir. Bkz. Karakoç, **Vergi Hukuku**, s.531-532; Aziz Taşdelen, **Vergi Usul Kanunu Yönünden Vergi Kabahatleri**, Ankara, 2010, s.107.

³⁴⁵ Osman Selim Kocahanoğlu, **Vergi Suçları Vergi Cezaları ve Kurtulma Yolları**, Genişletilmiş 2. Baskı, İstanbul, 1983, s.461.

“213 sayılı Vergi Usul Kanunu`nun vergi hatalarının düzeltilmesine ilişkin 116. ve devamı maddelerinin içeriği itibariyle yalnızca vergi ve vergiye bağlı olarak kesilen cezaları kapsadığı, dava konusu olayda, uyuşmazlığın, satın alınan mal karşılığında fatura almama fiilinden kaynaklanan özel usulsüzlük cezasına ilişkin olması nedeniyle vergi hatası olarak kabul etme imkanı bulunmadığından, işbu davanın düzeltme şikayet kapsamında kabul edilerek çözümünün mümkün bulunmadığı...” gerekçesiyle red yönünde verdiği kararın onanmasına hükmedilmiştir³⁴⁶. Bu kararda vergi cezalarında yapılan hataların niçin sadece vergiye bağlı kesilen cezalarla sınırlı bir alanı düzenlediğine yönelik açıklama yer almamaktadır. Oysa VUK’un 375. maddesinde vergi cezalarında yapılan hataların, kanunda vergi hataları için belli edilen usul ve şartlara göre düzeltileceği hüküm altına alınmıştır ve burada kesilen cezaların vergi aslına dayanan ceza olup olmadığına yönelik bir belirleme bulunmamaktadır. Dolayısıyla vergi aslına bağlı olmayan cezalarda da yapılan hataların düzeltme kapsamında ele alınması gereklidir.

Özünde vergi olan hataların kapsamı, vergi aslına bağlı olmaksızın kesilen cezalarda yapılan hataların kapsamından daha geniştir. Zira vergi aslına bağlı cezalı tarhiyatlarda buna bağlı kesilen cezalar ayrı bir ihbarname ile tebliğ edilmiş olsa da vergi aslını ilgilendiren bir hatanın varlığı durumunda dolaylı olarak cezanın kesilmesinde hataya düşülmüş olmaktadır. Örneğin muafiyette hata hali söz konusu olmasına rağmen bir verginin vergi ziyayı cezalı olarak tarh ve tahsil edilmesi durumunda vergi cezasındaki hata, vergi aslındaki hatadan doğmuş olmaktadır. Bu durumda vergide yapılan esas hatanın düzeltilmesi durumunda ceza tarhiyatındaki hata da kendiliğinden düzeltilmektedir. Ancak vergi aslındaki hataların vergi cezalarındaki hataları etkileyebilme gücü ve münasebeti doğal olarak vergi aslına bağlı olmadan kesilen cezalarda görülmemektedir. Şu durumda vergi cezalarındaki hataların düzeltilmesi, tarhiyat ve cezalandırma konusu olayın özelliklerine bağlı olabilmektedir³⁴⁷.

³⁴⁶ (Çevrimiçi), <http://www.danistay.gov.tr>, 12.6.2010.

³⁴⁷ Kocahanoğlu, **Vergi Suçları**, s.461-462; Candan, **Vergi Suçları ve Cezaları**, s.465.

4.1. Hesap Hataları

Hesap hatasının ne anlama geldiğine yönelik VUK'un 117. maddesinde bir açıklama yer almamaktadır. Ancak bu maddede hangi hallerin hesap hatası olarak kabul edileceği belirlenmiş durumdadır. Bunlar vergi matrahında ve miktarında hata ile verginin mükerrer olmasıdır. Hesap hataları, vergi miktarını etkileyen maddi nitelikteki hatalar ve vergi miktarının aynı olmasına rağmen verginin birden ziyade istenmesinden kaynaklanan hatalardır³⁴⁸. İlk durumda yapılan hatalar mükellefi veya idareyi leh ya da aleyhlerine etkileyebilecek nitelikte iken mükerrer vergileme mutlaka mükellefin aleyhine sonuç doğurmaktadır³⁴⁹.

Hesap hataları genel itibariyle vergi miktarını etkileyen beyannamelerdeki toplama ve mahsup yanlışlıkları gibi basit aritmetik hatalardan³⁵⁰ veya vergilendirme işlemleriyle ilgili vergi idaresince hazırlanan belgelerdeki hatalardan kaynaklanmaktadır. Yapılabilecek hatalarmaddede tahdidi bir şekilde sayılmış olduklarından bunların dışında yapılacak hataların başvuru üzerine veya resen düzeltilmeleri kural olarak mümkün değildir³⁵¹. Bununla beraber hesap hatalarının saptanması ve çözümü genellikle basittir. Bu bakımdan yapıları ve örnekleri sebebiyle hukuki uyumsuzluk yaratmaya çok yatkın değildirler³⁵².

³⁴⁸ Mehmet Nadir Arıca, "Mükellef ve Vergi Sorumlularının Muhatap Olabilecekleri Vergi Hataları II", **Maliye ve Sigorta Yorumları**, Ekim 2009, S.536, s.62.

³⁴⁹ Özger, s.226.

³⁵⁰ Gerçekten de mükellef veya sorumlunun yanlış işlem ve fiilinden doğan vergi hataları, beyana dayanan vergilerde vergilendirme hatalarından çok hesap hatası niteliği taşımaktadır. Başka bir deyişle mükellefler tarafından yapılan hatalar genellikle hesap hatalarına münhasırdır. Bkz. Eroğlu/Uysal, s.252.

³⁵¹ Şenay Oto, "Türk Vergi Hukukunda Vergi Hatalarının Düzeltilmesi", **Vergi Sorunları**, S.97, Ekim 1996, s.61.

³⁵² Doğan Şenyüz/Mehmet Yüce/Adnan Gerçek, **Vergi Hukuku**, Ekin, Bursa, 2000, s.228.

4.1.1. Matrah Hataları

VUK'un 117. maddesinin birinci fıkrasına göre "*matrah hataları: Vergilendirme ile ilgili beyanname, tahakkuk fişi, ihbarname, tekalif cetveli*³⁵³ ve kararlarda matraha ait rakamların veya indirimlerin eksik veya fazla gösterilmiş veya hesaplanmış olmasıdır".

Maddede yer alan belgeler sınırlayıcı değildir. Zira matrah hatasından anlaşılması gereken şey matrahın, yer aldığı belgede yanlış yazılmasıdır. Dolayısıyla vergi matrahının kanunda sayılan belgeler dışında da eksik veya fazla alınmasına sebep olacak biçimde hatalı yazılması matrah hatası niteliği taşımaktadır³⁵⁴.

Matrah hataları mükellefler veya idare tarafından gerek tarh işlemi öncesinde ve gerekse tarh işlemi sırasında yapılabilen hatalardır³⁵⁵. Burada gerçek vergi matrahının üstünde veya altında bir rakam elde etmek suretiyle hata işlenmektedir³⁵⁶. Burada matrah hatalarının VUK'un 118. maddesinde yer alan vergilendirme hatalarından ve hukuki uyumsuzlıklardan ayırt edilmesi gerekmektedir. Zira matrah hataları tarh işlemindeki kayıt, yazım veya hesaplama tekniklerindeki hatalardan kaynaklanmaktayken vergilendirme hataları vergilendirmenin ve yükümlülüğün özünden kaynaklanmaktadır. Örneğin bir kimse mükellef olmadığı düşüncesi ile beyanname vermemiş ise veya vergi konusuna girmediği düşüncesiyle gelir unsurlarından birini beyannamesinde göstermemiş ise bunların matrah hatası çerçevesinde çözümü mümkün değildir. Zira düşülen hatalar vergilendirmenin özüne aittir. O sebeple bu durumların koşulları varsa vergilendirme hatası veya hukuki

³⁵³ Tekalif cetvelinde matraha ilişkin hataların varlığından söz edilmektedir. Ancak VUK'ta tahrir usulü, 29.7.1970 tarih ve 1319 sayılı Emlak Vergisi Kanununun 41. maddesi çerçevesinde 1.3.1972 tarihinden itibaren kaldırıldığından tekalif cetveline dayanılarak vergilendirme yapılması mümkün değildir. Bugün itibarıyla vergi, tahakkuk fişi veya ihbarname ile tahakkuk ettirilmektedir.

³⁵⁴ Özyer, s.223; Noyan Alper Ünal, "Türk Vergi Hukukunda Vergi Hataları ve Düzeltme Yolları", **Vergi Dünyası**, Şubat 2006, S.294, s.75

³⁵⁵ **Vergi Usul Kanunu ve İzahları**, s.277.

³⁵⁶ Dumlu, s.292.

uyuşmazlık çerçevesinde değerlendirilmesi ve buna göre hareket edilmesi gerekmektedir³⁵⁷.

Matrahta hatada vergilendirme olayının nasıl cereyan ettiği değil, olayın rakamla olan ilişkisi ortaya konulurken rakamı belirleyen irade ile kaydedilen tutar arasında uyumsuzluk belirleyici olmaktadır. Örneğin matrahın hesabında belgeye 10 yazılacakken 100 yazılması durumunda matrahta hata söz konusu olmaktadır. Bu hatanın düzeltilmesi mümkündür. Ancak mükellefin matrahın saptanması usulü ve saptanan şeye yönelik itirazı düzeltme konusu dışında kalmaktadır³⁵⁸. Bunun yanı sıra matrah hatası çerçevesinde düzeltme yapılabilmesi için hatanın bir değerlendirme hatası niteliğinde de olmaması gerekmektedir. Örneğin mükellefin emlak vergisine konu olacak gayrimenkulün değerinde yanlış olması durumunda bu durum düzeltmeye konu edilemez. Bu durumda idarenin başvuru üzerine yeni bir değerlendirme yapması gerekmektedir³⁵⁹.

Tahakkuk fişinin dayanağı, mükellef tarafından verilen beyanname olmakla birlikte ihbarnamenin dayanağı vergi inceleme raporu, takdir komisyonu kararı, yoklama fişi ve tutanaktır. İşte verginin tarh ve tahakkuk ettirilmesinde kullanılan bu belgelerde ve bu belgelerin tutanakları, ekleri gibi diğer tamamlayıcı unsurlarında matraha ilişkin bilgilerin noksan, fazla gösterilmiş veya yanlış hesaplanması durumunda meydana gelen hatalar matrah hatasını oluşturmaktadır. Ancak bu konuda bir görüşe göre bu belgelerin dayanağı olan defter ve belgelerdeki hatalar düzeltme kapsamı dışındadır. Bu görüşe göre mükellefin defter ve belgelerinde yapılan maddi hataların sonucunda vergi matrahının olması gerekenden az veya çok tespit ve beyan edilmesi mümkündür. Bu durumda mükellefin inceleme talep etmesi, idarenin de bunu bir inceleme ihbarı olarak kabul edip sadece hata hallerine değil tüm hukuki sorunlara değinen bir inceleme yapması ve bir hatanın saptanması

³⁵⁷ Oto, s.62.

³⁵⁸ Özyer, s.226.

³⁵⁹ Özbacı, VUK, s.387.

durumunda -başkaca bir matrah farkının saptanmaması koşuluyla-yapılan hatanın inceleme raporuna dayanarak düzeltme fişi ile ıslah edilmesi gerekmektedir³⁶⁰.

Mükellefin tuttuğu ve düzenlediği defter ve belgeler, matraha ait rakamların ve bilgilerin yazıldığı ana kaynaktır. Bu bakımdan defter ve belgelerde yapılan hatalar vergi matrahının haksız yere eksik veya fazla gösterilmesine sebep olmaktadır. Dolayısıyla defter ve belgelerin kanunda matrahta hataya sebebiyet veren vergilendirme belgelerinden sayılıp bu belgelerdeki hataların düzeltilmesi mümkün olmalıdır³⁶¹. Bu sebeple matrah hatalarına, sadece kanunda yer alan belgelerde değil muhasebe ve defter kayıtlarında ve belgelerde yapılan hataların da dahil edilmesi vergi adaletine katkı sağlayacaktır³⁶². Nitekim 213 sayılı VUK tasarısında matrah hatalarını düzenleyen fıkranın sonuna bu maksatla parantez içinde “*Defter kayıtlarında yapılan yanlışlıklar dolayısıyla fazla beyanda bulunulması da matrah hatası sayılır.*” şeklinde hüküm eklenmiş, ancak yasalaşma sürecinde bu hüküm bir

³⁶⁰ Aynı mantığa benzer bir mantığın takdir komisyonu kararlarının dayanağı olan bilgi ve belgelerdeki hatalar açısından da geçerli olduğu kabul edilmektedir. Bu çerçevede vergi dairesinin maddi hata sonucunda komisyona yanlış vermesi sonucunda meydana gelen hatanın düzeltme konusu yapılabilmesi mümkündür. Örneğin beyanname verilmiş olmasına rağmen verilmediği gerekçesiyle takdir olunan vergi üzerine tarhedilen verginin takdir sebepleri açık olarak olmadığı gerekçesiyle düzeltilebilir. Zira takdir sebebi yoksa takdir komisyonunun görevi de yoktur. Ancak bunun gibi maddi hataların dışında takdir komisyonu tarafından yeni bir tespit ve inceleme yapılması gereken durumları ortaya çıkaran durumlarda ya yargı yoluna gidilmesi veya yeni yeni ve doğru bilgiler çerçevesinde yeni bir matrah takdir edilmesi gerekmektedir. Bununla birlikte bu görüşe göre incelemede resen takdir nedeninin bulunması durumunda VUK’un 76. maddesinde yer alan “*Mükellefin evvelce beyan ettiği bir matraha ait olan takdir işlerinde, takdir olunan matrah mükellefin beyanından düşük olamaz.*” hükmü gereğince takdir komisyonunun mükellefin beyan ettiği tutardan daha düşük bir matrah tayin edilmesi mümkün değildir(Bkz. Özbacı, **VUK**, s.286, 388-390). Fakat bu yaklaşım her zaman adil sonuçların ortaya çıkmasını sağlamamaktadır. Bu sebeple mükellefin daha önce verdiği beyannamelerde gösterilen vergi matrahından daha düşük bir matrahın saptanması ihtimali karşısında bu hususun da yasal düzenleme ile güvence altına alınması, olması gereken kazanç üzerinden vergilendirme ilkesinin gereğidir. Esas olan doğru vergilendirme. Nitekim Danıştay da takdir komisyonlarının somut, doğru ve gerçek verilere dayanarak matrah takdir etmeleri gerektiğini vurgulamaktadır. Bkz. VDDK’nın 1.2.1989, E. 1989/29, K.1989/120 sayılı kararı(Çevrimiçi), <http://www.danistay.gov.tr>, 30.1.2011; VDDK’nın 19.6.1998, E. 1996/363, K.1998/128 sayılı kararı; VDDK’nın 7.5.2004, E. 2004/17, K.2004/56 sayılı kararı(Çevrimiçi), <http://www.danistay.gov.tr>, 13.11.2011.

³⁶¹ Turgay, **Vergi Usul Kanunu**, s.237.

³⁶² Dumlu, s.296

şekilde metinden çıkarılmıştır³⁶³. Bu açıdan defter ve belgelerde vergi hataları bağlamında hukuki değerlendirme yapılmasını gerektiren bir hatanın dışında açık ve mutlak bir maddi hatanın yapılması durumunda bu hataların da düzeltme hükümleri çerçevesinde çözüme kavuşturulabilmeleri kabul edilmelidir.

Matrah hatalarında vergi kanunları çerçevesinde mükellefe tanınmış olan bazı seçimlik hakların hak sahiplerince kendi aleyhine kullanılmaları durumunda fazladan istenen veya alınan vergilere ilişkin düzeltme talep edilemeyeceği hususu önem taşımaktadır. Vergi kanunlarına göre mükellefin tercih ve talebine bırakılmış olan bazı vergi uygulamalarında mükellefin herhangi bir başvuruda bulunmaması veya bunu kendi aleyhine olacak şekilde kullanması durumunda daha sonra düzeltme talep etmek suretiyle değişiklik yapılmasını isteyememektedir. Başka bir deyişle takdir hakkının kullanımı nedeniyle hatanın var olduğu iddiasıyla yapılan düzeltme talepleri dikkate alınmamaktadır. Örneğin gayrimenkul sermaye iradında giderin gerçek veya götürü usulde saptanması hususunda mükellefin yaptığı tercih veya seçimlik bir hakkı ifade eden amortisman ayırma ile ilgili özellikle banka kredisi kullanımında sorun yaşamamak için dönem kurum kazancını yüksek göstermek isteyen işletmelerin, tercihlerini amortisman ayırmama yönünde kullanmaları gibi durumlarda sonradan düzeltme yoluna başvurmak suretiyle fazladan istenen veya alınan verginin düzeltilmesini isteyememektedir³⁶⁴.

Uygulamada sıklıkla karşılaşılan matrah hataları, takdir komisyonu kararının yanlış okunarak eksik veya fazla tutardaki matrah üzerinden tarhiyat yapılması; vergi inceleme raporları ile servis teftişlerine ilişkin cevaplı raporlarda tarhiyata ait sonuçların yanlış olarak anlaşılması ve bu hatalı tutarlar üzerinden tarhiyat yapılması; müşterek beyanlarda toplam matrahın ortakların hisseleri oranında değil tümü üzerinden dikkate alınarak tarhiyat yapılması; vergi inceleme raporları ile teftiş raporlarında, vergi matrahının yanlış tespit edilmiş olması, beyanname üzerinde

³⁶³ (Çevrimiçi) http://www.gib.gov.tr/fileadmin/mevzuatek/gerekceler/VUK/VUK_gerekce.pdf, 2.6.2010.

³⁶⁴ Özbacı, **VUK**, s.389; Eroğlu/Uysal, s.247.

doğru hesaplanan matrahın, tahakkuk fişine yanlış aktarılması ve ödenecek verginin bu miktar üzerinden hesaplanması, gelir vergisi beyannamesinde gösterilen matrahtan mahsup edilmesi gereken geçmiş yıl zararları veya düşülmesi gereken şahıs ve bireysel emeklilik sigorta primlerinin düşülmemesi, amortisman uygulanmalı iken bedelin tamamen giderleştirilmesi, tabii tutulması gereken durumlarda gider olarak yazılmaması gereken tutarların gider olarak yazılması gibi yanlışlıklardan oluşmaktadır. Anlaşılabacağı üzere bu hatalar verginin hesaplandığı matrahın fazla veya eksik gösterilmesi sonucunu doğurmaktadır³⁶⁵.

Üzerinden ceza hesaplanacak veya ceza hesaplamasına esas tutulacak miktar veya vergi cezanın matrahını oluşturmaktadır. Vergi matrahı hesaplanan vergi miktarından yüksek olmakla birlikte ceza matrahı, cezadan büyük ya da küçük olabilmektedir. Örneğin vergi ziyayı kayba uğratılan verginin bir katı iken, kaçakçılıkta üç kata çıkmakta, vergi incelemesine başlanılmasından veya takdir komisyonuna sevk edilmesinden sonra verilenler hariç olmak üzere, kanuni süresi geçtikten sonra verilen vergi beyannameleri için bu madde uyarınca kesilecek ceza yüzde elli oranında uygulanmaktadır³⁶⁶. İşte vergi cezalarında matrah hataları, miktarı nisbi olarak hesaplanan vergi aslına bağlı vergi ziyayı cezaları ve bazı özel usulsüzlük cezalarında, hesaplamada matrah olarak alınan vergi aslı veya belge tutarının eksik veya fazla gösterilmiş veya hesaplanmış olmasıdır. Bu türden hatalar ya cezanın hesaplanmasında esas alınan vergi miktarında hata olması ya cezanın hesaplanmasında esas alınan vergi miktarında hata olmamasına karşın bu miktarın ceza kesme işleminde eksik veya fazla gösterilmiş olması ya da cezanın hesaplanmasında esas alınan belge tutarının ilgili belgelerde eksik veya fazla gösterilmiş olması sebebiyle ortaya çıkmaktadır³⁶⁷.

³⁶⁵ Gökhan Tokaç, “Vergi İle İlgili Hesaplarda veya Vergilendirmede Yapılan Hatalar ise Bu Hataların Düzeltme Yoluyla Çözülmesi”, **Mali Çözüm**, S.91, 2009, s. 190; Eroğlu/Uysal, s.246; Özbacı, **VUK**, s.387.

³⁶⁶ Kocahanoğlu, **Vergi Suçları**, s.462-463.

³⁶⁷ Candan, **Vergi Suçları ve Cezaları**, s.465. Vergi aslına bağlı olmayan ve nisbi olarak kesilen özel usulsüzlük cezalarında yapılan hatalar belli belgelerin düzenlenmemesi üzerine yapılmaktadır. VUK’un 353. maddesine göre verilmesi ve alınması icabeden fatura, gider pusulası, müstahsil makbuzu ile serbest meslek makbuzlarının verilmemesi, alınmaması veya düzenlenen bu belgelerde gerçek meblağdan farklı meblağlara yer verilmesi halinde; bu

4.1.2. Miktar Hataları

VUK'un 117. maddesinin ikinci fıkrasına göre “*Vergi miktarında hatalar: Vergi nispet ve tarifelerinin yanlış uygulanması, mahsupların yapılmamış veya yanlış yapılmış olması, birinci bentte yazılı vesikalarda³⁶⁸ verginin eksik veya fazla hesaplanmış veya gösterilmiş olmasıdır*”.

Vergi miktarında hatadan söz edebilmek için vergi ile ilgili bütün işlemler ve matrah doğru olmakla birlikte yukarıda belirtilen belgelerde hesaplanan veya tahakkuk eden verginin eksik veya fazla yazılmış olması gerekmektedir³⁶⁹. Bu sebeple vergi miktarında hatanın saptanabilmesi için vergilendirmeye ilişkin tüm ödevlerin eksiksiz yerine getirilmiş olması şarttır. Bu anlamda bir eksikliğin olması durumunda ortada bir hata değil inceleme sonucu saptanması gereken bir vergilendirme olayı söz konusudur.

Kesinti suretiyle ödenen vergilerin mahsubunun yapılmamış olması veya birden fazla yapılması, ücret geliri elde eden kişiler açısından yıl içinde bir üst dilimin uygulanması gerekiyorken bunun yapılmamış veya yanlış yapılmış olması³⁷⁰, gelir vergisi başlangıç oranının %15 yerine %20 olarak alınması³⁷¹, vergi oranının yanlış uygulanması³⁷², tek bir konutu bulunan ve hiçbir geliri bulunmayan emekli

belgeleri düzenlemek ve almak zorunda olanların herbirine, her bir belge için 1.1.2013'ten itibaren 190 TL'den aşağı olmamak üzere bu belgelere yazılması gereken meblağın veya meblağ farkının % 10'u nispetinde özel usulsüzlük cezası kesilmektedir. Örneğin meblağı yüksek iki faturanın düzenlenmemiş olması durumunda bu fatura tutarları toplamının dışında başka tutarlar üzerinden özel usulsüzlük cezasının hesaplanması durumunda, matrah hatası yapılmış olmaktadır. Bkz. Kocahanoğlu, **Vergi Suçları**, s.462-463.

368

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

369

Özyer, s.226.

370

Kızılot/Kızılot, s.109.

371

Burada değinmek gerekir ki beyannamenin kabulü sırasında vergiye ilişkin artan oranlı tarifelerin yanlış uygulanması ile ilgili e-beyannamenin esas olduğu vergilerde hata beşeri hata değil sistem hatası olarak ortaya çıkmaktadır. Zira burada uygulanması gereken oranı belirleyen kullanıcı değil sistemin kendisidir.

372

Danıştay 7. D'nin 15.4.1993 tarih ve E.1989/1504, K.1993/1463 sayılı kararına göre “*Katma değer vergisi beyannamesinde yürürlükteki vergi oranı yerine, önceki oranın yazılması açık*

kişilere indirimli emlak vergisi tarifesinin uygulanmaması, konut olarak kullanılan gayrimenkule, işyerine ait oranın uygulanması³⁷³, tahakkuk fişi veya vergi-ceza ihbarnamesinde gösterilen matraha vergi tarifesinin yanlış uygulanması, ödenen geçici verginin mahsup edilmemesi³⁷⁴ veya ödenmeyen geçici verginin mahsup edilmesi³⁷⁵ sonucu verginin eksik veya fazla tarh edilmesi gibi durumlar vergi miktarının haksız yere eksik veya fazla hesaplanmasını ortaya çıkaran örneklerdir.

Vergi ceza miktarında hatalar, ceza oran veya usulsüzlük cezalarına ait tablonun yanlış uygulanması, vergilendirmeye ilişkin ihbarnamelerde cezanın eksik veya fazla hesaplanmış veya gösterilmiş olması durumunda meydana gelmektedir. Vergi ceza miktarında hatalar hem vergi aslına bağlı olan hem de bağlı olmayan cezalı tarhiyat ve işlemlerde ceza miktarının yanlış gösterilmesi veya hesaplanması sonucunda yapılabilmektedir. Örneğin ceza ihbarnamesine 500 yazılması gerekiyorken 50 yazılması durumunda vergi ceza miktarında hata ortaya çıkmış olmaktadır³⁷⁶.

vergi hatası niteliğinde olup, anılan yasa hükmü uyarınca düzeltme kapsamında görülerek düzeltilmesinde isabetsizlik bulunmamaktadır".(Çevrimiçi), <http://www.danistay.gov.tr>, 19.3.2011.

³⁷³ Ünal, **Düzeltilme**, s.75.

³⁷⁴ Danıştay 4. D'nin 6.5.1994 tarih ve E. 1993/3507, K. 1994/2867 sayılı kararında mahsubu unutulmuş geçici verginin başka vergi borçlarına mahsubu için belli bir sürenin bulunmadığı gerekçesiyle, kurumlar vergisi beyannamesinde unutulmuş mahsup etme işlemine karşı, bilahare sonraki bir tarihte kurumlar vergisi 3.taksit borcuna mahsubu çerçevesindeki düzeltme başvurusunun Maliye Bakanlığı tarafından Vergisi Kanunu'nun mükerrer 120. maddedeki sürenin geçmesi sebebiyle reddedilmesi, "Olayda iade için bir başvuru söz konusu olmayıp, ihtilaf, dönem beyannamesinde mahsubu gereken geçici verginin unutulmuş mahsup edilmemesinden kaynaklanmaktadır. Bu husus Vergi Usul Kanununun 117. maddesinin 2 numaralı bendi kapsamında açık bir vergi hatası niteliğinde olduğundan, düzeltme yapılarak bu tutarın vergi borçlarına mahsubu gerekirken, düzeltme talebinin reddi yolunda tesis edilen işlemde isabet görülmemiştir." şeklinde hüküm kurularak iptal edilmiştir(Çevrimiçi), <http://www.danistay.gov.tr>, 17.10.2010.

³⁷⁵ Tokaç, s.190.

³⁷⁶ Kocahanoğlu, **Vergi Suçları**, s.463; Candan, **Vergi Suçları ve Cezaları**, s.466.

4.1.3. Verginin Mükerrer Olması

VUK'un 117. maddesinin üçüncü fıkrasına göre "*Verginin mükerrer olması: Aynı vergi kanununun uygulanmasında belli bir vergilendirme dönemi için aynı matrah üzerinden bir defadan fazla vergi istenmesi veya alınmasıdır*"³⁷⁷.

Bir mükellefin safi kazancı üzerinden bir kez vergi alındıktan sonra başkaca matrah farkını doğuran bir olay meydana gelmedikçe yeniden tebliğ ve tahakkuk işlemlerinin yapılması olanak dışıdır. Bir mükellef ile ilgili aynı vergi matrahı üzerinden birden fazla vergi istenmesi veya alınması mükerrerliğe yolaçmaktadır³⁷⁸.

Verginin mükerrer olması nedeniyle düzeltme yapılabilmesi için;

- Vergilendirme döneminin,
- Matrahın,
- Vergi türü ve kanununun aynı olması icap etmektedir.

Bu üç temel unsurdan birinin farklı olması durumunda, yani vergilendirme döneminin, matrahın ve uygulanan kanunların farklı olması durumunda mükerrerlikten söz edilemez. Örneğin mükellefin beyanına bağlı olarak gerçekleşen tarhiyattan sonra idarece yapılacak olağanüstü tarhiyat beyannameye bildirilen matraha değil matrah farkına dayandığından mükerrer vergilemeyi engellemektedir³⁷⁹. Gene ilk kez iktisap edilecek bir binek otomobilin satışında hem ÖTV hem de KDV istenmesi veya tevkifata tabi tutulmuş bir gelirin daha sonra

³⁷⁷ E-beyanname verme yükümlülüğü, diğer bazı hatalarda olduğu gibi mükerrer vergileme riskini de minimize etmektedir. Örneğin elektronik ortamda beyanname verildikten sonra sehven de olsa yeniden beyanname verilmek istense sistem buna müsaade etmemekte ve hata uyarısı vermektedir. Bu durumda e-beyanname verilmiş olmasına rağmen sistemde verilmemiş gibi gözükmesi veya pişmanlıkla beyanname verilmesine rağmen buna dikkat edilmeksizin tarhiyat yapılması mükerrer vergilemeyi ortaya çıkarabilir.

³⁷⁸ **Vergi Usul Kanunu ve İzahları**, s.277.

³⁷⁹ Ünal, **Düzeltilme**, s.75. VDDK'nın 9.2.1996 tarih ve E.1994/303, K.1996/61 sayılı kararında, vergi idaresince 1988 yılı için yapılan tarhiyata ait matrahın murisin ölümü üzerine izleyen yılda yükümlü tarafından beyanı göz önüne alındığında mükerrer vergilemeyi önlemek amacıyla beyan üzerinden yapılan tahakkukun düzeltme yoluyla silinmesi gerekeceğine hükmedilmiştir.(Çevrimiçi), <http://www.danistay.gov.tr>, 17.10.2010.

beyan edildiğinde gelir vergisi hesaplanması ve daha önce ödenen stopajın mahsup edilmesi durumunda mükerrer vergileme gerçekleşmemektedir³⁸⁰.

Herhangi bir takvim yılına ilişkin vergi borcu umumi vekili tarafından ödenmiş olan yükümlünün aynı vergiyi ayrıca kendisinin de ödemesi, aynı satış işleminden birden fazla vergi alınması³⁸¹, vergi yükümlüsünün yasal defterlerine göre hesaplanan ticari kazancından 2013 takvim yılı için iki kez gelir vergisi istenmesi veya alınması³⁸², daha önce tevkif suretiyle alınan verginin mahsup edilmemesi üzerine yapılacak yeni bir tarhiyat³⁸³, hem bağlı olduğu vergi dairesinin hem de başka irtibat bürosunun bulunduğu vergi dairesince tarhiyat yapılması³⁸⁴, işlerini başka bir vergi dairesi alanına taşımış olmasına rağmen yapılan vergi incelemesine istinaden inceleme raporunda yer alan bilgiler çerçevesinde hem eski vergi dairesinin hem de bağlı bulunulan yeni vergi dairesinin tarhiyat yapması durumunda mükerrer vergileme ortaya çıkmaktadır³⁸⁵.

³⁸⁰ Özyer, s.227.

³⁸¹ Danıştay 7. D'nin 26.5.1987 tarih ve E.1986/2218, K.1987/1455 sayılı kararına göre *“Perakende satış fiyatına katma değer vergisi dahil olan bir mamulün satışı sırasında tekrar katma değer vergisi tahsil edilerek, bunun beyan edilmiş olması halinde ise bir haksız kazançtan söz edilebilir. Bunun beyan edilerek vergi dairesine yatırılması halinde ise kanunda belirlenen usullere göre idesi gerekli bir vergi söz konusudur. Açıklanan nedenlerle; olayda mükerrer katma değer vergisi tahsilatı yapılmıştır”*.(Çevrimiçi), <http://www.danistay.gov.tr>, 17.10.2010.

³⁸² Akmaz/İşler, s.47; Tosuner/Arıkan, s.101.

³⁸³ Danıştay 4. D'nin 29.5.2012 tarih ve E.2009/6960, K.2012/2112 sayılı kararına göre *“Vergisi daha önce tevkif yoluyla ödenmiş olan gelirlerin diğer gelirlerle birlikte beyan edildiği, bu şekilde fazladan ve mükerrer şekilde vergi ödendiği şeklindeki davacı iddialarının vergi hatası kapsamında incelenip değerlendirilmesi gerektiğini ortaya koymaktadır. Buna göre, Vergi Usul Kanunu'nun vergilendirme hatası ile ilgili 116, 117 ve 118'inci maddeleri kapsamında incelenemeyeceği gerekçesiyle davayı reddeden Mahkeme kararında hukuka uyarlık görülmemiştir”*.(Çevrimiçi), <http://www.kazanci.com>,8.1.2013

³⁸⁴ Danıştay 4. D'nin 8.2.1994 tarih ve E.1993/2229, K.1994/602 sayılı kararına göre *“Mükellefler tek bir vergi dairesine bağlı olabileceklerinden İstanbul'daki büro sebebiyle bir ticari kazanç elde edilse dahi vergilendirme ile ilgili işlemlerin Şahinbey Vergi Dairesince yapılması gerekmektedir...Belirtilen bu durum karşısında iki ayrı vergi dairesince gelir vergisi yönünden yapılan vergilendirme işlemi sonucu mükerrer vergi istenmesi açık bir vergi hatası oluşturduğundan davacının düzeltme şikayet yoluyla yaptığı başvurusunun cevap verilmemek suretiyle reddinden isabet görülmemiştir”*.(Çevrimiçi), <http://www.kazanci.com>, 3.7.2010.

³⁸⁵ Son örnekte Danıştay 4. D'nin29.3.2004 tarih ve E. 2002/3995, K.2004/609 sayılı kararından esinlenilmiştir(Çevrimiçi), <http://www.danistay.gov.tr>, 15.10.2010.

Bir mükellefe vergi kanunlarına aykırı hareketinden ötürü ceza kesildikten sonra başka bir cezayı gerektiren eylemde bulunmadıkça ceza kesilmemesi gerekmektedir. Dolayısıyla bu gerçekleşmeden aynı vergi kanunu çerçevesinde aynı kişiye birden fazla ceza kesilmesi mükerrerliğe yol açmaktadır. Ancak uygulanan vergi kanunlarının değişmesi durumunda aynı eyleme birden fazla ceza kesilmesinde bir hukuki zafiyet bulunmamaktadır³⁸⁶. Mükerrer cezalandırma, örneğin aynı dönem ve eylem içerisinde aynı vergi için aynı ceza türünden birden fazla ceza kesilmesi, içtima kurallarının uygulanması gerekirken farklı cezalar dahi olsa birden fazla cezanın kesilmesi durumlarında ortaya çıkabilmektedir.

4.2. Vergilendirme Hataları

Hesap hatalarında olduğu gibi vergilendirme hatalarının ne olduğu konusunda da kanun koyucu bir tanım yapmamaktadır. Bununla beraber hangi hallerin gerçekleşmesi durumunda vergilendirme hatalarının var olmuş sayılacağı VUK'un 118. maddesinde 4 başlıkta belirlenmiş durumdadır. Bu hatalar, mükellefin şahsında, mükellefiyette, verginin konusunda, vergilendirme ve muafiyet döneminde hatadır. Vergilendirme hataları genel olarak vergi dairelerince yapılan yanlış değerlendirme ve işlemlerden doğmakla birlikte mükellefin beyan ve bildirimleriyle de ortaya çıkabilmektedir³⁸⁷. Vergi yükümlülüğünün saptanmasında değerlendirme yanlışlıkları olarak ortaya çıkan vergilendirme hataları, hesap hatalarına göre vergilendirme işleminin özü ve vergiyi doğuran olay ile yakından ilgilidir. Bu özelliği nedeniyle hukuki uyumsuzluk konusu telakki edilmeye daha yatkındır³⁸⁸. Açıktır ki idarenin veya mükelleflerin sebep olduğu hukuka aykırılıkların vergilendirme hatası barındırması fakat hukuki uyumsuzluk barındırmaması halinde resen veya mükellef talebiyle düzeltme işleminin yapılması olanaklıdır³⁸⁹.

³⁸⁶ Kocahanoğlu, **Vergi Suçları**, s.464.

³⁸⁷ Mehmet Nadir Arıca, "Mükellef ve Vergi Sorumlularının Muhatap Olabilecekleri Vergi Hataları IV", **Maliye ve Sigorta Yorumları**, Aralık 2009, S.538, s.70.

³⁸⁸ Öncel/Kumrulu/Çağan, s.179; Şenyüz/Yüce/Gerçek, s.228. Örneğin kendisini mükellef sanan, istisna ve muafiyet kapsamına girmediğini düşünen kişinin yanlış beyanı üzerine yapılan işlemlerde çıkan hatalar mükelleflerin yol açtığı vergilendirme hatalarıdır.

³⁸⁹ Oto, s.63-64.

4.2.1. Mükellefin Şahsında Hata

VUK'un 118. maddesinin birinci fıkrasına göre “*Mükellefin şahsında hata: Bir verginin asıl borçlusu yerine başka bir kişiden istenmesi veya alınmasıdır*”.

Maddede yer alan bu tanıma bakıldığında söz konusu hata türünde vergiyi doğuran olay, verginin konusu, istisna ve muafiyet gibi unsurlar bakımından sakat olmayan bir vergilendirme işleminde, idarenin vergi alacağına karşılık vergi borçlusunun yanlış seçilmesi veya saptanması söz konusu olmaktadır³⁹⁰.

Mükellefin şahsında hatada uyumsuzluk, vergiyi doğuran olayla ilgisi olmayan kişiler adına vergi salınması veya vergiyi doğuran olayla ilgisi olmasına rağmen yasal sebeplerden ötürü idareye muhatap olmaması gereken kişilerden istenmesi veya alınması durumunda ortaya çıkmaktadır. Bununla birlikte kişinin ad veya soyadının tahakkukla ilgili fiş veya defterlere yanlış yazılması fazla isteme veya alma sonucunu doğurmadığından mükellefin şahsında hata meydana gelmemektedir³⁹¹.

Her vergi kanununda vergiyi doğuran olayın ne olduğu ve bu anlamda bu verginin vergi mükellef ve sorumlularının³⁹² kimler olduğu-olacağı yazılı

³⁹⁰ Danıştay 4. D'nin 6.4.1977 tarih ve E. 1976/1861, K. 1977/931 sayılı kararı(DD, S.28-29, Yıl 8, 1978, s.326-328).

³⁹¹ **Vergi Usul Kanunu ve İzahları**, s.278.

³⁹² VDDK'nın 13.6.2003 tarih ve E.2002/611, K. 2003/320 sayılı kararında “*şirketten tahsil imkanı kalmadığı saptanan kamu alacağının, öncelikle kanuni temsilcilerin mal varlığından aranılması, buna rağmen tahsil edilememesi halinde, konulan sermaye ile sınırlı olmak üzere ortaklardan tahsili yoluna gidilmesi gerekirken, ilgili dönemde kanuni temsilci sıfatı taşımadığı ihtilaflı olan davacının ödeme emri gönderilmek suretiyle takibata tabi tutulmasının, açık vergilendirme hatası olduğu, mükellefin şahsında ve matrahta hata yapıldığı sonucuna varıldığından, uyumsuzluğun düzeltme ve şikayet başvurusuna konu yapılabilecek nitelik taşımadığı gerekçesiyle davanın reddi yolundaki ısrar kararı hukuka uygun görülmemiştir.*” şeklinde hüküm verilmek suretiyle ödeme emrine karşı, dava açma süresi geçtikten sonra düzeltme veya şikayet yoluna gidilmesi halinde, mükellefte ve matrahta hata olduğu yolundaki iddianın incelenmesi gerektiğine karar verilmiştir.(Çevrimiçi), <http://www.danistay.gov.tr>, 17.7.2010. Benzer karar için bkz.

durumdadır. Vergiyi doğuran olayın meydana gelişinde bir kişinin rolü olabileceği gibi birden ziyade kişinin rolü de olabilir. İşte vergiyi doğuran olayın tarafları arasında asıl mükellef tutulması gereken kişi yerine diğer kişi veya kişiler adına vergilendirme işlemlerinin yapılması³⁹³, verginin mükellef yerine vergi sorumlusundan vergi istenmesi³⁹⁴, sorumlunun tayininde hata yapılması³⁹⁵, aynı vergi dairesinin gelir vergisi yönünden aynı ad ve soyadı taşıyan iki mükellefenden birinin basit usulde diğerinin gerçek usulde vergilendirilmesi durumunda basit usulde vergilendirilecek kişiden istenmesi gereken verginin gerçek usulde vergilendirilmesi³⁹⁶, mükellefin ödediği vergi borcunun kendi hesabı yerine aynı isimde ancak başka birisinin hesabına girmesi³⁹⁷, başkası tarafından işletilen bir yer için ilgili olmayan üçüncü kişi hakkında yapılan tarhiyat yapılması³⁹⁸, isim

VDDK'nın 13.06.2003 tarih ve E. 2002/610, K. 2003/319 sayılı kararı(Çevrimiçi), <http://www.danistay.gov.tr>, 17.7.2010.

³⁹³ VDDK'nın 08.12.2006 tarih ve E.2006/300, K.2006/363 sayılı kararına göre “*Yukarıda anılan Emlak Vergisi Kanununda arazinin irtifak hakkı sahibinin değil, irtifak hakkının bir çeşiti olan, mülkiyet hakkına en yakın yetkileri sağlayan intifa hakkı sahibinin vergi mükellefi olduğu belirtildiğinden, emlak vergisine konu arsalar üzerinde Medeni Kanunun 751 inci maddesine istinaden inşaat hakkına sahip olan davacı vakfın emlak vergisi mükellefi olduğunun kabulü mümkün değildir. Bu durumda davacı vakıf lehine tesis edilen inşaat hakkının intifa hakkı olarak değerlendirilerek, vakfın emlak vergisi mükellefi olduğu ve olayda vergi hatası bulunmadığı gerekçesiyle davacının ödediği vergilerin iadesi istemiyle yaptığı düzeltme şikayet başvurusunun reddinde isabet görülmemiştir*”.(Çevrimiçi), <http://www.kazanci.com>,16.7.2011. At yarışları ve diğer müşterek bahis ve talih oyunları ile ilgili hizmetlerde katma değer vergisi mükellefi KDV Kanununun 8/1-f maddesine göre bu oyunları tertipleyenlerdir. Bu madde hükmü uyarınca bu konuda mükellef Türkiye Jokey Kulübüdür. Ganyan bayilerinin veya sayısal loto bayilerinin bu işleri dışında başka bir faaliyetleri yoksa katma değer vergisi mükellefiyetleri yoktur(KDV 1 Seri Nolu Genel Tebliği md.3/d). Buna rağmen vergi tarhedilmesi durumunda mükellefin şahsında hata meydana gelmiş olmaktadır.

³⁹⁴ Danıştay 4. D'nin 2.1.1992 tarih ve E.1991/128, K. 1992/4719 sayılı kararı(Çevrimiçi), <http://www.danistay.gov.tr>, 7.12.2010.

³⁹⁵ VDDK'nın 22.4.1994 tarih ve E.1993/118, K. 1994/195 sayılı kararına göre, “*Vergilendirme hatalarını tanımlayan Vergi Usul Kanununun 118. maddesinin (1) işaretli fıkrasında verginin, asıl borçlusu yerine başka bir kişiden istenmesi mükellefin şahsında hata kabul edilmiştir. Yasaca sorumlu tutulamayacak bir kişinin sorumlu sıfatıyla izlendiği durumlarda da aynı hataya dayanılarak düzeltme istenebileceğinden, Ticaret Sicil Gazetesinde yayımlanarak borçlu şirketin yönetim kurulu üyeliğinden ve pay senetlerini devrederek paydaşlığından ayrıldığı duyurulan davacının, sonraki yönetim kurulu tarafından yasal süresinde verilen beyanname üzerinden tahakkuk eden vergi borcunun ödenmemesinden Vergi Usul Kanununun 10. maddesi uyarınca sorumlu tutulması yasaya uygun görülmemiştir*”.(Çevrimiçi), <http://www.danistay.gov.tr>, 17.11.2011.

³⁹⁶ Tokaç, s.191.

³⁹⁷ Serkan Kalaycı, “Vergi Hatalarında Düzeltme”, **Maliye ve Sigorta Yorumları**, S. 422, Ağustos 2004, s. 108.

³⁹⁸ Oto, s.64.

benzerliğinden kaynaklanan hatalarla verginin yükümlünün babasından veya oğlundan alınması, tüzel kişilere salınması gereken verginin ortaklardan istenmesi³⁹⁹, motorlu bir aracın satılmış olmasına rağmen eski sahibinden vergi istenmesi⁴⁰⁰ gibi durumlarda bu hata hali ortaya çıkmaktadır.

Tarhiyata muhatap olacak kişinin tayinindeki yanlışlığı mükellefin şahsında hata ile karıştırmamak gerekmektedir. Örneğin dar mükellefiyette, tarhiyatın muhatabı, varsa daimi temsilci, yoksa kazanç ve iradı mükelleflere sağlayanlardır. Vergi dairesinin daimi temsilci olarak muhatap aldığı kişi adına yaptığı tarhiyat, o kişinin daimi temsilci olmadığı kanıtlanırsa dahi, tarhiyatın kazanç ve iradı sağlayanlar adına yapılması gerektiği iddiası ile düzeltilemez. Çünkü bu durumda, hata mükellefin şahsı ile ilgili değildir. Tarhiyatın muhatabının tayini ile ilgili uyuşmazlığını yargı organlarınca çözümlenmesi gerekir. Zira ortada mükellefin şahsı ile ilgili değil tarhiyata muhatap alınan kişinin tespiti ile ilgili hukuki uyuşmazlık vardır⁴⁰¹.

³⁹⁹ VDDK'nın 31.5.1996 tarih ve E.1995/104, K.1996/255 sayılı kararında “*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 Kanununun 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 düzenlenmiş bir ödeme emri olmadan söz konusu verginin şirketin kanuni temsilcisi ve ortağı olan davacının şahsi malvarlığından tahsiline olanak bulunmadığı, usulüne uygun olarak tahakkuk etmiş vergi borcu bulunmayan davacıdan şirkete ait vergi borcunun istenmesi ve alınmasının, Vergi Usul Kanununun 116 ncı maddesi ve 118 inci maddesinin 1 inci bendi hükmü gereğince düzeltilmesi gereken bir vergilendirme hatasını oluşturacağına...*” hükmedilerek limited şirketin borcundan dolayı kanuni temsilcinin şahsi varlığının haczi için öncelikle 6183 sayılı Kanunun 35 ve 213 sayılı Kanunun 10. maddeleri uyarınca ve usulüne göre düzenlenmiş ödeme emri tebliğ edilmiş ve borcun kesinleşmiş olması gerektiğine karar verilmiştir(Çevrimiçi), <http://www.danistay.gov.tr>, 2.5.2010. Bu karar aleyhine yapılan karar düzeltme başvurusu da VDDK'nın 6.12.1997 tarih ve E.1996/362, K.1997/116 sayılı kararı ile reddedilmiştir(Çevrimiçi), <http://www.danistay.gov.tr>, 2.5.2010.

⁴⁰⁰ Danıştay 3. D'nin 23.11.1998 E.1998/432, K. 1998/4245 sayılı kararına göre “*...satılan aracın kaydı halen satıcının üzerinde bulunmasına rağmen satıcının aracın halen fiili işletmecisi olmadığı sonucuna varılmış ise asıl mükellef aracı fiilen işleten olacağından, satıcının mükellef tutulması halinde mükellefin şahsında hata yapılmış olacaktır*”.

⁴⁰¹ Özbacı, VUK, s.393.

Bir cezanın asıl muhatabı veya sorumlusu yerine başka bir kişiden istenmesi veya alınması cezanın muhatabında hatadır. Kanuni hükümlere göre cezanın muhatabı veya sorumlusu da kanunda belli edilmektedir. Bu hükümlere uyulmadan düzenlenen ve tebliğ edilen ceza ihbarnamelerinin düzeltme başvurusuna konu edilmeleri mümkündür⁴⁰². Zira burada vergi cezası suçun muhatabından başkası adına kesilmektedir⁴⁰³.

4.2.2. Mükellefiyette Hata

VUK'un 118. maddesinin ikinci fıkrasına göre "*Mükellefiyette hata: Açık olarak vergiye tabi olmıyan veya vergiden muaf bulunan kimselerden vergi istenmesi veya alınmasıdır*".

Mükellefin şahsında hata ile mükellefiyette hata birbirine karıştırılabilecek durumdadır. Zira ikisinde de vergisel bir ödevle muhatap olmaması gereken kişilerin vergilendirilmesi söz konusu olmaktadır. Bu iki yakın durumu kolaylıkla ayırt etmek mümkün değildir. Ancak şu şekilde düşünmek kesin bir çözüm olmamakla birlikte ayırt etme konusunda fayda sağlayabilecektir; mükellefin şahsında hatada vergilendirilmek istenen kişi genellikle vergilendirme işleminin dışında olan herhangi bir kişi iken mükellefiyette hatada vergilendirme olayı ile ilgili olan ancak vergilendirilmemesi gereken kişi hatalı vergilendirmenin süjesi durumundadır.

Verginin yapısı ve niteliği hakkında her vergi kanununda düzenlemeler yapılmaktadır. Ancak vergi mükellefiyetinin söz konusu olması gereken bazı durumlarda maliye politikaları çerçevesinde gerçek veya tüzel kişiler vergi yükümlülüklerinden muaf tutulabilmektedir. Bununla birlikte bazı durumlarda muafiyetin var olup olmadığı hususu tereddüt doğurabilmektedir. Bu durumlarda idare ispat külfetini karşı tarafa yüklemek suretiyle genellikle mükellefiyet tesis etmektedir. İşte verginin asıl mükellefi yerine başka kişilerden veya vergiden muaf

⁴⁰² Kocahanoğlu, **Vergi Suçları**, s.464.

⁴⁰³ Candan, **Vergi Suçları ve Cezaları**, s.466.

kişilerden alınması veya istenmesi halinde mükellefiyette hata ortaya çıkmaktadır⁴⁰⁴. Buradan hareketle mükellefiyette hatadan bahsedebilmek için mükellefin vergiye tabi olmadığına veya vergiden muaf olduğunun açık bir şekilde belli olması önem taşımaktadır. Vergiye tabi olup olmama konusunda veya muafiyet durumunun tartışmaya açık olduğu durumlarda ortada VUK anlamında hatadan söz etmek güçtür⁴⁰⁵.

Vergiden muaf olan bir binanın sahibinden emlak vergisi, gelir elde eden kişiden gelir vergisi değil de, veraset ve intikal vergisi⁴⁰⁶; kurumlar vergisi mükellefi olmayan kolektif şirketten kurumlar vergisi⁴⁰⁷; gelir elde etmemesine rağmen veya esnaf muafılığından yararlanmasına rağmen bu kişiden gelir vergisi⁴⁰⁸; veraset yoluyla mal intikal eden bir kişiden mirası üç aylık süre içinde reddetmesine rağmen veraset ve intikal vergisi istenmesi veya alınması⁴⁰⁹ gibi halleri mükellefiyette hata türüne örnek göstermek mümkündür⁴¹⁰.

⁴⁰⁴ Arıca, **IV**, s.71.

⁴⁰⁵ Özyer, s.227.

⁴⁰⁶ Turgay, **Vergi Usul Kanunu**, s.239.

⁴⁰⁷ Mutluer, s.157.

⁴⁰⁸ Danıştay 4. D'nin 22.5.2009 tarih ve E. 2007/3085, K. 2009/2620 sayılı kararında “Dolayısıyla ihtilaflı dönemlerde elektrik taahhüt işiyle uğraşmadığını, ücretli olarak çalıştığını ileri süren ve bu durumu ilgili kurumdan verilen sigortalı hizmet cetveli ile ortaya koyan davacının faaliyetine devam ettiğine ilişkin idarece yapılmış hukuken geçerli somut bir tespit bulunmadığından uyumsuzluk konusu dönemde faal olmadığı sonucuna varılmıştır. Bu durum ise 213 sayılı Vergi Usul Kanununun 118 nci maddesinde öngörülen mükellefiyette hata niteliğinde olduğundan davacının şikayet başvurusunun reddine yönelik işlemin iptali gerekirken aksi yönde verilen Mahkeme kararında hukuka uyarlık görülmemiştir.” denilerek mükellefiyette hatanın gerçekleştiği hükme bağlanmıştır. (Çevrimiçi), <http://www.danistay.gov.tr>, 1.10.2011.

⁴⁰⁹ **Vergi Usul Kanunu ve İzahları**, s.278.

⁴¹⁰ VDDK'nın 24.03.2006 tarih ve E.2006/12, K.2006/59 sayılı kararına göre “köylere hizmet götürmek amacıyla kurulan davacı birliğin faaliyeti kurumlar vergisinden muaf olduğundan, mükellefiyette hata yapıldığı ileri sürülerek yapılan düzeltme-şikayet başvurusunun reddinde hukuka uygunluk bulunmamaktadır”. (Çevrimiçi), <http://www.danistay.gov.tr>, 5.9.2011. Bu konuda bir başka örnek de damga vergisi konusunda verilebilir. Damga Vergisi Kanununun 1. maddesine göre bu kanuna ekli (1) sayılı tabloda yazılı kağıtlar damga vergisine tabidir. Dolayısıyla 1 sayılı tabloda yer almayan ve hukuken tekemmül etmemiş veya herhangi bir hususu ispat ve belli edecek niteliği haiz olmayan durumlarda damga vergisinin alınması veya istenmesi söz konusu değildir. Bu durumda verginin istenmesi veya alınması mükellefiyette hata halini ortaya çıkarmaktadır. (Çevrimiçi)http://www.sakaryavdb.gov.tr/default.asp?sayfa=ozelge_detay.asp&ozelge_kat_id=2, 10.3.2010.

Suçun nitelendirilmesinde hata cezada kanunilik ilkesinin ihlali anlamına gelmektedir. Bu durumda vergi kabahati oluşturmeyen bir eylem nedeniyle vergi cezasının kesilmesi söz konusu olmaktadır. Hatadan söz edilebilmesi için eylemin vergi cezasının gerektirmeyen eylem olduğunun açık olması gerekmektedir. Ayrıca kanunda eylem için öngörülen cezadan başka bir cezanın kesilmesi halinde de bu hata hali ortaya çıkmaktadır. Örneğin usulsüzlük cezası yerine özel usulsüzlük cezasının kesilmesi suçun nitelendirilmesinde hatadır⁴¹¹.

Tereddüt edilen konularla ilgili alınan özelgeye rağmen VUK'un 369. maddesine göre vergi cezasının kesilmesi ve gecikme faizinin hesaplanıp istenmesi durumunda bu hata halinin ortaya çıktığı kabul edilmelidir. Burada mükellef tarafından tereddüt edilen konularda idareden özelve istenmesi konuyu düzeltme açısından tartışmalı hale getirmemektedir. Mükellef için tereddüt edilen durum ile bu konunun idarece izahı hatalı işlemi doğuran tasarruflar değildir. Açık ve mutlak hatanın aranacağı yer vergilendirme işlemidir. Burada hatayı ortaya çıkaran asıl şey alınan özelgeye göre hareket edilmiş olmasına rağmen idarenin ceza kesmesi ve gecikme faizi istemesidir. Bu bakımdan düzeltme işleminin yapılması kabul edilmelidir.

4.2.3. Verginin Konusunda Hata

VUK'un 118. maddesinin üçüncü fıkrasına göre "*Mevzuda hata: Açık olarak vergi mevzuuna girmiyen veya vergiden müstesna bulunan gelir, servet, madde, kıymet, evrak ve işlemler üzerinden vergi istenmesi veya alınmasıdır*".

Verginin konusunda hata halinde ya vergi kanunu tarafından verginin konusuna alınmayan veya verginin konusuna girip girmediği açık olarak belli edilmemiş ve dolayısıyla henüz sonuca kavuşturulmamış işlem ve olayların vergilendirilmesi söz konusu olmakta ya da verginin konusuna girmekle beraber

⁴¹¹ Candan, **Vergi Suçları ve Cezaları**, s.466-467.

vergiden istisna tutulan gelir, kıymet, evrak ve işlemlerin matraha dahil edilmesi söz konusu olmaktadır⁴¹².

Verginin konusu verginin üzerinden alındığı şeydir. Ancak, elde edilmiş olan her gelirin verginin kapsamı içerisinde bulunması gerekmemektedir. Verginin kapsamına girmediği halde, vergi kapsamında gibi düşünülerek gelir elde eden kişiden vergi istenmesi veya bazı gelirlerin verginin konusuna girmekle birlikte kanunun başka bir maddesi ile istisnaya tabi tutulması halinde açık olarak vergi konusuna girmeyen kazanç üzerinden vergi istenmesi veya alınması halinde verginin konusunda hata türü ortaya çıkmaktadır⁴¹³. Bu hata türünde bahis konusu olan hatalar kişiliğe değil madde ve kıymetlere ilişkindir. Dolayısıyla burada vergiye muhatap olması gereken kişide hata yapılmamış olmakla birlikte vergiye tabi olmayan veya vergiden istisna edilen madde ve kıymetlerden, diğer deyişle ekonomik unsurlardan haksız yere vergi istenmekte veya alınmaktadır⁴¹⁴. Ayrıca mükellefiyette hata uygulamasında olduğu gibi bu hata türünde de “açık olma” koşulu aranmaktadır. Örneğin mesken olarak kiraya verilen gayrimenkuller üzerinden alınan gelirin belli bir kısmı gelir vergisinden müstesnadır. Bu istisnanın uygulanmaması düzeltmeye konu edilebilir. Ancak gayrimenkulün mesken olarak kiraya verilip verilmediği hususunda bir tereddüdün bulunması halinde düzeltme işlemlerinin yapılması mümkün değildir⁴¹⁵.

Danıştay 3. D'nin 29.11.2006, E.2006/1401, K. 2006/3160 sayılı kararında “*Vergilendirme alanında muafiyet ve istisna hükümlerinin yorum yoluyla genişletilmesi veya daraltılması Anayasal güvence ifade eden yasallık ilkesine aykırı düşeceğinden, öngörüldüğü kuralda veya Gelir Vergisi Kanununda vergiden müstesna tutulmayan ve gelirin unsurlarına dahil olan her türlü kazanç ve iradın vergilendirilmesi zorunlu olduğu halde, 3717 sayılı Yasanın 2'nci maddesinde damga vergisi hariç herhangi bir vergiye tabi tutulamayacak olan yol giderleri ve*

⁴¹² Oto, s.66; Arıca, IV, s.71.

⁴¹³ Mutluer, s.158.

⁴¹⁴ **Vergi Usul Kanunu ve İzahları**, s.278.

⁴¹⁵ Özbalcı, **VUK**, s.394-395.

tazminatlara benzer bir düzenleme olarak izleyen maddede düzenlenen fazla çalışma ücretinin de gelir vergisinden müstesna olmasının hukuka daha uygun düşeceği yorumuna dayanılarak verilen vergi mahkemesi iade kararında hukuka uygunluk görülmemiştir.” şeklinde hüküm verilerek yorum yoluyla vergiden istisna tutulan faaliyet ve kazançların genişletilip daraltılmayacağına karar verilmiştir⁴¹⁶. Karardan da anlaşılacağı üzere sadece kanunda açık olarak öngörülen istisna hallerinin varlığı durumunda haksız yere istendiği veya alındığı düşünülen vergilere karşı yapılacak düzeltme başvurularından netice alınabilecektir.

Miras kalan gayrimenkulün satımından elde edilen gelirin gelir vergisinden istisna edilmesine rağmen vergi istenmesi, harca tabi olmayan işlem üzerinden vergi talep edilmesi⁴¹⁷, tahvil veya bono gibi yatırım araçlarından elde edilen faiz geliri istisnası üzerinden de verginin alınmak istenmesi, bir şirketin faaliyetini sonlandırdığı açık olmasına rağmen idare tarafından vergiyi doğuran olayın gerçekleştiğine yönelik iddia çerçevesinde cezalı tarhiyat yapması, vergiyi doğuran olayın gerçekleşmemiş olmasına rağmen tarhiyat yapılması⁴¹⁸, kanuna göre açıkça vergiden istisna tutulan kazanca rağmen vergilendirme yapılması⁴¹⁹, borç para verme

⁴¹⁶ (Çevrimiçi),<http://www.danistay.gov.tr>, 12.6.2010.

⁴¹⁷ VDDK'nın 28.1.1994 tarih ve E. 1993/96, K. 1994/87 sayılı kararında “...*harca konu yapılamayacak bir yerin işgalinden dolayı İşgal Harcı alınmakla harcın konusunda hata yapılmış olduğundan, işlemin iptaline ilişkin daire kararında yasaya aykırılık bulunmamaktadır.*”denilerek belediyeye ait garajın 2464 sayılı Belediye Gelirleri Kanununun 52. maddesinde sayılan kamuya ait yerlerden olmadığından bu yerin işgali nedeniyle işgal harcı alınmasının vergi hatası oluşturacağına karar verilmiştir.(Çevrimiçi), <http://www.danistay.gov.tr>, 23.4.2011. Benzer yönde verilen Danıştay 9. D'nin 6.11.2008 tarih ve E. 2007/1454, K. 2008/5158 sayılı kararında da harca konu olmayan kapalı zarf usulü ihalede alınan tellallık harcının, konuda hata kapsamına gireceğine hükmedilmiştir(Çevrimiçi), <http://www.danistay.gov.tr>, 23.4.2011.

⁴¹⁸ Danıştay 7. D'nin 16.12.1982 tarih ve E. 1982/2036, K.1982/3429 sayılı kararında “*Olayda davacının taşıtı iktisap etmediği ihtilafsız olup, bu durumda Taşıtlı Alım Vergisi Kanununa göre vergiyi doğuran olay meydana gelmediğinden, yukarıda açıklanan Vergi Usul Kanununun 118. maddesinin 3. bendi uyarınca vergi mevzuunda hata olduğu açıktır...Açıklanan nedenlerle dava konusu işlemin iptaline karar verildi.*” şeklinde hüküm tesis edilerek vergiyi doğuran olay meydana gelmediğinden konusu kalmayan ve açık olarak vergi konusuna girmeyen verginin mevzuda hata kapsamında değerlendirilmesi gerektiğine karar verilmiştir(Çevrimiçi), <http://www.danistay.gov.tr>, 10.4.2010. Benzer karar için bkz. Danıştay 7. D'nin 24.4.1998 tarih ve E. 1997/1357, K. 1998/1429 sayılı kararı(Çevrimiçi), <http://www.danistay.gov.tr>, 10.4.2010.

⁴¹⁹ Danıştay 9. D'nin 05.02.1997 tarih ve E. 1996/1863, K. 1997/372 sayılı kararına göre “*Yatırımı Teşvik Belgesini haiz yükümlü şirket tarafından finansal kiralama yolu ile ithal*

işleminin bir defa yapılmış olmasına rağmen, elde edilen faiz üzerinden BSMV'nin tarh edilmiş olması⁴²⁰ verginin konusunda hataya örnek oluşturmaktadır.

Cezalandırılması gereken bir vergi kabahatinin bulunmaması, zamanaşımı süresinin dolması, pişmanlık hükümlerinden yararlanılması gibi durumların açık varlığına rağmen vergi cezasının kesilmesi veya alınması halinde vergi cezalarının konusunda hata durumu ortaya çıkmaktadır⁴²¹.

VDDK'nın 28.4.1995 tarih ve E. 1994/265, K.1995/153 sayılı kararında “Yasal süreden sonra verilen beyannameye göre tahakkuk eden vergi üzerinden kaçakçılık ve ağır kusur cezalarının kesilemeyeceği açık olduğu halde kaçakçılık cezası uygulanmasıyla yapılan hatanın, Vergi Usul Kanunu'nun vergi cezalarında yapılan hataların bu kanunda vergi hataları için belli edilen usul ve şartlara göre düzeltileceği hükmünün yer aldığı 375 inci maddesi dikkate alınarak düzeltilmesi gerekirken...” şeklinde hüküm kurularak yasal süresinden sonra verilmiş olsa bile, beyanname üzerinden tahakkuk ettirilen vergi için ceza kesilmesinin vergi hatası oluşturacağına karar verilmiştir⁴²².

4.2.4. Vergilendirme veya Muafiyet Döneminde Hata

VUK'un 118. maddesinin dördüncü fıkrasına göre “Vergilendirme veya muafiyet döneminde hata: Aranan verginin ilgili bulunduğu vergilendirme döneminin yanlış gösterilmiş veya süre itibariyle eksik veya fazla hesaplanmış olmasıdır”.

edilen makine ve teçhizat nedeniyle düzenlenen sözleşmenin teminatı için tesis edilen ipotek işleminin 3226 sayılı Kanun'un 30. maddesi uyarınca vergi, resim ve harçtan muaf olduğundan, bu işlemin vergiye tabi tutulması 213 sayılı VUK'un 118. maddesinin 3. bendinde tanımlanan vergi mevzuunda hata kapsamında bulunmaktadır”.(Çevrimiçi), <http://www.danistay.gov.tr>, 11.4.2010.

⁴²⁰

Tosuner/Arıkan, s.103.

⁴²¹

Candan, **Vergi Suçları ve Cezaları**, s.467.

⁴²²

(Çevrimiçi), <http://www.danistay.gov.tr>, 12.6.2010.

Vergilendirme dönemi, vergi kanunlarınca vergi tarhına esas olmak üzere saptanan zaman birimidir ve vergi bu dönem için tarh ve tahsil edilmektedir. Muafiyet dönemi ise açık bir şekilde verginin konusuna giren bir olayın varlığına rağmen, belirli bir süre ya da durumla sınırlı olarak verginin alınmaması durumudur⁴²³.

Vergilendirme döneminde hatanın yapılmış olması için verginin doğru olarak tarh, tahakkuk veya tahsil edilmiş olmakla birlikte ilgili olduğu dönemin yanlış hesaplanması gerekmektedir⁴²⁴. Bu hata dolayısıyla verginin, ilgili bulunduğu dönemin vergisine nazaran fazla ya da eksik istenmesi veya alınması gerekmektedir. Vergi miktarında değişiklik meydana getirmeyen, zamanaşımı hükümlerini ihlal etmeyen basit dönem hataları bu hata halini oluşturmamaktadır⁴²⁵.

Vergilendirme döneminde hatada vergilendirmenin ilgili olduğu dönem açısından bir yanılma hali söz konusu olmaktadır⁴²⁶. Her vergi kanununda o verginin nitelik ve özelliğine göre belirlenmiş vergi tarhına esas olmak üzere bir vergilendirme dönemi bulunmaktadır. Örneğin gelir vergisinde vergilendirme dönemi takvim yılıdır. 2011 takvim yılına ait gelirin 2010 yılına aitmiş gibi vergiye tabi tutulması veya 2011’de mükellef olan kişiden 2010’a ait verginin istenmesi gibi durumlarda bu hata hali ortaya çıkmaktadır⁴²⁷. Özellikle hesap dönemi ile takvim yılının farklı olduğu durumlarda veya basit usulde vergilendirmede vergilendirme dönemi açısından hatalaryapılabilmektedir. Örneğin basit usulde tabi olmanın koşullarını yitiren mükelleflerin ertesi yıldan itibaren gerçek usulde vergilendirilmeleri gerekirken bu durumun meydana geldiği yıldan itibaren gerçek usule göre vergilendirilmeleri bu hatayı oluşturmaktadır⁴²⁸. Bunun yanı sıra

⁴²³ Kızılot/Kızılot, s.119.

⁴²⁴ Kalaycı, s.108.

⁴²⁵ Candan, **Vergilendirme Yöntemleri ve Uzlaşma**, s.228.

⁴²⁶ Aksoy, **Vergi Yargısı**, s.72.

⁴²⁷ Eroğlu/Uysal, s.251.

⁴²⁸ Oto, s.65.

vergilendirme döneminin işin bırakılması⁴²⁹ veya yeni işe başlanması gibi gerekçelerle bir yıldan az olduğu durumlarda vergilendirme döneminin olduğundan fazla veya eksik gösterilmesi mümkündür. Örneğin bir kişi altıncı ayda işi terk etmesine rağmen kıst dönemle ilgili bildirimde bulunmamış ve beyanname vermemiş ise idarenin tüm yıl için cezalı tarhiyat yapması mümkündür. İşte bu gibi durumlardakişinin özel durumunu ispat etmesi koşuluyla düzeltme hükümleri uygulanabilmektedir⁴³⁰.

Bir gayrimenkulün iktisap tarihinden önce vergilendirmek istenmesi⁴³¹, 2012 yılına ait olup 2011’de peşin tahsil olunan kira bedellerine ait vergilendirmenin gelirin tahsil edildiği yıl olan 2011’de vergilendirilmek istenmesi⁴³², faaliyete başlama tarihinden önceki döneme mahsus borç tahakkuk ettirilmesi⁴³³, kanunların yürürlüğe girmesinden önceki olaylara uygulanması⁴³⁴ gibi durumlar da vergilendirme döneminde hatalara örnek oluşturmaktadır.

Vergilendirme döneminin yanlış gösterilmiş veya eksik veya fazla hesaplanmış olması şeklindeki hataların muafiyet dönemlerinin hesabında da yapılması olanaklıdır. Örneğin beş yıl için vergiden muafiyet tanınan bir kurum adına muafiyet süresi dolmadan verginin tarh edilmesi durumunda muafiyet

⁴²⁹ Danıştay 7. D’nin 16.2.1994 tarih E.1991/5732 K.1994/723sayılı kararına göre, tamamında çalışılmayan aylar için, diğer dönemlere eşit miktarda matrah takdir edilemeyeceği gibi mükellefiyet tesis ettirildiği halde faaliyeti olmadığını ileri sürenlerin, bu dönemde çalıştığı tespit edilmeden vergi salınamaz. (Çevrimiçi), <http://www.danistay.gov.tr>, 9.2.2011.

⁴³⁰ Bir görüşe göre bu durumda idarece ikinci bir matrah takdiri yapılmalı ve bu ikinci takdire dayanılarak düzeltme işlemi gerçekleştirilmelidir. Zira bu durumda yeni bir matrah takdiri ile yeni bir matrahın saptanması zorunludur. Bkz. Özbalç, **VUK**, s.397.

⁴³¹ Danıştay 3. D’nin 16.1.1986 tarih ve E.1985/690, K.1986/145 sayılı kararına göre “Uyuşmazlık konusu taşınmazın davacı tarafından 15.2.1983 tarihinde iktisap edildiği bildirildiğinden, davalı Vergi Dairesi Müdürlüğünce 20.5.1983 tarihli yoklama tutanağında inşaatın bitim tarihi olarak gösterilen 1982 takvim yılının iktisap yılı olarak kabulü ile tarh işlemi yapılması vergilendirme döneminde hatadır”.(Çevrimiçi), <http://www.danistay.gov.tr>, 9.2.2011.

⁴³² Tokaç, s.191.

⁴³³ Ocak ayında işe başlayan bir firma için o aya mahsus muhtasar beyanname verilmediği gerekçesiyle cezalı tarhiyat yapılması durumunda vergilendirme döneminde hata ortaya çıkmaktadır. Zira şirketin, personel ve ödemenin olmadığı ay için muhtasar beyanname vermesi olanaksızdır. Bkz. Dumlu, s.294-295.

⁴³⁴ Danıştay 4. D’nin 14.4.1994 tarih ve E.1993/1806, K.1994/2253 sayılı kararı(Çevrimiçi), <http://www.danistay.gov.tr>, 8.2.2010.

döneminde hatadan söz konusu olmaktadır⁴³⁵. Emlak vergisinde mesken olarak kullanılan unsurlara ilişkin geçici muafiyet döneminin yanlış hesaplanması da bu hatanın örneklerindedir⁴³⁶. Nitekim Emlak Vergisi Kanununun md. 5/a fıkrasına göre “*Mesken olarak kullanılan bina veya apartman dairelerinin, 2.500 Yeni Türk Lirasından az olmamak üzere vergi değerinin 1/4 ü, inşalarının sona erdiği yılı takibeden bütçe yılından itibaren 5 yıl süre ile geçici muafiyetten faydalandırılır*”. Bu açık hükme rağmen sürenin ihmal edilerek uygulanması durumunda muafiyet döneminde hata ortaya çıkmaktadır⁴³⁷.

Cezalandırılmanın çeşitli safhalarında yapılan hatalı işlemlerin yasal ve doğru şekline çevrilmesi için düzeltilmesi gerekmektedir. Bu çerçevede kabahat tarihinde veya döneminde hata, vergi kabahatinin işlendiği tarih veya ilişkili bulunduğu vergilendirme döneminin yanlış gösterilmesi suretiyle hatalı ceza oran ve tarifesinin uygulanması ve dolayısıyla ceza miktarının eksik veya fazla hesaplanması halidir. Ancak kabahattarihinin ve ilişkili olduğu dönemin ceza kesme işleminde yanlış gösterilmiş olmasının hata olarak kabulü için ceza miktarının eksik veya fazla hesaplanmış bulunması veya zamanaşımı süresinin yanlış hesaplanmış olması şarttır⁴³⁸.

5. VERGİ HATALARININ ORTAYA ÇIKARILMASI

İçinde vergi hatası bulunan vergilendirme işlemlerinin düzeltilebilmesi ve hukuka uygun vergilendirmenin tamamlanabilmesi için bu hataların idarece bilinmesi gerekmektedir. Bilme fiilinin gerçekleşmemesi durumunda barındırdığı

⁴³⁵ Ünal, **Düzeltilme**, s.77.

⁴³⁶ Arıca, IV, s. 72.

⁴³⁷ Kişinin henüz yapımı bitmemiş yani tamamlanıp iskana açılmamış binası için emlak vergisi beyannamesi doldurup ödemesi de dönem hatasına örnek teşkil etmektedir. Zira yeni inşa edilen binalarda emlak vergisi yükümlülüğü, inşaatın sona erdiği veya inşaatın sona ermesinden evvel kısmen kullanılmaya başlaması durumunda her kısmın kullanılmasına başlanıldığı bütçe yılı içerisinde başlamaktadır(EVK, md.23/A). Bkz. Necati Perçin, “Vergi Hatası ve Vergi Uyuşmazlığı Farkı, Vergi Hatalarında Düzeltilme ve Reddiyat”, **Mali Çözüm**, Ocak-Şubat 2007,S. 79, s.157.

⁴³⁸ Candan, **Vergi Suçları ve Cezaları**, s.468.

hatalı duruma rağmen vergilendirme işlemleri idari işlem teorisi çerçevesinde varlığını sürdürebilecektir. Bu sebeple vergi hatalarının mükellefin vergi dairesinden talepte bulunması sonucunda öğrenilmesi veya vergi dairesinin iç denetim süreci neticesinde ortaya çıkarılması gerekmektedir.

VUK'a göre vergi hataları; İlgili memurun hatayı bulması veya görmesi ile; Üst memurların yaptıkları incelemeler neticesinde hatanın görülmesi ile; Hatanın teftiş sırasında meydana çıkarılması ile; Hatanın vergi incelenmesi sırasında meydana çıkarılması ile; Mükellefin müracaatı ile meydana çıkarılabilir⁴³⁹.

Kanun maddesinde de belirlendiği üzere vergi hataları çeşitli şekillerde saptanabilmektedir. Ancak hatayı bulma görevi sayılan yollar itibarıyla bakıldığında daha çok idari organlara verilmektedir⁴⁴⁰. Bununla birlikte vergisel uyumsuzluk yargı mercilerine intikal ettirilmiş ise vergi hataları yargı organları tarafından da ortaya çıkarılabilmektedir⁴⁴¹.

Bir görüşe göre vergi hatasının, vergi sorumlusunun müracaatı ile de ortaya çıkarılabilmesi mümkündür. Çünkü VUK'un 8 ve 122. maddelerinde, bunu engelleyici herhangi bir açık hüküm mevcut değildir⁴⁴². Dolayısıyla hangi türde olursa olsun bir vergi hatası vergi idaresi, mükellef, ceza muhatabı veya ilgililerince ortaya konulabilmelidir⁴⁴³. Bu bakımdan hataların belirlenme yollarının sınırlayıcı bir özellik taşımadığı ve bu konuda kanun hükmünde de sınırlayıcı bir ifadenin yer

⁴³⁹ VUK'un 119. maddesinde anılmamakla beraber hataların ortaya çıkarılması bakımından görevli kılınmış bir başka makam da takdir komisyonlarıdır. Nitekim VUK'un "*Komisyonların görevleri*" kenar başlıklı md. 74/2. fıkrası "*Takdir komisyonu bu görevlerini yaparken takdir sebepleri bulunup bulunmadığını incelemez. Yalnız hatalı gördüğü muamelelerde, ilgili vergi dairesini yazı ile ikaz etmeye mecburdur.*" demek suretiyle bu görevi ortaya koymaktadır.

⁴⁴⁰ Veysi Seviğ, "Vergi Hataları ve Düzeltme", **Dünya Gazetesi**, 10.10.2006.

⁴⁴¹ Aksoy, **Vergi Yargısı**, s.72.

⁴⁴² Mehmet Nadir Arıca, Mükellef ve Vergi Sorumlularının Muhatap Olabilecekleri Vergi Hataları V", **Maliye ve Sigorta Yorumları**, Ocak 2010, S.538, s. 74.

⁴⁴³ Uluatam/Methibay, s.229.

almadığı kabul edilmelidir. Hatta 3. kişilerin başvuruda bulunması halinde dahi düzeltme sürecinin başlatılabilmesi mümkün olmalıdır⁴⁴⁴.

Vergi hatalarının ortaya çıkarılmasında vergi denetiminin önemli oranda katkısı bulunmaktadır. Denetim, yapılan bir işlemin önceden belirlenmiş bir takım kurallara(kanun, tüzük gibi) uygun olup olmadığını araştırmak ve söz konusu işlemin gerçek durumunu ortaya çıkarmak amacı çerçevesinde yapılan değerlendirme çabasıdır⁴⁴⁵. Vergi denetimi ise, vergi mükelleflerinin beyanlarının doğruluğunun incelenmesi ve vergi idaresinin merkez ve taşra örgütünün iç denetime tabi tutulmasıdır⁴⁴⁶. Dolayısıyla vergi denetimi ile idare ve mükelleflerin kanunlarla saptanan ilkeler çerçevesinde hareket edip etmedikleri belirlenebilmektedir⁴⁴⁷. Yapılan işlemlerin yasal, bilimsel ve düşünsel kurallara uygunluğunu araştırmak maksadıyla yapılan bu denetim uygulama öncesi, uygulama sırası ve uygulama sonrası olmak üzere tüm zamanları kavramaktadır⁴⁴⁸. Bu açıdan özellikle mükellefler ve defter, belge ve kayıtları nezdinde yapılan vergi denetiminin; işlem ve kayıtlarda hataların araştırılması ve meydana çıkarılmasını hedef alan arayıcı-bulucu⁴⁴⁹, denetimin mükelleflere bilgi verici, onları eğitici ve yapıcı yönleri sebebiyle düzeltici-eğitici, denetim sonrasındaki yaptırımları sebebiyle de hatalı ve hileli işlemleri azaltan önleme fonksiyonu bulunmaktadır⁴⁵⁰. Bunun yanı sıra vergi denetimi gelecek zaman risklerini etkileme ve engelleme özelliği de taşımaktadır. Bu çerçevede mükelleflerin vergi hataları sonucunda vergi ödememe ihtimal ve potansiyellerinin hem idare hem de mükellef bağlamında yapılacak etkin vergi denetimi ile kontrol altına alınması mümkündür.

⁴⁴⁴ Ancak bu durumda yapılan başvurunun bir ihbar çerçevesinde mütalaa edilmesi ve düzeltme sürecinin bir mükellef başvurusu üzerine başlamaması sebebiyle resen düzeltme işleminin yapılması gerekmektedir.

⁴⁴⁵ Fazıl Tekin/Ali Çelikkaya, **Vergi Denetimi**, Gözden Geçirilmiş ve Güncellenmiş 3. Baskı, Seçkin, Ankara, 2009, s.27.

⁴⁴⁶ Nezih Şeker, **Hukuksal Yapısıyla Vergi İncelemesi**, Beta, İstanbul, 1994, s.7.

⁴⁴⁷ İsmail Can, "Türkiye'de Vergi Denetimi Uygulaması ve Eleştirisi", **Maliye Dergisi**, Eylül-Ekim 1981, S.53, s.66.

⁴⁴⁸ Hasan Basri Aktan, "İşletmelerde Mali Denetim", **Vergi Dünyası**, S.149, Ocak 1994(Çevrimiçi), <http://www.vergidunyasi.com.tr>, 2.4.2011.

⁴⁴⁹ Maliye Bakanlığı, **Revizyon ve İşletmelerde Vergi İncelemesi**, Ankara, 1973, s.146'dan aktaran Şeker, s.38.

⁴⁵⁰ Can, **Vergi Denetimi**, s.68; Şeker, s.38-39.

5.1. İlgili Memurun Bulması veya Görmesi ile Hatanın Ortaya Çıkarılması

İlgili memur, vergilendirme sürecinin tüm aşamalarını takip etmeye yetkili vergi dairesi memurudur. Kanunun ifadesinde yer alan ilgili memurun hatayı bulması veya görmesinden ne kastedildiği açık değildir. Ancak sözlük karşılıkları itibariyle, bulmak ifadesinden memurun bilerek ve isteyerek yaptığı çalışma sonrasında hatayı bulması; görmek ifadesinden ise bilme ve isteme gayreti olmaksızın hataya tesadüf etmeyi anlamak uygun olacaktır. 657 sayılı Devlet Memurları Kanununun 12. maddesine göre devlet memurları görevlerini dikkat ve itina ile yerine getirmek zorundadır. Dolayısıyla devlet memurları hatalı bir işlemin varlığını tespitle beraber düzeltilmesi için gerekli işlemleri başlatmakla görevlidir.

5.2. Üst Memurların Yaptıkları İncelemeler Sonucunda Hatanın Ortaya Çıkarılması

1982 Anayasasınının 123. maddesine göre idare kuruluş ve görevleri ile bir bütünlük arz etmektedir. İdarenin bir bütün olarak yönetim sistemini oluşturması hiyerarşi ve idari vesayet adı verilen hukuksal araçlarla gerçekleştirilmektedir. Bu hukuksal araçlardan hiyerarşi, hukuk dilinde ast üst durumunu belirleyen bir kavramdır ve her kurumda örgüt içinde bulunanlar arasında bir derecelenmeyi ifade etmektedir. İdare işlevinin söz konusu olduğu her örgütte hiyerarşi bulunmaktadır⁴⁵¹.

⁴⁵¹ İdari vesayette her biri kendi alanında yürütülebilir işlemler yapıp bunları uygulama durumunda olan iki tüzel kişilik bulunmaktadır ve kanuna göre bunlardan birinin bazı önemli kararlarının uygulanabilmesi için diğer tüzel kişiliğin belli bir usul izleyerek bu kararları onaylaması veya değiştirerek onaylaması gerekmektedir. Bkz. Özay, **Günışığında Yönetim**, s.152,165.

Bir kamu kuruluşunda üstün ve üst memurların hangi makam ve kişilerden oluştuğu kuruluş kanununda gösterilmektedir⁴⁵². Gelir idaresi ve işleri bakımından temel kuruluş kanunu Gelir İdaresi Başkanlığının Teşkilat ve Görevleri Hakkında Kanundur. Kanuna göre üst memurlar, gelir idaresi başkanı, grup müdürleri, daire başkanları, vergi dairesi başkanları, servis şefleri, mal müdürleri gibi kişilerdir. İşte bu kişilerin yaptıkları incelemeler esnasında hata hallerini saptaması mümkündür.

657 sayılı Devlet Memurları Kanununun 11. maddesine göre devlet memurları amirlerinin emirlerini(bu emirler düzenleyici işlem çerçevesinde de verilebilmektedir) yerine getirmek zorundadır. O sebeple üst memurların hatalı işlemi saptaması durumunda bunun düzeltilmesi için bu konuda görevli olan memurlara verdiği talimatların bu kişilerce yerine getirilmesimecburidir.

5.3. Teftiş Sırasında Hatanın Ortaya Çıkarılması

Teftiş yöntemi bir diğer adıyla iç denetim, asıl olarak vergi idaresinin denetimine ilişkindir. Burada idare kendi kendini denetlemektedir. Teftiş denetimi vergi idaresinin görevlerini zamanında, mevzuata uygun olarak ve verimli bir biçimde yerine getirip getirmediğini belirlemek amacıyla yapılmaktadır. Bu anlamda vergi yönetimin temel uygulama birimi olan vergi dairelerinin teftişten geçirilmesi, iç denetim sırasında ortaya çıkarılacak hatalı uygulamaların saptanması açısından son derece önemlidir. Zira teftiş yapılırken esasında vergi mükellefleri de dolaylı olarak denetlenmiş olmaktadır⁴⁵³.

Servis denetimi özelliği de taşıyan teftiş denetimi genellikle uygulamadan sonra hataların düzeltilmesi ve sorumluların saptanması amacıyla yapılmakta ve

⁴⁵² Gözübüyük, **Yönetim Hukuku**, s.362.

⁴⁵³ Fethi Heper, **Vergi Hukuku**, Anadolu Üniversitesi Yayını, 4. Baskı, Eskişehir, 2006, s.191.

yapılan bu denetimin akabinde teftiş sonuçlarını içeren raporlar düzenlenmektedir⁴⁵⁴. İdarenin bu raporlar çerçevesinde hareket etmesi zorunludur. Bu sebeple hatanın yapıldığını raporlayan bir belgenin olması durumunda idarenin resen hareketle düzeltme sürecini başlatması gerekmektedir.

10 Temmuz 2011 Pazar günü Resmi Gazetede yayımlanan 646 sayılı Kanun Hükmünde Kararname ile Maliye Bakanlığında hizmet birimi olarak Vergi Denetim Kurulu Başkanlığının kurulması, 7.7.2011 tarihinde Bakanlar Kurulunca kararlaştırılmıştır. Bu çerçevede vergi denetim eleman ve kurulları tek çatı altında toplanmıştır⁴⁵⁵. Bu kanun hükmünde kararnamenin 20. maddesinin “ı” bendine göre vergi denetim kurulu başkanlığının görevlerinden biri “*Bakan tarafından verilen teftiş, inceleme, denetim ve soruşturmaları yapmak*”tır. Buna göre artık vergi müfettişi olarak görev yapan tüm denetim elemanlarının teftiş faaliyetini yürütebilme yetkisinde bulunmaktadır⁴⁵⁶.

5.4. Vergi İncelemesi Sırasında Hatanın Ortaya Çıkarılması

VUK’un 134. maddesinin ilk cümlesine göre vergi incelemesinden maksat ödenmesi gereken vergilerin doğruluğunu araştırmak, tespit etmek ve sağlamaktır. Vergi incelemesi, işlemler üzerinden belli bir süre geçtikten sonra, önceden yapılmış olan işlemler hakkında yürütülmekte veböylece ödenmesi gereken vergilerin doğruluk derecesi saptanmaktadır⁴⁵⁷. Başka bir deyişle doğru vergi, inceleme sonucunda belirlenmektedir. Düzeltme yolunun temel amacı da doğru verginin

⁴⁵⁴ Can, **Vergi Denetimi**, s.82.

⁴⁵⁵ Yapılan değişiklik sonrasındaki düzenleme uyarınca denetim elemanları “*vergi müfettişi*”, denetim kurulları ise “*vergi denetim kurulu başkanlığı*” çatısı altında toplanmıştır.

⁴⁵⁶ Yapılan değişiklik öncesinde vergi kontrolleri ile ilgili olarak Maliye Bakanlığı bünyesinde denetim birimleri teşkil edilmiş durumdaydı. Bunlar arasında yer alan maliye müfettişleri, gelirler kontrolörleri ve vergi denetmenleri “*vergi incelemesi*” “*teftiş*” ve “*soruşturma*” yetkisini; hesap uzmanları ise yalnızca “*vergi incelemesi*” yetkisini haizdiler.

⁴⁵⁷ Şeker, s.34.

ortaya çıkmasını sağlamaktır. Bu bakımdan incelemenin bu amacı ile düzeltme yolunun temel amacı birbiriyle örtüşmektedir⁴⁵⁸.

Vergi incelemelerinde sadece idarenin lehine olan durumların değil aleyhine olan durumların da göz önünde bulundurulması ve ona göre hareket edilmesi zorunludur. Bu konuda Danıştay 4. D'nin 22.3.1982 tarih ve 1981/1594, K. 1982/752 sayılı kararında, mükellef nezdinde yapılan incelemeler sonucunda mükellefin defter ve gelir toplamını sehven fazla yazmış olmasına rağmen inceleme elemanı tarafından bunun dikkate alınmaması doğru bulunmayarak vergi incelemesi sırasında, mükellefin kendi aleyhine yaptığı⁴⁵⁹ maddi hatanın da göz önünde bulundurulması matrah farkının bulunması gerektiğine hükmedilmiştir⁴⁶⁰. Bu karar vesilesiyle tekrar değinmek gerekir ki dış denetim anlamına gelen vergi incelemeleri sırasında inceleme elemanı, kimin leh veya aleyhine olduğuna bakmaksızın hata hallerini ortaya çıkarmak ve bunu tutanak ve raporlara aktarmak zorundadır. Bu konu inceleme elemanının inisiyatifine bağlı değildir⁴⁶¹.

Vergi idaresi inceleme raporunda saptanan hususlara göre hareket edip vergilendirme ve cezalandırma işlemi yapmaktadır. Bu açıdan vergi idaresi inceleme raporundaki sonuçlarla bağlı olup, bu konuda takdir ve değerlendirme yetkisine sahip değildir⁴⁶². Nitekim Maliye Bakanlığının bir iç genelgesinde de vergi mükellefi

⁴⁵⁸ Vergi incelemesi için getirilen “ödenmesi gereken vergilerin doğruluğunu araştırmak, tespit etmek ve sağlamak” şeklindeki genel tanım, esasında vergi hatalarını da içerir niteliktedir.

⁴⁵⁹ 31.1.2011 tarih ve 28101 sayılı Resmi Gazetede yayımlanan Vergi İncelemelerinde Uyulacak Usul ve Esaslar Hakkında Yönetmeliğin vergi incelemelerinde uyulacak temel ilkeler kenar başlıklı 5. maddesinin f bendine göre inceleme elemanları, “...ödenmesi gereken vergi tutarını doğru olarak tespit etmek olduğunu daima göz önünde bulundurmak ve bu çerçevede inceleme sonucunda, gerekmesi halinde, mükellef lehine düzeltmelerin de yapılmasını sağlamak...” yükümlülüğü altındadır.

⁴⁶⁰ (Çevrimiçi), <http://www.danistay.gov.tr>, 10.3.2011. Bu konuda diğer örnek kararlar; Danıştay 4. D'nin 23.2.1982 tarih ve E. 1982/366, K. 1982/203 sayılı kararı; Danıştay 4. D'nin 10.2.1982 tarih ve E.1981/1399, K. 1982/112 sayılı kararı. Kararlar için bkz. Şükrü Kızılot, **Vergi Uygulamalarıyla İlgili Muktezarlar ve Danıştay Kararları(1977-1987)**, Savaş, Ankara, 1987, s.525-527.

⁴⁶¹ VUK'un 135. maddesine göre “Vergi incelemesi; vergi müfettişleri, vergi müfettiş yardımcıları, ilin en büyük mal memuru veya vergi dairesi müdürleri tarafından yapılır. Gelir İdaresi Başkanlığının merkez ve taşra teşkilatında müdür kadrolarında görev yapanlar her hal ve takdirde vergi inceleme yetkisini haizdir”.

⁴⁶² Kaneti, **Vergi Hukuku**, s.171.

nezdinde yapılan incelemelerde, düzeltme ve iade edilmesi gereken hususların belirlenmesi durumunda bunun rapora aktarılması ve bu çerçevede düzeltme ve iade işlemlerinin yapılması gerektiği emredilmiştir⁴⁶³.

5.5. Mükellefin Başvurusu İle Hatanın Ortaya Çıkarılması

Düzeltilme yöntemleri iki türdür. Bunlardan bir tanesi resen düzeltme diğeri ise mükellefin başvurusu üzerine düzeltmedir. Vergi usul hukukuna göre düzeltme zamanaşımı süresi içinde bağlı olunan vergi dairesine başvuruda bulunulması, düzeltme sürecinin yasal olarak başlatılabilmesi için gerekli ve yeterlidir.

⁴⁶³ 31.7.1990 Tarih ve 1990/9 sayılı Vergi Denetimi ve Koordinasyon İç Genelgesi(Aktaran, Şeker, s.415).

ÜÇÜNCÜ BÖLÜM

VERGİ HATALARININ DÜZELTİLMESİNİN HUKUKİ NİTELİĞİ VE DEĞERİ

1. DÜZELTMENİN HUKUKİ NİTELİĞİ

Özgürlükler açısından temel düşünce ve amaç, idari faaliyetlerin hukuka uygunluğunun sağlanmasıdır. Bunun nedeni, tarihsel olarak temel hak ve özgürlüklere yönelik en ciddi tehditlerin yürütme ve idareden gelmiş olmasıdır. Çünkü idari işlem ve tasarruflar hak ve özgürlükleri doğrudan etkileyen sonuçlar yaratabilmektedir. Ayrıca idari işlem ve tasarruflar devletin cezalandırma alanından sonra en fazla cebir ögesi ile hareket ettiği alandır. Buna göre idarenin özellikle bireylerin hak ve özgürlüklerine doğrudan etki eden vergilendirme alanında faaliyet yürüttüğü durumlarda, bireylerin belli haklar tanınmak suretiyle idare karşısında güçlendirilmesi gerekir⁴⁶⁴. Dolayısıyla vergisel işlemler dahil olmak üzere nezdinde idari işlem vücuda getirilmiş olanlar, idari mercilere karşı bu işlemlerin düzeltilmesi yönünde başvuruda bulunarak idareyi uyarabilmeli veböylece barışçıl yollar çerçevesinde işlemlerin hukuk kurallarına tevkifi sağlanmalıdır⁴⁶⁵.

Sözlük anlamı açısından “*daha iyi duruma getirmek için yapılan değişiklik, ıslahat, reform*”⁴⁶⁶ anlamına gelen düzeltme kavramı vergi hukuku bakımından da aynı işlevi görmek amacıyla kullanılmaktadır. Vergi hukukunda düzeltme, vergilendirme işlemindeki hatayı yargı yoluna başvurmaksızın giderme ve bunun sonucuna yönelik gerçek ve doğru maddi yapıyı ortaya koyma işlemidir⁴⁶⁷. Burada

⁴⁶⁴ Gürsel Özkan, “İdari Rejim Olarak Örnek Aldığımız Fransa’da İdari Usul ve Bilgi Edinme Hakkına İlişkin Düzenlemeleri”, **Gazi Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi**, C.II, S.1-2, 1998, s.285.

⁴⁶⁵ Lütfi Duran, “İdari Müracaatlar ve Bunlar Karşısında İdarenin Sükutu Meselesi”, **İÜHFİM**, C.12, 1946, s.149-150.

⁴⁶⁶ (Çevrimiçi) <http://www.tdk.gov.tr/TR/Genel/SozBul.aspx?F6E10F8892433CFFFAAF6AA849816B2EF4376734BED947CDE&Kelime=d% c3% bczeltme>, 3.2.2010.

⁴⁶⁷ Şenyüz/Yüce/Gerçek, s.227-228.

asıl amaç vergiyi doğuran olayın doğru saptanması ve vergiyi doğuran olaya göre ortaya çıkan gerçek değerlerin vergilendirilmesidir. Zira ister mükellef ister hazine aleyhine yapılmış olsun vergilendirmede yapılan hatalar doğru vergi alacağıının teşekkülünü engellemektedir⁴⁶⁸. Bu bakımdan düzeltme, vergi hatalarının yargı mercilerine gidilmeksizin, hatanın ilgili vergi dairesince ortadan kaldırılmasına yönelik bir idari işlem özelliği taşımakta ve bununla birlikte yapılan düzeltme başvurusunun daha sonra yargı uyuşmazlığına dönüştürülebilmesi sebebiyle, bir idari denetim türü olarak, kanuna uygun vergilendirmenin gerçekleştirilmesinde ek bir güvence niteliği taşımaktadır⁴⁶⁹.

Vergisel uyuşmazlıklar, vergi kanunlarının uygulanmasında idareyle mükellef veya sorumlular arasındaki anlayış ayrılığını ifade etmektedir. Bu anlayış ayrılığı vergi hatası mahiyetinde olursa ve hata vergi dairesi tarafından kabul edilirse yapılan yanlışlıkların düzeltme hükümlerine göre onarılması mümkün hale gelmektedir⁴⁷⁰. Düzeltme işlemleri vergi hatası taşıyan bir vergilendirme işleminin düzeltilebilmesi amacıyla büyük oranda mükellef lehine sayılabilecek çözüm yollarını içermektedir. Gerçekten de uyuşmazlıkların düzeltme yoluyla idari aşamada çözümlenmesi ile uyuşmazlığa konu vergi ve cezaya ilişkin huzursuzluk ortadan kalkmakta ve uyuşmazlık sona ermektedir. Bu bağlamda vergi hataları için özel olarak düzeltme adı altında idari çözüm yolunun öngörülmüş olması, yapılan yanlışlıklar nedeniyle haksız yere fazla veya eksik vergi istenmesi veya alınmasını önleme düşüncesinden kaynaklanmaktadır⁴⁷¹.

Vergisel uyuşmazlıkların sonuçlandırılması süreci uzun ve külfetlidir. Bu anlamda idarenin anlaşmazlıkları azaltacak bir tutum belirlemesi ve yapılan hatalı ve

⁴⁶⁸ Gürol Ürel, **Vergi Usul Kanunu Uygulaması**, 2.Baskı, Maliye ve Hukuk, Ankara, 2007, s.251.

⁴⁶⁹ Erginay, **Vergi Hukuku**, s.126.

⁴⁷⁰ **Vergi Usul Kanunu ve İzahları**, s.541.

⁴⁷¹ Hatalı işlemlerin varlığı durumunda hem mükelleflerin hem toplumun hem de devlet otoritesinin müspet veya menfi istikamette etkilenmesi mümkündür. Örneğin eksik vergileme şeklinde bir hatanın yapılması durumunda haksız rekabete neden olması bakımından diğer mükellefler, kamunun gelir kaybı açısından ise toplum ve devlet otoritesi etkilenecektir.

haksız işlemleri zamanında kabul edip mükellefi uzun itiraz yollarına başvurmadan alıkoyması gerekmektedir. VUK, vergilendirme işlemlerinde açık ve mutlak hataların yapılması durumunda resen veya mükellef başvurusu sonucu düzeltme işlemi ile idareye bundan dönme yollarını açık tutmuştur⁴⁷². İşte mükelleflerin uyuşmazlıkların çözüme kavuşturulabilmesi için başvurabileceği yollardan bir tanesi olan düzeltme yolu, ortada gerçekten VUK çerçevesinde bir vergi hatasının var olması durumunda kesin olumlu sonuç veren başvuru yolu özelliği taşımaktadır⁴⁷³.

Düzeltilmede asıl olan, hatanın ortadan kaldırılması suretiyle vergi hatasına bağlı ve özünde hukuki tartışma bulunmayan bir uyuşmazlığın, yargı yoluna başvurmak yerine, ondan daha kolay ve daha kısa bir yol olan düzeltme yoluna başvurarak ortadan kaldırılmasını sağlamak ve bu sonuçtan hem idarenin hem de mükellefin menfaat elde etmesini sağlamaktır⁴⁷⁴. Ancak bunun için açık, basit ve kolayca anlaşılabilir hataların bulunması şarttır. Ortada kolay ve anlaşılabilir bir durumun yokluğu halinde düzeltme işleminin yapılması mümkün değildir. Örneğin beyannamenin mükellef tarafından içerisinde açık hata ile birlikte idareye verilmiş olmasına rağmen beyannamede veya mükellef nezdinde bunun dışında başkaca ve hukuki bir noksanlığın bulunması halinde sadece düzeltme işleminin yapılmaması, aksine idarece olağanüstü tarhiyat uygulamalarının yapılması gereklidir. Bu açıdan özellikle mükellefin aleyhine yapılacak düzeltme işlemlerinin ikmalen tarhiyata benzediğinden söz edilebilir. Bununla birlikte düzeltme yoluyla yapılacak tarhiyatı⁴⁷⁵

⁴⁷² Kenan Bulutoğlu, **Türk Vergi Sistemi**, Değişik ve Genişletilmiş 5. Basılış, İstanbul, 1976, s.662.

⁴⁷³ Candan, **Vergilendirme Yöntemleri ve Uzlaşma**, s.291.

⁴⁷⁴ Mahmut Sekdur, "Düzeltilmenin Kapsamı", **Yaklaşım**, S.112, Nisan 2002, s.242-243.

⁴⁷⁵ Esasında VUK'ta düzeltme yoluyla tarh yönteminden söz edilmemiştir. Düzeltme yoluyla tarh konusunda Vergi Daireleri İşlem Yönergesinin 99. maddesinde bilgi yer almaktadır. Maddede düzeltme yoluyla tarhın tanımı ve özellikleri şu şekilde belirtilmiştir; "*İkmalen, resen, idarece veya beyan esasına göre tarh yahut tahakkuk ettirilerek mükellefe duyurulmuş olan vergilerle ilgili olarak sonradan meydana çıkartılan ve hazine zararına olan vergi hataları nedeniyle eksik tarh ve tahakkuk ettirilmiş bulunan vergilerin, düzeltme fişine dayanılarak tarh edilmesidir. Tespit edilen eksik vergi, düzeltme hükümlerine göre ve düzeltme fişi ile düzeltilir. Düzeltme ile ilgili vergi, evvelce ister tahakkuk fişi ile ister ihbarname ile mükellefe duyurulmuş olsun, düzeltme fişine göre istenmesi gereken noksan vergi ihbarname kuralına göre mükelleften aranır. İhbarname, düzeltme fişine dayanarak düzenlenir ve mükellef yazılı nüshası ihbarnameye eklenerek mükellefe gönderilir*". (Çevrimiçi), <http://www.danistay.gov.tr>, 5.6.2011.

ikmalen tarhiyat şeklinde ve içinde düşünmek mümkün değildir⁴⁷⁶. Çünkü ikmalen tarhiyat, sadece matrah veya matrah kısmından dolayı ortaya çıkan vergi farkı için kullanılabilen bir usul iken düzeltme yoluyla tarhiyat kanunda yer alan ve ikmalen tarhiyata göre daha geniş bir alanı kapsayan vergi hataları çerçevesinde verginin haksız yere fazla veya eksik istenmesi veya alınması ile ilgilidir⁴⁷⁷. Ayrıca açık ve mutlak hata bulunan işlemler açısından yapılan düzeltme işleminde ilave tarhiyat bir inceleme raporuna veya takdir komisyonuna dayanmamakta, düzeltme fişi ile yapılmakta iken ikmalen tarhiyat, çoğu zaman inceleme raporu veya takdir komisyonu kararına dayanmakta ve tarhiyatta düzeltme fişi kullanılmamaktadır.

Kişiler idarelerin haklarında almış olduğu karar ve yaptığı işlemlere karşı idari makamlar nezdinde her zaman itirazda bulunma hakkına sahiptirler. Bu, idare edilenlerin doğal ve yasal hakkıdır. Buna karşılık idarenin de kendi tasarrufları üzerinde kuşkusuzher zaman değiştirme-düzeltilme güç ve yetkisi bulunmaktadır⁴⁷⁸. Ayrıca her idari işlemin yasal dayanağının bulunması ve kanunlara uygun yapılması gereklidir. Bu nedenle tekemmül eden idari işlemlerin kanunlara uygun yapıldığı varsayılmaktadır. Bu ön kabulün sonucu olarak, idari işlemler yargı yerlerince iptal edilmediği ya da idari makamlarca geri alınmadığı sürece geçerlidir. Buna rağmen idari işlemin geçerliliği askıda bir geçerliliklidir. Bu geçerliliğin ileride meydana gelecek bir durum ile ortadan kaldırılması mümkündür. İşte bu durumlardan bir tanesi vergilendirme işlemlerinde hata bulunmasıdır⁴⁷⁹.

Vergi hatalarının giderilmesi, ilk başta hatalı vergilendirme işlemini yapıldığı andan itibaren tüm sonuçlarıyla geçersiz kılacak bir yolla, başka bir ifadeyle idarenin hatalı vergilendirme işlemini düzeltmesi ile mümkün olmaktadır⁴⁸⁰. Bu

⁴⁷⁶ Danıştay 9.D'nin 23.3.1995 tarih ve E.1999/4194, K.1995/636 sayılı kararına göre resen düzeltme sonucunda yapılan tarhiyat resen, ikmalen veya idarece yapılmış bir tarhiyat değildir(Çevrimiçi), <http://www.danistay.gov.tr>, 5.6.2011.

⁴⁷⁷ Erdoğan Öz, "Düzeltilme Yoluyla Tarh", **Vergici ve Muhasebeci İle Diyalog**, Kasım 2000, S.151, s.103.

⁴⁷⁸ Duran, **İdari Müracaatlar**, s.149.

⁴⁷⁹ Tahir Erdem, "Hatalı Beyanın Sonuçları", **Vergi Sorunları**, Ocak 2005, S.196, s.136.

⁴⁸⁰ Danıştay 1. D'nin 3.4.1990 tarih ve 1990/50, K.1990/49 sayılı kararına göre, "Görüldüğü üzere, söz konusu "düzeltme" ile açıkça "yanlış" olduğu belirtilen bir işlem, başka bir

durumda idare, hatalı işlem yerine olması gereken doğru ve hukuka uygun vergi işlemini tesis etmek mecburiyetindedir. İdari işlemin geri alınmasının bir başka idari işlemle olduğu düşünüldüğünde, vergi hatalarının düzeltilmesinin idari işlemin geri alınması ile çakıştığı görülmektedir⁴⁸¹. Düzeltme işlemi ile bir idari işlemin içeriğine ve doğuracağı sonuçlara dokunulmaksızın, yanlış hükümleri yerine doğruları geçmişe ve geleceğe yönelik olarak ortaya konulmaktadır. Düzeltme geçmişe yönelik olması durumunda geri almaya, geleceğe yönelik olması durumunda da kaldırmaya benzemektedir⁴⁸². İdarenin düzeltme yönündeki tasarrufu, geçmişe yönelik bir onarım hareketidir. Vergilendirmede herhangi bir sorunun olmaması halinde ne geçmişe dönük düzeltme hareketi ne de örneğin olağanüstü bir tarhiyat denemesi sözkonusu olabilir. Zira vergilendirme işleminin sıhhatli olması onu dokunulmaz kılar.

Vergi hatalarını düzeltme, bir yandan vergi borcunu, diğer yandan vergi cezasını kısmen ya da tamamen ortadan kaldırmayı sonuçlayan bir başvuru yoludur⁴⁸³. Vergilendirme işlemlerinde kolaylıkla saptanabilen ve tarafların bu saptamanın üzerine fazla güçlük çıkarmadan anlaşabilecekleri vergi hataları yapılabilmektedir. Mükellef ile vergi idaresi arasında vergilendirme işlemlerinden kaynaklanan açık ve mutlak hataların varlığı halinde çıkan uyuşmazlıklar düzeltme yolu ile kaldırılarak yargı organlarına kadar gidebilecek uzlaşmazlıkların en azından bir bölümü çözümlenebilmektedir. Bu anlamda düzeltmenin nihai amacının, hukuka uygunluğu sağlamak suretiyle uyuşmazlığı nihayete erdirmek olduğu kabul edilmelidir⁴⁸⁴.

deyişle başlangıçta, yapıldığı tarihte yanlış, hatalı olan bir işlem ikinci bir işlemle düzeltilmiş bulunmaktadır. Bu durumda, "düzeltme" işlemi, yapıldığı tarihten sonrası için hüküm doğuran bir "işlem değişikliği" niteliğinde olmayıp, yeni bir işlemle önceki yanlış, hatalı işlemi ortadan kaldıran bir "geri alma" işlemi niteliği taşımaktadır".(Çevrimiçi), <http://www.danistay.gov.tr>, 17.10.2010.

⁴⁸¹ Tan, s.11, 145; M. Nedim Akkurt, "Vergi Hatalarının Düzeltmesi ve Yargıya Geçiş", **Mükellefin Dergisi**, Aralık 2002, S.120, s.25.

⁴⁸² Metin Günday, **İdare Hukuku**, Anadolu Üniversitesi Yayını, Eskişehir, 2003, s.165-166.

⁴⁸³ Kızılot/Kızılot, s.108.

⁴⁸⁴ Uluatam/Methibay, s.227.

Düzeltilme işleminin yapılabilmesi için taraflar arasında kusur araştırmasının yapılmasına gerek bulunmamaktadır. Kusurlu olan taraf mükellef ya da idare de olsa sonuç itibarıyla düzeltme işlemi ile hatalı olan vergilendirme veya cezalandırma işlemlerinin olması gereken duruma getirilmesi zorunludur. Bu noktada düzeltme yolu, taraflara kusur izafe etmeksizin hatanın düzeltilerek doğru vergilendirmenin gerçekleştirilmesini hedefleyen idari bir başvuru yoludur⁴⁸⁵.

Düzeltilme işlemleri bazı durumlarda terkin işlemleri ile de iç içe geçebilmektedir. Oysa iki müessese farklıdır ve aralarındaki temel ayırıcı noktaların tespit edilmesi gerekmektedir. Vergi hataları vergilendirmenin her aşamasında gerçekleşebilen hukuki sakatlıklar ve bu hukuki sakatlıklara karşı yine vergilendirmenin her aşamasında düzeltme işlemi yapmak mümkündür. Oysa terkin sadece tahakkuk etmiş, tahsil aşamasına gelmiş durumlar için sözkonusu olabilmektedir. Ayrıca terkin sadece mükellefin aleyhine olan durumlarda söz konusu olabilirken düzeltme hem mükellefin lehine hem de aleyhine söz konusu olabilmektedir. İki müessese arasında çakışan bir aşama da bulunmaktadır. Buna göre tahakkuk etmiş vergiler henüz tahsil edilmemişse hem düzeltme yapılarak yanlışlıklar düzeltilmekte hem de terkin yapılarak yanlış vergi, varsa tahakkuk eden diğer vergilerden indirilmektedir⁴⁸⁶.

2. VERGİ HATALARININ DÜZELTİLMESİNİN ANAYASAL İLKELER AÇISINDAN DEĞERİ

2.1. Genel Olarak

Vergi alacağı-borcu ilişkisinin taraflarından birisi olan devlet bu ilişkide üstün konumda olduğu için emredici durumdadır ve bu ilişkide vergisel kurallar

⁴⁸⁵ Hatalı işlemler kusurdan bağımsız şekilde düzeltmeye konu edilebilmekle birlikte kusurlu olan tarafa vergi cezası ve gecikme faizi gibi ilave birtakım yükümlülüklerin getirilmesi gündeme gelebilmektedir.

⁴⁸⁶ **Vergi Usul Kanunu ve İzahları**, s.273.

ağırlıklı olarak verginin toplanmasına hizmet etmek üzere kabul edilmişlerdir. Vergi sisteminin temel yapısı bu şekildedir ve bu yapının temel usul kanunu olan VUK sistemin teminatı olarak sadece “*mükellefin ödevleri*”nden söz etmektedir. Buna karşılık mükellef hakları başlığı altında ya da bununla bağlantılı özel ve sistematik düzenlemeler ne VUK’ta ne de bireysel vergilerle ilgili kanunlarda bulunmaktadır⁴⁸⁷.

Düzeltilme yolu, vergilendirme işlemlerinde yer alan belli sakatlıkların giderilmesini sağladığından, bir yandan verginin yasallığı ilkesinin subjektif idari işlemler bakımından gerçekleşmesine yol açmakta, diğer yandan hukuk devleti ilkesinin işlerlik kazanmasında rol oynamaktadır. Ayrıca düzeltme yolu anayasal başvuru hakkı kapsamında idari merciler nezdinde yapılan girişimlerin bir örneği olarak, ileride uyuşmazlığın yargı yoluna aktarılmasının bir ön hazırlığı niteliği taşıması nedeniyle de yargı mercilerine gidebilme hakkını teminat altına almaktadır⁴⁸⁸.

2.2. 1982 Anayasasının 2. Maddesinde Yer Alan İlkeler Açısından Değeri

1982 Anayasasının 2. maddesi, Türkiye devletinin temel ilkelerini belirlemektedir. Buna göre “*Türkiye Cumhuriyeti, toplumun huzuru, milli dayanışma ve adalet anlayışı içinde, insan haklarına saygılı, Atatürk milliyetçiliğine bağlı, başlangıçta belirtilen temel ilkelere dayanan, demokratik, laik ve sosyal bir hukuk Devletidir*”. Aşağıda düzeltme ile bağlantılı ilkelerden söz edilecektir.

Hukuk devleti ilkesi, idarenin anayasa ve kanunlar tarafından kendisine verilen görevleri yerine getirirken hukuka uygun hareket etmesi anlamına gelmektedir. İdarenin hukuka uygun hareket etmesinde, bir idari işlem veya eylem

⁴⁸⁷ Aslında bireylerin, genel hukuk düzenine bağlı birtakım temel haklara sahip oluşu eskiye dayanmaktadır. Temel hakların vergi hukukundaki görünümü, mükellefin hakları şeklinde ortaya çıkmıştır. Bkz. Gülsen Güneş/Z. Ertunç Şirin, “Vergi Ödevlisinin Hakları”, **Vergi Sorunları**, Şubat 2005, S.197, s.135,137.

⁴⁸⁸ Akkurt, s.24.

nedeniyle menfaati veya hakkı ihlal edildiği için uyuşmazlık çıkarmak suretiyle dava açan veya idari başvurularda bulunan kişinin kendi çıkarının ötesinde kamu yararı ve çıkarı da önem taşımaktadır. İdare yapmış olduğu bir işlem ile bir kişinin menfaatini veya hakkını ihlal ettiğinde ve bu şekilde bir idari uyuşmazlık veya dava ortaya çıktığında, bu idari uyuşmazlık veya davada belirlenecek olan temel şey, çatışan öznel haklardan hangisinin hukuk tarafından korunduğu değil, idarenin hukuka uygun hareket edip etmediğinin kontrolüdür⁴⁸⁹. Bu açıdan idarenin işlemleri konusunda hukuk devleti ilkesini ortaya çıkaran en önemli özellik, idarenin hukuka bağlılığı ile yargısal ve idari denetimin etkinliğidir⁴⁹⁰.

Devlet adı verilen sorumlu otorite, her tür tasarrufunu ancak ve ancak meşru ve kanuni bir zemin üzerinde yapmak zorundadır ve buna mecburdur. Devletin bu alan dışına çıkarak tasarrufta bulunması halinde, hukuk tanımaz devletten söz edilmelidir. Eğer hukuk devletinden söz edilecek ise sorumlu otoritenin işlemlerinin kanun çerçevesi içinde ve doğru uygulanmış olması gerekmektedir. Bu yolun takibi ile kişi hak ve hürriyetlerinin devlet karşısında korunma şansından söz edilebilir⁴⁹¹. Devletin hukuk sınırları içinde yer alması ve hukuk dışı davranışların yasaklanması kişi hak ve özgürlüklerinin hukuk düzeni eliyle gerçekleşmesini sağlamaktadır. Bu açıdan hukuk düzeni hukuka bağlı devlet ile güvence altına alınırken insan hakları da kendiliğinden korunmuş olmaktadır⁴⁹².

İdari makamlar, görevlerine ve kanunlara sadık kalmak kaydıyla uygun gördükleri her hususu, tasarrufları ile düzenleme olanağına sahiptir. Ancak hukuk devleti ilkesi gerek kendi faaliyetinin sınır ve yollarını gerekse kişilerin serbest hareket edebilecekleri alanı, hukuki şekilde açık ve kesin olarak belirlemek zorundadır. O sebeple idarenin yukarıda belirlendiği çerçevede serbest hareket

⁴⁸⁹ Metin Günay, “Hukuk Usulü Muhakemeleri Kanunu Hükümlerinin İdari Yargıda Uygulanma Alanı”, **İdari Yargının Yeniden Yapılandırılması ve Karşılaştırmalı İdari Yargılama Usulü Sempozyumu**, Ankara, 2003, s.79.

⁴⁹⁰ Ahmet Kumrulu, “Vergi Hukukunun Bir Kısım Anayasal Temelleri”, **AÜHFD**, C.XXXV, S.1-4, 1979, s.153.

⁴⁹¹ Bahri Savcı, **İnsan Hakları**, Ankara, 1953, s.83-84.

⁴⁹² Anıl Çeçen, **İnsan Hakları**, Genişletilmiş 3. Basım, Savaş, Ankara, 2000, s.275.

alanına sahip olması, hukuk devleti çerçevesinde onun eleştirilmesine veya bu tasarruflara karşı idari ve yargısal çözüm yollarına başvurulmasına engel teşkil etmemektedir⁴⁹³.

Hukuk devleti ilkesine göre yürütme işlemlerinin yargısal denetimi esastır. 1982 Anayasasının 125. maddesi bunu garanti altına almıştır. Maddede yer alan hükme göre idarenin her türlü eylem ve işlemi yargı denetimi altındadır. Bu hüküm hata üzerinden vergi alınmaması ilkesinin, anayasal hüküm ile güvencelemesidir. Zira hatalı bir vergilendirme işleminin olması halinde doğrudan veya idari başvuru sürecinin tamamlanması ile yargı yoluna başvurmak mümkün olmaktadır. Bu bağlamda düzeltme yolu, 125. madde ile düzenlenen yargı yoluna başvuru hakkının bir örneği niteliği taşımaktadır. İdarenin üstün ve ayrıcalıklı yetkiler çerçevesinde yaptığı işlemlerde hataların söz konusu olması halinde, bunlara karşı yapılan başvurular hakkında idarenin veya yargı makamlarının veya önce idarenin sonra yargı makamlarının yapacağı değerlendirmeler geniş anlamda mükellef hakları, dar anlamda da hukuk devletinin hayata geçmesi açısından son derece önemlidir. Ayrıca hukuk devleti iddiası vergilendirmenin temel ilkelerinin gözetilmesini, vergilendirmeye ilişkin kanunlarda bireylerin hak ve özgürlüklerinin korunmasını ve hukuk güvenliğinin sağlanmasını gerektirmektedir⁴⁹⁴. Bu açıdan kişilerin vergilendirme işlemlerine karşı sahip oldukları düzeltme hakkı, hukuk devletinin bir gereğidir.

1982 Anayasasının 2. maddesi, Türkiye Cumhuriyetinin sadece hukuk devleti değil, aynı zamanda sosyal devlet olduğunu belirlemiştir. Hukuk devletinin ileri aşaması bu ilke ile sağlanır. Sosyal devlet, bireyin doğuştan sahip olduğu onurlu bir yaşam sürdürme, maddi ve manevi varlığını bu yönde geliştirme hak ve yetkisinin kullanılmasına devletin, sosyal adalet gereklerince olanak sağlamak yükümlülüğünü içerir. Sosyal devletin temel amaç ve görevleri, sosyal adaletin, sosyal refahın ve

⁴⁹³ A. Ülkü Azrak, “**Umumi İdari Usulün Teorik Esasları ve Çeşitli Hukuk Sistemlerinde Gelişimi**”, Yayımlanmamış Doktora Tezi, İstanbul 1964, s.1.

⁴⁹⁴ AYM’nin 20.3.2008 tarih ve E.2004/94, 2008/83 sayılı kararı(RG, 1.7.2008 tarih, S.26923).

sosyal güvenliğin sağlanmasıdır. Vergi konusunda özen de bu kapsamdadır. 1982 Anayasasının 73. maddesinin koyduğu temel ilke ve esaslar açıklanırken belirtildiği üzere, mali güce göre vergilendirme ilkesi⁴⁹⁵, sosyal devletin, vergi adaleti ile ilgili ilkesidir. Bu ilkeye uyulmakla, vergi yükünün adaletli ve dengeli dağılımı da sağlanmış olur. Anayasa, mali güce göre vergilendirme ilkesini kabul etmekle, 2. maddesinde genel bir ilke olan sosyal devlet ilkesini vergilendirme alanında daha somut duruma dönüştürmüştür⁴⁹⁶. Bu açıdan kişilerin vergilendirilmesinde mali güç ölçütünü rencide edecek şekilde bir hatanın yapılması durumunda, sosyal devlet ilkesi de zarar görecektir.

Demokratik devletlerde kanun önünde eşitlik, temel hakların tanınması ve güvence altına alınması zorunlu temel unsurlardır. Kanun önünde eşitlik açısından zedeleyici bir vergilendirme hatasının yapılmaması; temel hakların tanınması ve güvence altına alınması açısından ise hatalı vergilendirme işlemlerine karşı başvuru yol ve haklarının düzenlenmiş olması, düzeltme kurumunun demokratik devletle olan dolaylı ilişkisini ortaya koymaktadır.

2.3. 1982 Anayasasının 73. Maddesinde Yer Alan İlkeler Açısından Değeri

Bir devletin modern bir devlet olabilmesi için hukuka bağlı kalması, hukuk alanında hareket etmesi ve bunun dışına çıkmaması gerekmektedir. Buna kanunilik veya kanuni idare prensibi de denmektedir. Bu kurallara uymayan devletin kanuni sahaya aşan tüm tasarruf ve ihmallerinin meşru olmadığını kabul etmek gerekmektedir. Dolayısıyla kanunun hüküm sürdüğü hallerde keyfiliğin reddi veya bu durumların gerçekleşmesi halinde ortaya çıkan uyuşmazlığın çözümü yollarının garanti altına alınmış olması son derece önemlidir⁴⁹⁷.

⁴⁹⁵ En kısa tanımı ile kişileri özel statülerini dikkate alarak vergilendirmez.

⁴⁹⁶ AYM'nin 24.6.1993 tarih ve E.1992/29, K. 1993/23 sayılı kararı(RG, 21.12.1999 tarih, S.23915); AYM'nin 12.11.1991 tarih ve E.1991/7, K. 1991/43 sayılı kararı(RG, 23.7.1992 tarih, S.21293).

⁴⁹⁷ Savcı, s.87-88.

Verginin yasallığı ilkesi bir yandan vergilendirme yetkisini kullanan kamu makamlarına yani vergi alacaklısına direktif verip onu bağlayıcı bir çerçeve çizerken, diğer yandan vergi yükümlülere açısından da bu yasaklamanın ihlaline karşı çıkmak için bazı haklar tanımaktadır. Bu haklar yapılan yanlış uygulamanın resen ortadan kaldırılması(vergi alacaklısı için) veya kaldırılmasının idari makamlardan istenmesi(vergi borçlusu için) ve son tahlilde yargı yoluna başvuru(hem vergi alacaklısı hem de vergi borçlusu için). Asıl olan şey bir vergi kanununun var olması değil, onun doğru uygulanması ve vergilerin doğru şekilde alınmasıdır. Bu açıdan verginin yasallığı ilkesi mükelleflere, vergilendirme işlemlerinde kanun sınırlarının dışına taşılmasını gerektiği konusunda güvence vermektedir⁴⁹⁸. İşte kişilerin sahip olduğu pek çok hakkın kullanımını ve mevcudiyetini olumsuz yönde etkileyebilecek olan vergisel işlemlerde doğru vergilendirmeyi sağlamak adına açık hataların idari aşamada düzeltilmesi, hem yasallığın gerçekleşmesine hem de hukuk devletinin ispatına hizmet etmektedir.

Kanun önünde eşitlik⁴⁹⁹, ortak bir hukuk sistemine herkesin eşit bağlılığını ifade etmektedir. Bir başka ifadeyle kanun önünde eşitlik, herkesin kanunlara uymak ve davranışlarından dolayı kanunların öngördüğü sorumluluğu üstlenmek zorunda

⁴⁹⁸ Kumrulu, **Anayasal Temeller**, s.150-152.

⁴⁹⁹ Anayasa Mahkemesine göre “*Yasa önünde eşitlik, herkesin her yönden aynı kurallara bağlı olacağı anlamına gelmez. Yasaların uygulanmasında dil, ırk, renk, cinsiyet, siyasi düşünce, felsefi inanç, din ve mezhep ayrılığı gözetilmesi ve bu nedenlerle eşitsizliğe yol açılması anayasa katında geçerli görülemez. Bu mutlak yasak, birbirinin aynı durumda olanlara ayrı kuralların uygulanmasını ve ayrıcalıklı kişi ve toplumların yaratılmasını engellemektedir. Kimi yurttaşların haklı bir nedene dayanarak değişik kurallara bağlı tutulmaları eşitlik ilkesine aykırılık oluşturmaz. Durum ve konumlarındaki özellikler, kimi kişiler ya da topluluklar için değişik kuralları ve değişik uygulamaları gerekli kılabilir. Özelliklere, ayrılıklara dayandığı için haklı olan nedenler, ayrı düzenlemeyi aykırı değil, geçerli kılar. Aynı durumda olanlar için ayrı düzenleme aykırılık oluşturur. Anayasa'nın amaçladığı eşitlik, eylemli değil hukuksal eşitliktir. Aynı hukuksal durumlar aynı, ayrı hukuksal durumlar ayrı kurallara bağlı tutulursa Anayasa'nın öngördüğü eşitlik çiğnenmiş olmaz. Başka bir anlatımla, kişisel nitelikleri ve durumları özdeş alanlar arasında, yasalara konulan kurullarla değişik uygulamalar yapılamaz. Durumlardaki değişikliğin doğurduğu zorunluluklar, kamu yararı ya da başka haklı nedenlere dayanılarak yasalarla farklı uygulamalar getirilmesi durumunda Anayasa'nın eşitlik ilkesinin çiğnendiği sonucu çıkarılamaz”. Bkz. AYM'nin 6.6.1991 tarih ve E.1990/35, K.1991/13 sayılı kararı(RG, 27.10.1994 tarih, S.22094).*

olması; öte yandan idari ve yargısal makamların kanunların uygulanması aşamasında herkese eşit uygulanması anlamına gelmektedir. Bu açıdan kanun önünde eşitlik daha çok kanunların uygulanmasıyla ve bu süreçte idare ve yargının tasarruflarıyla ilgili şekli ve usuli eşitliktir⁵⁰⁰.

Vergilemede eşitlik ilkesinin⁵⁰¹ hukuki ve mali olmak üzere iki yönü bulunmaktadır. Hukuki yönü, vergi kanununa göre aynı durumda olan bütün mükelleflerin aynı vergileme rejimine tabi tutulmalarıdır. Mali yönü ise vergilemenin mükelleflerin mali gücünde eşitliğe dayanmasıdır. Eşitlik ilkesi, vergi yükünün doğru şekilde belirlenmesini gerektirmektedir. Kanuna aykırı olarak tahsil edilen bir vergi hem verginin yasallığını ihlal eder hem de özdeş durumda olanlara farklı işlemin uygulanmış olması farklı vergi alınması sonucunu yarattığından vergi kanunları önünde eşitlik ve anayasal eşitlik ilkesini zedeler. Bu bağlamda kendisinden fazla vergi alındığını düşünen mükellef, Anayasanın 73. maddesi çerçevesinde kendisinden doğru vergi alınmasını isteyebileceği gibi kendisiyle aynı durumda olan bir başka mükellefe yapılan doğru işleme aynen muhatap olma bakımından eşitlik ilkesine de dayanabilir. İşte vergisel işlemlerde yapılan hatalar da eşitsizliği ortaya çıkaran görünümlerden birini oluşturmaktadır⁵⁰². Yapılan hataların düzeltilmesi ile hem kanunilik hem de eşitlik ilkesine yaklaşılmaktadır. Vergisel işlemlerin doğru yerine getirilmesini olanaklı hale getirmek, aynı zamanda AY, md. 8’de yer alan “Yürütme yetkisi ve görevi Anayasa ve kanunlara uygun kullanılır ve yerine

⁵⁰⁰ Merih Öden, **Türk Anayasa Hukukunda Eşitlik İlkesi**, Yetkin, Ankara, 2003, s.136-138.

⁵⁰¹ Anayasa Mahkemesine göre “Mali güce göre vergilendirme, verginin kişilerin ekonomik ve kişisel durumlarına göre alınmasıdır. Bu ilke, mali gücü fazla olanın, mali gücü az olana oranla daha fazla vergi ödemesi gereğini belirler. Mali gücün tanımı anayasa’da bulunmamasıyla birlikte, genellikle ödeme gücü anlamında kullanılmakta, kamu maliyesi yönünden ise gelir, servet ve harcamalar mali gücün göstergeleridir. Verginin mali güce göre alınması aynı zamanda vergide eşitlik ilkesinin uygulama aracıdır. Vergide eşitlik ilkesi, yükümlülerin vergi ödeme güçleri dikkate alınmak suretiyle vergilendirmenin yapılmasını öngörür. Başka bir deyişle, kişilerin genel vergi yüküne kendi ödeme güçlerine göre katılmalarıdır. Bu durumda, Anayasa’da öngörülen verginin “mali güce göre ödenmesi”, “herkesin vergi ödemesi” ilkesiyle birlikte vergilendirmede adalet ve eşitlik ilkesine uygunluğu gösterir ve sosyal devletin en etkin uygulama aracını oluşturur. Vergi yükünün adaletli ve dengeli dağılımı bu ilkelere uyularak sağlanır. Vergide eşitlik ilkesi, mali gücü aynı olanların aynı, mali gücü farklı olanların ise ayrı oranda vergilendirilmesidir”. Bkz. AYM’nin 6.7.1995 tarih ve E.1994/80, K.1995/27 sayılı kararı(RG, 2.2.1996 tarih, S.22542)

⁵⁰² Erginay, **Kamu Maliyesi**, s.47,50.

getirilir.” hükmünün doğal sonucudur⁵⁰³. Bunun yanı sıra 1982 AY’nın 10. maddesinin son fıkrasında yer alan “*Devlet organları ve idare makamları bütün işlemlerinde kanun önünde eşitlik ilkesine uygun olarak hareket etmek zorundadırlar.*” emredici hükmünün hayat bulmasında buna bağlıdır. Bu açıdan vergilendirmede eşitlik ilkesi, Anayasanın 8. ve 10. maddesinde yer alan kanun önünde eşitlik ilkesinin doğal sonucudur⁵⁰⁴. Zira söz konusu hükümler, idare makamlarının bütün işlemlerinde ve özellikle yatay ilişkilerde kanun önünde eşitlik ilkesine uygun olarak hareket etmesi gerektiğini zorunlu kılmaktadır⁵⁰⁵.

Vergilemede eşitlik, aynı zamanda mükelleflerin mali güçleri⁵⁰⁶ çerçevesinde vergilendirilmeleri temeline de dayanmaktadır. Ancak mali güç üzerinden eşitliğe ulaşma koridorundan anlaşılması gereken şeyin ödenen vergi tutarında eşitlik değil, herkesin vergi sebebiyle katlanmak zorunda kaldıkları fedakarlıkta eşitlik olduğu unutulmamalıdır⁵⁰⁷. Bir başka ifadeyle vergi kanunları önünde farklı veya benzer durumda olan herkesin eşit olarak vergilendirilebilmesi için Anayasanın kanun koyuculara verdiği tek ölçüt mali güç ölçütüdür⁵⁰⁸. Anayasanın 73. maddesinde yer alan “*mali gücüne göre*” ifadesinin eşitlik ile birlikte okunabilmesi için mali gücü aynı olanların eşit, farklı olanların ise farklı vergi yüküne muhatap olmaları gerekmektedir. Mali güç, bağımsız bir ölçüt değil, farklılığı ortaya koymayı sağlayıcı bir anayasal ölçüttür⁵⁰⁹. İşte vergilendirme işlemlerinde meydana gelecek bir hata, vergilendirmede eşitlik ilkesinin temel uygulama aracı olan mali güce göre vergilendirmeye ve vergilendirmede eşitlik ilkesine aykırı bir durumu ortaya çıkarmaktadır. Bu durum da hatalı vergilendirme işlemine muhatap olan mükellefler

⁵⁰³ Kumrulu, **Anayasal Temeller**, s.157.

⁵⁰⁴ Saban, **Vergi Hukuku**, s.52.

⁵⁰⁵ Öden, s.156.

⁵⁰⁶ Eşitlik benzer durumda olanların aynı işleme tabi tutulmasını, farklı durumda olanların ise farklı işleme tabi tutulmalarını gerektirmektedir. Bu açıdan mali güç eşitlik ile eş anlamlı değil, benzer ve farklı durumların tespiti dolayısıyla eşitsizlik derecesinin saptanması için kullanılan bir kriter ve eşitliğin/eşitsizliğin ölçüm aracıdır. Bkz. Tamer Budak, **Türk Vergi Hukukunda Anayasal Ölçüt; Mali Güç**, XII Levha, İstanbul, 2010, s.12.

⁵⁰⁷ Halil Nadaroğlu, **Kamu Maliye Teorisi**, Gözden Geçirilmiş ve Düzeltilmiş 11. Baskı, Beta, İstanbul, 2000, s.311-312.

⁵⁰⁸ Budak, **Mali Güç**, s.62.

⁵⁰⁹ Saban, **Vergi Hukuku**, s.53-55.

nezdinde olması gereken fedakarlıkta eşitliğin zarar görmesine yol açmaktadır. Bu bakımdan belirtilen sakıncaların giderilmesinde düzeltme müessesesi önem taşımaktadır.

Vergilemede genellik ilkesi, sosyal sınıf farkı gözetilmeksizin herkesin elde ettiği gelir, servet ya da harcamalar üzerinden vergi ödemesini amaçlamaktadır. Bu ilke belirli kişi veya grupların dil, din, ırk, cinsiyet vs. gibi nedenlerle vergi dışı bırakılmasını önlemektedir. Ancak mali politika, sosyal, ekonomik ve teknik gerekler, kimi durumlarda bazı grupların vergi kapsamı dışında bırakılmasını gerektirebilir. Bu durum genellik ilkesine aykırılık oluşturmamaktadır⁵¹⁰. Bununla birlikte vergilemede genellik ilkesi üzerinde bir yön değişikliğinin veya bir sapmanın olmaması için kanuni hükümler çerçevesinde eşit durumdaki mükelleflerin eşit vergi yüküne tabi tutulmalarının sağlanması gereklidir⁵¹¹. O sebeple vergi yükü ile karşı karşıya kalması gereken eşit statüdeki mükelleflerin vergilendirilmesinde yapılacak hatalar vergilemenin genelliği ilkesine ters düşecektir.

2.4. Mükellef Hakları Bağlamında Anayasada Yer Alan Haklar Açısından Değeri

2.4.1. Genel Olarak

Verginin klasik tanımı olarak kabul edilen ve feodal devlet düzeninin bir görünümü olan “*devletin egemenlik gücüne dayanarak, kamu giderlerini karşılamak üzere yaptığı zor alım*” şeklindeki tanımın yerini, “*vergi, devletin etkinliği sağlanmış ve şeffaf kamu giderlerini sağlamada-ki bunlar adalet, eğitim, sağlık, iç ve dış güvenlik ve altyapı harcamalarıdır- ekonomik faaliyetleri en az etkileyerek adalet, eşitlik ve yasallık ilkeleri çerçevesinde, toplumsal uzlaşmayı sağlamak koşuluyla almış olduğu parasal değerler*”e bırakması gerektiği tartışılmaktadır. Bu açıdan

⁵¹⁰ AYM'nin 6.7.1995 tarih se E.1994/80, K.1995/27 sayılı kararı(RG, 2.2.1996 tarih, S.22542)
⁵¹¹ Kemal N. Gündüz, “Verginin Anayasal Çerçevesi”, **Vergi Sorunları Dergisi**, S.78, 1995, s.106.

mevcut vergi kanunlarının temel kurgusu içinde yer alan mükelleflerin ödevleri tek başına anlam ifade etmemektedir. Zira günümüzde mükellefler ödevler dışında haklara da sahiptirler. Mükellef hakları⁵¹² olarak da kabul edilen haklar her ülkede değişiklik taşıyor olsa da⁵¹³ her mükellefin başvuru⁵¹⁴ ve verginin gerçek tutarını ödeme hakkı temel ve ortak haklar arasında yer almaktadır⁵¹⁵.

Anayasada yer alan vergilendirme ilkelerinin varlığı soyut nitelik taşımakla birlikte bunların mükellef veya ilgililerin hukuki durumlarını somut olarak etkileyebilmesi ve yeterli bir şekilde güvence sağlayabilmesi için bu ilkelere işlerlik kazandıracak birtakım anayasal yol ve garantilerin varlığı şarttır⁵¹⁶. Bununla birlikte dünyada 1791 Fransa Anayasasına kadar insanlara yargı yoluna başvuru dışında resmi makamlara rica veya şikayet yolu ile bir takım başvurularda bulunma hakkı tanınmamıştır. Devlet mercilerine başvuru hakkı ilk defa bu anayasa ile kamusal bir hak olarak kabul edilmiştir. İşte kişilerin çeşitli resmi makamlara başvuru imkanları, anayasa ile kurulu ve onunla birlikte diğer kanunların teminatı altında bulunan temel bir kamu hakkıdır⁵¹⁷. Türkiye’de de yargı yoluna başvuru dışında 1876 Anayasasından beri anayasal düzen içinde yer alan ve korunan hak, idarece

⁵¹² “Yükümlü hakları, vergi yükümlülerine olumlu ya da olumsuz bir talepte bulunma yetkisi veren ve ihlal edildiğinde hukuki koruma sağlayan haklardır”.Bkz. Recai Dönmez, “Yükümlü Hakları: Ortaya Çıkış Nedenleri ve Bir Kavramlaştırma Denemesi”, **Yaklaşım**, S.136, Nisan 2004, s.53 vd.

⁵¹³ Türkiye’de mükellef hakları bildirgesi ilk kez 2006 yılının Mart ayında kamuoyuna duyurulmuştur.

⁵¹⁴ ABD Kongresi, 1996 yılında kabul ettiği kanun ile mükellef hakları beyannamesini kabul etmiştir. Bu kanuna göre mükelleflerin gelir idaresine karşı sahip olduğu haklardan bir tanesi de sadece doğru hesaplanmış vergileri ödemektir. Bu çerçevede mükellefler kişisel koşul ve gelirlerine göre, vergi kanunlarında belirlenen vergiden daha fazlasını ödememe hakkına sahiptirler. Başka deyişle mükellefler ancak vergi kanunlarına göre hesaplanan vergi miktarını ödemek durumundadırlar ve ayrıca fazla ödeme yapmış olmaları halinde başvurulacak idari ve yargısal çözüm yollarının da gösterilmesi zorunludur. Bkz. Adnan Gerçek, “Çağdaş Eğilimler Çerçevesinde Türkiye’de Vergi İdaresinin Modernizasyonuna Yönelik Çalışmaların Değerlendirilmesi” (Çevrimiçi)Http://www.İsguc.Org/Arc_View.Php?Ex=146, 3.8.2010; Adnan Gerçek, “Vergilemede Mükellef Hakları ve Türkiye’de Durumun İncelenmesi”, **Vergi Sorunları**, Şubat 2006, S.209, s.133.

⁵¹⁵ Diğer Temel ve Ortak Haklar; A)Bilgilendirme, Yardım ve Haber Hakkı, B) Kesinlik Hakkı, C)Gizlilik Hakkı’dır. Bkz. Nazmi Karyağdı, “Mükellef Hakları Bildirgesi”, **Vergi Dünyası**, Mayıs 2006, S.295(Çevrimiçi) http://www.vergিদunyasi.com.tr/, 2.4.2010.

⁵¹⁶ Kumrulu, **Anayasal Temeller**, s.159.

⁵¹⁷ Duran, **İdari Müracaatlar**, s.130-131.

cevap verilmesi zorunlu olan başvuru hakkıdır⁵¹⁸. Bugün itibarıyla görülüyor ki vergileme ile ilgili işlemlere ve vergi idareleri tarafından alınan kararlara karşı tüm mükelleflerin idari veya yargısal yollara başvuru hakkı mutlak bir haktır. Başka bir ifadeyle başvurular ile mükellefler, vergileme açısından sonuç doğuran bir işlemin veya durumun tespit edilmesini veya vergi idaresi tarafından alınan kararların ve yapılan işlemlerin gözden geçirilip düzeltilmesini ya idari başvuru haklarını kullanarak ya da yargı yoluna başvurarak talep edebilmektedirler⁵¹⁹.

1982 Anayasasında kişilere pek çok hak tanınmış vekişilerin sahip olduğu hakların zarara uğraması durumunda hangi başvuru yollarının açık olduğu belli edilmiştir. 1982 Anayasasının “*Temel Hak ve Hürriyetlerin Korunması*” kenar başlıklı 40. maddesinde de belirtildiği gibi “*Anayasa ile tanınmış hak ve hürriyetleri ihlal edilen herkes, yetkili makama geciktirilmeden başvurma imkanının sağlanmasını isteme hakkına sahiptir. Devlet, işlemlerinde, ilgili kişilerin hangi kanun yolları ve mercilere başvuracağını ve sürelerini belirtmek zorundadır. Kişinin, resmi görevliler tarafından vaki haksız işlemler sonucu uğradığı zarar da, kanuna göre, Devletçe tazmin edilir. Devletin sorumlu olan ilgili görevliye rücu hakkı saklıdır*”⁵²⁰. Görüleceği üzere yaşanması muhtemel ihtilaflara karşı, kişilerin görevli

⁵¹⁸ Servet Armağan, **Dilekçe Hakkı ve 1961 Anayasası**, İstanbul, 1972, S.26, s.109; Uler, **Yönetmelik Yargısı**, s.227.1876 Anayasası’nın 14. maddesi; “*Tebaa Osmaniyeden bir veya bir kaç kişinin gerek şahıslarına ve gerek umuma müteallik olan kavanin ve nizamata muhalif gördükleri bir maddeden dolayı işin merciine arzuhal verdikleri gibi meclisi umumiyeye dahi müddei sıfatile imzalı arzuhal vermeğe ve memurinin ef’alinden iştikaye selahiyetleri vardır*”.

⁵¹⁹ Başvuru hakkının uygulamada üç farklı şekilde kullanılabilmesi olanaklıdır. Bunlardan birincisi, mükelleflerin ilgililer ve idareden kendileri için vergileme açısından sonuç doğuran bir işlem yapılmasını veya bir durum tespitinin yapılmasını istemeleri; İkincisi, mükelleflerin uyuşmazlığın idari aşamada çözümlenmesi için itiraz veya şikayet yollarına başvurmaları; Üçüncüsü ise, mükelleflerin uyuşmazlığın çözümlenmesi için yargı yoluna başvurmalarıdır. Bu konuda mükellefler genel bir başvuru hakkına sahiptirler. Bkz. Gerçek, **Mükellef Hakları**, s.129,140.

⁵²⁰ 1982 Anayasası’nın 11. maddesine göre “*Anayasa hükümleri, yasama, yürütme ve yargı organlarını, idare makamlarını ve diğer kuruluş ve kişileri bağlayan temel hukuk kurallarıdır*”. Dolayısıyla Anayasanın 40. maddesinde öngörülen kurallar idare açısından bağlayıcıdır.

idari ve yargısal makama başvuru hakkının yapılacak düzenlemeler ile garanti altına alınması zorunludur⁵²¹.

Bugün mükellef hakları anlamında kabul edilen anayasal haklar 1982 Anayasasının 36. maddesinde düzenlenmiş olan yargısal başvuru hakkı ile 74. maddesinde düzenlenmiş ve genel olarak idari başvurular olarak kabul edilen dilekçe, bilgi edinme ve kamu denetçisine başvuru hakkıdır. Hernekadar bu özgürlüklerin anayasal metin içerisinde yer alması önemli olsa da daha da önemlisi, hak arama yolunun hareket çizgisi ile varış noktası arasındaki mesafenin kullanılmayacak şekilde pürüzlü ve ulaşılamayacak şekilde uzak olmamasıdır. Hak arama yolunun pürüzsüz ve yakın olması durumunda haklardan zamanında ve yeterince yararlanılması olanaklı olabilir⁵²². Mükellefin ödevleri ile haklarının belli bir dengede tutulması ve idareye nazaran güçsüz olan mükelleflere tanınan yasal birtakım hakların uygulamada karşılanmasına gayret gösterilmesi önemlidir. Nitekim Atatürk'ün de belirttiği gibi *“Cumhuriyet rejiminde nef'i hazine demek; kanunun hazine lehine tesbit ettiği hakla, kanunun mükellefi karşılaştırdığı vazifeyi gayet denk bir halde tutmak demek olduğunu bir an hatırlardan uzak tutmamak önemli prensibimizdir”*.

2.4.2. Hak Arama Hürriyeti

Hak arama özgürlüğün temel aracı adalete erişim hakkıdır. Adalete erişim hakkı, bir uyuşmazlığın pozitif hukukun düzenlediği ve tanıdığı olanaklar çerçevesinde çözümünü ifade eder. Adalete erişim, biri dar diğer geniş olmak üzere iki anlama sahiptir. Dar anlamda adalete erişim, bir kişinin hakkını etkili bir biçimde

⁵²¹ Ancak unutulmaması gerekir ki haklar sınırlandırılabilir. 1982 Anayasasının temel hak ve hürriyetlerin sınırlanması kenar başlıklı 13. maddesine göre *“Temel hak ve hürriyetler, özlerine dokunulmaksızın yalnızca Anayasanın ilgili maddelerinde belirtilen sebeplere bağlı olarak ve ancak kanunla sınırlanabilir. Bu sınırlamalar, Anayasanın sözüne ve ruhuna, demokratik toplum düzeninin ve laik Cumhuriyetin gereklerine ve ölçülülük ilkesine aykırı olamaz”*. Bu çerçevede temel haklar ile ilgili ancak kanunla sınırlama yapılabilir ve belli kriterlere aykırı hareket edilemez.

⁵²² Müslüm Akıncı, **İdari Yargıda Adil Yargılanma Hakkı**, Ankara, Turhan, 2008, s.141.

belirleyip yargısal bir organa başvuru hakkı olarak kabul edilmektedir. Geniş anlamda adalete erişim ise hem yargı dışı ve hem de yargısal çözüm yollarını kapsamına alan bir içerikle kabul görmektedir⁵²³.

1982 Anayasasının 36. maddesine göre⁵²⁴ hak arama hürriyeti, herkesin davacı veya davalı olarak hakkını arayabileceği temeline atıfta bulunmaktadır. Anayasal hüküm ile güvence altına alınan hak arama özgürlüğü, kendisinin temel bir hak niteliği taşımasının ötesinde diğer temel hak ve özgürlüklerden gerekli şekilde yararlanılmasını ve bunların korunmasını sağlayan etkin haklardan birini oluşturmaktadır⁵²⁵. Dolayısıyla bu haktan vergisel uyuşmazlıklarda da yararlanılabilmektedir. Örneğin hata barındıran bir vergisel işleme karşı doğrudan doğruya yargı yoluna başvurmak mümkündür. Bu açıdan sorunlu vergisel işleme karşı yargı makamlarına başvurunun teminatıolarak Anayasanın 36. maddesi kabul edilmelidir. Bu konuda diğer bir garantörmadde ise idarenin her türlü işlemine karşı yargı makamlarına başvuruyu olanaklı kılan Anayasanın 125. maddesidir⁵²⁶. Bu bağlamda hatalı vergilendirme işlemlerine karşı Anayasanın 36 ve 125. maddeleri çerçevesinde yargı makamlarına başvuru imkanbulunmaktadır⁵²⁷. Ancak yargılama uzun süreli ve ekonomik olarak masraflı bir süreçtir. Yargı yolu, hak aramada tek yöntem değildir. Kişiler dilek ve şikayetlerini iletmek için idari makamlara da başvurabilmektedirler.

2.4.3. Dilekçe ve Bilgi Edinme Hakkı

Vatandaşların yazı ile idareye başvuru yollarıgenel olarak, Türk hukuk sisteminde 3071 sayılı Dilekçe Hakkının Kullanılmasına Dair Kanun⁵²⁸ ve 4982 sayılı

⁵²³ Akıncı, s.131.

⁵²⁴ AY, md. 36:“Herkes, meşru vasıta ve yollardan faydalanmak suretiyle yargı mercileri önünde davacı veya davalı olarak iddia ve savunma ile adil yargılanma hakkına sahiptir”.

⁵²⁵ AYM'nin 28.3.2002 tarih ve E.2001/5, K. 2002/42 sayılı kararı(RG, 5.9.2002 tarih, S.24867)

⁵²⁶ Maddenin birinci fıkrasına göre “İdarenin her türlü eylem ve işlemlerine karşı yargı yolu açıktır.”

⁵²⁷ Kumrulu, **Anayasal Temeller**, s.159

⁵²⁸ RG, 10.11.1984 tarih, S. 18571.

Bilgi Edinme Hakkı Kanun çerçevesinde⁵²⁹ belirlenmiş durumdadır⁵³⁰. Dilekçe Hakkının Kullanılmasına Dair Kanun, Türk vatandaşlarının ve Türkiye’de ikamet eden yabancıların kendileriyle veya kamu ile ilgili dilek ve şikayetleri hakkında, Türkiye Büyük Millet Meclisi’ne ve yetkili makamlara yazı ile başvurma haklarının kullanılma biçimini; Bilgi Edinme Hakkı Kanun ise kamu kurum ve kuruluşları ile kamu kurumu niteliğindeki meslek kuruluşlarının sahip oldukları kayıtlarda yer alan her türlü veriyi ve yazılı, basılı veya çoğaltılmış dosya, evrak, kitap, dergi, broşür, etüt, mektup, program, talimat, kroki, plan, film, fotoğraf, teyp ve video kaseti, harita, elektronik ortamda kaydedilen her türlü bilgi, haber ve veri taşıyıcıları talep etme biçimini düzenlemektedir.

İdarenin içsel denetim araçlarının harekete geçirilmesine yönelik hükümler anayasal dayanağını Anayasanın 74. maddesinde düzenlenmiş dilekçe hakkından almaktadır. Hatalı vergilendirme işlemi açısından mükellefler, birtakım idari değerlendirme süreçlerinin başlamasını sağlama olanağına sahiptirler. Örneğin, mükellefler hatalı bir vergilendirme işlemine karşı bir başvuru ile düzeltme talep edebilmektedirler. Bu anlamda VUK’ta düzenlenen düzeltme hakkı, Anayasanın 74. maddesi çerçevesinde anayasal teminat altındadır⁵³¹. Başka bir deyişle VUK’ta yer alan düzeltmeye ilişkin hükümler Anayasada düzenlenmiş olan dilekçe hakkının vergi hukuku ve idari yargı alanındaki uzantılarından ibarettir.

Dilekçe hakkının kullanılması çerçevesinde yapılacak düzeltme başvuruları, bir yandan idarenin kendi içsel denetim mekanizmasını işletici bir özellik taşıırken, diğer yandan dışsal denetimin en önemli türü olan idari yargı alanında da etkilerini göstererek içsel ve dışsal denetimin birbirleri ile bağlantılı olarak işlenmesini

⁵²⁹ RG, 24.10.2003 tarih, S. 25269.

⁵³⁰ VUK’ta düzenlenen özelge talep etmek hakkı, yukarıda belirtilen kanunlarda yer alan haklardan farklı bir konuyu düzenlemektedir. Bkz. Nazmi Karyağdı, “Yeni Özelge Sistemi”, **Vergi Dünyası**, S. 243, Kasım 2010, s. 21 vd.

⁵³¹ Anayasa md. 74’e göre “*Vatandaşlar ve karşılıklılık esası gözetilmek kaydıyla Türkiye’de ikamet eden yabancılar, kendileriyle veya kamu ile ilgili dilek ve şikayetleri hakkında, yetkili makamlara ve Türkiye Büyük Millet Meclisi’ne yazı ile başvurma hakkına sahiptir. Kendileriyle ilgili başvuruların sonucu, gecikmeksizin dilekçe sahiplerine yazılı olarak bildirilir*”.

sağlamaktadır⁵³². Bunun yanı sıra Anayasanın 36. maddesinde düzenlenen hak arama hürriyeti ile birlikte düşünüldüğünde bu iki hakkın, düzeltme konusunda vergi mükelleflerine uyruklu temeline dayanmaksızın ve herhangi bir kısıtlama getirmeksizin anayasal haklar tanıdığını ve bunları güvence altına aldığını kabul etmek gerekmektedir⁵³³.

Hem Türkiye'deki hem de dünyadaki gelişimi açısından yeni sayılabilecek bir kavram ve hak olan bilgi edinme hakkı, devletin elindeki bilgi ve belgelere ulaşılabilmesine izin veren ve bunu garanti altına alan bir haktır⁵³⁴. Başka bir deyişle bilgi edinme hakkı, ilgili bireylerin idarenin tek yanlı iradesine dayanarak hukuk düzeninde yapacağı değişiklikler hakkında, işlemin niteliği ve sonuçları hakkında bilgi alabilmesini sağlamaktadır ve bu amaçla ortaya çıkmıştır. Bu hakkın yönetimde açıklığı ve demokrasiyi sağlama açısından önemli fonksiyonları bulunmaktadır⁵³⁵. Bu hakkın ortaya çıkmasını sağlayan temel motor güç kişilerin, idarenin yaptığı veya yapacağı işlemlerin hukuka uygun şekilde yapılmasına etki edebilmesini sağlama düşüncesidir⁵³⁶.

Bilgi edinme hakkı gizliliğin olumsuz etkilerini kıran, bilginin keyfi ve meşru olmayan amaçlarla kullanılmasını önleyen ve kişilere hesap sorabilme imkanlarını tanıyan özellikleriyle vatandaş ile devlet arasında bir güven ortamı oluşturmaktadır⁵³⁷. Bunun yanı sıra idareyi sorgulayabilme kanallarını açık tutarak, kişilere idari işleyişe katılma olanağı sağlamaktadır⁵³⁸. Hak arama hürriyeti ancak kişilerin bilerek hareket edebildiği ve bilgi niteliğindeki verilere sahip olabildiği

⁵³² Yahya K. Zabunoğlu, "İdari Yargıda Dava Açma Süresi", **I. Ulusal İdare Hukuku Kongresi**, Birinci Kitap, Ankara 1990, s. 194.

⁵³³ Kumrulu, **Anayasal Temeller**, s.160

⁵³⁴ Can Azer, **Bilgi Edinme Hakkı**, Yetkin, Ankara, 2010, s.61; Ayhan Döner, **Şeffaf Devlette Bilgi Edinme Hakkı**, XII Levha, İstanbul, 2010, s.95.

⁵³⁵ Ramazan Yıldırım, "İdare Hukuku Açısından Bilgi Edinme Hak ve Özgürlüğü", **İdari Usul Kanunu Hazırlığı Uluslararası Sempozyumu**, Ankara, 1998, s.228.

⁵³⁶ Yıldırım, **Bilgi Edinme**, s.228.

⁵³⁷ Döner, s.144-145.

⁵³⁸ Azer, s.63.

koşullarda anlam ve hüküm ifade edebilir. Bu açıdan bilgi edinme hakkı, hak arama hürriyetinin başlangıç noktasını oluşturmaktadır⁵³⁹.

Günümüzde kişiler, idarenin elindeki dosyaları ve arşivleri geniş şekilde açmasını, kapılarını halka açık tutmasını, faaliyetlerin yönünü ve amacını anlatmasını, daha insancıl olmasını ve ayrıca karanlıkta kalan yanlış ve sebepsiz uygulamaların son bulmasını istemektedir⁵⁴⁰. Bu açıdan bilgi edinme hakkı, bilgi edinme ve verilere ulaşma özgürlüğünü ve idarenin kurduğu veya kurmakta olduğu işlem ve tasarruflar hakkında bilgi talep edebilme imkanını vermesi sebebiyle bu amaca hizmet etmektedir⁵⁴¹.

Bilgi edinme hakkı devleti memura karşı, kişileri devlete karşı korumaktadır. İnsan merkezli bu sistem gücü evcilleştirmekte ve hukukla sınırlayan bir özgürlük teminatı haline getirmektedir. Doğru bilginin sağlayacağı bireysel ve toplumsal denetim, iradeyi sağlamlaştırarak hatanın sözkonusu olmadığı objektif kararların alınmasını olanaklı hale getirir. Bununla birlikte elde edilen bilgi çerçevesinde yapılan düzeltici müdahaleler, olası hataları önleyerek işlemin doğru yapılmasını sağlar ve uyuşmazlıkları önleyerek yargı yükünün azalmasına katkı verir⁵⁴².

Türkiye’de 12 Eylül 2010 tarihinde yapılan referandum sonucunda 1982 Anayasasının 74. maddesine anayasal bir hak olarak bilgi edinme hakkı eklenmiştir. Anayasanın 74. maddesinin üçüncü fıkrasına göre herkes bilgi edinme hakkına sahiptir. Esasında bu hak Türkiye’de 9.12.2003 tarih ve 4982 sayılı Bilgi Edinme Kanunu ile tanınmıştır. Ancak anayasal bir hak olarak hukuk sisteminde yerini alması 2010 yılında yapılan Anayasa değişikliği ile mümkün olmuştur. 4982 sayılı Kanunun 11. maddesine göre “*Kurum ve kuruluşlar, başvuru üzerine istenen bilgi veya belgeye erişimi onbeş iş günü içinde sağlarlar. Ancak istenen bilgi veya belgenin,*

⁵³⁹ Sait Güran, “Hak Arama Özgürlüğünün İki Boyutu”, **Anayasa Yargısı IX**, Ankara, 1993, s.40.

⁵⁴⁰ Özkan, **İdari Rejim**, s.279.

⁵⁴¹ Ahmet İyimaya, “Bilgi Edinme ve Verilere Ulaşma Özgürlüğü”, **Ankara Barosu Dergisi**, 2003, S.1, s.41.

⁵⁴² İyimaya, s.42-43.

başvurulan kurum ve kuruluş içindeki başka bir birimden sağlanması; başvuru ile ilgili olarak bir başka kurum ve kuruluşun görüşünün alınmasının gerekmesi veya başvuru içeriğinin birden fazla kurum ve kuruluşu ilgilendirmesi durumlarında bilgi veya belgeye erişim otuz iş günü içinde sağlanır. Bu durumda, sürenin uzatılması ve bunun gerekçesi başvuru sahibine yazılı olarak ve onbeş iş günlük sürenin bitiminden önce bildirilir". Görüleceği üzere idareye yönelik bilgi talebinin onbeş iş günü gibi diğer kanunlarda öngörülen sürelerden daha az ve makul bir sürede yerine getirilmesi idareye emredilmektedir. Kişilerin arzu ettiği ve erişilmesine yasal olarak bir engel olmayan bilgilere kısa sürede erişebilmesi kişi hakları açısından koruyucu ve konunun sürüncemede kalmasını önleyici özellikler barındırmaktadır.

Bilgiedinme hakkı, düzeltme konusunda da önem taşımaktadır. Bilgi edinme hakkı, vergilendirme işlemleri ile ilgili idarenin yaptığı veya yapacağı işlemlerde değerlendirme yapılabilmesi ve girişimde bulunulabilmesi için tüm bilgi, belge ve kaynakla ulaşılabilmesini sağlamaktadır. Dolayısıyla buhak, hatalı işlemlerin mükellefçe saptanmasını veya mükelleflerin bu işlemlere karşı iddia veya savunma hazırlığı yapılabilmesini kolaylaştırmaktadır. Ayrıca bilgi edinme hakkı çerçevesinde talep edilen bilgiler için öngörülen cevap süresinin, düzeltme başvurularında idarenin cevap süresi olarak kullanılması benimsenebilir. Böylece düzeltme başvuruları için hem kesin ve kısa bir süre kabul edilmiş olur hem de bu konudaki yasal boşluğun giderilmesi sağlanabilir.

2.4.4. Kamu Denetçisine Başvuru Hakkı

Denetim türlerinin temel amacı kamu yararını gözetmek olduğu kadar kişi haklarını da gözetmektir. Zira kişilerin temel hak ve özgürlüklerinin birbirlerine karşı korunması kadar kamu idarelerine karşı korunması ve güvence altına alınması demokratik toplumların temel özelliklerindedir⁵⁴³. Kişileri idareye karşı doğrudan

⁵⁴³ Doğan Kestane, "Çağdaş Bir Denetim Organizasyonu Olarak Ombudsmanlık(Kamu Denetçiliği)", *Maliye Dergisi*, S.151, Temmuz-Aralık 2006, S.129.

korumayı hedef alan denetim türü yargı denetimidir⁵⁴⁴. Ancak idare ile pek çok konuda karşı karşıya gelen yönetilenler, idari tasarrufların icrası itibarıyla oluşabilecek haksızlıklara karşı daha fazla korunma ihtiyacı içindedirler. Yargısal denetimin hukukilik denetimi ile sınırlı oluşu⁵⁴⁵ ve geç işlemesi, idarenin yaptığı denetimin tek yanlı ve objektiflikten uzak olması gibi geleneksel denetim türlerinde görülen eksiklikler, yeni koruma yöntemleri bulma arayışını gerektirmiştir⁵⁴⁶. İşte mevcut denetim mekanizmalarını ikame etme amacı gütmeksizin onları tamamlama işlevini yerine getirmek ve denetimin etkinliğini artırmak üzere uygulanmaya başlanan yöntem kamu denetçiliği(ombudsmanlık)dır⁵⁴⁷. Bir başka deyişle kamu denetçiliği, kötü yönetim uygulamalarından zarar gören bireylerin sorunları çözmede ve idarenin hatalı işlemlerini kamuoyunun gündemine taşımada alternatif bir denetim kurumu olarak ortaya çıkmıştır⁵⁴⁸.

Kamu denetçiliği kurumu idarenin uygulamalarını sadece yasallık değil, insancılık ve insan hakları çerçevesinde de ele almaktadır⁵⁴⁹. Çeşitli ülkelerde uygulama alanı bulan kamu denetçisinin, yürütme organı karşısında bağımsız olması ve kötü yönetime ilişkin uyuşmazlıkları adil bir şekilde inceleyerek önerilerde bulunması önem taşımaktadır. Bu çerçevede kamu denetçisine iletilen şikayetler, idarenin işleyiş ve tasarruflarındaki aksaklıklar ve maruz kalınan haksızlıklara ilişkindir⁵⁵⁰. Buna karşılık kamu denetçisi, özel kişiler arasındaki uyuşmazlıklarla yasama ve yargı işlemleri üzerinde incelemelerde bulunamamaktadır⁵⁵¹.

⁵⁴⁴ Acar Örnek, **Kamu Yönetimi**, İstanbul, 1991, s.257.

⁵⁴⁵ Anayasanın 125. maddesine göre “*Yargı yetkisi, idarî eylem ve işlemlerin hukuka uygunluğunun denetimi ile sınırlı olup, hiçbir surette yerindelik denetimi şeklinde kullanılamaz*”.

⁵⁴⁶ Hamza Eroğlu, **İdare Hukuku**, Genişletilmiş ve Gözden Geçirilmiş Beşinci Bası, Ankara, 1985, s.349.

⁵⁴⁷ Ramazan Şengül, “Ombudsman Kurumu Kötü Yönetime Çare Olabilir Mi?”, **2. Siyasette ve Yönetimde Etik Sempozyumu**, Sakarya Üniversitesi İİBF, 18-19 Kasım 2005, s.127-129; Kestane, s.129.

⁵⁴⁸ Bilal Eryılmaz, **Kamu Yönetimi**, İstanbul, 2000, s.314.

⁵⁴⁹ Örnek, s.257.

⁵⁵⁰ Nuri Tortop, “Ombudsman Sistemi ve Çeşitli Ülkelerde Uygulanması”, **AİD**, C.31, S.1, Mart 1998, s. 4.

⁵⁵¹ Tufan Erhürman, “Ombudsman”, **AİD**, S.31, Eylül 1998, s. 88-89.

Kamu denetçisi, kişilerin isteği ile harekete geçmektedir. İlk kez İsveç'te uygulanan kamu denetçisi sisteminde bu sözcük “başkaları için şikayette bulunan kişi” anlamında kullanılmıştır⁵⁵². Kamu denetçisinin bir olaya bakabilmesi için kişinin herhangi bir şekilde şikayetini ona ulaştırması yeterlidir ve bunun kişi açısından herhangi bir mali külfeti yoktur. Bununla birlikte kamu denetçisine bir talep olmaksızın resen olaya el koyma yetkisinin verilmesi mümkündür⁵⁵³. Şikayete veya resen başlatılacak süreç ile amaçlanan şey, idare ile temasa geçerek kötü yönetim uygulamasının düzeltilmesi talebinde bulunup sorunu barışçıl yollarla çözmektir. İdare bu durumda kamu denetçisinin çözüm önerilerini mümkün olduğunca dikkate almak durumundadır. Zira yasama meclisi tarafından seçilen kamu denetçisinin yaptığı değerlendirme ve tavsiyeye katılmamak kamuoyu baskısını beraberinde getirebilir⁵⁵⁴.

Yasama meclisi tarafından seçilmiş olan kamu denetçisi, denetim haklarını demokratik yasallığa dayandırmaktadır⁵⁵⁵. Denetim, idareyi hukuka bağlılığa ve hukuka uygun hareket etmeye zorlar⁵⁵⁶. Dolayısıyla kamu denetçisinin sadece idarenin denetlenmesi ile görevli kişi değil, aynı zamanda kişilerin idareye karşı savunmasını da üstlenen biri olarak kabulü doğru olacaktır⁵⁵⁷.

Kamu denetçisinin denetlediği idari kuruluşlara karşı yetkileri uyarma, tavsiye ve eleştiri niteliği taşımaktadır. Amaç idareyi, ona yöneltilen eleştirinin doğruluğuna ikna etmeye çalışmaktır. Doğrudan yaptırım uygulama yetki ve olanağı bulunmamaktadır⁵⁵⁸. Dolayısıyla kamu denetçisinin idari işlemler üzerinde doğrudan doğruya etkili bir tasarrufta bulunması mümkün olmadığından önerilerine uymayan idare ve idare personeli hakkında hukuksal veya cezai bir sorumluluktan söz

⁵⁵² Tortop, s.3.
⁵⁵³ Örnek, s.259.
⁵⁵⁴ Şengül, s.136.
⁵⁵⁵ Tortop, s.5.
⁵⁵⁶ Eroğlu, s.333.
⁵⁵⁷ Kestane, s.134.
⁵⁵⁸ Örnek, s.260-261; Kestane, s.134.

edilemez⁵⁵⁹. Başka bir ifadeyle kamu denetçisi, idarenin işlem ve tasarrufları üzerinde hukuka uygunluk ve yerindelik denetimi yapmaya ve hukuka aykırı bulunduğu işlemlerin geri alınması, kaldırılması veya meydana gelen zararın giderilmesi suretiyle hatalı durumların düzeltilmesi konusunda girişimde bulunmaya yetkilidir⁵⁶⁰. Burada kamu denetçisi bireylerin hak ve özgürlüklerini ihlale neden olan kötü yönetimi düzeltmeye çalışmakla kalmayıp yaptığı önerilerle bu yönetim hatalarının tekrarlanmasının önüne geçilmesine katkı sağlamaktadır⁵⁶¹. Bu katkı idarenin iyi yönetim konusunda evrimleşmesine yardımcı olmak suretiyle⁵⁶² insan hak ve özgürlükleri bağlamında eğitici, caydırıcı ve düzeltici bir rol üstlenerek idare ile kişiler arasında arabuluculuk fonksiyonunu yerine getirmektedir⁵⁶³.

Türkiye’de kamu denetçisi terimine ilk kez 7. Beş Yıllık Kalkınma Planının Kamu Hizmetlerinde Etkinliğin Artırılması Projesi ve Kamu Kesiminde Ücret Adaletinin Sağlanması üst başlıklı 13. bölümün b bendinde “*Yönetim-birey ilişkilerinde karşılaşılan uyuşmazlıkların etkin ve hızlı bir şekilde çözümü amacıyla; yargının katı işleyiş kurallarına bağlı oluşu ve zaman alıcı işlemesi gerçeği karşısında, yönetimi yargı dışında denetleyen ama yönetime de bağlı olmayan bir denetim sistemi ihtiyacı sonucunda ortaya çıkmış olan ve Avrupa Birliği’nin kendi bünyesinde ve üye ülkelerin çoğunda da bulunan, halkın şikayetleriyle ilgilenen bir Kamu Denetçisi sisteminin Türkiye’de de kurulması sağlanacaktır.*” ifadeleri ile değinilmiştir⁵⁶⁴.

Türkiye’de kamu denetçiliği kurumu 12 Eylül 2010 tarihinde yapılan referandum sonucunda değişen Anayasanın 74. maddesi ile ilk defa anayasal dayanağa kavuşmuştur⁵⁶⁵. Buna göre “*herkes kamu denetçisine başvurma hakkına*

⁵⁵⁹ Kestane, s.134.

⁵⁶⁰ Bir benzetmeye göre “*Kamu denetçisi bir bekçi köpeği gibidir. Havlayabilir ancak ısırılmaz*”. Bkz. Erhürman, s. 89,95.

⁵⁶¹ Eryılmaz, s.313.

⁵⁶² Şengül, s.138-139.

⁵⁶³ Kestane, s.129.

⁵⁶⁴ 7. Beş Yıllık Kalkınma Planı(1996-2000). Bkz. RG, 25 Temmuz 1995, S.22354.

⁵⁶⁵ Esasında 28.09.2006 tarihli 5548 sayılı Kamu Denetçiliği Kurumu Kanunu, 13.10.2006 tarih ve 26318 sayılı Resmi Gazetede yayımlanarak kabul edilmişti. Ancak Anayasa Mahkemesi bu

sahiptir”. Yapılan düzenlemeye göre kamu denetçiliği kurumu TBMM Başkanlığına bağlı olarak kurulacak ve idarenin işleyişi ile ilgili şikayetleri inceleyecektir. Böylece artık kabul edilmesi gerekir ki idarenin tasarruflarına karşı yargısal ve idari başvuru yolları dışında bir üçüncü yol olarak kamu denetçisine başvuru şeklinde yeni bir anayasal başvuru hakkı ve yolu kabul edilmiştir. Dolayısıyla vergilendirme işlemlerinde de yargısal ve idari başvuru yolu dışında bir üçüncü yol olarak kamu denetçisine başvurma hakkı bulunmaktadır.

Kamu denetçisine başvurma hakkı konusunda Anayasa değişikliğinden sonra uygulama kanunu olarak 14.6.2012 tarihinde 6328 sayılı Kanun kabul edilip yürürlüğe konulmuştur⁵⁶⁶. Bu kanun ile gerçek ve tüzel kişilerin idarenin işleyişi ile ilgili şikayetlerini, idarenin her türlü eylem ve işlemleri ile tutum ve davranışlarını incelemek, araştırmak ve idareye önerilerde bulunmak üzere Kamu Denetçiliği Kurumunun kuruluşu ile görev ve çalışma usulleri düzenlenmiştir.

6328 sayılı Kanunun birinci maddesine göre Kanunun amacı, “*kamu hizmetlerinin işleyişinde bağımsız ve etkin bir şikayet mekanizması oluşturmak suretiyle, idarenin her türlü eylem ve işlemleri ile tutum ve davranışlarını; insan haklarına dayalı adalet anlayışı içinde, hukuka ve hakkaniyete uygunluk yönlerinden incelemek, araştırmak ve önerilerde bulunmaktır*”.

6328 sayılı Kanunun 17. maddesi kamu denetçisine başvuruyu ve bunun usulünü düzenlemektedir. Maddenin 3/b bendinde “*yargı organlarında görülmekte olan veya yargı organlarınca karara bağlanmış uyuşmazlıklar*” inceleme dışıdır denilmek suretiyle aynı anda hem yargı yoluna hem de kamu denetçisine başvuru imkanı bir bakıma ortadan kaldırılmıştır. Gene 17. maddenin dördüncü fıkrasına göre “*Kuruma başvuruda bulunulabilmesi için, 6/1/1982 tarihli ve 2577 sayılı İdari Yargılama*

⁵⁶⁶ kanunu anayasal dayanağı bulunmadığı gerekçesiyle 25.12.2008 gün ve E.2006/140, K.2008/15 sayılı kararı(RG, 4.4.2009 tarih, S.27190) ile iptal etmiştir. RG, 29.6.2012 tarih, S.28338. Kanunun başvuru ve usulünü düzenleyen 17. maddesinin kanunun yayımı tarihinden dokuz ay sonra, diğer maddelerin yayımı tarihinde yürürlüğe gireceği kararlaştırılmıştır. Bu çerçevede başvurular 29.3.2013 tarihinde başlayacaktır.

Usulü Kanununda öngörülen idari başvuru yolları ile özel kanunlarda yer alan zorunlu idari başvuru yollarının tüketilmesi gereklidir”. Bu fıkra vergi hukukunda düzeltme konusu açısından tartışmaları beraberinde getirecek bir içeriğe sahiptir. Fıkranın gerekçesinde “*Kuruma başvuru yapılabilmesi için, İdari Yargılama Usulü Kanunu’nda öngörülen idari başvuru yollarının tüketilmesi zorunluluğu getirilmektedir. Böylelikle, idarenin işlemlerini gözden geçirmesi ve düzeltmesi imkanı sağlanmakta, dolayısıyla ilgililerin Kuruma veya mahkemeye başvurmadan sorunlarının giderilmesi amaçlanmaktadır.*” denmektedir. Bu düşünce mantık ve işlevsellik anlamında doğru ve yargının iş yükünü azaltmayı ve uyuşmazlıkların kısa sürede halledilmesini hedeflemekle birlikte düzeltme açısından hemen karşılık bulabilecek bir önerme niteliği taşımamaktadır. Zira İdari Yargılama Usulü Kanununun 10 ve 11. maddelerinde düzenlenmiş bulunan idari başvuru yollarının düzeltme konularında uygulanıp uygulanmayacağı mevzuu henüz net olarak ortaya konulmuş değildir⁵⁶⁷. Bu sebeple kamu denetçisine başvurudan önce İYUK çerçevesinde başvuru yollarının tüketilmesi zorunluluğu düzeltme kurumunun yasal zemini ile tam olarak uyuşmamaktadır⁵⁶⁸. Şu durumda kamu denetçisine başvuru hakkının düzeltme konusunda uygulanabilirliği belirsizdir. Kanun koyucunun dördüncü fıkrayı düzenlerken başvuru koşulu olarak esasında tam olarak neyi amaçladığı açık değildir. İstenen şey tüketilmesi zorunlu olmayan idari başvuru yolları dışındaki diğer durumlarda kamu denetçisine başvurunun olanaklı kılınması ise yapılan düzenleme bunu karşılamaktan uzaktır. Tasarının kanunlaşması aşamasında bu konunun ele alınması ve düzeltme konularına yönelik olarak özel hükümlerin açık veya parantez içi hüküm olarak ortaya konulması gerekirken bu yapılmamıştır. Bu açıdan ya kanuna kamu denetçisine başvurudan önce VUK’ta düzenlenmiş olan düzeltme sürecinin tüketilmesi gerektiğine dair hüküm konulmalı ya da dördüncü fıkradaki “*Özel kanunlarda yer alan zorunlu idari başvuru yollarının tüketilmesi gereklidir.*” ifadesinde yer alan “gereklidir” kelimesi metinden

⁵⁶⁷ Bu konudaki tartışmalar için bkz. 6. Bölüm 1.3 nolu başlık.

⁵⁶⁸ Ayrıca fıkroda yer alan “*Özel kanunlarda yer alan zorunlu idari başvuru yollarının tüketilmesi gereklidir.*” şeklindeki ifade de düzeltme başvurusu ile bağlantısız durumdadır. Çünkü düzeltme yolu uyuşmazlıkların çözümünde tüketilmesi zorunlu bir idari başvuru yolu niteliğinde değildir.

çıkarılmalıdır. Bu düzenlemelerin akabinde düzeltme ile idari süreci tamamlayan mükellef, yargı yoluna başvurmadan önce kamu denetçisine başvuruda bulunma imkanına kavuşabilecektir.

6328 sayılı Kanununun 17. maddesinin son fıkrasına göre dava açma süresi içinde kamu denetçisine yapılan başvuru, işlemeye başlamış olan dava açma süresini durdurmaktadır. İdari sürecin tamamlanmasından sonra mükellef dilerse kamu denetçisine başvurabilecek dilerse doğrudan doğruya dava açabilecektir. Kamu denetçisine başvuru tercihinin kullanılması durumunda dava açma süresi duracak ve yargı yoluna başvuru hakkı engellenmeyecektir. Zira kamu denetçiliği kurumu idari yargının alternatifi özelliği taşımamaktadır.

6328 sayılı Kanununun 20 ve 21. maddesine göre kurum, inceleme ve araştırmasını başvuru tarihinden itibaren en geç altı ay içinde sonuçlandırır. Kurum, inceleme ve araştırma sonucunu ve varsa önerilerini ilgili mercie ve başvurana bildirir. İlgili merci, kurumun önerileri doğrultusunda tesis ettiği işlemi veya kurumun önerdiği çözümü uygulanabilir nitelikte görmediği takdirde bunun gerekçesini otuz gün içinde kuruma bildirmek durumundadır. Başvurunun kurum tarafından reddedilmesi halinde, durmuş olan dava açma süresi gerekçeli ret kararının ilgiliye tebliğinden itibaren kaldığı yerden işlemeye başlar. Başvurunun kurum tarafından yerinde görülerek kabul edilmesi halinde; ilgili merci kurumun önerisi üzerine otuz gün içinde herhangi bir işlem tesis etmez veya eylemde bulunmaz ise durmuş olan dava açma süresi kaldığı yerden işlemeye başlar. Kurumun, inceleme ve araştırmasını, başvuru tarihinden itibaren altı ay içinde sonuçlandıramaması halinde de durmuş olan dava açma süresi gene kaldığı yerden işlemeye başlar.

Bireylerin, idarenin işlem, eylem, tutum ve davranışlarından dolayı şikayetlerini araştırıp incelemek ve çözüm önerilerinde bulunmakla görevli kurumun, bu görevini yerine getirirken araştırma ve inceleme konularını bilen uzman personellerle çalışması gerekmektedir. Kanununun 25 ve 28. maddelerine göre

başvurulardaki şikayet konularına göre kamu kurum ve kuruluşlarındaki uzman personelin geçici bir süreyle kurumda çalıştırılmasına imkan sağlanmaktadır. Bu husus özellikle teknik bilgi ve uzmanlığı gerektiren vergisel konularda zaruridir. Dolayısıyla kamu denetçiliği kurumunun etkinliği ve amacına uygun şekilde hareket edebilmesi için vergi sahasında uzman kişiler tarafından vergi idaresindeki sorunların ve vergisel işlemlerdeki hata ve sakatlıkların incelenmesi gerekmektedir. Aksi halde bu kurum uyuşmalıkların çözümü sürecinde katkı sağlayan bir role sahip olamayacaktır.

3. ULUSLARARASI SÖZLEŞMELERDE YER ALAN HAKLAR BAĞLAMINDA DÜZELTME

İnsan Hakları Avrupa Sözleşmesinin Adil Yargılanma Hakkını düzenleyen 6. maddesi, özellikle medeni hak ve yükümlülükler ile suç isnadını kapsayan hakları içermekte ve kamu hukuku niteliği ağır basan hakları kapsam dışında bırakmaktadır. Öte yandan sözleşmenin “*Etkili Başvuru Hakkı*” kenar başlıklı 13. maddesine göre “*Bu Sözleşme’de tanınmış olan hak ve özgürlükleri ihlal edilen herkes, ihlal fiili resmi görev yapan kimseler tarafından bu sıfatlarına dayanılarak yapılmış da olsa, ulusal bir makama etkili bir başvuru yapabilme hakkına sahiptir*”. Görüleceği üzere 13. madde hükmü 6. maddede yer aldığı gibi temel kısıtlamaları öngörmediği için konu açısından daha geniş kapsamlıdır⁵⁶⁹.

Vergisel konularda yaşanan uyuşmazlıklar açısından iç hukukta yer alan çözüm yollarının “*etkili*” olduğunun kabul edilebilmesi için, mükellefin haksız olduğunu iddia ettiği işlemlere karşı idari ve yargısal makamlara başvurma ve bu makamların da sorunu çözüme konusunda hak ve yetki sahibi olmaları gerekmektedir.

⁵⁶⁹ Akıncı, s.143.

Bu hukuksal güvenin sağlanabilmesi ancak adı geçen makamların fonksiyonlarını zamanında yerine getirebilmelerine bağlıdır⁵⁷⁰.

Vergi mükellefleri nezdinde bir vergilendirme hatasının yapılmış olması durumunda kişilerin, özellikle İnsan Hakları Avrupa Sözleşmesi 1 Nolu Protokolün 1. maddesinde düzenlenmiş ve koruma altına alınmış olan mülkiyet hakkına⁵⁷¹ hukuka aykırı bir müdahalede bulunulduğu gerekçesiyle idareye başvurusu olanaklıdır. Zira hatalı vergilendirme işleminin mükellefin aleyhine olması durumunda haksız bir vergilendirme tasarrufu söz konusu olacağından bu durum mülkiyet hakkının vergisel müdahale yolu ile zedelenmesine yol açacaktır. Dolayısıyla mükelleflerin idari makamlara etkili başvuruda bulunabilme hakkının tanınması zorunluluk taşımaktadır.

4. VERGİ ETİĞİ BAĞLAMINDA DÜZELTME

Günümüzde vergi ahlakı, genel ahlakı daha geriden izlemekte ve vergi kanunlarına aykırı davranışlar bir çeşit toplumsal beceri olarak nitelendirilebilmektedir. Mükelleflerin vergileme ve vergileme ile kendilerine yüklenen özel mükellefiyetler karşısında takındıkları bu tutumunun pek çok nedeni(verginin zorunlu oluşu, vergiler ile finanse edilen kamu giderlerinin verimliliği üzerindeki kuşkular gibi) bulunmaktadır. Bu nedenle vergi yükümlülüğü ile kişinin vicdanında kökleşen etik anlayış arasında çok az ilişki olduğundan sık sık vergi tepkileriyle⁵⁷² karşılaşılmaktadır⁵⁷³. Ödenmesi gereken vergilerin olması gerektiği gibi alınması noktasında gerekli olan güdülemelerden yoksun olan kişiler,

⁵⁷⁰ Bu konuda geniş bilgi için bkz. Gamze Gümüşkaya, **Mülkiyet Hakkına Vergisel Müdahaleler Bakımından İnsan Hakları Avrupa Mahkemesine Kişisel Başvuru**, XII Levha, İstanbul, 2010, s.181 vd.

⁵⁷¹ Esasında vergilendirme işlemlerinin etkilediği pek çok hak, sözleşme ve ek protokollerinde mevcuttur(konut dokunulmazlığı, özel yaşamın gizliliği gibi). Ancak hatalı vergilendirme işlemleri nedeniyle etkilenen en önemli ve temel hak mülkiyet hakkıdır. O sebeple sadece mülkiyet hakkı temelinde etkin başvuru hakkının uygulanabileceğine temas edilmiştir.

⁵⁷² Vergilemeye karşı aktif ve pasif tepkiler için bkz. http://www.Canaktan.Org/Canaktan_Personal/Canaktan-Arastirmalari/Kamu-Maliyesi/Vergi-Sosyopsikoloji.Pdf

⁵⁷³ Salih Turhan, **Vergi Teorisi ve Politikası**, Filiz, İstanbul, 1998, s.199.

kamu alacaklısının gerçekte almak istediği kadar değil, vergi mükellefinin vermek istediği kadar bir vergiyi tahsil edilebilmesine sebep olmaktadır. Bunun sebeplerinden bir tanesi de vergi etiği de denilen, vergi ödemek için sahip olunması gerekli olan içsel motivasyonun eksik oluşudur. Uygulamada vergi mükellefleri ile vergi idareleri arasındaki ilişki, vergi etiğini etkileyerek mükellefleri ya vergisel ödevlerin zamanında ve eksiksiz şekilde yerine getirilmesinden uzaklaştırmaya ya da vergiye gönüllü uyumu sağlamaya sevk etmektedir. Dolayısıyla kamu yöneticileri birey ile devlet arasındaki güven ilişkisinin güçlenmesi için takdir yetkilerini kullanırlarken veya etik ikilemlerle karşılaştıklarında etik duyarlılıklarını artırmalıdır. Bu noktadan bakıldığında hataların giderilmesi konusunda vergi idaresinin kişilerin karşısında değil de yanında olup hatanın nedenini araştırması ilgililer tarafından takdir görecektir. Nihayet bu tutum mükellefin, vergisel ödevleri tam ve eksiksiz yerine getirme konusundaki inancını arttırmaya katkı sağlayacaktır⁵⁷⁴.

5. İKTİSADİ ve SOSYAL VERGİLEME İLKELERİ BAĞLAMINDA DÜZELTME⁵⁷⁵

Vergilemede tasarruf veya iktisadilik ilkesine göre, verginin devlete olan maliyeti mümkün olduğunca düşük olmalıdır⁵⁷⁶. Bundan anlaşılması gereken şey sadece verginin tarh ve tahsil gider ve masraflarının değil⁵⁷⁷ aynı zamanda vergi ve

⁵⁷⁴ Vergi etiği konusundan ayrıntılı bilgi için bkz. Ramazan Gökbunar/Alırıza Gökbunar, “Mükellef Davranışları, Vergi Etiği ve Vergi Uyumu”, **Vergi Dünyası**, Temmuz 2007, S.311, s.91 vd.; İsmail Kitapçı, “Vergi Etiği ve Kamu Etiği İlişkisi: Etik Algılamalar Açısından Bir Değerlendirme”, **Ekonomi Bilimleri Dergisi**, Cilt 2, Sayı 2, 2010, s.81 vd.

⁵⁷⁵ Vergileme ilkeleri, çeşitli vergilerin gerek kapsamı gerekse yapılarının belirlenmesi bakımından uyulması gereken kurallar bütünüdür. Vergileme ilkeleri, bir yandan ekonomik, sosyal düzen ve ideolojideki gelişmelere, diğer yandan vergi kurumunun nitelik ve amaçlarında meydana gelen gelişmelere paralel olarak zaman içerisinde değişimlere uğramıştır. Bu başlık altında vergilemenin tüm ilkeleri değerlendirilmeyecektir. Sadece düzeltme konusu ile dolaylı da olsa ilgisi olan iktisadilik ve tasarruf ile açıklık ilkesi değerlendirme konusu yapılacaktır. Diğer vergileme ilkeleri için bkz. Orhan M. Dikmen, **Maliye Dersleri**, Birinci Kitap, İlaveli İkinci Baskı, İstanbul, 1964, s.225 vd; Turhan, s.190 vd; İlhan Özer, **Vergileme İlkeleri ve Türk Vergi Sistemi**, TODAİE, Ankara, 1977, s.60 vd.; Uğur Yiğit, **Mali Güce Göre Vergilendirme İlkesi**, Yaklaşım, Ankara, 2008, s.55 vd.

⁵⁷⁶ Özer, 72.

⁵⁷⁷ Nihad. S. Sayar, **Kamu Maliyesi**, C.I, 4. Baskı, İstanbul, 1970, s.99.

cezalarla ilgili uyuşmazlıkların çözümü giderlerinin de düşük olmasıdır⁵⁷⁸. Vergi borcunun belirlenmesinden verginin ödenmesi aşamasına kadar ve bu süreçte ortaya çıkacak belirsizliklerin ve hataların giderilmesiyle ilgili olarak kişilerin katlanmak zorunda kaldıkları masrafların az olması gerekmektedir⁵⁷⁹. Bu anlamda vergilendirmede yapılan hatalar için yapılacak düzeltme başvurusu, uyuşmazlıkların çözümü ile ilgili yargı yoluna başvurmaya nazaran daha ekonomik bir yol olma özelliği taşımaktadır.

Vergilemede açıklık ilkesi gereğince, vergileri düzenleyen kanunların açık, anlaşılır ve sınırının kesin olarak belirlenmiş olması gerekmektedir⁵⁸⁰. Vergi kanunlarının uygulanmasına yönelik düzenleyici işlemlerin kolaylıkla anlaşılabilir olmasını da içeren bu ilke ile belirli ve özel bir çabaya gerek kalmaksızın vergilendirmenin açık şekilde yapılması amaçlanmaktadır. Böylece hem mükelleflerin tepkisini çekmemesi açısından hem de vergi yönetimi ile yargısının işleyişi açısından olumlu sonuçların alınması mümkün olmaktadır⁵⁸¹. Bunun yanısıra açıklık ilkesinin vergi sisteminde rasyonel bir karşılığa sahip olması bazı hataların önüne geçilmesine ve mevcut hataların çözüm yollarına ilişkin ihtilafı konu, kavram ve kurumların ortadan kalkmasına yardımcı olmaktadır.

⁵⁷⁸ Alirıza Gökbunar, “Vergileme İlkeleri ve Küreselleşme”, **Celal Bayar Üniversitesi İİBF Yönetim ve Ekonomi Dergisi**, Yıl 1998, S:4, (Çevrimiçi) [Http://www.Bayar.Edu.Tr/Iibf/Maliye/Sureyya_Sakinc/Docs/Kamumaliyesi/Aliri_zagokbunar-Vergilemeilkelerivekuresellesme.Pdf](http://www.Bayar.Edu.Tr/Iibf/Maliye/Sureyya_Sakinc/Docs/Kamumaliyesi/Aliri_zagokbunar-Vergilemeilkelerivekuresellesme.Pdf), 6.8.2011.

⁵⁷⁹ Turhan, s. 208

⁵⁸⁰ M. Kamil Mutluer/Erdoğan Öner/Ahmet Kesik, **Teoride ve Uygulamada Kamu Maliyesi**, Bilgi, İstanbul, s.234

⁵⁸¹ Abdurrahman Akdoğan, **Kamu Maliyesi**, 12. Baskı, Gazi, Ankara, 2007, s.204-205.

DÖRDÜNCÜ BÖLÜM

VERGİ HATALARININ DÜZELTİLMESİ SÜRECİNDE KAPSAM ve ÖZEL DURUMLAR

1. GENEL OLARAK DÜZELTME İŞLEMİNDE KAPSAM

Vergi Usul Kanununun, Kanunun Şümulü kenar başlıklı 1. maddesi;

“Bu kanun hükümleri ikinci maddede yazılı olanlar dışında, genel bütçeye giren vergi, resim ve harçlar ile il özel idarelerine ve belediyelere ait vergi, resim ve harçlar hakkında uygulanır.

Yukarıda yazılı vergi, resim ve harçlara bağlı olan vergi, resim ve zamlar da bu kanuna tabidir.

Bu kanunun hükümleri kaldırılan vergi, resim ve harçlar hakkında da uygulanır.”

hükümünü amirdir⁵⁸².

Düzenlemelere bakıldığında VUK'ta yer alan vergi hatalarının düzeltilmesine ilişkin hükümlerin gümrük vergileri hariç VUK'un 1. maddesinde belirtilen kamu gelirlerine uygulanabileceği açıktır.

Düzeltilme yolu kanunda sayılan ve vergi hatası olarak kabul edilen durum veya sorunların çözümünde kullanılabilen temel yoldur⁵⁸³. VUK'un 117 ve 118.

⁵⁸² Gümrük ve Tekel Vergileri kenar başlıklı 2. maddesi ise, “Gümrük idareleri tarafından alınan vergi ve resimler bu Kanuna tabi değildir. Bu vergi ve resimlerle ilgili olarak 27/10/1999 tarihli ve 4458 sayılı Gümrük Kanununun 242 nci maddesi hükümleri uygulanır.” hükümünü amirdir.

⁵⁸³ Şenyüz/Yüce/Gerçek, s.228.

maddelerinde sayılan hata hallerinden birine girmesi koşuluyla ödeme emri aşamasında meydana gelmiş olan hatalar dahil tüm hataların düzeltme hükümleri çerçevesinde düzeltilebilmeleri mümkündür⁵⁸⁴. VUK'ta yer alan hataların hepsini verginin tahakkuku aşamasında yapılan hesap ve vergilendirme hatası olarak görmek ortada olan hatalı tasarrufların oluşturacağı haksızlıkları gidermeye yetmemektedir. Dolayısıyla hatalı işlemler sonucunda eksik ya da fazla istenen veya alınan vergilerin, vergilendirme sürecinin tamamına şamil olacak şekilde tetkik edilerek düzeltme bloğunda yer alan hükümlere ıslahı idari süreç içinde mümkün olmalıdır.

Düzeltilme kurumu sadece mükellefe ve sadece kendi aleyhlerine yapılmış olan hataların düzeltilebilmesini isteme hakkı vermemektedir. Aynı zamanda idare için de yapılan hatanın kendi aleyhine olması durumunda hatayı zamanaşımı süresi içinde resen düzeltme hakkı vermektedir. Bu bakımdan düzeltme hakkı, karşılıklı iki taraf için geçerli olan bir hak olarak her zaman olması gereken vergi ve cezayı arama hedefindedir⁵⁸⁵.

Danıştay, düzeltmenin çerçevesine yönelik uygulama ve kararlarında “*haksız yere fazla veya eksik istenen veya alınan vergi*” kavramının kapsamına, gecikme faizini⁵⁸⁶, tecil faizini⁵⁸⁷, gecikme zammını⁵⁸⁸ katmıştır. Buradan hareketle vergi aslı,

⁵⁸⁴ Benzer yönde bkz. Oktar, **Vergi Hukuku**, s.147.

⁵⁸⁵ Çağan, **Süreler**, s.59.

⁵⁸⁶ Danıştay 7. D'nin 12.5.1998 tarih ve E.1997/2636, K.1998/1807 sayılı kararı(Çevrimiçi), <http://www.danistay.gov.tr>, 17.10.2010. VDDK'nın 24.2.1995 tarih ve E.1994/80, K.1995/43 sayılı kararı(Çevrimiçi), <http://www.kazanci.com>, 3.7.2010.

⁵⁸⁷ Danıştay 3.D'nin 7.5.1998 tarih ve E.1996/5422, K. 1998/1674 sayılı kararı(Çevrimiçi), <http://www.danistay.gov.tr>, 17.10.2010.

⁵⁸⁸ VDDK'nın 21.4.2000 tarih ve E.1999/466, K. 2000/165 sayılı kararında “1995 yılına ilişkin kurumlar vergisi borcunun vadesinde ödenmemesi nedeniyle hesaplanarak ödeme emriyle istenen daha sonra hakkında haciz varakası düzenlenen gecikme zammının düzeltilmesi amacıyla yapılan şikayet başvurusunun reddine ilişkin işleme karşı açılan davanın reddi yolundaki vergi mahkemesi ısrar kararı temyiz edilmiştir. 6183 sayılı Amme Alacaklarının Tahsil Usulü Hakkında Kanununun 41 inci maddesinde amme alacaklarının Maliye Bakanlığınca belirlenecek usul ve esaslar dahilinde bankalar veya postaneler vasıta kılınmak suretiyle ödenebileceği, 44 üncü maddesinde de 41 inci maddeye göre yapılan ödemelerde ödemenin; çekin tahsil dairesine veya bankaya verildiği, paranın bankaya veya postaneye yatırıldığı gün yapılmış sayılacağı kurala bağlanmıştır. Olayda davacı kurum tahakkuk eden vergi borçlarını ödemek üzere vade tarihinde çek düzenleyerek çek bedelini vergi dairesi namına bloke ettirmiş, aynı tarihte posta yoluyla çeki, ekindeki dilekçeyle birlikte tahsil dairesine göndermiştir. Vergi dairesi adına bloke edilerek davacının tasarrufundan çıkan çek

vergi aslına bağlı olan veya olmayan vergi cezaları ile vergiye ilişkin gecikme zammı ve gecikme faizinden kaynaklanan hataların düzeltme yoluyla hukuka uygun forma dönüştürülmeleri mümkündür.

VUK'un hatalı hallerin sınırlı bazı durumların varlığı halinde gerçekleşeceğine yönelik hükümleri ve bunun uygulaması, önemli hak kayıplarına ve mükellef hakları bağlamında bazı sakıncalı durumların ortaya çıkmasına yol açmaktadır. Hangi durumların hata halini oluşturduğunun, pek çok olayda net olarak anlaşılabilmesi önemli bir sorun olarak ortada durmaktadır. Kısa sürede sonuç alma umuduyla düzeltme hükümlerine göre başvuruda bulunan pek çok kişi, taleplerinin reddi üzerine yargıya başvurduklarında, olayın “*düzeltilme hükümleri kapsamına girmediğini*” öğrendikleri an itibarıyla hukuken korunmasız kalabilmektedirler⁵⁸⁹. Bu sebeple düzeltme yolunun etkinliğini gölgeleyen düzeltme ile ilgili düzenlemelerdeki aksaklıkların giderilmesi gerekmektedir. Zira vergi hatası kavramının dar bir şekilde tanımlanması veya belli türdeki uyuşmazlıkların düzeltme kapsamı dışında değerlendirilmesi düzeltme kurumunun düzenleniş amacına uygun kullanılmasını engellemektedir⁵⁹⁰.

Sadece hata halleri ile sınırlı olmak üzere düzeltme başvurusu ve zamanaşımı süresi içinde tarhiyatın veya tahsil işlemlerinin esasına dönmek ve onu hata hallerine mahsus bir alanda irdelenmek mümkündür. Ancak özellikle dava açma süresinin geçirildiği durumlarda mevcut bir işlemde herhangi bir türde ve şekilde haksızlık ya

bedelinin vade tarihinde vergi dairesinin tasarrufuna girdiğinin kabulü gerektiğinden, davanın reddi yolundaki ısrar kararında hukuka uygunluk görülmemiştir.” denilmek suretiyle düzeltme işleminin reddine karşı açılan davayı reddeden ve bu kararda ısrar eden ilk derece mahkemesinin kararı bozulmuştur. (Çevrimiçi), <http://www.danistay.gov.tr>, 28.1.2011. VDDK'nın 26.1.1996 tarih ve E. 1994/286, K. 1996/41 sayılı kararında da gecikme zammının, vergi hatası iddiasıyla düzeltmeye konu yapılabileceğine hükmedilmiştir.(Çevrimiçi), <http://www.danistay.gov.tr>, 1.8.2011. Aksi yönde Danıştay 4. D'nin 13.5.1991 tarih ve E.1990/1749, K.1991/1749 sayılı kararı(Çevrimiçi), <http://www.danistay.gov.tr>, 17.10.2010.Danıştay 4. D. 7.12.2004 tarih ve E.2004/256, K.2004/2463 sayılı kararı(Çevrimiçi), <http://www.danistay.gov.tr>, 17.10.2010.

⁵⁸⁹ Örneğin önce idareye sonra yargıya başvuru pek çok olayda, idari başvuruların düzeltme hükümleri kapsamında olmadığı ve süreyi durdurmadığı ileri sürülerek açılan davalar süreden reddedilmektedir. Bkz. Bumin Doğrusöz, “Mükellefi Korumak”, **Referans Gazetesi**, 13.4.2009.

⁵⁹⁰ Uluatam/Methibay, s.228.

da hatanın olması durumunda düzeltme yolu dışında başka bir yol açık olarak öngörölmüş değildir. Bu durum idari başvuru yollarının haksızlıkları önleme fonksiyonunu konusuz bırakmaktadır. Bu açıdan temel anlayış, esasın usule feda edilmemesi olmalıdır. Bir konuda haksız bir tasarruf sözkonusu ise sorunun çözümüne yönelik kanallarının bir şekilde açık olmasını sağlayacak adımların atılması ve gerekli düzenlemelerin yapılması gereklidir.

Vergilendirme sürecinin olağan işleyişi dışında, vergi yargısı kararı üzerine yapılacak işlemlerde de hatalar yapılabilmektedir. Kararlarda hatanın dikkate alınmamış olması kaydıyla söz konusu hatalar hakkında düzeltme işleminin tatbiki mümkündür⁵⁹¹. Vergisel işlemlere karşı vergi mahkemesinde dava açılması durumunda vergi idaresinin 6183 sayılı Kanunun md. 54 ve devamında yer alan tahsile yönelik işlemlere başlayabilmesi mümkün değildir. İdarenin tahsile yönelik işlemlere başlayabilmesi davanın mükellef aleyhine reddi ile olanaklıdır. Cebri tahsil sürecinin başlayabilmesi için İYUK, md.28/5 gereği olarak ve uygulamada İHB 2 olarak adlandırılan vergi ve ceza ihbarnamesinin yargı kararına göre düzenlenip ilgililere bildirilmesi gerekmektedir. İşte yargı kararına göre yapılan işlemlerde her zaman maddi, açık ve mutlak hatalar bulunabileceğinden bunların mahkeme kararına uygun olup olmadığına dikkatedilmelidir. Örneğin mahkeme kararı çerçevesinde düzenlenen ve esasında bildirici özellik taşıyan bir ihbarnamede ödenmesi gereken miktarın yanlış hesaplanması, mahsup taleplerinin hesaplamalarda dikkate alınmaması gibi durumlarda ihbarnameye hem yargı yolu hem de düzeltme yolunun işletilebilir olması gerekmektedir⁵⁹².

Düzeltilme yoluyla içerisinde yer alan hataların ıslah edileceği verginin daha önce tahakkuk fişi veya ihbarname esasına göre tahakkuk ettirilmiş olması olasıdır. Hatta ihbarname ile yapılan tarhiyatlarda ödemeler yapıldıktan sonra da vergi

⁵⁹¹ Pehlivan, **Vergi Hukuku**, s.63.

⁵⁹² Yargı kararına göre gönderilen ihbarnamelere karşı dava açılıp açılmayacağı ve bu ihbarnamelerin niteliği hususunda tartışmalar ve ayrıntılı bilgi için bkz. Mahmut Kaşıkçı, “Vergi Hukukunda Yargı Kararları Üzerine Vergi İdaresi Tarafından Yapılan Bildirimlere Konu İşlemlerin Hukuki Niteliği ve Vergi Davasının Konusunu Oluşturup Oluşturmayacağı Sorunsalı Üzerine Bir İnceleme”, **Kazancı**, S.29-30, Ocak-Şubat 2007, s.39 vd.

hataları ortaya çıkabilir. Örneğin itirazsız ceza indirimi veya uzlaşma sonucunda yapılan ödemelerle ilgili daha sonra ortaya çıkan hatalara karşıda düzeltme işleminin yapılabilmesi olanaklıdır. İtiraz etmeden yapılan ödemelerde tarhiyat, idari veya yargısal planda herhangi bir organın tasarrufuna konu olmadığından vergi hataları herhangi bir engele takılmadan düzeltmeye konu olabilmektedir⁵⁹³.

Mükelleflerin İzahat Taleplerinin Cevaplandırılmasına Dair Yönetmeliğin⁵⁹⁴, md.8/e fıkrasında mükelleflerin ve vergi sorumlularının vergi uygulamaları ile ilgili işlemlerinin gerçekleşmesinden sonra yaptıkları başvuruları ile kanunun 122. maddesine göre vergi hataları ile ilgili yapılan düzeltme talepleri ve 124. maddesine göre Maliye Bakanlığınca incelenecek olan şikayet yoluyla müracaatlar özelge kapsamı dışında tutulmuştur. Bu çerçevede, vergi durumları ve vergi uygulaması bakımından müphem ve tereddüdü mucip gördükleri hususlar hakkındaki alacakları cevaplara göre hareket eden mükelleflere bu hareketleri cezayı gerektirse dahi ceza kesilmemekte ve gecikme faizi hesaplanmamaktadır(VUK, md. 369). Görüleceği üzere özelgenin sağladığı bu son imkandan yararlanma, vergilendirme işlemlerinden önce başvurulması durumunda hüküm ifade etmektedir. Bu sebeple adı geçen yönetmelik çerçevesinde hatalı işlemlerin yapılmasından sonra idareye yapılacak başvurular, özelge başvurusu çerçevesinde değerlendirilmemektedir. Bir başka ifadeyle düzeltme, kapsamı itibariyle özelge başvuruları içerisinde yer almamaktadır.

⁵⁹³ Yafes Pehlivan, “Vergi Hatalarının Düzeltilmesi”, **Lebib Yalkın**, Kasım 2005, S.23, s.63-64; Mehmet Nadir Arıca, “Mükellef ve Vergi Sorumlularının Muhatap Olabilecekleri Vergi Hataları VII”, **Maliye ve Sigorta Yorumları**, Mart 2010, S.451, s.94-95.

⁵⁹⁴ RG, 28.08.2010 tarih, S.27686.

2. VERGİ HATALARI KONUSUNDA YARGI ORGANLARININ KARAR VERMEMİŞ OLMASI

VUK'un 125. maddesi usuli anlamda kesinleşen vergilere karşı da düzeltme ve yargı yolunu tekrar açan bir düzenlemeye sahiptir⁵⁹⁵. Maddede yer alan “*Vergi mahkemesi, bölge idare mahkemesi ve Danıştaydan geçmiş olan muamelelerde vergi hataları bulunduğu takdirde, bu hatalar, yargı kararları kesinleşmiş olsa bile, evvelki maddelerde yazılı usul dairesinde düzeltilebilir.*” hükmü, sadece hatalı tarhiyat ve işlemler için geçerli bir hükümdür. Mükelleflerin bu yolu kullanabilmelerinin iki şartı vardır. İlk ve temel şart, hatalı olduğu ileri sürülen işlem hakkında yargının karar vermemiş olması; ikinci ve uygulamada sonuçlarını ortaya çıkaran şart ise içerisinde hatanın mevcut olduğu ileri sürülen tarhiyat veya tahsil işlemlerin hukuki uyumsuzluk mahiyetinde olmamasıdır⁵⁹⁶. Hakkında karar verilen hata halleri için ilk kez veya tekrar düzeltmeye başvuramama veya düzeltmeye karar verememe hali hem mükellef başvuruları hem de resen düzeltme için geçerlidir⁵⁹⁷. Burada sözkonusu edilen hatalar, vergi mahkemesi kararlarında yapılan hatalar değildir. Bu hatalar mükellef veya idare tarafından yapılmış olup mahkemeye intikal eden işlemlerdeki hatalardır. Mahkeme kararlarındaki hatalara karşı vergi dairesi müdürü düzeltme yönünde karar verememektedir. Bu hataların kararı veren mahkemece düzeltilmesi gerekir. İşte hata konusunda vergi mahkemeleri tarafından bir karar verilmesi durumunda artık düzeltme idari başvuru süreci kapanmış olmaktadır⁵⁹⁸.

VUK'un 125. maddesinde yer alan, “...yargı kararları kesinleşmiş olsa bile evvelki maddelerde yazılı usul dairesinde düzeltilebilir.” ifadesi ile kesinleşen yargı

⁵⁹⁵ Düzeltmenin şümulü kenar başlıklı VUK, md. 125; “*Vergi mahkemesi, bölge idare mahkemesi ve Danıştaydan geçmiş olan muamelelerde vergi hataları bulunduğu takdirde, bu hatalar, yargı kararları kesinleşmiş olsa bile, evvelki maddelerde yazılı usul dairesinde düzeltilebilir. Şu kadar ki; düzeltmenin yapılabilmesi için hatalar hakkında anılan yargı mercileri tarafından bir karar verilmemiş olması şarttır.*”

⁵⁹⁶ Nurettin Bilici, “Ferahat Müessesesinin Vergi Hukukundaki Yeri”, **Prof. Dr. Mualla Öncel’e Armağan**, Ankara, 2009, s.354.

⁵⁹⁷ Özyer, s.238.

⁵⁹⁸ Dumlu, s.302

kararları için dahi düzeltme hükümlerinin uygulanabileceği öngörölmüş durumdadır. Buradan hareketle hükmün henüz kesinleşmeyen ve devam etmekte olan davalarda, dava konusu edilen vergilendirme işleminde var olan vergi hataları için deuygulanabileceğini kabul etmek ve vurgulamak gerekir. Çoğun içinde azında bulunacağı veya bütün için doğru olan şeyin parçalar için de doğru olacağı prensibine dayanan evleviyet yolu, daha önemli bir durum için kabul edilen bir hükmün daha az önemli durumlarda da uygulanabilmesini sağlamaktadır. Bubakımdan kesinleşen yargı kararı olsadahi yukarıdaki şartlar var ise işlemler gerektiğinde düzeltme işlemine konu edilebiliyorsa, henüz kesinleşmemiş veya devam etmekte olan bir davada, dava konusu vergilendirme işlemindeki vergi hatasının düzeltme konusu edilmesi mümkün olmalıdır⁵⁹⁹.

VUK, md. 125'in son cümlesinde yer alan “...*düzeltilmesi için hatalar hakkında anılan yargı mercileri tarafından bir karar verilmemiş olması şarttır.*” şeklindeki koşullu kabulün kabul edilmesinin iki nedeni ve dayanağı vardır. İlk neden ve dayanak, anayasal bir temele bağlıdır. Buna göre güçler ayrılığı ilkesinin bir gereği olarak yargı işlemine konu olmuş bir hususun idari bir işleme değiştirilemesi olanaksızdır. Diğer neden ve dayanak ise usul hukukunun kesin hükme tanıdığı geçerliliğin yargı kararına dokunulmamasını gerektirmesidir⁶⁰⁰. Bu düzenlemenin temel amacı ise müstakbel bir kargaşayı önlemektir. Zira bu şartın kabul edilmemesi durumunda yargı marifetiyle çözüme kavuşturulduğu düşünülen hata hallerinin daha sonra düzeltme başvurusuna muhatap edilmesi söz konusu olabilecektir. Başka bir ifadeylebu hükmün kabul edilmemesi durumunda yargıya giden bütün ihtilafların daha sonra düzeltmeye konu edilebilmeleri mümkün hale getirilebilecektir. Bu sebeple yargının karar verdiği durumlarda mükelleflerin yapabileceği tek bir şey kalmaktadır, o da kanun yollarına yani üst mahkemelere başvurmaktır⁶⁰¹.

⁵⁹⁹ Sekdur, s.247.

⁶⁰⁰ Öncel/Kumrulu/Çağan, s.181.

⁶⁰¹ **Vergi Usul Kanunu ve İzahları**, s.284-285.

VUK'un 125. maddesinde yer verilen düzeltme yoluna başvurulabilmesi için yargının hata konusunda karar vermemiş olması gerekir hükmünden yargılamanın hangi aşamasının kastedildiği açık değildir. Örneğin ilk derece mahkemesinin hata halinin var olup olmadığını değerlendirmesi sonucunda verdiği kararın kesinleşmesi gerekli midir, yoksa bu karar düzeltme başvurusunda bulunmaya engel midir? Bu konuda VDDK'nın 27.11.1992 tarih E.1992/40, K.1992/448 sayılı kararında “*Vergi Usul Kanununun değinilen 125. maddesinde düzeltme yapılabilmesi için vergi hataları hakkında yargı yerlerince bir karar verilmemiş olmasının arandığı, 1983 ve 1984 yıllarına ilişkin Emlak Vergilerine karşı açılan davalarla ilgili olarak yargı yerlerince verilen kararların incelenmesinden ise vergi hatası yapılıp yapılmadığı noktasında araştırıldığı ve hatanın bulunmadığı sonucuna varıldığı anlaşıldığından, Yasadan dolayı bu vergilerin düzeltme ve şikayet yoluyla iadesine olanak bulunmamaktadır.*” şeklinde hüküm kurularak dolaylı olarak Danıştay tarafından onanan ve dolayısıyla kesinleşen yargı kararlarının olması durumunda düzeltme yolunun kapanacağı kabul edilmiştir⁶⁰².

Hakikaten VUK'un 125. maddesinin son cümlesinde belirtilen “*hata ile ilgili yargının karar vermemiş olması gerekir*” şartlı ifadesinden kesinleşmiş yargı kararlarının anlaşılması gerektiği kabul edilmelidir. Örneğin vergi mahkemesinin hata konusunda veya hata halini de içerecek şekilde bir değerlendirme yapması düzeltme başvurusunun yapılmasına engel olmamalıdır⁶⁰³. Yargı kararının kesinleşmemiş olduğu bir süreçte düzeltme başvurusunun kabul edilmesi durumunda, yargılama, düzeltmeye konu olan işlemler itibariyle konusuz kalacaktır. Diğer yandan düzeltme sonuçlanmadan hata hakkında hüküm içeren yargı kararının kesinleşmesi halinde de düzeltme başvurusu konusuz kalacaktır. Bununla birlikte bir Danıştay kararına göre vergi hatası ile ilgili iddiaların yargı yerlerince inceleniyor olması halinde dahi düzeltme yolu kapanmaktadır⁶⁰⁴. Ancak bu yaklaşımın dikkate

⁶⁰² (Çevrimiçi), <http://www.danistay.gov.tr>, 12.6.2010.

⁶⁰³ Ancak bu durumda vergi hatalarının özellikleri arasında yer alan açıklık ilkesinin zarar göreceği unutulmamalıdır.

⁶⁰⁴ “213 sayılı VUK'nun 125. maddesi vergi hatalarının düzeltilebilmesi için, hatalar hakkında itiraz ve temyiz komisyonları tarafından bir karar verilmemiş olmasını öngördüğünden ve

alınması durumunda hatalı işlemlere karşı hem düzeltme başvurusunda bulunabilmem de yargı yoluna başvurabilme yönündeki tüm tezler çürümüş olmaktadır. Düzeltme müessesinin getiriliş maksadına uygun düşmeyen bu yaklaşımın rağbet görmemesi gerekmektedir.

Sonuç itibariyle vergi hatası yargı kararının çözümü dışında kalmışsa, örneğin matrahta veya vergi tutarında bir hesaplama hatası varsa ve yargı kararı hesaplamayı değil, yalnızca vergiyi doğuran olayın gerçekleşip gerçekleşmediği hakkında bir değerlendirmede bulunmuşsa mevcut hataların düzeltilmesi anlamında bir tartışma ve düzeltme işleminin yapılmasında engel bulunmamaktadır⁶⁰⁵. Başka bir ifadeyle yargı organları tarafından vergi hataları ile ilgili bir karar verilmemiş ise, VUK'ta yer alan düzeltme hükümleri sadece idari aşamadakalan vergisel uyuşmazlıklara değil, aynı zamanda yargı organlarına intikal etmiş vergisel uyuşmazlıklara da uygulanabilecektir⁶⁰⁶. Örneğin Danıştay 3. D'nin 11.3.1999 tarih ve E. 1998/1035, K. 1999/968 sayılı kararında “*Olayda, Vergi Mahkemesinin temyiz edilmemek suretiyle kesinleşen 15.2.1996 gün ve K.1996/171 sayılı kararı, vergi hatası oluşturduğu ileri sürülen konu hakkında verilmiş bir karar olmayıp, davanın süreaşımı nedeniyle reddine ilişkin bir karar olduğundan, 213 sayılı Vergi Usul Kanunu'nun yukarıda anılan 125. maddesine göre bu karar, düzeltme ve şikayet yolunun izlenmesine engel değildir. Bu nedenle uyuşmazlığın, düzeltme şikayet kapsamında değerlendirilerek bir karar verilmesi gerekirken, evvelce açılan dava ile tarafları aynı olan ve aynı*

davacının vergilendirme hatasına ilişkin iddiaları yargı mercilerine intikal ederek incelenmekte bulunduğundan, bu konudaki düzeltme isteminin idarece reddinde kanuna aykırılık görülmemiştir”. Bkz. Danıştay 4. D. 14.4.1977 tarih ve E. 1976/2809, K. 1977/1056 sayılı kararı (DD, S. 28-29, Yıl 8, 1978, s.329-330).

⁶⁰⁵

Kaneti, **Vergi Hukuku**, s.162.

⁶⁰⁶

Ancak hata konusunda yargının karar vermiş olması halinde düzeltme yolu kapanmaktadır. Bkz.Danıştay7. D'nin 5.10.1999 tarih ve E. 1999/370, K. 1999/3194 sayılı kararı; “*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 da 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 başvurulmak suretiyle açılan işbu davada, aynı konunun incelenmesine olanak bulunmadığından, mahkemece davanın reddinde isabetsizlik görülmemiştir*”.(Çevrimiçi), <http://www.kazanci.com>, 20.5.2010.

konuda açılan işbu davanın incelenmesine olanak bulunmadığı gerekçesiyle reddedilmesinde hukuka uyarlık görülmemiştir.” şeklinde hüküm tesis edilerek işin esasına girilmeden kesinleşen kararların düzeltme başvurusunda bulunmaya engel olmadığına karar verilmiştir⁶⁰⁷.

3. DÜZELTME KAPSAMININ BELİRLENMESİNDE TARTIŞMALI ve ÖZEL DURUMLAR

Vergilendirmeye ilişkin olup düzeltilmesi mümkün olan hataların genel tanımı ve çerçevesinin ortaya konulmasından sonra tartışmalı ve özel hususlara değinmekte yarar vardır. Tarhiyatın esasına yönelik iddialar, ihbarnamelerin tebliğinde hata yapılması, mükellefiyet tesisi, mükellefiyetin silinmesi gibi vergilendirmeye ilişkin idari işlemler⁶⁰⁸, hukuki bir ihtilafın çözümüne yönelik iddialar⁶⁰⁹, bir vergi incelemesi veya defter ve belge incelemesi ile kesinlik kazanacak istisnalar, mükellefin değerlendirme hatalarından doğan matrah fazlalık veya noksanlıkları, muayyen bir hesap döneminde amortisman ayırmayı unutan mükellefin daha sonra yaptığı düzeltme başvurusu, vergi inceleme raporları ve eklerine dayanak teşkil eden belgelerdeki hatalar, takdir komisyonu kararlarındaki hesap ve matrah hataları, muafiyet ve mükellefiyet durumunun tartışmalı olduğu hallerde ileri sürülen mükellefiyet hatalarına bağlı talepler düzeltme hükümlerine göre

⁶⁰⁷ (Çevrimiçi), <http://www.danistay.gov.tr>, 22.4.2011. Aynı yönde ve aynı gerekçeyle verilen kararlar için bkz. VDDK'nın 27.11.1992 tarih ve E. 1992/250, K. 1992/449 sayılı kararı(Çevrimiçi), <http://www.danistay.gov.tr>, 22.4.2011; Danıştay 3. D'nin 23.3.1999 tarih ve E. 1997/4547, K. 1999/1130 sayılı kararı(Çevrimiçi), <http://www.danistay.gov.tr>, 22.4.2011.

⁶⁰⁸ Danıştay 3. D'nin 25.10.2005 tarih ve E.2005/529, K.2005/2279 sayılı kararına göre “Adına henüz bir vergi salınmayan kooperatifin mükellefiyetinin silinmesi istemine yönelik başvurusunun idari davaya konu edilebilecek bir işlem tesisine yönelik olduğu ve bu başvuruya (60) gün içinde cevap verilmemesi suretiyle kurulan Maliye Bakanlığı işleminin hukuka uygunluğu yönünden yapılacak inceleme sonucuna göre karar verilmesi gerektiği anlaşılan olayda bu başvurunun; vergi muameleleri nedeniyle haksız yere vergi istenmesi veya alınmasıyla ilgili hataların düzeltilmesine yönelik hükümler çerçevesinde değerlendirilmesi suretiyle verilen kararda hukuka uygunluk görülmemiştir”.(Çevrimiçi), <http://www.danistay.gov.tr>, 28.4.2011.

⁶⁰⁹ Hasan Hacigül/Veli Karataş, “213 Sayılı Vergi Usul Kanunu’nda Düzeltme ve Şikayet Yolu”, **Vergi Dünyası**, Kasım 2007, S.315 (Çevrimiçi) <http://www.vergidunyasi.com.tr>, 12.1.2011.

düzeltilmesi tartışmalı olan ve genellikle mümkün olmayan konulardır. Dikkat edilirse yukarıda örnek olarak belirlenen hususların hepsi ya bir diğer işlemi gerekli kılmakta ya da açık olarak vergi hatasından bahsedilmesini mümkün kılmayacak konulara işaret etmektedir. Görüleceği üzere bir vergi incelemesini, resen takdir işlemini, yargı makamlarının kararını veya GİB ile Maliye Bakanlığının yön vermesini gerektiren durumlar vergi hatalarının düzeltilmesinde tartışmalı ve özel durumları ortaya çıkarmaktadır⁶¹⁰.

3.1. Vergi Hatası Niteliği Taşımayan Hukuki Uyuşmazlıklar

Vergisel işlemlerde yaşanan uyuşmazlıkların iki şekilde gerçekleşmesi mümkündür. Bunlardan ilki, mevzuatın olaya uygulanması sırasında hukuki kuralların yorumundan doğan hukuki sakatlıklardır. Bu tür hukuki sorunların çözüme kavuşturulabilmesi için yargı yoluna başvurmak gerekmektedir. Diğeri ise olaya yorum sonucu uygulanacak hukuki hükümler dışında kalan ve uygulamadan kaynaklanan hukuki sakatlıklardır. Bu tür sakatlıkların düzeltilmesi, yorumu gerektiren sakatlıkların çözümünü öngören kurallarından daha zor değildir. İlk durumda sorunun çözüme kavuşturulabilmesi için yargı yoluna başvurmak gerekmekte iken sözü edilen ikinci şekilde var olduğu iddia olunan hukuki sakatlıkların idari aşamada çözümlenmesini mümkün kılacak yasal düzenlemeler bulunmaktadır. Bu düzenlemelerden biri de düzeltme yoludur⁶¹¹.

Hukuki uyuşmazlıklar daha çok vergilendirme işleminin özüne ilişkin vergi idaresi ile mükellef arasında hukuken tartışma konusu yapılabilecek konularda ortaya çıkmaktadır. Yani, hukuki uyuşmazlık hallerinde yoruma açık, belirsiz, tartışma ve görüş ayrılığı çıkabilecek konular ön plandadır. Bu hallerde taraflardan biri işlemde sakatlık olduğunu iddia ederken diğer taraf işlemin kanun hükümlerine uygun olduğunu iddia etmektedir. Bu tür tartışmalar; maddi olaya ilişkin açık olmayan noktalardan, kanun hükümlerinin kaleme alınış şeklinden, maddi olayın karmaşık

⁶¹⁰ Arıca, **VII**, s.95-96.

⁶¹¹ M. Kamil Mutluer, **Vergi Genel Hukuku**, Bilgi Üniversitesi Yayınları, İstanbul 2006, s.155.

niteliğinden, olaydaki teknik özelliklerden, vergilendirme şekillerinden, tebliğ usul ve şekillerinden doğabilmektedir⁶¹². Başka bir yaklaşımla bu anlaşmazlıkların, vergilendirmeye ilişkin maddi olguların varlığı konusunda ortaya çıkması mümkün olduğugibi, maddi olgulara ilişkin yürürlükteki kuralların farklı yorumlanması sonucunda da ortaya çıkabilmesi olasıdır. Örneğin bir gelirin gerçekten elde edilip edilmediği birinci duruma; elde edildiğinde anlaşmazlık bulunmayan bir gelirin kanundaki gelir unsurları içine girip girmediği ya da hangi gelir unsuruna girmesi gerektiği ikinci duruma örnektir. Bu tür uyuşmazlıklar için düzeltme yolu kapalıdır. Hukuki uyuşmazlıkların, vergi hatalarında olduğu gibi kolaylıkla belirlenmesi ve tarafların bu uyuşmazlıklar üzerinde ortak bir görüşe varması güç olduğundan olası hak kayıplarının önlemek için her olay özelinde vergi hatasının varlığı araştırılmalı ve buna göre yol haritası çizilmelidir. Vergi hatasının varlığına yönelik emin olunmayan hallerde bunlar için yargı yoluna başvurulması mükellefin yararına olacaktır⁶¹³.

Vergi hataları nispeten kolay görülebilen, üzerinde tartışmaya pek gerek olmayan açık ya da oldukça basit yanlışlıklardır. Bu nedenle kanun koyucu vergi hatalarına özgü olmak üzere ayrı bir çözüm yolu benimsemiştir⁶¹⁴. İşte VUK'ta sözü edilen ve açık ve mutlak olan hataların düzeltilmesini sağlayan idari başvuru yolu düzeltmedir. Düzeltme yoluna başvuru çerçevesinde *“idareden düzeltilmesi talep edilebilecek vergi hataları, kendisinden düzeltme isteminde bulunulan idari makamın veya uyuşmazlık halinde yargı yerinin, anılan Kanunun 3'üncü maddesinde öngörülen yorum tekniklerine başvurmadan, ilk bakışta anlayabileceği açıklıktaki vergilendirme yanlışlıklarıdır”*⁶¹⁵. Düzeltme adı verilen bu çözüm yolunun anlamı ve işlevi mevcut hukuki aksaklığın niteliğine bağlıdır. Hata olduğu konusunda ihtilaf olmayan hukuki aksaklıklar açısından bu yol açık ve etkindir.

⁶¹² Öncel/Kumrulu/Çağan, s.176-177.

⁶¹³ Recai Dönmez, **Vergi Hukuku**, Anadolu Üniversitesi Yayını, 4. Baskı, Eskişehir, 2006, s.252.

⁶¹⁴ Öncel/Kumrulu/Çağan, s.174.

⁶¹⁵ Danıştay 7.D'nin 15.3.2005 tarih ve E.2001/1047, K. 2005/380 sayılı kararı(Çevrimiçi), <http://www.danistay.gov.tr>, 7.11.2011; VDDK'nın3/7/2009 tarih ve E.2007/817, K.2009/337 sayılı kararı(özel arşiv).

Hukuki uyuşmazlığın olduğu hallerde düzeltme yolunun kullanılması olanaklı değildir. İhtilaf konusunda ittifak yoksa düzeltme yoluna itibar edilemez. Bu açıdan uyuşmazlığın, vergi hatası dışında maddi olayların değerlendirilmesi ve irdelenmesini gerektiren hukuksal bir sorun olarak ortaya çıkması veya yorumu gerektirmesi durumunda düzeltme veya şikayet yoluyla yapılan başvurunun reddi halinde açılan davanın kabul edilme olanağı yoktur⁶¹⁶. Başka bir ifadeyle budurumlarda düzeltme veya şikayet yoluyla yapılan başvurunun incelenmesine olanak yoktur. *“Aksi halde, dava açma süresini geçiren mükelleflere, düzeltme zamanaşımı süresi içinde, düzeltme ve şikayet yoluyla uyuşmazlığın esasına yönelik dava açma olanağı tanınmış olur ki, böylesine bir uygulamanın sözü geçen madde hükümlerine ve kanun koyucunun amacına ters düşeceği kuşkusuzdur”*⁶¹⁷. Bunun yanısıra böyle bir anlayış hem hukuk sistemini felç edecek hem de tarhiyata karşı zamanaşımı süresi içinde her zaman işin esası hakkında dava açma imkanının verilmesi şeklinde bir sonuç doğuracaktır⁶¹⁸. Bu bakımdan vergilendirme işlemine karşı süresinde açılacak idari davada incelenebilecek hukuki sakatlıkların, VUK’un 124. maddesinde vergi hataları için öngörülen idari başvuru yolu izlenerek tesis ettirilen işleme karşı açılan idari davada incelenmesine ve bu inceleme sonucuna göre hüküm kurulmasına olanak yoktur⁶¹⁹.

⁶¹⁶ Danıştay İçtihatları Birleştirme Kurulu da 15.06.1974 tarih ve E. 1965/34-1966/49, K. 1974/13 sayılı kararında *“Tarafların iddia ve savunmaları ile dayandıkları kanun hükümlerinden de anlaşılacağı üzere, her iki dava konusu olaylarda; “açık olarak vergiye tabi olmıyan veya vergiden muaf bulunan kimselerden” veya “açık olarak vergi mevzuuna girmiyen 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 isteklerini reddeden Maliye Bakanlığı işlemlerinde herhangi bir kanunsuzluk görülmemektedir.”* şeklinde görüşünü açıklamak suretiyle hata halleri dışında hukuki sorun ya da uyuşmazlıkların bulunması halinde düzeltme yolunun kapalı olduğuna hükmetmiştir. (RG, 4.12.1974 tarih, S.15082).

⁶¹⁷ VDDK’nın 12.11.1993 tarih ve E.1993/131, K.1993/134 sayılı kararında karşı oy görüşü(Çevrimiçi), <http://www.danistay.gov.tr>, 12.3.2011.

⁶¹⁸ Özyer, s.235.

⁶¹⁹ Danıştay 7. D’nin 16.11.2005 tarih ve E.2002/4300, K. 2005/2763 sayılı kararı(Çevrimiçi), <http://www.danistay.gov.tr>, 7.11.2010.

Vergi kanununun ilgili hükümlerinin uygulanması konusunda idare görüşünün farklı olması, tarhiyatın dayanağının geçersiz olması ya da incelemede bazı unsurların göz ardı edildiği gerekçesi ile yapılan düzeltme başvurusunun reddidurumunda, hukuki bir tartışmanın varlığı sebebiyle yargı yerlerince söz konusu istem işin esasına girerek konu yönünden reddolunmalıdır⁶²⁰. Düzeltme yolu pratik yararlarının yanısıra, hata kavramına dikkat edilmemesi durumunda, mükellefleri uyuşmazlığın yargı merciince çözüme kavuşturulma imkanını yitirmeleri gibi önemli bir hak düşürücü sonuçla karşı karşıya bırakmaktadır. Ayrıca bu durumda herhangi bir türde çözüm yolunu canlandırmak da hukuken mümkün olmamaktadır⁶²¹.

Uygulamada hata halleri ile hukuki uyuşmazlık hallerinin ayırt edilmesinde kesin formüller bulunmamaktadır. Vergilendirme sürecinde vergi idaresi ile mükellef arasında doğacak uyuşmazlıkların hangi hallerde vergi hatası, hangi hallerde hukuki uyuşmazlık olarak nitelendirileceği konusu öteden beri üzerinde tartışılan bir husustur. Bu konuda yargı organlarının takındığı net bir tavır ve buna bağlı olarak içtihat birliği söz konusudeğildir. Danıştay tarafından verilen kararlar çok farklı şekillerde ortaya çıkabilmektedir. Bazı kararlarda vergi mahkemesi konuyu hata çerçevesinde değerlendiriyor iken, Danıştay bu kararı bozabilmekte; bazı durumlarda vergi mahkemesi konuyu hukuki uyuşmazlık çerçevesinde değerlendiriyor iken Danıştay hata olarak konuyu görebilmektedir. Danıştay daireleri hata veya hukuki uyuşmazlık olarak görerek bozma kararı verdiği pek çok durumda kararlarını oy çokluğu ile alabilmektedir. Yayımlanan VDDK kararlarına bakıldığında vergi

⁶²⁰ Bu konuda bir görüşe göre bu durumda açılan davanın hukuki uyuşmazlığın çözümü için gerekli süreler içinde yargı mercilerine başvurulmadığı gerekçesiyle esasa girilmeden usulen reddedilmelidir (İYUK, md.14/3, 15/1-a). Bkz. Öncel/Kumrulu/Çağan, s.177, 184. Bu görüşün kabulü güçtür. Açılan davanın konusu düzeltme red kararının iptalini istemekten ibarettir. Bu karara karşı 30 gün içerisinde dava açılması durumunda açılan davanın her ne sebeple olursa olsun süreden reddi mümkün değildir. Bu durumda mahkeme işin esasına girerek konuyu incelemek ve hukuki uyuşmazlığa tesadüf etmesi durumunda davayı konu yönünden reddetmek durumundadır.

⁶²¹ Düzeltme başvurusu, daha ziyade her hangi bir sebeple, süresinde dava konusu edilemeyen ve vergi hatası kapsamında olduğu hususu tartışma dışında olan vergisel uyuşmazlıkların çözümünde kullanılması önerilen bir yol niteliği taşımaktadır. Bu tanımlama için bkz. Ahmet Tomul, "Vergi Yargısı Kararları Işığında Düzeltme ve Düzeltme Şikayet Müessesesinin Kısa Bir Değerlendirmesi-I", **Yaklaşım**, Ocak 2008, S.181, s.258.

mahkemeleri hatanın varlığı konusunda ısrar etmekte iken bu kararlar olayda hukuki uyumsuzluk vardır gerekçesiyle oybirliği veya oyçokluğu ile bozulabilmektedir. Esasında vergi mahkemesinin hatayı kabul ettiği durumlarda Danıştay,hukuki uyumsuzluk çerçevesinde tavır alırsa düzeltme yolunun kapalı olduğu yönünde bir kuşku yoktur. Zira bu durumlarda açık ve mutlak vergi hatası bulunmamaktadır. Ancak vergi mahkemesinin hukuki uyumsuzluk çerçevesinde hüküm verdiği durumlarda açıklık ve mutlaklık ilkelerinin zedelenmesine rağmen Danıştay'ın, işlemi hatalı işlem olarak kabul etmesi durumunda düzeltme yapılabilmektedir⁶²². Bir başka deyişle yargı aşamasında son sözü söylemeye muktedir olan Danıştay, olayda hem ilk derece mahkemesi hem de bazı Danıştay üyeleri hukuki uyumsuzluk yönünde vaziyet olsa bile “*hata vardır*” şeklinde hüküm tesis ettiğinde hatanın varlığı kabul edilmiş sayılmakta, tam tersi durumlarda ise olayda hukuki uyumsuzluğun veya başka bir hukuki sorunun var olduğu kabul edilmektedir. Görüleceği üzere bu konularda yargının takındığı yeknesak bir tavır yoktur.

Aşağıda farklı Danıştay dairelerin farklı yönlerde aldığı kararlara örnekler verilmektedir.

Danıştay 3. D'nin 28.10.2003 tarih ve E.2001/3687, K.2003/4764 sayılı kararında vergi mahkemesinin, dekapaj işi nedeniyle ödenen istihkak bedelleri üzerinden tevkif edilen gelir vergisi ve fon payının iadesi istemiyle yapılan düzeltme veyaşikayet başvurusunun reddi yolunda tesis edilen işleminhata gerekçesiyle iptali kararı, hukuki uyumsuzluk gerekçesiyle oyçokluğu ile bozulmuştur⁶²³.

⁶²² Kamuoyu ile paylaşılan kararlara bakıldığında Danıştay 3. Daire ihtilafli konularda hukuki uyumsuzluk demekte; 4. Daire hatanın varlığını kabul etmekte; 7. Daire katı şekilde hukuki uyumsuzluk kurumuna sadık kalmakta; 9. Daire hatanın varlığına daha fazla itibar göstermekte ve nitekim VDDK vergi mahkemelerin hata hususunda ısrar kararı verdiği durumlarda dahi tavrını hukuki uyumsuzluk yönünde ortaya koymaktadır.

⁶²³ (Çevrimiçi), <http://www.danistay.gov.tr>, 17.10.2010. Danıştay 3. D'nin 23.3.1999 tarih ve E.1997/4547, K.1999/1130 sayılı kararında gelir vergisi tarhiyatına karşı açılan davanın süre aşımı yönünden reddedilmesi tarhiyatta vergi hatası bulunmadığı anlamına gelmeyeceği, tarhiyatta vergi hatası bulunup bulunmadığı araştırılmadan, düzeltme başvurusunun reddine ilişkin işleme karşı açılan davanın reddi yolunda verilen kararda hukuka uygunluk bulunmadığına hükmedilmiştir.(Çevrimiçi), <http://www.danistay.gov.tr>, 17.10.2010. Danıştay 3. D'nin 7.5.1998 tarih ve E.1996/5422, K.1998/1674 sayılı kararında tecil faizinin

Danıştay 4. D'nin 11.6.2008 tarih ve E.2007/1116, K.2008/2266 sayılı kararında sit alanı içerisinde kalan gayrimenkulün, mülkiyeti hazineye ait gayrimenkulle değiştirilmesi işlemi katma değer vergisine tabi görülmediğinden, konuda hata çerçevesinde işlem yapılması gerekirken hukuki uyumsuzluk sebebiyle verilen red kararı bozulmuştur⁶²⁴.

Danıştay 7. D'nin 25.10.2005 tarih ve E.2002/4493, K.2005/2546 sayılı kararında davacı kurumca satın alınan araçların taşıt alım vergisine tabi olup olmadığının belirlenmesi, 1318 sayılı Finansman Kanunu ve 4054 sayılı Rekabetin Korunması Hakkında Kanunun taşıt alım vergisine ilişkin hükümlerinin yorumlanmasına bağlı bulunduğundan, hukuki sorun teşkil eden uyumsuzluk hakkında, düzeltme hükümlerini uygulayan vergi mahkemesinin kararı bozulmuştur⁶²⁵.

hesabı açık bir vergilendirme veya hesap hatası oluşturmadığından düzeltme hükümlerinin uygulanamayacağına dayanılarak mahkeme kararı bozulmuştur(Çevrimiçi), <http://www.danistay.gov.tr>, 17.10.2010. Danıştay 3. D'nin 18.2.1998 tarih ve E.1996/5948, K.1998/469 sayılı kararında vergi inceleme raporuna dayanılarak 1992 yılı için resen yapılan tarhiyatlara karşı açılan davanın kabul edilmesi yolunda verilen mahkeme kararının Danıştay tarafından onanarak kesinleşmesi üzerine, aynı rapora dayanılarak Aralık 1992 dönemi için salınan ve dava konusu edilmeyerek kesinleşen vergi ve cezanın ret ve iadesi için düzeltme yoluyla dava açılmasına olanak bulunmadığına hükmedilerek vergi mahkemesi kararı bozulmuştur(Çevrimiçi), <http://www.danistay.gov.tr>, 17.10.2010.

⁶²⁴ (Çevrimiçi), <http://www.danistay.gov.tr>, 17.10.2010. Danıştay 4. D'nin 23.2.2006 tarih ve E.2005/1282, K.2006/289 sayılı kararında yurtdışından döviz olarak gelen ücret gelirlerinin beyanı halinde açık bir vergilendirme hatasının kabulü gerekeceğinden vergi mahkemesinin kararı bozulmuştur(Çevrimiçi), <http://www.danistay.gov.tr>, 17.10.2010. Danıştay 4. D'nin 13.7.2005 tarih ve E.2004/209, K.2005/1440 sayılı 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 görülüp, hukuki uyumsuzluk nedeniyle düzeltme talebinin reddi oyçokluğu ile bozulmuştur(Çevrimiçi), <http://www.danistay.gov.tr>, 17.10.2010. Danıştay 4. D'nin 31.3.2004 tarih ve E.2003/1191, K.2004/635 sayılı kararında vergi mahkemesinin konuda hata göyerek kabul ettiği bir konudahukuki bir ihtilafın çözümüne yönelik iddiaların düzeltme kapsamında değerlendirilemeyeceği ileri sürülerek verilen karar bozulmuştur(Çevrimiçi), <http://www.danistay.gov.tr>, 17.10.2010.

⁶²⁵ (Çevrimiçi), <http://www.danistay.gov.tr>, 18.10.2010. Danıştay 7. D'nin 26.10.2004 tarih ve E.2001/4114, K.2006/2639 sayılı kararında banka şubesinin, idari davada taraf olma ehliyetinin bulunduğu; davacı banka şubesinin verdiği teminat mektubu nedeniyle tarh ve tahakkuk ettirilerek tahsil edilen verginin, teminat mektubunun istisna kapsamında yer aldığı iddiasıyla, düzeltme yoluyla iadesi istemiyle yapılan başvurunun, VUK'ta yer alan vergi

Danıştay 9. D'nin 6.11.2008 tarih ve E.2007/1454, K.2008/5158 sayılı kararında belediyece yapılan kapalı zarf usulü ihale nedeniyle alınan tellallık harcının, düzeltme başvurusu yoluyla geri istenebileceği, harca konu olmayan kapalı zarf usulü ihalede alınan tellallık harcının, vergilendirmede hata kapsamına girdiği ileri sürülerek vergi mahkemesinin red kararı bozulmuştur⁶²⁶.

VDDK'nın 10.10.2008 tarih ve E.2007/733, K.2008/624 sayılı kararında yatırım indirimi tutarının, tevkifata tabi olmasını öngören açık bir düzenleme

hatası kapsamında olmadığı, hukuki ihtilaf olduğu ileri sürülerek vergi mahkemesinin kararı bozulmuştur.(Çevrimiçi), <http://www.danistay.gov.tr>, 18.10.2010. Danıştay 7. D'nin 7.10.2004 tarih ve E.2001/2601, K.2004/2400 sayılı kararında damga vergisine tabi bir kağıdın düzenlenmesinden ve vergiyi doğuran olayın meydana gelmesinden sonra iptal edilmesi halinde, söz konusu kağıda ait verginin, düzeltilmesi amacıyla yapılan başvurunun reddine dair işlemin iptali istemiyle açılan davanın, olayda vergi hatası bulunmaması nedeniyle, reddi gerektiği ileri sürülerek vergi mahkemesinin kararı oy çokluğu ile bozulmuştur(Çevrimiçi), <http://www.danistay.gov.tr>, 18.10.2010. Danıştay 7. D'nin 20.2.2002 tarih ve E.2000/1000, K.2002/739 sayılı kararında “*Uyuşmazlığın çözümü anılan ihale kararının ve yapılan sözleşmenin belli parayı içerip içermediğinin belirlenmesine bağlı bulunmaktadır. Bu belirleme ise, sözleşmede yazılı yemek adedi ve birim fiyatlarına göre yapılacak hesaplama sonucunda bulunacak rakamın, sözleşmenin içerdiği belli para sayılıp sayılmayacağına araştırılmasını ve yasa hükümlerinin yorumunu gerektirdiğinden; davada ileri sürülen hata, açıklanan yasa hükümlerinin aradığı anlamda vergi hatası değildir.*” şeklinde görüş ileri sürülerek vergi mahkemesinin kararı bozulmuştur(Çevrimiçi), <http://www.danistay.gov.tr>, 18.10.2010.

626

(Çevrimiçi), <http://www.danistay.gov.tr>, 18.10.2010. Danıştay 9. D'nin 15.11.2006 tarih ve E.2005/2599, K.2006/4397 sayılı kararında “*Uyuşmazlık konusu olan işyerinin, maliki ve intifa hakkı sahibi olmayan, sadece Dernek tarafından tahsis edilen işyerinde faaliyette bulunan davacının, vergi ödeme mükellefiyeti bulunmadığından ve verginin mükellefi olmadığı halde mükellefiyet tesis edilerek vergi tahsil edilmesi, 213 sayılı Vergi Usul Kanununun 118. maddesinde, mükellefin şahsında hata olarak yer aldığından, idarece tesis edilen işlemin reddi ile davacının idareye başvuru tarihinden itibaren geriye doğru 5 yıl içinde tahsil edilen vergilerin iadesine hükmedilmesi icap ederken, Vergi Mahkemesince davanın reddedilmesinde isabet görülmemiştir.*” şeklinde görüş açıklanmak suretiyle vergi mahkemesi kararı bozulmuştur(Çevrimiçi), <http://www.danistay.gov.tr>, 17.10.2010. Danıştay 9. D'nin 20.5.1999 tarih ve E.1998/1733, K.1999/2077 sayılı kararında çevre temizlik vergisinden muafiyetin olmasına rağmen düzeltme yoluyla yapılan isteği reddeden Belediye Başkanlığı işleminin mükellefiyette hata çerçevesinde iptal edilmesi gerektiği ileri sürülerek bunu yapmayan vergi mahkemesi kararı bozulmuştur(Çevrimiçi), <http://www.danistay.gov.tr>, 17.10.2010. Danıştay 9. D'nin 14.12.1993 tarih ve E.1993/1584, K.1993/4913 sayılı kararında “*Tellallık Harcına muhatap olan T.Emlak Bankası A.Ş'nin satıcı değil, alıcı olduğu görülmektedir. Bu durumda, ortada 213 sayılı Vergi Usul Kanununun 118/2.maddesinde açıklanan mükellefiyette hata bulunduğundan tahsil edilen Tellallık Harcının davacıya iadesi gerekmektedir. Açıklanan nedenlerle, düzeltme-şikayet yoluyla yapılan başvuruyu reddeden Belediye Başkanlığı işleminin iptaline karar verildi.*” şeklinde hüküm tesis edilerek vergi mahkemesi kararı bozulmuştur(Çevrimiçi), <http://www.danistay.gov.tr>, 17.10.2010. .

bulunmayan Nisan 2000 döneminde, 1999 yılına ait kurum kazancından indirilen yatırım indirimi tutarı üzerinden tahakkuk ettirilen gelir (stopaj) vergisinin düzeltilmesi istemiyle yapılan başvurunun konuda hata çerçevesinde kabul edilmesi gerektiği ileri sürülerek vergi mahkemesince olayın hukuki uyumsuzluk oluşturduğu gerekçesiyle verdiği red yönündeki ısrar kararı, oy çokluğu ile bozulmuştur⁶²⁷.

3.2.Uzlaşma ve Düzeltme Yolu

Düzeltme yolunun kapsamı ile uzlaşma arasında iki temel noktada tartışma bulunmaktadır. Bunlardan birincisi, uzlaşma yoluna başvuru gerekçeleri arasında hata hallerine neden yer verildiği, diğeri ise uzlaşmaya varılmış olmasına rağmen vergilendirme işlemlerinde bir hatanın bulunması halinde düzeltme yapılıp yapılamayacağı hususudur.

Uzlaşma müessesesi, mükellefe kazanç sağlayacak idari bir inisiyatif kullanımı konusunda idareye verilmiş yetkiyi içermektedir. Uzlaşma mükellefin menfaatesonuçlar üretebilmek amacıyla ihdas edilmiş yasal bir düzenlemedir. Vergi idaresinin sorunu mükellefin yararına çözüme yönünde bir çabanın içinde bulunması işin doğasına uygundur⁶²⁸. Uzlaşma müessesesinde amaç mükelleflerin lehine ihtimaller oluşturmak suretiyle, ihtilafli yollardan uzak kalınmasını

⁶²⁷ (Çevrimiçi), <http://www.danistay.gov.tr>, 17.10.2010. VDDK'nın 30.3.2007 tarih ve E.2006/353, K.2007/121 sayılı kararında vergi mahkemesinin hata hallerinin var olduğuna dair ısrar kararı, yatırım teşvik belgesi kapsamında ithal edilecek mal bedelini teminen, verilen teminat mektubu dolayısıyla düzenlenen ipotek işleminin, vergi ve harçtan müstesna olduğu yolundaki iddianın, düzeltme yoluyla incelenemeyeceği ileri sürülerek bozulmuştur(Çevrimiçi), <http://www.danistay.gov.tr>, 17.10.2010. VDDK'nın 29.9.2006 tarih ve E.2006/83, K.2006/242 sayılı kararında vergi mahkemesinin verdiği hata olduğuna dair ısrar kararı, yabancı para ile finanse edilen ihaleye katılmak için alınan geçici teminat mektubunun, damga vergisinden müstesna olduğu yolundaki iddianın, düzeltme yoluyla incelenemeyeceği ileri sürülerek oyçokluğu ile bozulmuştur. (Çevrimiçi), <http://www.danistay.gov.tr>, 17.10.2010.

⁶²⁸ Elbette uzlaşmanın dolaylı sonucu olarak idare ve yargı yararına uygun bir durumlar da ortaya çıkmaktadır. Örneğin uzlaşma durumunda idare alacağına bir an önce kavuşmakta, birden fazla uyumsuzlukla uğraşmak zorunda kalmamakta; yargı organlarının iş yükü de uyumsuzluk sulhen çözüldüğünden hafiflemektedir.

sağlamaktır. Bu düşünceden hareketle, hata hallerinin olması halinde bunun uzlaşma görüşmelerinde dikkate alınmasını sağlayıcı düzenlemeler yapılmıştır⁶²⁹.

VUK'un ek 1. maddesinde yer alan uzlaşma başvuru gerekçelerinden anlaşılacağı üzere, vergisel işlemlerde hataların yapılması halinde uzlaşma ile bu durumun düzeltilmesi ya da bir anlamda telafi edilmesi kabul edilmiştir. Aslında vergi hatalarının nasıl düzeltileceğine yönelik VUK'un 116 ve 126. maddeleri arasında özel bir usul öngörülmüştür. Esas çözüm yolu da budur. Yetki ve usulde paralellik ilkesi bir hatanın temel usul çerçevesinde düzeltilmesini esas almaktadır. Ancak VUK'un ek 1. Maddesinde yer alan hüküm, hataların düzeltilmesinde esas olan hükümlerin haricinde ilave olarak uzlaşma yolunun da kullanılabileceğini benimsemiştir. Bu açıdan uzlaşmanın özel bir düzeltme yöntemi olarak görülmesi mümkündür⁶³⁰. Başka bir ifadeyle hatalı vergilendirme işlemlerinin bulunması durumunda mükellefin elinde idari çözüm yolu olarak sadece düzeltmeye başvuru seçeneği bulunmamaktadır. Mükellef uzlaşma yoluna da başvurabilmektedir. Ancak mükellefin hata hallerine bağlı olarak uzlaşma başvurusunda bulunduktan sonra bunun reddi halinde yapılan başvuruyu aynı zamanda VUK'un 122. maddesi anlamında düzeltme başvurusunun reddi olarak düşünmek mümkün değildir. Dolayısıyla mükellefin uzlaşma başvurusunun reddi halinde şartların varlığına bağlı olarak düzeltme başvurusunda bulunabilmesi olanaklıdır⁶³¹.

Hata konusunda mükellefe tanınan başvuru yolları arasında farklı hak ve uygulamaların sözkonusu olduğunu ifade etmek gerekmektedir. Öncelikle tarhiyatta mevcut hataların düzeltilmesi için mükellefin uzlaşma talebinden önce düzeltme hükümlerine başvurması mümkündür. Ancak bu durumda düzeltmeye başvuru, uzlaşmaya başvuru süresini durdurmadığından uzlaşmaya ilişkin sürelerin

⁶²⁹ Harun Kaynak, "Uzlaşma Sonuçları Kesin Midir?", **Vergi Dünyası**, Eylül 2007, S.313(Çevrimiçi) <http://www.vergidunyasi.com.tr>,14.11.2011.

⁶³⁰ Bülent Koçak, "Vergi Hataları, Düzeltme ve Uzlaşma", **Vergici ve Muhasebeci İle Diyalog**, Temmuz 2007, S.231, s.81.

⁶³¹ Danıştay 7. D'nin 31.10.2000 tarih ve E.2000/2118, K.2000/3001 sayılı kararına göre, "Uzlaşma başvurusunda, uzlaşma nedeni olarak vergi hatasının gösterilmesinin, anılan Kanunun 122'nci maddesi anlamında düzeltme talebi olarak nitelendirilmesi olanaklı değildir."(Çevrimiçi), <http://www.kazanci.com>, 15.7.2010.

kaçırılması sözkonusu olabilmektedir. Dolayısıyla mükelleflerin bu ihtimale göre tercih haklarını kullanmaları gerekmektedir. Düzeltmeye normal şartlar altında vergi dairesi müdürü karar vermektedir. Oysa uzlaşmaya başvurulması durumunda düzeltmeye uzlaşma komisyonu karar vermektedir. Düzeltme kural olarak düzeltme fişi ile yapılmakta iken, uzlaşmanın sözkonusu olması durumunda uzlaşma tutanağı hatanın düzeltildiğine şahitlik etmektedir⁶³². Düzeltme yolu, hata sebebiyle mükelleften eksik veya fazla alınmış vergi veya cezanın olması halinde de başvurulabilen bir yoldur. Uzlaşma ise ancak mükellefe tebliğ edilmiş ve henüz tahsil edilmemiş vergi ve cezalar için geçerlilik taşımaktadır⁶³³. Hata sebebiyle uzlaşmaya başvuru, ihbarnamenin tebliğinden itibaren 30 gün içinde mümkündür. Düzeltme başvurusunun ise düzeltme zamanaşımı süresi içerisinde yapılması olanaklıdır. Uzlaşmaya başvurusu, düzeltme başvurusuna nazaran sadece olağanüstü tarhiyatlarda mümkündür. Buna mukabil düzeltme başvurusu, beyannameye dayalı tarhiyatlarda da mümkündür⁶³⁴. Bir başka açıdan hatadan dolayı uzlaşma talebi mükellefçe yapılacağından burada daha çok mükellef zararına sonuç doğuran hatalar ve bununla ilgili tarhiyat sözkonusu olmaktadır. Kanunun hata ile uzlaşma arasında kurduğu bağ bu noktada ortaya çıkmaktadır. Aksi halde hazine aleyhine yapılmış bir hata için uzlaşma değil resen düzeltme işleminin yapılması gerekmektedir⁶³⁵.

Hata hallerinin idarece saptanması halinde resen düzeltme yapılması, vergi dairelerine kanun tarafından verilmiş bir ödevdir. Buna karşılık uzlaşma sürecinin başlayabilmesi için mükellefin başvurusu gerekmektedir. Bu anlamda idarenin üzerinde bir yük bulunmamaktadır⁶³⁶. Ayrıca uzlaşmanın sağlandığı her durumda

⁶³² Cevat Koç, “Vergi Ceza Hukukunda Yanılma”, **Vergi Dünyası**, Ekim 1994, S. 156, s.99.

⁶³³ Şahinok, s.232.

⁶³⁴ VUK’a göre beyannameye dayalı tarhiyatta uzlaşma sözkonusu olmamaktadır. Bununla birlikte hata hallerinden birinin olması halinde beyannameye yapılan hatalara karşı, VUK’un 378. maddesinin verdiği düzeltme hakkının uzlaşma başvurularına da tanınması kabul edilmelidir. Danıştay 3. D’nin E.1999/1840, K.2000/1029 sayılı kararında ihtirazi kayıtla verilen beyannamelere karşı dava açmanın mümkün olmasından hareketle uzlaşmaya başvurunun da mümkün olabileceği hükme bağlanmıştır. Beyannameye yapılan hatalar için de bu mantığın belirlenmesi halinde uzlaşmaya başvurmak mümkün olmalıdır. Bu karar için bkz. Candan, **Vergilendirme Yöntemleri ve Uzlaşma**, s.273.

⁶³⁵ Kocahanoğlu, **Vergi Suçları**, s.499.

⁶³⁶ Mehmet Arslan, “Uzlaşma ve Sonuçları”, **Mükellefin Dergisi**, Temmuz 1997, S.55, s.90.

uzlaşılın vergi miktarına, verginin vadesinden uzlaşma tutanağının imzalandığı tarihe kadar gecikme faizinin hesaplanması söz konusu olmaktadır. Buna karşılık düzeltme sonucunun mükellefin lehine olması durumunda mükellefin lehine gecikme faizi tahakkuk ederken, mükellefin aleyhine sonuç doğuran düzeltme işlemlerinde mükellefin aleyhine gecikme faizinin tahakkuk edip etmeyeceği hususu tartışmalıdır⁶³⁷.

VUK'un ek 7. maddesinin dördüncü fırcasına göre uzlaşmanın olumsuz sonuçlanması halinde, dava açma süresinin bitmiş veya 15 günden az kalmış olması durumunda bu süre tutanağın tebliği tarihinden itibaren 15 gün olarak uzamaktadır. Buradaki ilave süreler dava açma süresini uzattığından mükellefleri uzlaşmaya başvuru konusunda cesaretlendirmektedir. Bu noktada düzeltme ile ilgili bir açıklık bulunmasa da uzlaşmanın reddi üzerine uzayan dava açma süreleri içinde yapılacak düzeltme başvurusunun, dava açma süresi içinde yapılan düzeltme başvurusu olarak kabul edilmesi gerekmektedir. Zira hatalı işlemlere karşı kanun koyucu zamanaşımı süreleri dışında bir süre belirlememiştir. Vergisel uyumsuzluğun esasına karşı dava açma süresinin devam ettiği tüm hallerde yapılacak düzeltme başvuruları bu çerçevede ele alınmak durumundadır⁶³⁸.

Uzlaşma başvuru yolunun, hukuki uyumsuzluk konusu olabilecek ihtilaflarda etkili olduğu kabul edilmelidir. Hata ile ilgili tereddüt edilen konularda düzeltme başvurusu çoğu zaman olumsuz sonuçlanabilmektedir. Bunun sakıncalarına karşılık uzlaşmaya başvurulması halinde vergi dairesi yerine ve adına görev yapan uzlaşma komisyonunun uyumsuzluk konusu olayı tartışarak çözüme kavuşturma imkanı daha yüksektir⁶³⁹. Ayrıca bu durumda uzlaşma olumsuz sonuçlansa dahi hata hallerinin

⁶³⁷ Bkz. aşağıda 5. Bölüm 4.3.1 nolu başlık.

⁶³⁸ Bu durumda düzeltme başvurusu dava açma süresi içinde yapılmış sayılacağından başvurunun İYUK, md. 11 çerçevesinde mütalaa edilmesi ve dava açma süresini durdurması gerekmektedir. Bu konuda bkz. 6. Bölüm 1.3.2 nolu başlık.

⁶³⁹ Belki bu durumda uzlaşma komisyonuna yargı fonksiyonunun verilmiş olduğu ileri sürülebilecek ise de komisyonun verdiği kararlara karşı yargı dahil hiçbir makama başvurulamayacağını düzenleyen VUK'un ek. 6/2 ve 11/2. maddeleri esasında yargının kesin karar verme fonksiyonunu zaten uzlaşma komisyonuna vermiştir.

dışında da işin tüm esaslarına yönelik dava açma hakkının saklı olması bir başka önemli noktayı oluşturmaktadır.

Hem hata sebebiyle uzlaşmaya başvuruda hem de dava süresi içinde veya geçtikten sonra yapılan düzeltme başvurularında olumlu sonuç alınmaması durumunda yargı yolu açıktır⁶⁴⁰. Ancak dava açma süresi geçtikten sonra yapılan düzeltme başvurusunun reddi durumunda açılan davada dava konusu açısından farklılık ortaya çıkmaktadır. Zira daha önce de değinildiği gibi uzlaşmanın olumsuz sonuçlanması durumunda açılan davada hata dahiltüm hukuki uyumsuzlukların dava konusu yapılabilmesi mümkün iken, düzeltme başvurusunun reddi üzerine açılan davada sadece hatanın varlığına yönelik yargılama faaliyeti yürütülebilmektedir.

Mükellefin, hiçbir zaman lehine yapılması gereken düzeltme işlemleri için uzlaşmaya başvuruyu tercih etmeyeceği akla getirilmelidir⁶⁴¹. Başka bir deyişle hiç kimse, hatalı bir işlemin var olması durumunda vergiyi aynen veya kısmen indirimli ödeyerek, yalnızca, cezasından kurtulmayı düşünmez. Böyle bir durumda, hem vergi aslından hem de cezasından kurtulmayı amaçlar. Bu nedenle, tarhiyatta vergi hatasının bulunması veya mükellefçe böyle olduğuna inanılması durumunda, uzlaşma kurumuna başvurunun rasyonel özellikler taşımadığı ileri sürülebilir⁶⁴². Bunun yanısıra bazı hata hallerinin mahiyeti de(mükellefin şahsında hata, mükellefiyette hata, mevzuda hata, vergilendirme veya muafiyet döneminde hata) uzlaşma kurumunun mahiyeti ilebağdaşmamaktadır. Zira bu türden hatalarda uzlaşma kurumunun mantığı içinde yer alan ve tarafların üzerinde anlaşacakları veya pazarlık konusu edebilecekleri bir vergi veya ceza bulunmamaktadır. Burada hatalı tarhiyata temel olan ihtilafli nokta, uzlaşmanın içeriğinde yer alan vergi ve cezada indirim yapmak üzere müzakere sürecini işletmekten bağımsız ve farklı bir şeydir. Bu gibi hallerde asıl incelenen ve çözümlenmeye çalışılan şey mükellefin şahsında,

⁶⁴⁰ Şahinok, s.232.

⁶⁴¹ Ahmet Ozansoy, “Uzlaşma Müessesesi ve Etkinliği”, **Yaklaşım**, S.89, Mayıs 2000, s.206.

⁶⁴² Candan, **Vergilendirme Yöntemleri ve Uzlaşma**, s.292.

mükellefiyette, mevzuda ve dönemde hatanın olup olmadığıdır⁶⁴³. Dolayısıyla vergi hatalarının varlığı halinde uzlaşma başvurusuna olanak sağlanması, kanun maddeleri arasında karmaşa yaratmaya zemin hazırlamaktadır. Zira hatalı vergilendirme işlemine muhatap olan kişiler, açık ve mutlak hatanın düzeltilmesini talep edebilmekte, idare de saptadığı hataları resen düzeltebilmektedir. O halde ilgililerin hukuki uyuşmazlık olarak değerlendirmeye yatkın durumlar dışında uzlaşmaya başvurmalarını gerektirecek durum yoktur. Hatalı vergilendirme işlemleri açısından düzeltme yolunun işletilebilmesi karşısında hata sebebiyle uzlaşma müessesesinin çalıştırılmasına gerek kalmamaktadır⁶⁴⁴.

Uzlaşma argümanı olarak hata hallerinin öngörülmesi bazı muhtemel uygulamalar açısından, verginin yasallığı ve eşitlik ilkesine de ters düşecek potansiyeldedir⁶⁴⁵. Çünkü uzlaşma görüşmelerinde öncelikle hata sebebiyle bu hatanın giderilmesi yönünde tespitler yapılmakta ve böylece hatanın giderilmesi suretiyle mükellef açısından gerçekte ödenmesi gereken vergi saptanmış olmaktadır. Verginin yasallığı ve eşitlik ilkesine uygun olan durum budur. Ancak bu belirlemenin üzerine ayrıca bir de uzlaşma çerçevesinde daha farklı ve daha az bir vergi yükü belirlemek açık olarak verginin yasallığına ve eşitlik ilkesine aykırıdır. Bu hallerde hatalı işlemlerin düzeltilmesindeki amaç ile uzlaşma kurumunun ortaya çıkardığı sonuç çatışmaktadır. Ayrıca uzlaşma sebebi olarak hata hallerinin kabulü uzlaşmanın doğasına muhaliftir. Uzlaşma neticesinde taraflar belli bir konu ve rakamda bir bakıma “pazarlık” yapmak suretiyle anlaşmaktadırlar. Uzlaşmada kişi yapılan işlemin doğruluğunu kabul etmemektedir. Sadece uzlaşılan tutarı ödeyeceğini kabul etmektedir. Oysa hatanın olması durumunda yapılacak işlemler, olması gereken miktarı belirleme anlamındadır ve “pazarlık” unsuru olmaktan uzaktır. Bu bağlamda uzlaşma bir ödün kurumu olarak idarenin üstünlüğü ilkesinden bağımsız uygulama olanağına sahip iken hata hallerine mahsus durumlarda yapılacak

⁶⁴³ Şahinok, s.231.

⁶⁴⁴ Ali Haydar Yıldırım, “Tarhiyat Öncesi veya Sonrası Uzlaşma”, **Vergici ve Muhasebeciyle Diyalog**, S.225, Ocak 2007, s.47.

⁶⁴⁵ Ozansoy, **Uzlaşma**, s.207.

uzlaşmalarda bunların bir değeri olmamalıdır. Önemli olan, olması gerekenin ortaya konulmasıdır.

Sonuç olarak açık ve mutlak vergi hatalarında düzeltme gibi kesin sonuç alınabilecek özel bir yolun ve yukarıdaki farklılıkların varlığına rağmen, kanun koyucunun, ayrıca niçin hata sebebiyle uzlaşma yoluna da başvurulabileceğini kabul ettiği sorusu akla gelmektedir. Bunun tek bir nedeninin olduğu kabul edilebilir. O da vergi hatasının ilgilisi ve tarhiyatı yapan vergi idaresi arasında karşılıklı iddia, savunma ve açıklamaların yapıldığı bir toplantıda tartışılmasının, vergi hatasını, zaman ve emek harcanmasına gerek olmadan ve her iki taraf için de ikna edici biçimde ortadan kaldırabilecek olmasıdır⁶⁴⁶.

Uzlaşmanın kesinliğinden anlaşılması gereken şey, üzerinde uzlaşılan vergi ve vergi cezaları ile ilgili herhangi bir kanun yoluna başvuru imkanının kalmamasıdır⁶⁴⁷. Vergi alacağının süratle hazineye aktarımının sağlanması ve yargı yükünün hafifletilmesi gibi ekonomik yararların elde edilebilmesi, büyük ölçüde, uzlaşılan hususların kesin hüküm niteliğine sahip olmasına bağlıdır⁶⁴⁸. Esasında uzlaşmanın amacı olan cezalı tarhiyatların varlığı halinde vergi ve ceza miktarlarının uyumsuzluk yaratmadan kısa süre içerisinde hazineye aktarılması düşünüldüğünde

⁶⁴⁶ Candan, **Vergilendirme Yöntemleri ve Uzlaşma**, s.291.

⁶⁴⁷ Dolayısıyla üzerinde uzlaşılmayan hususlar açısından uzlaşmanın kesinliğinden söz edilemez. Uzlaşmanın sağlanamadığına dair düzenlenen tutanak, mükellef açısından bağlayıcı iken idare açısından bağlayıcı değildir.

⁶⁴⁸ Vergi Usul Kanununda uzlaşmanın kesinliğine delil niteliğinde olan ve kurumun işlerliği için zorunlu olan bazı hükümler aşağıda yer almaktadır. Bunlar, uzlaşma komisyonlarının tutacakları uzlaşma tutanaklarının kesin olup, bunların gereğinin vergi dairelerince derhal yerine getirileceğine dair VUK, ek md. 6/1; mükellef veya ceza muhatabının, tarhiyat sonrasında veya öncesinde, üzerinde uzlaşılan ve tutanakla tespit olunan hususlar hakkında dava açamayacağı ve hiçbir mercie şikayette bulunamayacağına dair VUK, ek md. 6/2, ek md. 11/2, üzerinde uzlaşılan vergi ve cezalar hakkında vergi ziyayı, usulsüzlük ve özel usulsüzlük cezalarında indirim hükümlerinin de(VUK, md. 376) uygulanamayacağına dair VUK, ek md 9; mükellef veya ceza muhatabının, aynı vergi ve ceza için uzlaşma talebinden önce dava açmış olmaları halinde, davanın, uzlaşma talebinin sonuca bağlanmasından önce vergi mahkemesince incelenmemesi, herhangi bir sebeple incelenir ve karara bağlanırsa, bu kararın hükümsüz sayılacağına dair VUK, ek md. 7/2; mükellefin, vergi ve cezanın biri üzerinde uzlaşmış, diğeri üzerinde uzlaşmamış olması halinde, uzlaşmadığı kısma karşı dava açamayacağına dair VUK, ek md. 7/3. Bu konuda bkz. Ş. Ateş Oktar, “Üzerinde Uzlaşılan Vergi ve Cezalar Hakkında Düzeltme Hükümlerinin Uygulanabilirliği Hakkında Bir Değerlendirme”, **Yaklaşım**, Kasım 2001, S.106, s.50.

kanunun uzlaşma tutanaklarına karşı dava açılmamasına, itiraz ve şikayet yoluna başvurulamamasına ilişkin hükmü uzlaşmanın amacıyla bir bütünlük taşımaktadır. Böylece kamu alacağının daha uzun süre ihtilaf konusu edilebilirliği engellenmiş olmaktadır⁶⁴⁹. Bu açıdan uzlaşma, hem idare hem de ilgililer bakımından sonuçları kesin ve bağlayıcı olan, uzlaşılan konu ile ilgili uyuşmazlığı tamamen ortadan kaldıran bir müessesedir⁶⁵⁰.

Uzlaşma, tarafların özgür iradeleri ile gerçekleştirdikleri bir işlem niteliğinde olup, tarafların imzalarını taşıyan uzlaşma tutanakları da uzlaşmanın kesinliği ilkesinin dayanağı niteliğindedir. Nitekim Danıştay 4. D'nin 25.1.1989 tarih ve E.1988/1461, K. 1989/386 sayılı kararında “...uzlaşmanın iki tarafın özgür iradesi ile gerçekleştirilen bir sözleşme niteliğinde bulunduğunu, idari bir tasarruf niteliği taşımadığını göstermektedir. Nitekim kendi iradesi veya idarenin çağrısı üzerine uzlaşmaya başvuran yükümlüler için uzlaşma tek ve vazgeçilmez bir seçenek olmayıp, uzlaşma koşullarını durumlarına uygun bulmayan yükümlüler için uzlaşmamak hak ve olanağı mevcuttur. Bu haklarını uzlaşma tutanağını imzalayınca dek kullanabilmeleri mümkündür. Bu şekilde uzlaşmaktan vazgeçen yükümlüler dava açmak, Vergi Usul Kanununun 376. maddesiyle düzenlenen cezada

⁶⁴⁹ Volkan Aksoyoğlu, “Uzlaşma Sonrası Ortaya Çıkan Vergi Hataları Düzeltilebilir Mi?”, **Mali Pusula**, Kasım 2008, S.47, s.85.

⁶⁵⁰ DİBK'nın 02.07.1985 tarih ve E.1983/5, K.1985/4 sayılı kararında, uzlaşma ile kanunun sağlamak istediği şeyin vergi ve ceza üzerinde uzlaşmanın sağlanmış olması durumunda, mükellefin uzlaşma ile belirlenen vergi ve cezayı uyuşmazlık çıkarmadan ödemesi karşılığında idarenin uzlaşılan miktarla ihbarnamede gösterilen miktar arasındaki meblağı talep hakkından vazgeçmiş olacağının kabul edilmesi gerektiği belirlendikten sonra “Uzlaşma ile yükümlünün salınan vergi ve kesilen ceza hakkında uyuşmazlık yaratamayacağı kabul edildiğine ve bu konuda açık kanun hükmü nedeniyle herhangi bir tereddüt bulunmadığına göre, bu uzlaşmada taraf olan idarenin uzlaşılan verginin matrahının miktarı konusunda açtığı davanın görülebileceğinin kabulü, uzlaşma ile sağlanmak istenen amaca aykırı düşer...tahakkuk ettirilen vergi ve kesilen ceza hakkında uzlaşmaya varılmış olması, idarenin o matrahın miktarı konusunda davadan vazgeçtiği, bu konudaki uyuşmazlığın da uzlaşma yoluyla son bulduğu anlamına gelir.” şeklinde hüküm kurulmak suretiyle uzlaşmanın kesinliğinin mükellefi bağladığı kadar idareyi de bağladığı hüküm altına alınmıştır(Çevrimiçi), <http://www.danistay.gov.tr>, 27.3.2010. Uzlaşma tutanaklarının idareyi de bağladığı ve uzlaşılan konularda yeni uyuşmazlık konuları yaratılmayacağı hususu hakkında başka kararlar için bkz. Danıştay 9. D'nin 9.10.2003 tarih ve E.2000/4207, K. 2003/4771 sayılı kararı(Çevrimiçi), <http://www.danistay.gov.tr>, 27.3.2010; Danıştay 4. D'nin 27.3.2003 tarih ve E. 2002/3936, K. 2003/611 sayılı kararı(Çevrimiçi), <http://www.danistay.gov.tr>, 17.10.2010.

indirim hakkından yararlanmak gibi başka yolları kullanmak suretiyle, haklarını bu şekilde de aramaları olanağına sahiptirler. Tüm bu nedenlerle kanunkoyucu uzlaşmanın vaki olması hallerinde artık yükümlülerin tutanakla tesbit edilen hususlar hakkında dava açmayacaklarını ve hiç bir mercie şikayette bulunamayacaklarını öngörmüştür.” denilmek suretiyle durum açıklanmıştır⁶⁵¹. Bu çerçevede özgür irade ve güven duyguları içinde imzalanan ve sözleşme özelliği taşıyan uzlaşma tutanaklarını tek taraflı irade ile geçersiz kılmak uzlaşmanın ana mantığı ve kanundan beklenen amaçla çelişecektir⁶⁵². Danıştay vermiş olduğu bir diğer kararda “...veraset yoluyla intikal eden iktisadi kıymetler nedeniyle verilen veraset ve intikal vergisi beyannamesinde bildirilen değerlerin düşük görülmesi sonucu takdiren tayin olunan matrah üzerinden tarh olunan vergi ve cezada uzlaşmaya varıldıktan sonra tarhiyatta hata yapıldığı öne sürülerek düzeltme ve şikayet yoluyla yapılan müracaatı reddeden Maliye ve Gümrük Bakanlığı işleminin iptali istemine ilişkindir...yükümlüler adına yapılan tarhiyatlar sonucu uzlaşmaya varılması halinde uzlaşılan miktarlar kesin olduğundan bunların düzeltilmesi ve bunlara karşı dava açılması mümkün değildir. Bu nedenle düzeltme isteğinin reddi yolunda tesis edilen işlemde isabetsizlik bulunmamaktadır.” şeklinde hüküm kurmak suretiyle açılan davanın reddine karar vermiştir⁶⁵³. Burada Danıştay dairesi, uzlaşma görüşmelerinde hatanın saptanıp saptanmadığına veya tarhiyatta hata olup olmadığına bakmaksızın kanun hükümlerini lafzi yorum ile yetinmiş ve uzlaşma tutanağının kesin olduğundan bahisle her türlü idari ve yargısal başvuruların reddi gerektiğine hükmederek uzlaşmanın kesinliğine kutsallık atfetmiştir⁶⁵⁴. Danıştay 9. Daireye göre kanunda yer alan söz konusu hüküm hem mükellefi hem de idareyi bağlamaktadır. Bu durumda ne bireysel başvuru üzerine ne de resen hareketle düzeltme yapılabilmesi mümkündür⁶⁵⁵.

⁶⁵¹ (Çevrimiçi), <http://www.danistay.gov.tr>, 12.6.2010.

⁶⁵² Yıldız, s.82.

⁶⁵³ Danıştay 9. D'nin 18.12.1991 tarih ve E.1990/3223, K.1991/4569 sayılı kararı(Çevrimiçi), <http://www.danistay.gov.tr>, 30.3.2010.

⁶⁵⁴ Benzer kararlar için bkz. Danıştay 4.D'nin 29.3.2004 tarih ve E.2003/769, K. 2004/605 sayılı kararı(Çevrimiçi), <http://www.danistay.gov.tr>, 10.10.2011.

⁶⁵⁵ Danıştay 9. D'nin 9.10.2003 tarih ve E.2000/4207, K. 2003/4771 sayılı kararı(Çevrimiçi), <http://www.danistay.gov.tr>, 10.10.2011; Danıştay 9. D'nin 26.4.1994 tarih ve E.1993/2643, K. 1994/2059 sayılı kararı(Çevrimiçi), <http://www.danistay.gov.tr>, 10.10.2011.

Üzerinde uzlaşmaya varılan hukuki sakatlığın daha sonra uyuşmazlık konusu haline getirilememesi uzlaşma görüşmeleri esnasında vergilendirme sürecinin bütün unsurlarının dikkate alındığı esasına dayanmaktadır. Uyuşmazlığı ortadan kaldırmak için yapılmış olan uzlaşma başvurusuna rağmen uzlaşılan konunun daha sonra ihtilafli hale getirilmesi çelişki olarak görülmektedir⁶⁵⁶. Gerçekten de hata bulunan işlemlere karşı yapılan tarhiyat öncesi veya sonrası uzlaşmalarda, bu hataların uzlaşma toplantısında veya daha önce fark edilmemesi çok sık rastlanılan bir olay değildir. Zira uzlaşma kurumunun işleyiş prosedürü gereği büyük olasılıkla bu hataların uzlaşma sürecinin herhangi bir aşamasında tespiti mümkündür.

Bilindiği gibi verginin yasallığı ilkesine göre kanunlarda yer almayan vergi, resim ve harç gibi mali yükümlülüklerin toplanması mümkün değildir. Uzlaşmaya varılsa dahi hatalı işlemlerin varlığı halinde bu hataların mutlaka düzeltilmesi gerekmektedir. Bu açıdan uzlaşma tutanaklarının kesin olduğu ve bu tutanaklar üzerine dava açılmayacağı ve hiçbir mercie şikayette bulunamayacağı hususu, hatalı işlemler sonucunda mükelleflerden kanuna dayanmayan bir vergi alınamaz anlayışıyla çelişmektedir⁶⁵⁷. Dolayısıyla VUK'un 125. maddesinde yer alan, yargı mercilerinden geçmiş muamelelerde dahi vergi hatalarının bulunması durumunda bu hataların karşı düzeltme başvurusunda bulunabilmeyi mümkün kılan düzenleme esas alınmalı ve uzlaşılan vergilendirme işlemi hata bulunduğu saptanması halinde düzeltme yolunun işletilebilmesi mümkün olmalıdır⁶⁵⁸. Bu bakımdan uzlaşmanın kesinliğine ilişkin kanuni düzenlemelerin dayanak gösterilerek düzeltme işleminin yapılmaması VUK'un 125. maddesinin amacıyla çatışmaktadır⁶⁵⁹.

Uzlaşma tutanağında karara bağlanan hususların kesin hüküm niteliğinde olmasına karşılık, VUK'un 116 vd. maddelerinde yer alan vergi hatalarının tarh

⁶⁵⁶ Güçlü, s.41-42.

⁶⁵⁷ D. Erkan Ateşli, "Uzlaşma Hataları ve Çözüm Yolları", **Yaklaşım**, S. 89, Mayıs 2000, s.173,179.

⁶⁵⁸ Veysi Seviğ, "Uzlaşma Düzeltme Konusu Olabilir Mi?", **Referans Gazetesi**, 01.05.2009.

⁶⁵⁹ Aksoyoğlu, s.87.

zamanaşımı süresi içinde ve düzeltme usulleri çerçevesinde onarıma tabi tutulmaları uzlaşmanın sınırınıdır. Başka bir deyişle, düzeltme yöntemi, uzlaşma tutanaklarına konu olan yani kesinleşmiş vergi ve cezaları da kapsamı içerisine almaktadır. Bunda tek bir ölçüt kabul edilmelidir, o da düzeltilmesi talep edilen hatanın uzlaşma konusu yapılmak suretiyle, üzerinde uzlaşılan ve tutanağa bağlanan bir hata olmamasıdır. Zira uzlaşma tutanağı ile tespit edilen hata ile ilgili hususlarda da düzeltme istenmesi, her şeyden önce uzlaşma kurumunun amacına ters düşecek ve uzlaşmanın bir idari çözüm yolu olarak etkinliğini azaltacaktır⁶⁶⁰. Bu bakımdan VUK'ta düzenlenmiş olan hata halleri, uzlaşmanın kesinliğine getirilmiş bir istisna hali olarak kabul edilmelidir⁶⁶¹. Ancak unutulmamalıdır ki bu işlemin yapılabilmesi için gerçekleşen hukuka aykırılığın VUK'ta yer alan açık ve mutlak hata hallerinden birinin içine girmesi şarttır⁶⁶². Çünkü açık ve mutlak hata hallerinden birisinin varlığı aynı zamanda açık bir hak ihlalinin varlığına da işaret eder. Dolayısıyla bu hallerde düzeltme yolunun mümkün ve etkin olması sağlanmalıdır. Örneğin VUK'un 30. maddesi çerçevesinde yapılan tarhiyat üzerine uzlaşmaya vardıldıktan sonra ilgililerin “*resen tarhiyat sebebi yoktur*” iddiası, açık ve mutlak vergi hatası olarak mütalaa edilemeyeceğinden dikkate alınması olanaksızdır. Başka bir ifadeyle resen takdir

⁶⁶⁰ Oktar, **Düzeltilme**, s.51-52.

⁶⁶¹ Bunun yanı sıra uzlaşma tutanağının kesinliği ilkesine rağmen hatalı durumların bulunması halinde düzeltme imkanı tanımak, verginin kesinleşme tarihini de mükellef ve yargı organlarının tutumuna göre değiştirmek anlamına gelmektedir.

⁶⁶² Danıştay 4. D'nin 24.9.2002 tarih ve E.2002/795, K.2002/2975 sayılı kararında “... *ilçe köylerine hizmet götürmek amacıyla kurulan bir kamu kuruluşu olan davacı birliğin, tüzüğü gereği ticaret yapmasına olanak bulunmaması, tüzüğünde yazılı amaçlar doğrultusunda çalışan birliğin, köylerin süt satımı işinin organizesi karşılığında aldığı komisyon nedeniyle vergilendirilmesinin kanuna uygun olmaması ve mükellefiyette hata yapıldığının açık olması karşısında davacının, düzeltme ve şikayet başvurusu yolunu ve idarenin düzeltme yapmaması halinde ise dava hakkını kullanabilmesi gerekmektedir. Zira vergilendirilmeyecek bir konu hakkında hataen uzlaşmaya varılmış olması halinde dava açılmayacağı kabulü, aynı Kanununun ek 1. maddesi gereğince mükellefler için getirilmiş bulunan uzlaşma hükümlerinin mükellef olmayanlara da uygulanabilmesi ve böylece Kanunsuz vergi alınması sonucu doğurur. Bu durumda, davanın esasının incelenerek karar verilmesi gerekirken incelenmesizin reddi yönündeki kararda isabet bulunmamaktadır.*” şeklinde hüküm kurularak uzlaşmaya varılsa dahi vergilendirme işlemlerinde hatanın bulunması durumunda düzeltme işleminin yapılabileceğine hükmedilmiştir.(Çevrimiçi), <http://www.danistay.gov.tr>, 7.11.2011. Bozma kararı üzerine vergi mahkemesince verilen ısrar kararı da VDDK'nın 24.03.2006 tarih ve E.2006/12, K.2006/59 sayılı kararıyla bozulmuştur.(Çevrimiçi), <http://www.danistay.gov.tr>, 7.11.2010.

nedeni oluştuktan sonra takdir yetkisinin kullanılma şekli, uzlaşmanın kesinliğini etkileyecek bir hata hali olarak kabul edilmemektedir⁶⁶³.

Maliye Bakanlığı tarafından verilen özeldelerde uzlaşma görüşmelerinin yapılmış ve uzlaşmanın gerçekleşmiş olmasına rağmen, uzlaşma görüşmeleri sırasında vergi hatalarının dikkate alınmamış olması kaydıyla düzeltmenin yapılabileceği kabul edilmiştir. Vergi kanunlarının hükümleri karşısında hiç yapılmaması gerektiği halde yapılmış olan ve uzlaşma yolu ile kesinleşmiş bulunan tarhiyatlar, düzeltme zamanasını içerisinde düzeltilebilecektir. Ancak özeldeler çerçevesinde belirtilen düzeltme işlemi, tarhiyat sonrası kesinleşen herhangi bir vergilendirme olayına mahsus şekilde; vergi konusuna girmeyen veya vergiden muaf olanlara yapılmış olan tarhiyatlar; vergiye tabi olmamaları gerekenler adına yapılan tarhiyatlar; aynı vergilendirme dönemi için yapılan mükerrer tarhiyatlar ile sınırlı olarak üç türde mümkündür⁶⁶⁴. Bu çerçevede bakanlık, yapısında kısmi vergi hatası taşıyan tarhiyatların düzeltilmesine imkan tanımamakta ancak vergi kanunlarının mevcut hükümleri karşısında hiç yapılmaması gerektiği halde yapılmış olup, uzlaşma yolu ile kesinleşen tarhiyatların düzeltilmesini öngörmektedir⁶⁶⁵. Bakanlık görüşünün vergi idaresini düzeltme konusunda sadece üç nokta ile sınırlaması tashihe muhtaçtır. Zira bir kez daha vurgulamak gerekir ki VUK'un 125. maddesine göre yargı tarafından karar verilen haller hariç diğer hallerde düzeltme yolu açıktır. Buna rağmen vergi idaresinin kendi insiyatifi ile düzeltme hakkını üç durum ile sınırlaması hukuka ve hukuk devleti ilkesine aykırıdır⁶⁶⁶.

Danıştayında son zamanlardaki görüşü, uzlaşmanın kesinliği ilkesinin vergi hatalarının düzeltilmesine ilişkin konularda sınırlama getirmeyeceği yönündedir.

⁶⁶³ Kaynak, (Çevrimiçi) <http://www.vergidunyasi.com.tr>, 14.11.2011.

⁶⁶⁴ Maliye Bakanlığının 10.12.1997 tarih ve 4215-32-724/53359 sayılı özeldesi (Çevrimiçi) <http://www.gib.gov.tr/index.php?id=1079&uid=IVBTSvCjH6SvaFhE&type=ozelge>, 10.12.2010; Maliye Bakanlığının 20.4.2005 tarih ve B.07.0, 40/4001-115/17574 sayılı özeldesi (Çevrimiçi) <http://www.gib.gov.tr/index.php?id=1028>, 10.12.2010.

⁶⁶⁵ Matrahta hatanın yapılması durumu kısmi vergi hatasına örnek verilebilir.

⁶⁶⁶ Ayrıca Bakanlığın bu sahada hangi düzenleyici metne dayanarak düzenleme yaptığı meçhuldür. Zira ne VUK'un asıl ve ek maddelerinde ne de Uzlaşma Yönetmeliğinde bu konuda Bakanlığa verilmiş bir yetki bulunmamaktadır.

Danıştay 3. D'nin 4.4.2006 tarih ve E.2005/2364, K. 2006/942 nolu kararında “Davacıların off-shore hesaptan elde ettikleri faiz geliri nedeniyle yapılan inceleme sonucu tarhiyat öncesi uzlaşmaya varıldıktan sonra tarhiyata esas alınan matraha, faizin üzerinden hesaplandığı ana paranın da dahil edildiğinin anlaşılması üzerine bu durumun hata oluşturduğu yolunda düzeltme yoluyla yaptıkları şikayet başvurusunun, ek 11’inci maddenin ikinci fıkrasına dayanılarak reddedildiği, vergi mahkemesinin de bu kuralı esas alarak davanın reddi yolunda verdiği kararın temyiz edildiği anlaşılmıştır. Vergilendirilmeyecek bir unsurun matraha dahil edilmesi, 213 sayılı yasanın 117’inci maddesine göre 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.” şeklinde hüküm kurularak yargı görüşü açıkça ortaya konulmuştur⁶⁶⁷.

Hata halleri ile ilgili muhtemel durumların şu şekilde özetlenmesi mümkündür. Uzlaşmanın hata konusunda da değerlendirme içerecek şekilde yapılması durumunda uzlaşma tutanağı kesindir, hiçbir merci veya makama

⁶⁶⁷ (Çevrimiçi), <http://www.danistay.gov.tr>, 12.6.2010. Benzer yönde bkz. Danıştay 4. D'nin 24.9.2002 tarih ve E.2002/795, K.2002/2975 sayılı (Çevrimiçi), <http://www.danistay.gov.tr>, 17.1.2011; VDDK'nın 24.03.2006 tarih ve E.2006/12, K.2006/59 sayılı kararı(Çevrimiçi), <http://www.danistay.gov.tr>, 17.1.2011. Danıştay 4. D'nin 30.10.2003 tarih ve E.2002/4555, K. 2003/2651 sayılı kararında ilk derece mahkemesinin, tarhiyat öncesi uzlaşmaya varılmış olmasına rağmen yapılan düzeltme başvurusunun reddine karşı açılan davada “...bu konuda açık bir hesap hatasından söz edilemediğinden, çelişkinin hukuki ihtilaf niteliği taşıdığı, bu durumda düzeltme ve şikayet başvurusunun reddine dair işlemin yasaya uygun olduğu” gerekçesiyle verdiği red kararı onanmıştır.(Çevrimiçi), <http://www.danistay.gov.tr>, 17.1.2011. Yine bir başka Danıştay kararında “Bu bakımdan, davacının 2004 yılı için verdiği kurumlar vergisi düzeltme beyannamesi üzerine tarh ve tahakkuk eden vergi üzerinden kesilen vergi ziyai cezası için uzlaşmaya varılmış ise de, davacın tahakkuk edip ödenen bu verginin iadesi istemiyle düzeltme şikayet kapsamında ilgili mercie başvuruda bulunabilmesi hukuken olanaklı iken aksi yönde gerekçeyle davayı reddeden Mahkeme kararında hukuka uyarlık görülmemiştir.” şeklinde hüküm kurulmuştur. Bkz. Danıştay 4. D'nin 17.4.2012 tarih ve 2009/8579, K.2012/1452 sayılı kararı(Çevrimiçi), <http://www.kazanci.com>,8.1.2013. Bu kararlardan çıkan sonuca göre ortada açık bir vergilendirme hatasının bulunması durumunda, uzlaşmanın kesinliği ilkesi dikkate alınmadan hüküm tesis edilmelidir.

başvurulamaz. Ancak uzlaşmaya varılmış olmasına rağmen hata hallerinin uzlaşma görüşmeleri sırasında dikkatlerden kaçması söz konusu olabilmektedir. İşte bu durumda düzeltme yolu açıktır. Zira uzlaşmanın kesinliği ilkesine göre sadece üzerinde uzlaşılan ve tutanakla tespit olunan hususlar hakkında dava açılmaz ve hiçbir mercie şikayette bulunulamaz. Uzlaşmanın kesinliği arada bulunan “ve” bağlacından da anlaşılacağı üzere hem üzerinde uzlaşılan hem de tutanakla tespit edilen hususlarda sözkonusu olabilir. Hata hallerine yönelik bu iki unsurun kayıtlamadığı bir konuda düzeltme işleminin yapılabilmesi gerekmektedir. Bir diğer deyişle uzlaşma görüşmelerinde hata konusunun tartışılmamış olması halinde tarafların uzlaştığı ve tutanağa bağladığı şey, hata dışındaki diğer unsurlara mahsustur. Bununla birlikte tartışılmış olsa bile tutanağa bağlanmayan hususlarla ilgili de düzeltme yolunun açık olması kabul edilebilir. Ancak bu durumdada tartışılmış olmasına rağmen üzerinde uzlaşmaya varılamayan bir hususun varlığı, düzeltmenin yapılabilmesi için zorunlu olan hatanın açık ve mutlak olması kuralını gölgeleyerek düzeltmenin gerçekleşme ihtimalini zayıflatması mümkündür.

Uzlaşmaya varılmış olmasına rağmen vergilendirme işlemlerinde hata bulunması durumunda çözüm yoluyla ilgili çeşitli görüşler ileri sürülmektedir. Bir görüşe göre hatanın uzlaşma sürecinin tamamlanmasından sonra fark edilmesi halinde, uzlaşılan vergi ve ceza değerleri ile ilgili uzlaşma komisyonu dışında başka kimselerin tasarrufta bulunması mümkün olmadığından, mükellefin başvurusu üzerine⁶⁶⁸ veya resen hareketle uzlaşma komisyonu tarafından uzlaşmanın geri alınması, bu işlemin akabinde mevcut durumun vergi hataları çerçevesinde yeniden değerlendirilerek uzlaşmaya konu edilmesi ve yeni düzenlenecek uzlaşma tutanağına “*maddi hata olduğundan yenilendiği*” şeklinde bir şerh konulması gerekmektedir⁶⁶⁹.

⁶⁶⁸ Bu durumda mükellefin başvurusu üzerine hataların giderilmesi için yeniden uzlaşma yapılıyor ise sorun ortadan kalkacaktır. Ancak, vergi idaresinin mükellefin bu taleplerine karşı, hiç cevap vermemesi veya red cevabı vermesi durumunda, bu taleplerin idari davaya konu edilecek idari işlem tesisi için idareye başvuru olarak değerlendirilmesi mümkündür(İYUK, md.10). Bkz. Ateşli, s.175,177.

⁶⁶⁹ Örneğin takdir komisyonu tarafından bir kıymetin değerinin veya bir döneme ilişkin vergi matrahının hataen fazla takdir edilmesi, verilen beyannamede gösterilen matrahtan mahsup edilmesi gereken geçmiş yıl zararları veya düşülmesi gereken şahıs ve bireysel emeklilik sigorta primlerinin düşülmemesi gibi matrah hataları veya matraha vergi tarifesinin yanlış

Uzlaşmaya varılan hususlarda, uzlaşma komisyonunun kararı dışındaki bir tasarruf, uzlaşma kurumunun ve uzlaşma komisyonunun mahiyetini zedeleyebileceğinden, nihai inisiyatif, yasal olarak hata hallerinin varlığı halinde bunları değerlendirebilen uzlaşma komisyonunda olmak durumundadır⁶⁷⁰. Bu görüşün benimsenmesi halinde gecikme faizinin hesaplanacağı takvim de tartışma konusu olmaktadır. Buna göre uzlaşma yenilenirse yeni uzlaşılan tarihe göre mi yoksa ilk uzlaşma tarihine göre mi gecikme faizi hesaplanacaktır? Burada konunun hakkaniyet çerçevesinde ele alınması ve gecikme faizinin hesabında ilk uzlaşma tarihinin esas alınması gerekmektedir. Zira son uzlaşmanın yapıldığı günü esas alarak yapılacak olan gecikme faizi hesabı, mükellefin bir kusuru olmaksızın daha fazla faiz ödeyerek cezalandırılması sonucunu ortaya çıkaracaktır⁶⁷¹. Bunun yanısıra VUK'un ek 8/1. maddesine göre, uzlaşma konusu vergi ve cezalar uzlaşma tutanağı vergi ve cezaların ödeme zamanlarından önce ilgiliye tebliğ edilmişse kanuni ödeme zamanlarında; ödeme zamanları kısmen veya tamamen geçtikten sonra tebliğ edilmişse ödeme süreleri geçmiş olanlar uzlaşma tutanağının tebliğinden itibaren bir ay içinde ödenmelidir. Yeni bir uzlaşmanın yapılması durumunda ise yeni vadenin bu tarihe göre belirlenmesi icap etmektedir. Bununla birlikte ödeme planıyla ilgili mağduriyetlerin yaşanmaması için mükelleflerin dikkatli ve hızlı hareket etmeleri menfaatlerine olacaktır.

Bu konuda gelir idaresinin ve son dönemde Danıştayın görüşü, yukarıda bazı örneklerine yer verilen özelge ve kararlarda olduğu gibi bu hataların düzeltilmesinin VUK'un düzeltme hükümlerinin uygulanması ile mümkün olacağı şeklindedir. Bu

uygulanması, ödenen geçici verginin mahsup edilmemesi veya ödenmeyen geçici verginin mahsup edilmesi sonucunda verginin eksik veya fazla tarh edilmesi gibi miktarda yapılan hatalara rağmen bu hatalar dikkate alınmaksızın cezalı tarhiyat yapılması durumunda, hata yapıldığının farkına varılmadan uzlaşmaya varılması halinde uzlaşmanın yenilenmesi suretiyle hatanın giderilmesi mümkün olmalıdır. Bkz. Süleyman Güçlü, "Hatalı Uzlaşmalar Hakkında", **Vergi Sorunları**, Haziran 2007, S.225, s.41; Aksoyoğlu, s.86.

⁶⁷⁰ Koç, **Yanılma**, s.99; Güçlü, s.41; Akköy, s.9; Bu çözüm yolunda dikkat edilmesi gereken en temel şey, düzeltme sebepleri ile düzeltme usulünün farklı olmasıdır. Buna göre düzeltme sebepleri VUK, md. 116, 117 ve 118'deki sebepler iken düzeltme işlemi vergi idaresi değil uzlaşma komisyonu yapmaktadır. Yani düzeltmenin esasa ilişkin kısmı düzeltme sebep ve hükümlerine dayanıyorken usul kısmı uzlaşma komisyonunun tasarrufuna bırakılmaktadır.

⁶⁷¹ Benzer yönde bkz. Ateşli, s.178-179.

yaklaşımına göre uzlaşmaya varılmış olmasına rağmen uzlaşmaya esas olan vergi ve cezalandırma işlemlerinde hata bulunması durumunda vergi dairesi müdürlerinin ve son tahlilde GİB'in düzeltme yetkisi bulunmaktadır. Zira uzlaşma komisyonu, idareyi temsil misyonu çerçevesinde uyuşmazlığı ortadan kaldırmayı hedefleyen bir komisyondur. Uzlaşma komisyonunun iradesi aslında vergi idaresinin iradesidir. Yani iradenin aslı idarededir. Dolayısıyla uzlaşmanın kesinliğine rağmen bir hatanın olması, olumlu ya da olumsuz iradenin asıl sahibini de etkilemektedir. Bu açıdan idareyi de düzeltme konusunda yetkili kabul etmek gerekir⁶⁷².

Esasında yukarıdaki iki görüş de kabul edilebilecek ve uygulanabilecek yönleri olan görüşlerdir. Bununla birlikte burada nihai çözümün sağlanması açısından, mükelleflerin başvurusu veya idarenin fark etmesi üzerine uzlaşma komisyonu tekrar toplanmalı ve uzlaşma kararı geri alınmalıdır. Bu durumda tesis edilen işlem, bütün sonuçlarıyla birlikte ortadan kalkacaktır. Uzlaşmaya dair tutanak düzenlendikten sonra bu işlemin geri alınması halinde, vergi dairesi tarafından, mükellefin ilk tarh üzerine var olan dava hakkını canlandırmak adına, hatalardan arındırılmış yeni bir tarhiyat yapılmalı ve bu tarhiyat mükellefe bir ihbarname ile duyurulmalıdır. Bunun üzerine mükellef isterse bu yeni ihbarnameye karşı dava açabilmeli, isterse uzlaşma yoluna⁶⁷³; isterse gene hatanın düzeltilmiş olmadığı kanısında ise düzeltme yoluna başvurabilmelidir⁶⁷⁴.

Bu yaklaşımlar ışığında kanun koyucunun, bu tartışmaları ve çelişkileri gidermek üzere bir düzenleme yapmaması dikkat çekicidir. Özelge ile tayin edilen

⁶⁷² Fakat örneğin inceleme raporunun dayanağı olan belgelerdeki hatalarda açık ve mutlak şekilde haksız yere fazla veya eksik vergi isteme veya alma söz konusu olmadığından, düzeltilmeleri ancak inceleme raporunun yenilenmesi ile mümkün olabilir.

⁶⁷³ Bu durumda ödenmesi gereken vergi de saptanmış olacağından uyuşmazlığın vergi hatalarına isabet eden kısmı ortadan kalkacaktır. Dolayısıyla bu kısım ile ilgili mükellefin ilave olarak uzlaşmaya başvurma hakkı sebep unsuru ortadan kalkacağından yitirilecektir.

⁶⁷⁴ Uzlaşma tutanağında maddi hata yapılması durumunda ise bu hataların uzlaşma tutanağının yenilenmesi ile birlikte düzeltilmesi mümkün olmalıdır. Çünkü düzeltme işleminde maksat ödenmesi gereken doğru vergileri saptamaktır. Uzlaşmaya varılması halinde ödenmesi gereken tutar değil, esasında üzerinde anlaşılan tutar ortaya çıkmaktadır. Dolayısıyla hata da bu tutarda yapılmaktadır. Bu sebeple yapılan hataların düzeltme hükümlerine göre değil uzlaşmanın yenilenmesi şeklinde düzeltilmesi icap etmektedir.

ancak kapsam olarak tüm hata hallerini kavramaktan uzak uygulamaları ortadan kaldırmak, VUK, md. 125 ile ek md. 6/2 ve 11/2 arasında yer alan çelişkinin giderilmesini sağlamak veya iki madde arasında uygulama önceliğinin hangisine tanınacağı yönündeki tereddütlere son vermek ve bu kapsamda vergilendirme ve uzlaşma sürecinde ortaya çıkan hataların düzeltilmesi ile ilgili nasıl bir usuli prosedürün takip edilmesi gerektiğini belirlemek üzere yasal düzenlemelerin yapılmasında ihtiyaç bulunmaktadır⁶⁷⁵.

3.3. Ödeme Emri ve Düzeltme Yolu

Ödeme emri, borçlu aleyhine, alacaklısının talebi üzerine son bir kez daha borcunu ödemesini ve bunu yerine getirilmemesi durumunda karşılaşılabilecek müeyyideleri ihtar eden belirtici bir belgedir⁶⁷⁶. Özel hukukta olsun kamu hukukunda olsun kamu alacağı ile ilgili kovuşturma ve cebri tahsil süreci ödeme emri ile başlamaktadır. Ödeme emri, öyle bir duyurudur ki hem alacaklının arzu ve seçiminden bağımsız olarak cebri tahsil sürecinin başlayabilmesinin ön koşuludur hem de bu özelliğiyle temerrüdü beraberinde getirmektedir⁶⁷⁷. Bu anlamda ödeme emri tebliğ edilmekle, kamu gücü kullanılmak suretiyle bir alacağın takibine başlanılmış olmaktadır⁶⁷⁸. Bu belgelerinsadece kesinleşmiş amme alacağının tahsil ve takibi için düzenlenmesi mümkündür. Kanunda ödeme emri hakkında açılacak davalarda sürenin, diğer davaların aksine 7 günle sınırlandırılmış olması bu nedenledir⁶⁷⁹.

⁶⁷⁵ Bülent Muharrem Yıldız, “Uzlaşılabilir Vergi ve Cezalarda Düzeltme İşlemi Yapılabilir Mi?”, **Maliye ve Sigorta Yorumları**, Eylül 2007, S.495, s.80; Aksoyoğlu, s.87; Yıldız, s.81.

⁶⁷⁶ Yılmaz Özbalcı, **Amme Alacaklarının Tahsili Usulü Hakkında Kanun**, Oluş, Ankara, 2007, s.556; Mahmut Coşkun, **Açıklamalı İçtihatlı Amme Alacaklarının Tahsili Usulü Hakkında Kanun**, Seçkin, Ankara, 2011, s.510.

⁶⁷⁷ Edip Şimşek, **Amme Alacaklarının Tahsili Usulü Kanun Şerhi**, 2. Baskı, Alfa,1996, İstanbul, s.459.

⁶⁷⁸ Danıştay 7. D'nin 21.11.1997 tarih ve E. 1997/2994, K. 1997/4176 sayılı kararı(Çevrimiçi), <http://www.danistay.gov.tr>, 19.2.2011.

⁶⁷⁹ Danıştay 4. D'nin 21.12.1995 tarih ve E.1995/1902, K.1995/5748 sayılı kararı(Çevrimiçi), <http://www.danistay.gov.tr>, 19.2.2011.

Ödeme emri ve düzeltme yolu ile ilgili üzerinde ihtilaf olan ve incelenmesi gereken iki temel nokta bulunmaktadır. Bunlardan birincisi tahsil aşamasında düzeltme başvurusunda bulunmanın mümkün olup olmadığı; diğeri ise ödeme emri belgesinde yapılan hatalara karşı düzeltme başvurusunda bulunulup bulunulamayacağıdır⁶⁸⁰.

Birinci temel nokta, vergilendirme süreci içinde tahsil aşamasına kadar olan konularda hata yapılması durumunda düzeltme yolunun işletilip işletilemeyeğine ilişkindir. Bu konuda iki temel tez ileri sürülebilir. Birinci temel teze göre vergilendirme süreci içinde yapılmış hatalara rağmen süreç tahsil aşamasına geldiğinden burada düzeltme başvurusunda bulunulduğunda esasında ödeme emrine değil, ödeme emri aşamasından önceki aşamalara itiraz edilmektedir. Başka bir deyişle tarhiyat aşamasında yapılmış olan işlemlere itiraz edilmektedir. VUK'un 125. maddesine göre hakkında yargı organlarınca karar verilmemiş her hata halinin düzeltme zamanaşımı süresi içinde ve vergilendirme sürecinin tüm aşamalarında düzeltmeye konu edilmesi mümkündür. Bu açıdan yapılacak başvuru tarhiyat işlemlerine karşı dava açma süresi geçtikten sonra yapılmış başvuru olarak mümkün ve meşru kabul edilmelidir. Aynı zamanda bu tez düşünüldüğünde düzeltme başvurusunda bulunulması sebebiyle dava açma süresinin durup durmayacağı konusu da önemini yitireceğinden tartışma dışı kalacaktır⁶⁸¹. İkinci temel tez ise vergilendirme sürecinin bulunduğu son aşamaya bakılarak düzeltme sürecinin değerlendirilmesidir. Bu teze göre süreç ödeme emri aşamasında olduğu için son işleme itiraz edilmesi gerekmektedir. Burada esasında hata, ödeme emri belgesinde değildir; ancak tarhiyatta yapılan hata ödeme emrine de etki etmekte ve onun doğruluğunu olumsuz yönde etkilemektedir. Bir başka deyişle tarhiyattaki hata ödeme emrine sirayet etmektedir. Bu tezin ana önermesine göre ödeme emrine karşı

⁶⁸⁰ Bu konuyu açıklamaya başlamadan önce şu açıklamanın yapılması zaruridir; aşağıda yer verilen ve burada belirtilen 2 temel noktayı ilgilendiren Danıştay kararları, tez çalışmasında yapılmaya çalışılan ayrıma benzer bir çaba içerisinde verilmiş değildir. Başka bir ifadeyle Danıştay kararlarını tahsil aşamasında yapılan başvurular veya ödeme emri belgesindeki hatalar ayrımı içerisinde vermemektedir. Verilen kararlar itibariyle bu tasnif, tez çalışmasına özgü olarak yapılmış ve ilgili yerlerde bu tasnife uyan kararlara yer verilmiştir.

⁶⁸¹ Bu aşamada başvuru reddedilse mükellefin isterse red işlemine karşı isterse hiyerarşik başvuru yolu çerçevesinde şikayet yoluna başvurması mümkündür.

dava açma süresi içinde itiraz mümkün olmalı ve bu başvuru aynı zamanda İYUK, md. 11 çerçevesinde dava açma süresini durdurmalıdır. Düzeltme başvurusunun ödeme emrine karşı dava açma süresi geçtikten sonra yapılması durumunda ise düzeltme ile ilgili idari başvuru süreç ve aşamalarının işletilmesi mümkün olmalıdır.

Vergilendirme işlemlerinde yapılan hatalarla ödeme emri aşamasında düzeltme başvurusu konusunda Danıştayın tutumu net değildir ve bu anlamda kararları müstakar hale gelmemiştir⁶⁸².

⁶⁸² İYUK'un 11. maddesine göre “İlgililer tarafından idari dava açılmadan önce, idari işlemin kaldırılması, geri alınması değiştirilmesi veya yeni bir işlem yapılması üst makamdan, üst makam yoksa işlemi yapmış olan makamdan, idari dava açma süresi içinde istenebilir. Bu başvurma, işlemeye başlamış olan idari dava açma süresini durdurur”. Bu hüküm sebebiyle ödeme emrine karşı başka bir başvuru yolu olarak İYUK, md. 11’inde uygulanabilirliği tartışmalıdır. Hata ve düzeltme yolu İYUK, md. 11’e göre özel düzenlemedir. Bu sebeple hata hallerinin varlığı durumunda uygulanması gereken prosedür VUK’ta düzenlenmiş olan düzeltme prosedürüdür. Ancak bu hallerin dışında diğer hukuki sakatlıklar için İYUK, md.11 yolu açık olmalıdır. Ödeme emrine karşı İYUK, md. 11’in uygulanıp uygulanamayacağı hususunda 2 farklı yönde verilmiş Danıştay kararları bulunmaktadır. Örneğin Danıştay 7. D’nin 26.6.2003 tarih ve E.2000/7758, K.2003/3752 sayılı kararında “Vergi kanunlarına göre tahakkuk ettirilerek tahsil edilebilir hale gelen, ancak vadesinde ödenmeyen vergilerin tahsili amacıyla, 6183 sayılı Kanuna göre düzenlenen, kesin ve yürütülmesi zorunlu idari işlem olan ödeme emrine karşı doğrudan dava açılabilirliği gibi; 2577 sayılı Kanunun yukarıda açıklanan 11’inci maddesi uyarınca, ödeme emrinin kaldırılmasının, geri alınmasının, değiştirilmesinin üst makamdan, üst makam yoksa ödeme emrini düzenleyen makamdan idari dava açma süresi içinde istenilmesi ve bu şekilde yapılan başvurunun anılan maddede yazılı şekilde reddi veya reddedilmiş sayılması durumunda, dava hakkının kalan süre içerisinde kullanılmasında olanaklıdır.” şeklinde hüküm tesis edilerek İYUK, md. 11’in ödeme emrine karşı açılan davalarda da uygulanabileceği kabul edilmiştir.(Çevrimiçi), <http://www.kazanci.com>,8.1.2011. Benzer yönde bkz. Danıştay 11. D’nin 8.4.1999 tarih ve E. 1997/5042, K. 1999/1232 sayılı kararı(Çevrimiçi), <http://www.kazanci.com>,8.1.2011; Danıştay 7. D’nin 21.11.1997 tarih ve E. 1997/2994, K. 1997/4176 sayılı kararı(Çevrimiçi), <http://www.danistay.gov.tr>, 19.2.2011.Danıştay 7. D’nin 5.10.2004 tarih ve E.2003/2031, K.2004/2338 sayılı kararı(Çevrimiçi), <http://www.danistay.gov.tr>, 19.2.2011. Danıştay 7. D’nin 6.4.2005 tarih ve E. 2004/1493, K. 2005/589 sayılı kararı(Çevrimiçi), <http://www.kazanci.com>,8.1.2011. Bununla birlikte VDDK’nın 20.06.2008 tarih ve E.2008/124, K.2008/372 sayılı kararına konu olan olayda Kurul, “Ödeme emrinin tebliği üzerine vergi idaresine başvurulmasının, ödeme emrine karşı dava açılabilmesi için geçerli ve yedi gün olan dava açma süresini etkilemeyeceğine ve vergi mahkemesinde dava açılabilirliğinin ödeme emrinde yazılı olduğundan; dava açma süresi geçtikten sonra ödeme emrinin iptali istenerek açılan davanın, vergi idaresine yapılan başvurunun zımnen reddine ilişkin işleme karşı açılmış bir dava olarak incelenemeyeceğine...” hükmederek ödeme emrine karşı dava açma süresinde yapılacak başvurunun dava açma süresini durdurmayacağını kabul etmiştir.(Çevrimiçi), <http://www.danistay.gov.tr>, 19.2.2011.Benzer yönde bkz. VDDK’nın 18.10.2006 tarih ve E.2006/75, K.2006/300 sayılı kararı(Çevrimiçi), <http://www.danistay.gov.tr>, 19.2.2011; Danıştay 4. D’nin 21.12.1995 tarih ve E.1995/1902, K.1995/5748 sayılı kararı(Çevrimiçi), <http://www.danistay.gov.tr>, 19.2.2011; Danıştay 9.

Danıştay daireleri verdikleri bazı kararlarda ödeme emri aşamasında düzeltme yolunun uygulanabileceğine hükmetmektedirler. Bu konuda Danıştay 7. D'nin 19.03.2001 tarih ve E. 2000/2117, K. 2001/783 sayılı kararında; “*Olayda, davacı tarafından, kendisine Vergi Usul Kanunu'nun 10. maddesi uyarınca tebliğ edilen ödeme emri içeriği vergiler nedeniyle, aynı Kanunun düzeltme hükümlerine göre yapılan düzeltme ve şikayet başvurusunun cevap verilmemek suretiyle reddi üzerine, bu ret işleminin iptali istemiyle dava açıldığı anlaşıldığından, mahkemece, uyuşmazlık hakkında, yukarıda belirtilen hususlar dikkate alınarak karar verilmesi gerekirken, kendisine ödeme emri tebliğ edilen şahısça, ancak, tebliğ tarihinden itibaren 7 gün içinde vergi mahkemesinde dava açılacağı, 6183 sayılı Kanunda başkaca bir başvuru yolu öngörülmediği noktasından hareketle ve davanın ödeme emirlerinin iptali istemiyle açıldığının kabulüyle davanın süre aşımı nedeniyle reddinde isabet bulunmamaktadır.*” şeklinde hüküm kurulmak suretiyle açık olarak ödeme emri tebliğinden sonra, ödeme emri içeriği vergilere karşı düzeltme yoluna gidilebileceğine hükmedilmiştir⁶⁸³. Benzer yönde içeriğe sahip VDDK'nın 24.9.1999 tarih ve E. 1999/38, K. 1999/404 sayılı kararında da “*Olayda yükümlü şirketin aktifinde kayıtlı bulunan transmikserli kamyonun 3986 sayılı Yasa'nın 9. maddesi uyarınca, ek motorlu taşıtlar vergisine tabi tutulup tutulmayacağı hususu tartışma konusudur. Zira kanunda dolaylı olarak taşıma işinde kullanılan bu tür kamyonların da ek motorlu taşıtlar vergisine tabi olup olmadığına dair açık bir hüküm yoktur. Bu husus ancak yorum yoluyla açıklığa kavuşturulabilir. Yoruma ve tartışmaya açık konuların Vergi Usul Kanununun vergi hataları ile ilgili kuralları kapsamında irdelenmesi mümkün olmayıp, bu tür vergileme işlemleri hakkında yargı yerlerine başvurulmakla çözüm aranabileceğinden, işlemin iptali yolundaki kararda hukuka uygunluk görülmemiştir.*” şeklinde görüş açıklanmak suretiyle ödeme emrine karşı yapılan düzeltme başvurusunun reddi üzerine açılan davada işin esasına girilerek

D'nin 12.4.1996 tarih ve E.1995/3087, K.1996/1404 sayılı kararı(Çevrimiçi), <http://www.danistay.gov.tr>, 19.2.2011.

⁶⁸³ (Çevrimiçi), <http://www.danistay.gov.tr>, 12.6.2010.

konu değerlendirilmiş ve zımnen de olsa ödeme emri aşamasında düzeltme yoluna başvurulabileceği kabul edilmiştir⁶⁸⁴.

Danıştay 9. D'nin 15.3.2007 tarih ve E.2005/3576, K.2007/837 sayılı kararında⁶⁸⁵ “213 sayılı Vergi Usul Kanununun 116 ila 126'ncı maddelerinde yer alan vergi hatalarının düzeltilmesine ilişkin düzeltme yolunun kamu alacaklarının tahsili aşamasında da izlenebileceği, istemin reddedilmesi halinde yine dava açma süresine bağlı kalınarak yargı yerlerine başvurulabileceği; davacının, yedi gün olan dava açma süresi içinde düzeltme istemiyle vergi dairesi müdürlüğüne başvurduğu ve bu istemin zımnen reddi üzerine otuz gün içinde açılan bu davada, düzeltme yoluna başvurulabilmesinin koşullarının bulunup bulunmadığı incelendikten sonra karar verilmesi gerekir.” gerekçesine dayanılarak vergi mahkemesi kararı bozulmuştur⁶⁸⁶. Danıştay 9. Daire verdiği kararda hem tahsil aşamasında düzeltme yoluna başvurulabileceğini kabul etmekle hem de başvurunun reddi durumunda red kararına karşı 30 gün içerisinde dava açılabilceğini kabul etmekle yerinde bir karar

⁶⁸⁴ (Çevrimiçi), <http://www.danistay.gov.tr>, 20.1.2011. Benzer yönde verilen Danıştay 9. D'nin 9.11.1984 tarih ve E.1984/2116, K.1984/3130 sayılı kararında “Dava dosyasının incelenmesinden, 1978 yılı vergi borcu nedeniyle yükümlü adına ödeme emri düzenlenerek tebliğ edilmesi üzerine yükümlü tarafından genel zamanaşımı süresi içerisinde ancak idari yargı yoluna başvuru süresi geçtikten sonra vergilendirilmeye hata yapıldığından bahisle düzeltme istemiyle Vergi Dairesine başvurulduğu, istemin reddi üzerine de bu işleme karşı açılan davanın Vergi Mahkemesince ödeme emrine karşı açılmış bir dava olarak nitelendirildiği ve süre aşımı nedeniyle incelenmeksizin reddedildiği anlaşılmaktadır. Bu durumda öncelikle düzeltme talebinin reddine ilişkin işleme karşı açılmış olan davanın ödeme emrinin iptali istemiyle açılmış bir dava olarak kabul edilmesinde isabet görülmemiştir.” şeklinde görüş açıklanarak ödeme emrinin gönderilmesinden sonra yapılan düzeltme başvurusunun görülmesi gerektiği kabul edilmiştir. (Çevrimiçi), <http://www.danistay.gov.tr>, 20.1.2011. Gene VDDK'nın 11.4.1997 tarih ve E.1995/194, K.1997/188 sayılı kararında, tereddüt edilmeyecek derecede açık ve mutlak vergi hatalarının idarece resen düzeltilmesi gerekirken, eksik ödenen miktarın tahsili için ödeme emri düzenlenmesinde hukuka uygunluk bulunmadığı ileri sürülmüş ve ödeme emri gönderilmiş olsa da resen düzeltme işleminin yapılması gerektiğine hükmedilerek düzeltme sürecinin her aşamada yapılabileceği kabul edilmiştir. (Çevrimiçi), <http://www.danistay.gov.tr>, 20.1.2011. Benzer yönde VDDK'nın 28.1.1994 tarih ve E. 1993/96, K. 1994/87 sayılı kararında, belediye tüzel kişiliğinin gönderdiği ödeme emrine karşı yapılan düzeltme başvurusunun reddi üzerine açılan davada işin esasına girilerek karar verilmiştir. (Çevrimiçi), <http://www.danistay.gov.tr>, 20.1.2011.

⁶⁸⁵ Bu karar VDDK'nın 20/06/2008 tarih ve E.2008/124, K.2008/372 sayılı kararının içeriğinden alınmıştır. (Çevrimiçi), <http://www.danistay.gov.tr>, 20.1.2011.

⁶⁸⁶ Benzer yönde bkz. Danıştay 9.D'nin 19.10.2006 tarih ve E.2005/1535, K.2006/4005 sayılı kararı (VDDK'nın 24/10/2008 tarih ve E.2008/547, K.2008/715 sayılı kararının içeriğinden alınmıştır) (Çevrimiçi), <http://www.danistay.gov.tr>, 20.1.2011.

almıştır. Birincisi yukarıda da açıklandığı üzere bu durumda ödeme emri aşamasında yapılacak başvuru, ödeme emri belgesindeki hatalara değil, ödeme emrine dayanak olan işlemlerdeki hatalara ilişkindir. Dolayısıyla bu başvurunun, dava açma süresinden sonra yapılmış düzeltme başvurusu olarak kabul edilmesi gerekmektedir. İkincisi düzeltme talebinin reddi de bir idari işlem hüviyetindedir. Bu bakımdan dava açma süresi geçtikten sonra yapılan düzeltme başvurularının reddi üzerine 30 gün içinde dava açılabilmesi için VUK'ta bir engel bulunmamaktadır.

Danıştay verdiği bazı kararlarda hatanın yapıldığı işlemin niteliğine değil, vergilendirme sürecinde geline aşamaya bakmakta ve buradan hareketle düzeltme yolunun kapalı olduğunu vurgulamaktadır. Bir başka ifadeyle vergilendirme sürecinde bir hata yapılmış olmasına rağmen ödeme emrinin gönderilmiş olması halinde yapılan başvuruyu ödeme emrine karşı yapılmış başvuru olarak kabul etmekte ve red kararı vermektedir. Danıştay 3. D'nin 10.01.1986 tarih ve E.1985/322, K.1986/76 sayılı kararında *“6183 sayılı Kanununun 58. maddesinde kendisine ödeme emri tebliğ olunanların, böyle bir borçları olmadığı, borcun kısmen ödendiği veya zamanaşımına uğradığı iddialarıyla itiraz edebilecekleri hükme bağlanmıştır. Olayda ise, kendisine ödeme emri tebliğ edilen davacı, düzeltme ve şikayet yoluna başvurmuş olup, bu başvurusuna aldığı olumsuz cevabın iptalini istemektedir. 213 sayılı Vergi Usul Kanunu'nun 116-126. maddelerinde yer alan “Vergi Hatalarını Düzeltme” başlıklı Üçüncü bölüm hükümlerinin, ödeme emriyle tahsiline girişilen kamu alacaklarının uygulanma olanağı bulunmamaktadır. Bu nedenle, ödeme emrine karşı itiraz yoluna gidilmeden, şikayet yoluyla yapılan başvurunun reddine ilişkin işlemin iptali istemiyle açılan davanın, incelenmesine olanak bulunmadığından reddine karar verildi.”* şeklinde hüküm tesis edilerek vergi hatalarının düzeltilmesi hükümlerinin ödeme emriyle istenilen kamu alacaklarına uygulanamayacağına karar verilmiştir⁶⁸⁷. Danıştay kararlarına konu olan bir diğer

⁶⁸⁷ (Çevrimiçi), <http://www.danistay.gov.tr>, 12.6.2010. Bu yönde verilmiş Danıştay kararlarının temel dayanak noktaları iki tanedir. Bunlardan birincisine göre, ödeme emirlerine ilişkin uyuşmazlıklarda, ancak 6183 sayılı Kanunun atf yaptığı hallerde VUK hükümleri uygulanabilir. Dolayısıyla açık atf olmadığından ötürü düzeltme hükümleri uygulanamaz. Diğer temel noktaya göre 6183 sayılı Kanunun 58. maddesinde ödeme emrine itiraz

görüş ise olaya daha başka bir noktadan bakmaktadır. VDDK'nın 24.10.2008 tarih ve E.2008/547, K.2008/715 sayılı üç karşı oy ile alınan kararına göre, “*Ödeme, zamanaşımı ve terkine ilişkin düzenlemelerin de yer aldığı Altıncı Kısımın Üçüncü Bölüm hükümleri gibi “Vergilendirme” kitabında yer alan ve vergi muamelelerindeki hataların giderilmesini amaçlayan düzeltme yolu, kamu alacaklarının güvenceye bağlanması yahut tahsili amacıyla tahsil dairelerince 6183 sayılı Yasa uyarınca yapılan işlemleri kapsamamaktadır. Bu nedenle davacının ...tahsil dairesine yaptığı başvuru düzeltme başvurusu olmayıp, istemi kabul edilmediği takdirde idari davaya konu olabilecek idari işlem yaratmak amacıyla yapılmış bir başvurudur*”. Bu karara göre düzeltme veya şikayet yolu, 6183 sayılı Kanun uyarınca kamu alacaklarının güvenceye alınması veya tahsili amacıyla yapılan işlemleri kapsamamaktadır. Bununla birlikte bu işlemlere karşı başvurunun, İYUK, md. 10 çerçevesinde değerlendirilmesi ve başvurunun reddi veya reddedilmiş sayılması durumunda, 30 gün içinde açılan davanın süresinde açıldığı kabul edilmelidir⁶⁸⁸.

Ödeme emri aşamasında düzeltme yolunun işlevselliğine yönelik doktrinde de bazı görüşler ileri sürülmüştür. Düzeltme yolunun bu aşamada kullanılamayacağına yönelik görüşe göre ödeme emrine yargısal başvuruyu düzenleyen 6183 sayılı Kanunun 58. maddesi ile VUK hükümleri farklı konuları düzenlemektedir. Düzeltme hükümlerinin tahsil aşamasında uygulanmasına olanak

aşamasında sadece bu maddede öngörülmüş olan sınırlı başvuru sebepleri aranmalıdır. Bu çerçevede VUK 116 vd. maddelerinde öngörülmüş olan hata hallerinin ödeme emri aşamasında ileri sürülmeleri mümkün değildir. Örneğin Danıştay 7. D'nin 2.4.1982 tarih ve E.1980/1487, K.1982/671 sayılı kararında, “*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 safhasında kıyas yoluyla uygulanmasına hukuki olanak bulunmaması karşısında, ödeme emrine itiraz üzerine vergi hatalarının düzeltilmesi yoluna gidilmeyeceği açıktır.*” şeklinde hüküm kurulmak suretiyle bu görüş ortaya konulmuştur.(Çevrimiçi), <http://www.kazanci.com>,8.1.2011. Bu konuda bkz. VDDK'nın 23/10/2009 tarih ve E.2009/12, K.2009/454 sayılı kararı(özel arşiv);VDDK'nın 13/11/2009 tarih ve E.2007/819, K.2009/551 sayılı kararı(özel arşiv);Danıştay 13. D'nin 23.3.1974 tarih ve E.1973/5597, K.1974/1176 sayılı kararı(DD. S.16-17, s.459-460). Danıştay 3. D'nin 13.11.1991 tarih ve E.1990/3393, K.1991/2857 sayılı kararı(M. Cengiz Ünlü, **Açıklamalı İctihathı 6183 Sayılı Amme Alacaklarının Tahsili Usulü Hakkında Kanun**, Seçkin, Ankara, 1995, s.549-550).

⁶⁸⁸

(Çevrimiçi), <http://www.danistay.gov.tr>, 12.6.2010.

yoktur. Bir başka deyişle tarh işlemi sırasında ve tahsilden sonra başvurulma olanağı bulunan bu yolun bu iki aşama arasında tahsil işlemleri yürütülürken işletilmesi mümkün değildir. Bu sebeple ödeme emrine konu olan kamu alacağında bir hatanın sözkonusu olması halinde, bunun düzeltilebilmesi amacıyla idareye başvuruda bulunulamaz⁶⁸⁹. Aynı yönde bir başka görüşe göre de VUK'ta, vergilendirme işlemlerine karşı hata gerekçesi ile vergi idaresine düzeltme başvurusunda bulunabilme, sadece bu kanuna(ve ilgili vergi kanununa) göre yapılan vergilendirme işlemleri için tanınmıştır. Oysa ödeme emrinin tanzimi bir vergilendirme işlemi değildir, 6183 sayılı Kanuna göre yapılan bir tahsilat işlemidir. Konuları ve kanunları farklıdır. Bu nedenle VUK'taki “*hata ve düzeltme*” yolunun ödeme emri için kullanılması mümkün değildir. Bu çerçevede ödeme emrine karşı kullanılacak başvuru yolu sadece yargı yoludur⁶⁹⁰. Bu konuda idarenin görüşü de ödeme emri aşamasında düzeltme yoluna başvurulamayacağı yönündedir. Nitekim Gelir İdaresi Başkanlığı da yayımlamış olduğu kitapçıkta ödeme emri aşamasındaki uyuşmazlıkların düzeltmeye konu olamayacağını belirtmiştir⁶⁹¹.

Bilindiği üzere tahakkuk aşamasına kadar olan vergilendirme süreci VUK'ta, tahsil aşaması ise tahsil kanunu olan 6183 sayılı Kanunda düzenlenmektedir. VUK'un düzenlemesi ve kabulüne göre, tahsil aşamasına kadar olan vergilendirme işlemlerinde(VUK, md. 116 vd.) veya vergi cezalarında(VUK, md. 375) hata yapılması durumunda zamanaşımı sürelerini düzenleyen VUK'un 126. maddesinde öngörülen süreler aşılmamak şartıyla, düzeltme başvurusunda bulunmak her şartta ve her aşamada mümkündür. Bu açıdan tahsil işlemleri öncesinde yapıldığı düşünülen hataların, ödeme emrinin gönderilmesinden sonra da tahsil aşaması dahil olmak üzere zamanaşımı sürelerinin, mevcut ve uzayan hallerinin dolmamış olması halinde düzeltilmesi olanaklıdır. Zira ödeme emrine konu kamu alacağında, bir hatanın olması halinde bunun düzeltilmesi için idareye başvuruda bulunmayı engelleyen

⁶⁸⁹ Öncel/Kumrulu/Çağan, s.181-182; Taş, **Vergi Yargısı**, s.33.

⁶⁹⁰ Bumin Doğrusöz, “Ödeme Emrine Karşı Hukuki Yollar”, **Referans Gazetesi**, 31.8.2009.

⁶⁹¹ Vergi Hatalarında Düzeltme İşlemleri ile Pişmanlık ve Islah Hükümlerinin Uygulanması, s.6. (Çevrimiçi)http://www.gib.gov.tr/fileadmin/beyannamerehberi/Vergi_hatalari.pdf, 4.2.2011; Seri A No:1 sayılı Tahsilat Genel Tebliği de aynı yöndedir(RG, 30.6.2007 tarih, S.26568).

herhangibir hüküm bulunmamaktadır⁶⁹². Ayrıca her ne kadar ödeme emri aşamasında ödeme emrine konu kamu alacağı ile ilgili vergi hatalarına karşı düzeltme yoluna gidilip gidilemeyeceği konusu tartışmalı olsa da bazı türde vergi hatalarının, ödeme emrine karşı açılan davalarda böyle bir borcum-cezam yoktur kapsamında incelendiği görülmektedir⁶⁹³. Dolayısıyla yargının ödeme emri aşamasında kabul

⁶⁹² Danıştay 9. D'nin 10.11.1986 tarih ve E.1985/239, K.1986/2943 sayılı kararında, müşterek mülkiyet esasına göre maliki bulunulan taşınmazın satılması nedeni ile tarhedilen Gayrimenkul Kıymet Artışı Vergisinin süresi içinde ödenmediği iddiası sonucu düzenlenen ödeme emrinin düzeltilmesi için yapılan düzeltme başvurusunun reddine karşı açılan dava, *"Bu durumda, açıkça vergi mevzuuna girmeyen bir işlemde dolayı vergi alınması Vergi Usul Kanununun 116. maddesinde belirtilen vergi hatalarından birini teşkil ettiğinden bu verginin terkini isteği ile yapılan düzeltme talebinin reddine ilişkin Maliye ve Gümrük Bakanlığı yazısı ile tesis edilen işlemin iptaline oyçokluğu ile karar verildi."* şeklinde hüküm kurularak kabul edilmiştir.(Çevrimiçi), <http://www.kazanci.com>,8.1.2011. Danıştay 4. D'nin 16.11.1984 tarih ve E.1982/1780, K.1984/4154 sayılı kararında da *"...kendisine ödeme emri tebliğ edilen yükümlü açık olarak vergiye tabi olmadığı yolundaki iddialar ileri sürülerek düzeltme ve şikayet yoluna başvurmuş olup bu başvuruya verilen olumsuz yanıtla tesis edilen işlemin iptalini istemektedir...yükümlünün gerçekten ticari kazanç sağlayıp sağlamadığının tayini hususundaki hatalar vergi hatası niteliğinde olmadığından bu konudaki talebi düzeltme nedeni kabul etmeye yasal olanak bulunmamaktadır."* şeklinde hüküm kurulmak suretiyle açık ve mutlak vergi hatasının bulunmaması durumunda düzeltme isteminin reddedilmesinde kanuna aykırılığın olmayacağı vurgulanmıştır. Karar için bkz. Şimşek, s.528.

⁶⁹³ Danıştay'ın borcum-cezam yoktur kapsamında değerlendirdiği hata halleri genellikle, mükellefin şahsında, mükellefiyette ve konuda hata halleridir. Bkz. Yusuf Karakoç, **Kamu Alacaklarının Tahsili Aşamasında Ortaya Çıkan ve Vergi Yargısından Çözömlenen Uyuşmazlıklar**, Yetkin, Ankara, 2000, s.127 vd. Bu konuda örneğin Danıştay 4. D'nin 25.10.1983 tarih ve E.1982/1818, K.1983/8270 sayılı kararında *"213 sayılı Vergi Usul Kanununun 116-126.maddelerinde yer alan "Vergi Hatalarını Düzeltme" başlıklı Üçüncü bölüm hükümlerinin, ödeme emriyle tahsiline girilen kamu alacaklarına uygulanma olanağı bulunmamaktadır. Ancak, yukarıda değinilen 6183 sayılı Yasanın 58. maddesinde sınırlı olarak sayılan itiraz sebepleri, esasen düzeltme ve şikayet başvurularında ileri sürülebilecek hesap ve vergilendirme hatalarının incelenmesine de olanak sağlayıcı niteliktedir."* şeklinde değerlendirme yapılarak bu konuda genel bakış açısı ortaya konulmuştur(Çevrimiçi), <http://www.danistay.gov.tr>, 17.2.2011. Benzer bir kararda da hatalı vergi oranı ile beyan edilen verginin ödenmemesi üzerine gönderilen ödeme emrine karşı açılan davanın kabul edilmesi gerektiği hükme bağlanmıştır. Bkz. VDDK'nın 13.11.1997 tarih ve E.1997/335, K.1997/454 sayılı kararı(Çevrimiçi), <http://www.danistay.gov.tr>, 17.2.2011. GeneVDDK'nın 19.6.1987 tarih ve E.1987/7, K.1987/19 sayılı bir kararında vergi muafiyeti iddiasının mükellef tarafından 6183 sayılı Kanunun 58. maddesinde yer alan *"böyle bir borcun olmadığı"* kapsamında, ödeme emrine karşı açılan davada ileri sürülebileceğine karar verilmiştir(Çevrimiçi), <http://www.danistay.gov.tr>, 17.2.2011. Danıştay 4. D'nin 8.4.1985 tarih ve E.1985/867, K.1985/1103 sayılı kararına göre *"Vergi levhası asma zorunluluğu olmayan kurumun kesilen özel usulsüzlük cezasına itiraz etmemiş olması nedeniyle borçlu durumuna geldiği kabul edilemez. Vergilendirme hatası sonucu tebliğ olunan ödeme emrine yönelik itirazın böyle bir ceza borcu bulunmadığı iddiasına dayalı olduğu kabul edilmelidir"*.(Çevrimiçi), <http://www.danistay.gov.tr>, 17.2.2011. Diğer örnek kararlar için bkz. Danıştay 9. D'nin 11.3.2009 tarih ve E.2007/2494, K.2009/1295 sayılı kararı(Çevrimiçi), <http://www.danistay.gov.tr>, 17.2.2011; VDDK'nın 13.3.1998 tarih ve E.1996/321, K.1998/81 sayılı kararı(Çevrimiçi), <http://www.danistay.gov.tr>, 17.2.2011; Danıştay 7. D'nin 27.11.1997 tarih ve E. 1996/2727, K.1997/3897 sayılı kararı(Çevrimiçi),

ettiği hata hallerinin idari başvuruya konu edilememesi idare hukukunun genel ilkeleriyle bağdaşmamaktadır⁶⁹⁴.

Başka bir açıyla bakılırsa VUK'un 125. maddesi de her aşamada düzeltme yolunun işletilebilir olduğunun kanıtıdır. Zira 125. madde yargı makamlarını sayarken herhangi bir şekilde konu sınırlaması yapmamıştır⁶⁹⁵. Hangi aşamada ve hangi işleme karşı yargı yoluna gidilirse gidilsin(tahsil işlemleri dahil) verilen kararlarda hata konusunun dikkate alınmamış olması durumunda düzeltme yolu açıktır. Koşullar ve hükümler bu şekilde iken düzeltme yolunu tarhiyat aşaması ile tahsil aşamasından sonra kullanılabilir yol olarak sınırlandırmak kanunun amacı ile uyumlayacaktır. Bu açıdan ödeme emri aşamasında düzeltme başvurusunun kabul edilmesi; verginin tarafları arasında uyuşmazlıkların çıkmasını engellemesi veya uyuşmazlıkların ortadan kalkmasını kısa sürede ve daha ekonomik olarak mümkün kılması ve bu çerçevede tarafların çıkar dengesini sağlaması açısından önem taşımaktadır⁶⁹⁶.

Bu durumda iki hususa işaret etmek gerekmektedir. Birinci hususa göre tahsil aşamasında düzeltme yoluna başvurunun kabul edilmemesi durumunda düzeltme

<http://www.danistay.gov.tr>, 17.2.2011; 4. D'nin 9.11.2004 tarih ve E. 2004/1254, K. 2004/2220 sayılı kararı(Çevrimiçi), <http://www.danistay.gov.tr>, 17.2.2011; Danıştay 7. D'nin 2.4.1997 tarih ve E.1996/3207, K.1997/1236 sayılı kararı (Çevrimiçi), <http://www.danistay.gov.tr>, 17.2.2011.

⁶⁹⁴ Bu konuda bir görüşe göre ödeme emrine karşı açılacak davalarda, vergi hataları iptal nedeni olarak ileri sürülemez. Bu görüşe göre, ödeme emrine konu kamu alacağının vergi veya ceza hatası ile malul olması durumunda tek ve özel çözüm yolu düzeltme yoluna başvurudur. Bkz. Özbalcı, **Amme Alacakları**, s.612.

⁶⁹⁵ VUK'un 125 ve 126. maddeleri çerçevesinde bakıldığında bunu rahatlıkla söylemek mümkündür. VUK'ta tahsil aşamasındaki işlemler için düzeltme yoluna başvurulamayacağına dair bir bariyer olduğundan söz edilemez ve hata üzerinden verginin alınmaması esastır. Dolayısıyla hakkında yargı tarafından karar verilmemiş durumlarda her zaman düzeltme yoluna başvurulabilmelidir. Bu sebeple ödeme emrine dayanak olan işlemlerde hatanın olması halinde ödeme emri aşamasında da bunların ileri sürülmesi olanaklı olmalıdır. Bu çerçevede düzeltme başvurusu üzerine tarhiyattaki hatanın düzeltilmesi ödeme emrindeki hatayı da düzeltmiş olacak, ödeme emrinden sonra tahsil işleminin yapılmış olması halinde de tahsil edilen tutarın iadesi gerekecektir. Ayrıca ödeme emrinden sonra ve tahsil aşamasında yapılacak düzeltme başvuruları konusunda özel bir zamanaşımı başlangıç ve bitiş süresi yoktur. Bu konuda olağan zamanaşımı süreleri ve şartları varsa zamanaşımı sürelerini uzatan hallerin kabulü gereklidir.

⁶⁹⁶ Karakoç, **Kamu Alacaklarının Tahsili**, s.128.

zamanaşımı için öngörölmüş temel ve ek süreler anlamsız olacaktır. Çünkü tahsil aşaması müddetince düzeltme zamanaşımı süresi durmamaktadır. Dolayısıyla tahsil aşamasında düzeltme başvurusunu kabul etmemek, düzeltme zamanaşımı süresini de bu aşamada geçen süreler kadar eksik kabul etmeyi gerektirmektedir. Bir başka ifadeyle tahsil aşamasında düzeltme yoluna başvuruyu kabul etmemek, düzeltme zamanaşımı süresinden tam olarak yararlanamama anlamına gelmektedir. Bunun yanı sıra VUK'un düzeltme zamanaşımı sürelerini uzatan hallerini düzenleyen 126. maddesinin b/c fıkralarının⁶⁹⁷, ödeme emrine karşı hata hallerine özgü şekilde düzeltme yoluna başvurulmasını mümkün kılan hükümleri dikkate alındığında düzeltme başvurusunun bu aşamada kabul görmemesi izah edilemez. İkinci husus ise kanun hükmünün lafzından tahsil aşamasında düzeltme yoluna başvurunun mümkün olmadığı sonucunun çıkarılamayacağı ve kanunkoyucunun amacının da bu olmadığı hususudur. Zira tahsil aşamasına gelmiş bir konuda hatalı işlemin farkına varılmasına rağmen düzeltme başvurusu için tahsil işleminin gerçekleşmesini beklemek açık olarak hakkaniyete aykırıdır. Ayrıca tahsil aşamasında düzeltme imkanının tanınmaması durumunda idarenin hem kamu alacağını koruyucu(ihtiyati haciz, haciz gibi) hem de kamu alacağı değerinde meydana gelecek aşınmayı önleyici(gecikme faizi-zammı gibi) tedbirleri alması mümkündür. Buna karşılık idareye karşı zayıf ve güçsüz bir pozisyona sahip olan mükellefin, önce tahsilata muhatap kılınıp daha sonra ödediği vergilerin iadesi için düzeltme sürecini işletmek zorunda bırakılması tartışmaya açıktır. Dolayısıyla ödeme emri gönderildikten sonra tarhiyat işlemlerinden kaynaklanan hatalara karşı ödeme emrine dava açma süresinde yapılan düzeltme başvurusunu, ödeme emrine karşı yapılan başvuru olarak değil, ödeme emrine dayanak olan vergilere karşı yapılmış başvuru yani tarhiyata karşı düzeltme başvurusu olarak değerlendirmek ve öyle kabul etmek gerekmektedir. Zira ödeme emrinin bir kabahati yoktur, itiraz aslında ödeme emrinden önce yapılmış olan ve dolayısıyla ödeme emrini de sakatlayan hatalı işlemlere karşı yapılmıştır. Yapılan

⁶⁹⁷

VUK, md. 126/b ve c fıkralarına göre, düzeltme zamanaşımı süresi, ilan yolu ile tebliğ edilip vergi mahkemesinde dava konusu yapılmaksızın tahakkuk eden vergilerde mükellefe ödeme emrinin tebliğ edildiği(b fıkrası), ihbarname ve ödeme emri ilan yoluyla tebliğ edilen vergilerde 6183 sayılı Kanuna göre haczin yapıldığı(c fıkrası) tarihten başlayarak bir yıldan aşağı olamaz.

itirazı kabul etmek zorunludur. Bu durumda sürecin tahsil aşamasına geldiği, dolayısıyla önceki işlemlerin mevcut bulunan işlemi ve aşamasını sakatlamayacağı hususu, hata durumunda dikkate alınmamalıdır⁶⁹⁸. Ayrıca önemli olan şey vergilendirme sürecinin gelmiş olduğu aşama ve uygulanan kanun değil, hangi aşamada sözkonusu olursa olsun vergilendirmede hatalı işlemler sonucunda haksız isteme veya alma eyleminin gerçekleşip gerçekleşmediğidir. Vergilendirme sürecinde yapılan hatalar sebebiyle ortaya çıkan haksız yere isteme veya alma şeklindeki tasarrufun sadece tahsil aşamasına ve ödeme emrinin gönderilmesi aşamasına kadar veya tahsilden sonra değerlendirilmesi hatalıdır. Düzeltme kurumunun VUK'ta düzenlenmesi, tahsil işlemlerinin de 6183 sayılı Kanunda düzenlenmesi ve aralarında açık atıf olmaması sebebiyle düzeltme yoluna tahsil aşamasında karşı olunması zorlayıcı bir yorumdur⁶⁹⁹. Böyle bir atfın çözebileceği bir konuda bunun olmaması sebebiyle mükellefleri düzeltme başvurusundan yararlandırmamak hakkaniyete uygun düşmemektedir.

VUK'un 116. maddesinde yer alan “*isteme veya alma*” ifadeleri, düzeltme başvurusunun her aşamada sözkonusu olabileceğini somutlaştıran ifadelerdir. Bu kabule bağlı olarak düzeltme başvurusunun ödeme emrine dayanak olan vergilendirme işlemlerine karşı yapılan başvuru şeklinde kabul edilmesi dava açma süresinin durup durmayacağına yönelik bir sorunsalı da ortadan kaldıracaktır. Zira hata olduğu iddia olunan işlem ödeme emri aşamasından önce gerçekleşmiş bulunan işlemidir. Ödeme emri aşamasına gelindiğine göre bu işleme karşı dava açma süresi geçmiş ve işlem kesinleşmiştir. Ödeme emrine dayanak olan vergileme işlemlerine

⁶⁹⁸ Bir görüşe göre davadan feragat sonucunda kesinleşen vergiyle ilgili ödeme emri gönderilmiş olsa da bünyesinde vergilendirme hatası barındıran vergiler için ödeme emrine karşı hem dava açmak suretiyle borcum yoktur çerçevesinde talepte bulunmak hem de düzeltme başvurusunda bulunmak mümkün olmalıdır. Bkz. Bilici, **Feragat**, s.352.

⁶⁹⁹ 6183 sayılı Kanunun 1. maddesinde hangi hallerde bu kanun hükümlerinin uygulanacağı; 58. maddesinde de kendisine ödeme emri tebliğ olunan şahsın itirazın şekli, incelenmesi ve itiraz incelemelerinin iadesi hususlarında Vergi Usul Kanunu hükümlerine tabi olduğu hükme bağlanmıştır. Bu ifade halen 58. maddede varlığını koruyor olmasına rağmen atıf yaptığı VUK'un md. 379 vd. düzenli olan maddeler, 6.1.1982 tarih ve 2577 sayılı Kanunun 63. maddesi ile yürürlükten kaldırılmıştır. Buradan hareketle düzeltme hükümlerinin uygulanması açısından da böyle bir açık atfın aranması gerektiği ileri sürülebilecek olsa da doğru vergilemeyi hedefleyen bir konuda böyle bir şartı anlamak güçtür.

karşı dava açma süresi içinde yapılan düzeltme başvurusu dava süresini ve vergilendirme sürecinin kalan işlemlerini durdurmuyacak, idare bu aşamada tahsil işlemleri dahil diğer işlemlere devam edebilecektir. Buna göre tahsil aşamasında düzeltme yoluna başvuru imkanının tanınmasının idare açısından menfi bir sonuç doğuruculuğundan söz edilemez.

Bugün uygulamada ödeme emrinin gönderilmesinden sonra yapılan düzeltme başvurularında idare, yapılan başvurunun dava açma süresini uzatmadığını kabul etmekle beraber bu talep üzerine araştırma başlatmakta ve akabinde düzeltme bildirisi düzenlemek suretiyle tahakkuk araştırmasına girişmektedir. Yapılan tahakkuk araştırmasında ödeme emrinde talep edilen borcun bulunmadığı veya borcun takibe alınan miktar kadar olmadığı ya da zamanaşımına uğradığının tespiti halinde takibat durdurulmakta ve düzeltme işlemi tamamlanarak durum mükellefe bildirilmektedir. Mükellefin iddiasının tamamen veya kısmen reddolunması halinde ise takibat işlemine devam edilmektedir⁷⁰⁰.

İkinci temel nokta ödeme emri belgesinde hata yapılması durumunda düzeltme yolunun işletilip işletilemeyeceğine ilişkindir. Ödeme emri belgesinde hata yapılması halinde yapılan hatanın dava süresi içinde fark edilip edilememesine göre ayrı değerlendirme yapılmalıdır. Vergi hatası, hukuka aykırılıkların sonucunda haksız yere fazla veya eksik vergi istenmesi veya alınmasıdır(VUK, md.116). Hatalı ödeme emrinin gönderilmesi durumunda haksız yere fazla veya eksik vergi istenmesinin veya alınmasının sözkonusu olacağı açıktır. VUK'un 116. maddesi, vergilendirme sürecinin tahsil aşamasını da içerir bir düzenlemeye sahiptir. Tahsil aşamasında da ortaya çıkabilecek bazı hataların düzeltme kurumunun içeriği ile örtüştüğü kabul edilmelidir. Buna göre ödeme emrinde, bir vergi hatasının yapılmış olması durumunda, mükelleflerin düzeltme başvurusunda bulunmaları mümkün olmalıdır⁷⁰¹. Bunun yanı sıra kural olarak düzeltme başvurusunun dava açma süresi

⁷⁰⁰ Özbalcı, **Amme Alacakları**, s.618; Coşkun, s.560.

⁷⁰¹ Bu konuda savunulan bir görüşe göre ödeme emri belgesinde yapılan hataların vergi hatası olarak değerlendirilmesi mümkün değildir. Ödeme emrinde hata yapılması durumunda

içinde yapılması halinde bu başvurunun vergilendirme sürecine bir etkisi bulunmamaktadır. İdarenin tahsil işlemlerine devam etmesi mümkündür. Dava açma süresi içinde mükelleflerin düzeltme başvurusu yapabilmeleri ve bu başvurunun dava açma süresini durdurması, idarenin alacağını takip ve tahsil sürecini sekteye uğratacak değildir. Bu sebep ve sonuçlara istinaden bu aşamada düzeltme başvurusu mümkün olmalı⁷⁰² ve bu başvuru İYUK, md. 11’de yer alan hükümden hareketle dava açma süresini durdurmalıdır⁷⁰³. Böylece yaptığı başvurunun reddi durumunda mükellef, kalan sürede ödeme emrine karşı dava açabilecek ve hatta bu aşamada devamedegelen işlemlerin yürütmesinin durdurulmasını sağlayabilecektir. Aksinin kabulü halinde ise telafisi güç ve imkansız zararların ortaya çıkması söz konusu olabilecektir. Ödeme emrinde dava açma süresi içinde fark edilemeyen hataların ise düzeltme zamanaşımı süresi içinde kalmak koşulu ile her zaman düzeltmeye konu edilmesi mümkün olmalıdır. Ayrıca ödeme emrinde açık bir aykırılık ve hatanın yapılması halinde, alacaklı borçlu ilişkisinde hatayı yapan taraf, alacaklı olan idare tarafı olmaktadır. Bu bir hizmet kusurudur. Hatalı düzenlenen belge sebebiyle bir mağduriyetin ortaya çıkması durumunda idare aleyhine hizmet kusurundan ötürü tam yargı davasının açılması olanaklıdır.

VUK’un 117 ve 118. maddelerinde öngörülen hata hallerinden bazılarının ödeme emri belgesinde yapılabilecek hata hallerine uyduğu açıktır. Bu anlamda ödeme emirlerinde yapılan sadece belli türdeki ve tahsile dönük hataların düzeltme başvurusuna konu edilebilmesi mümkündür. Örneğin borçlu olunan tutarın yanlış

sonucu itibariyle haksız şekilde gerçekleşecek bir tahsilat idare açısından sebepsiz zenginleşme özelliği taşıyacaktır. Bu durumda bu tutarların talep üzerine 10 yıllık genel zamanaşımı süresi içinde iade edilmesi gerekmektedir. Bkz. Özbacı, **Amme Alacakları**, s.564-565.

⁷⁰² Ödeme emrine karşı itiraz süresinin 7 gün olarak düzenlenmiş olması ödeme emrine karşı idari başvuruyu engellememelidir. Bu mantıkla diğer konular açısından da idari başvuru yolunun kapatılması gerekmektedir. Oysa böyle bir mantık ve uygulama yoktur. Ayrıca hak arama süresini sınırlayan kısa sürelerin, düzeltme başvurularıyla durması hak arama hürriyetini de genişletecektir. Bu sebeple ödeme emrine karşı idari itirazın önlenmesi gerekir. Bkz. Turan Yıldırım, **İdari Yargı**, 2. Bası, Beta, İstanbul, 2010, s.349.

⁷⁰³ Öncelikle belirtmek gerekir ki İYUK genel bir idari yargılama usulü kanunudur. Özel kanunlarda yer almayan kurallar için genel kanunlarda yer alan kuralların kabul edilmesi esastır. Bu sebeple dava açma süresi içinde yapılan düzeltme başvuruları için dava açma süresinin durduğunun İYUK, md. 11 gereğince kabulü gerekir.

gösterilmesi(vergi miktarında hata)⁷⁰⁴, borcun ödenmiş olmasına rağmen ödeme emrinin gönderilmesi(verginin mükerrer olması), yanlış kişiye ödeme emri gönderilmesi(mükellefin şahsında hata) gibi. İşte bu türden hataların yapılması durumunda mükellefler, yargı yoluna başvuruda bulunmaya mecbur ve mahkum edilmemeli ve düzeltme olanaklarından yararlandırılmalıdır. Bu bağlamda tarhiyat işlemlerinde hukuki sakatlık bulunmamakla birlikte ödeme emrinde hata yapılması halinde tek çözüm yolunun, ödeme emrine karşı yargı yolunun kabul edilmesi, usul ekonomisine ve idari çözüm yollarının düzenlenme amacına uygun değildir⁷⁰⁵. Bu açıdan ödeme emrindeki hatalara karşı dava açma süresi içinde veya dışında düzeltme zamanaşımı süresi içinde kalmak koşuluyla düzeltme başvurusunda bulunmaması kabul edilmelidir. Hata üzerinden vergi alınmaması esastır ve bu ilke açık haksızlıklar karşısında belli bir blokajla karşı karşıya bırakılmamalıdır⁷⁰⁶.

⁷⁰⁴ Vergi miktarında hata konusuna yönelik şu şekilde bir tartışmanın yapılması mümkündür. VUK'un 117. maddesinde vergi miktarında hatanın yapılabileceği belgeler arasında ödeme emri yer almamaktadır. Acaba bu belgenin kanunda yer almayışı düzeltme hükümlerinin uygulanmasına engel midir? Öncelikle ödeme emri belgesine yönelik açık düzenleme veya atıf halinin aranması fazlaca deyimsel yoruma bağlı kalmak anlamına gelecektir. Vergi hukukunda önemli olan şey vergilendirme sonucunda ödenmesi gereken gerçek vergiyi tarh ve tahsil etmektir. Amaçsal yorum bunu gerektirir. Kanun metninde belli terimleri aramanın dışında haksız yere isteme veya alma durumlarının öncelikle düzeltme yolunun etkin kılınması daha önemlidir. Bu açıdan düzeltme kurumunun işletilebilmesi için sadece belli hata halleri ve kavramlara dönük değerlendirme yapmak yerine haksız yere vergi isteme veya alma işleminin yanlışlığına ve önemine odaklanarak işlemi hatalı işlem olarak kabul etmek ve düzeltme başvurusunu mükellef lehine esneterek uygulamak daha yerinde olacaktır.

⁷⁰⁵ Bu konuda sadece yargı yoluna başvuru imkanının kabul edilmesi, dava açma süresi açısından da eleştiriye açıktır. Zira ödeme emrine karşı dava açma için öngörülen 7 günlük dava açma süresi, tahsil aşaması için öngörülen ve uzun bir sürecin değerlendirilebilmesi ve akabinde bir dilekçenin hazırlanması açısından yeterli değildir. Bu sürede gerekli araştırma, irdeleme ve incelemenin yapılması güçtür. Ayrıca kamu alacağının ve değerinin korunmasını sağlayıcı pek çok güvence önlemi varken bunun karşısında hak arama özgürlüğünün kullanılmasını neredeyse imkansız hale getirecek olan 7 günlük sürenin varlığı tartışılmalıdır. Bkz. Yusuf Karakoç, **Vergi Yargılaması Hukukunda Süreler**, Yetkin, Ankara, 2000, s.169-170.

⁷⁰⁶ Ödeme emrinde meydana gelebilecek açık hatalar konusunda doğrudan İYUK, md. 11'in uygulanması iki açıdan mümkün gözükmemektedir. Birincisi düzeltme yolu VUK'ta düzenlenmiş özel bir yoldur. Dolayısıyla hata hallerinde öncelikle düzeltme yolu uygulanmalı, bu kanunda olmayan hükümler açısından genel kanunlardaki hükümler esas alınmalıdır. İkincisi İYUK, md. 11 idari işlemlere karşı sadece dava süresi içinde uygulanabilen bir başvuru ve denetim yoludur. Dava açma süresinden sonra fark edilen durumlar için İYUK, md. 11'in kullanılabilmesi mümkün değildir. Bu açıdan bir boşluk söz konusudur. O sebeple İYUK, md. 11'in hata hallerine mahsus durumlarda uygulanma olanağı yoktur. Başka bir deyişle VUK'un 117 ve 118. maddelerinde doğrudan karşılığı olanlar için düzeltme yolu; diğer sakatlıklar ve genel olarak ödeme emrine karşı İYUK, md. 11'de düzenlenmiş olan üst makamlara başvuru yolu açık olmalıdır. Kanunun ruhuna uygun

Ödeme emri belgesinde yapılan bir hataya yönelik VDDK'nın 13.06.2003 tarih ve E.2002/611, K.2003/320 sayılı kararında⁷⁰⁷; *“Bu durum karşısında, şirketten tahsil imkanı kalmadığı saptanan kamu alacağıının, öncelikle kanuni temsilcilerin mal varlığından aranılması, buna rağmen tahsil edilememesi halinde, konulan sermaye ile sınırlı olmak üzere ortaklardan tahsili yoluna gidilmesi gerekirken, ilgili dönemde kanuni temsilci sıfatı taşımadığı ihtilaflı olan davacının takibata tabi tutulmasının, açık vergilendirme hatası olduğu, mükellefin şahsında hata yapıldığı sonucuna varıldığından, uyuşmazlığın düzeltme ve şikayet başvurusuna konu yapılabilecek nitelik taşımadığı gerekçesiyle davanın reddi yolundaki ısrar kararı hukuka uygun görülmemiştir.”* denilmek suretiyle ödeme emrine karşı, dava açma süresi geçtikten sonra düzeltme yoluna gidilmesi halinde mükellefiyette hata olduğu yolundaki iddianın incelenmesi gerektiğine karar verilmiştir⁷⁰⁸. Bu yönde verilen Danıştay 9. D'nin 28.10.2011 tarih ve 2007/5300, K.2011/7243 sayılı kararında da(özel arşiv) *“Vergi, resim ve harçların tarh tahakkuk ve ödeme emri ile haciz işlemlerini de içeren tahsilat aşamalarında yapılan vergi hataları hakkında mükelleflerin 30 gün(ödeme emrine itirazda 7 günlük) dava açma süresi içinde vergi mahkemesinde dava açmak suretiyle uyuşmazlığı yargı mercileri önüne getirmek hakları bulunduğu*

yapılacak yorum budur. Örneğin ödeme emri ile tahsil edilmek istenen verginin dayanağı olan tarhiyat iptal edilmesine rağmen ödeme emrinin gönderilmesi, tahsil zamanaşımının dolmuş olmasına rağmen ödeme emrinin gönderilmesi gibi durumlarda klasik anlamda hata hali yoktur. Dolayısıyla bu türden hukuka aykırılıklar için İYUK, md. 11'in uygulanması olanaklıdır.

⁷⁰⁷ (Çevrimiçi), <http://www.danistay.gov.tr>, 15.3.2011. Ödeme emri belgesindeki hatalara karşı diğer örnek kararlar için bkz. VDDK'nın 13.06.2003 tarih ve E. 2002/610, K. 2003/319 sayılı kararı(Çevrimiçi), <http://www.danistay.gov.tr>, 15.3.2011; Danıştay 4.D'nin 2.11.1992 tarih ve E.1991/128, K.1992/4719 sayılı kararı(Çevrimiçi), <http://www.danistay.gov.tr>, 15.3.2011.

⁷⁰⁸ Benzer yönde verilen VDDK'nın 31.5.1996 tarih ve E.1995/104, K.1996/255 sayılı kararında limited şirketin borcundan dolayı kanuni temsilcinin şahsi varlığının haczi için öncelikle 6183 sayılı Kanunun 35 ve 213 sayılı Kanunun 10. maddeleri uyarınca ve usulüne göre düzenlenmiş ödeme emri tebliğ edilmiş ve borcun kesinleşmiş olması gerektiği, aksi halde söz konusu verginin şirketin kanuni temsilcisi ve ortağı olan davacının şahsi malvarlığından tahsiline olanak bulunmadığı, usulüne uygun olarak tahakkuk etmiş vergi borcu bulunmayan davacıdan şirkete ait vergi borcunun istenmesi ve alınmasının, VUK'un 116. maddesi ve 118/1. fıkra hükmü gereğince düzeltilmesi gereken bir vergilendirme hatasını oluşturduğuna hükmedilmiştir(Çevrimiçi), <http://www.danistay.gov.tr>, 7.3.2011. Bu karar aleyhine yapılan karar düzeltme başvurusu VDDK'nın 6.12.1997 tarih ve E.1996/362, K.1997/116 sayılı kararı ile reddedilmiştir(Çevrimiçi), <http://www.danistay.gov.tr>, 7.3.2011..

gibi önce düzeltme yoluna başvurmak suretiyle vergi hatasının giderilmesini yetkili makamlardan istemek...” hakkına sahip olduğu vurgulanmıştır.

Ödeme emri belgesinde yapılan bazı hatalara karşı süresinde açılan davalarda da bazı hata hallerinin borcum yoktur kapsamında ele alındığı görülmektedir. Ancak bu kararlarda dikkat edilmesi gereken temel nokta, hatanın tarhiyat işlemlerinde değil ödeme emrinin hazırlanmasında veya ödeme emri belgesinde yapılmış olmasıdır. Bir başka ifadeyle bu hatalarda tarhiyatta değil onu takip eden işlemlerde hata yapılmaktadır. Bu konuda örneğin istenmesi gereken vergi miktarında hata⁷⁰⁹, istenilen verginin daha önce ödenmiş olmasına rağmen yeniden ödeme emrinin düzenlenmesi(mükerrer vergileme)⁷¹⁰, başkasına ait kamu borcunun bu borçla ilgisi olmayan kişiden istenmesi durumunda(mükellefin şahsında hata)⁷¹¹ meydana gelen hata halleri borcum yoktur kapsamında görülmüştür.

⁷⁰⁹ Örneğin tahsil dairesinin daha önce yapılmış ödemeleri dikkate almaksızın ödeme emri düzenlemesi veya ödeme emri belgesinde istenecek tutarın olduğundan eksik veya fazla yazılması durumunda vergi miktarında hata yapılmış olmaktadır. Örnek karar için bkz. Danıştay 4. D'nin 29.12.1970 tarih ve E.1970/923, K.1970/2521 sayılı kararı(Çelikkol/Özgeneller, s.195); Danıştay 11. D'nin 16.3.1966 tarih ve E.1965/2503, K.1966/591 sayılı kararı(Muhittin Tancı/Vural Arıkan/Polat Yalçınar, **İzahlı ve İctihatlı Amme Alacaklarının Tahsil Usulü Hakkında Kanun**, Ankara, 1970, s.185-186).

⁷¹⁰ Danıştay 4. D'nin 24.9.1974 tarih ve E.1973/4623 K.1974/3249 sayılı kararı(Çelikkol/Özgeneller, s.163); Danıştay 7. D'nin 23.5.1968 tarih ve E.1968/894, K.1968/1048 sayılı kararı(Çelikkol/Özgeneller, s.168-169).

⁷¹¹ Danıştay 4. D'nin 16.2.1995 tarih ve E.1995/4556, K.1995/726 sayılı kararı; iflas halindeki tüzel kişinin vergi borçlarının takibine ilişkin iflas masası nezdinde yapılması gerektiği, borçlu tüzel kişi adına ödeme emri düzenlenemeyeceği(Çevrimiçi), <http://www.danistay.gov.tr>, 15.3.2011. Danıştay 13. D'nin (t.y.) E.1977/283, K.1977/3577 sayılı kararı; kamu alacağının borçlunun alacaklılarından ödeme emri düzenlenerek istenemeyeceği(Coşkun, s.552). Danıştay 7. D'nin 1.12.1987 tarih ve E.1985/3186, K.1987/2783 sayılı kararı; bir şahsa ait vergi borcunun, aynı şahsın ortağı bulunduğu anonim şirketten ödeme emriyle istenmesinde yasal isabet bulunmadığı. Bu gibi durumlarda asıl borçlu açısından hukuken mevcut kamu borcundan dolayı başkası adına düzenlenerek tebliğ olunan ödeme emri, tebliğ edildiği kişi yönünden mevcut ve gerçek olmayan bir sebebe dayalı idari işlem özelliği taşımaktadır(DD, S.70-71, 1988, s.321-322). Danıştay 4. D'nin (t.y.), E.1971/2439, K.1973/837 sayılı kararı; mirası reddeden mirasçı adına murisin borcundan dolayı ödeme emri düzenlenemeyeceği(bkz. Turgut Candan, **Amme Alacaklarının Tahsili Usulü Hakkında Kanun**, 2. Bası, Maliye ve Hukuk, Ankara, 2011, s.320). Danıştay 11.D'nin 14.4.1998 tarih ve E.1997/1985, K.1998/1226 sayılı kararı; tasfiyeye giren tüzel kişiye temsil yetkisi tasfiye memuruna geçeceğinden, 6183 sayılı Kanunun mükerrer 35. maddesi uyarınca kanuni temsilci olarak, şirket ortağının değil, tasfiye memurunun sorumlu tutulması gerektiğinden ortak adına düzenlenen ödeme emrinde isabet olmadığı(bkz. Candan, **Amme Alacakları**, s.320).

3.4. Davadan Feragat Edilmesi Durumu ve Düzeltme Yolu

Kenar başlığı “*Hukuk Usulü Muhakemeleri Kanunu ile Vergi Usul Kanununun Uygulanacağı Haller*” olan İYUK’un 31. maddesi⁷¹², İYUK’ta hüküm bulunmayan bazı hallerin varlığı durumunda HMK’nın uygulanacağını belirlemektedir. Bu hallerden bir tanesi de feragat kurumudur. Feragat konusunda HMK’da yer alan kural ve ilkeler İYUK’un yaptığı atıf gereğince vergi yargılamasında da uygulama olanağına sahiptir. 6100 sayılı HMK’nın “*Davaya Son Veren Taraf İşlemleri*” üst başlığı altında davadan feragatı düzenleyen 307. maddesine göre “*Feragat, davacının, talep sonucundan kısmen veya tamamen vazgeçmesidir*”. Kanuna göre feragat, dilekçeyle veya yargılama sırasında sözlü olarak yapılabilir. Feragatin hüküm ifade etmesi, karşı tarafın ve mahkemenin muvafakatine bağlı değildir; kısmen feragatte feragat edilen kısmın, dilekçede yahut tutanakta açıkça gösterilmesi gerekir ve feragat kayıtsız ve şartsız olmak zorundadır(md.309). Bunun yanı sıra feragat ve kabul, hüküm kesinleşinceye kadar her zaman yapılabilir(md. 310) ve kesin hüküm gibi hukuki sonuç doğurmaktadır(md. 311). Bu konuda yeni HMK’nın getirdiği bir düzenlemeye göre irade bozukluğu hallerinde de feragat istenebilmektedir(md. 311/son cümle)⁷¹³.

⁷¹² İYUK, md. 31/1: “*Bu kanunda hüküm bulunmayan hususlarda; hakim in davaya bakmaktan memnuiyeti ve reddi, ehliyet, üçüncü şahısların davaya katılması, davanın ihbarı, tarafların vekilleri, feragat ve kabul, teminat, mukabil dava, bilirkişi, keşif, delillerin tespiti, yargılama giderleri, adli yardım hallerinde ve duruşma sırasında tarafların mahkemenin sükununu ve inzibatını bozacak hareketlerine karşı yapılacak işlemlerde hukuk usulü muhakemeleri kanunu hükümleri uygulanır(ek cümle: 5.4.1990-3622/11 md.; değişik: 10.6.1994 – 4001/14 md). Ancak, davanın ihbarı ve bilirkişi seçimi Danıştay, mahkeme veya hakim tarafından re’sen yapılır. 2. Bu kanun ve yukarıdaki fıkra uyarınca hukuk usulü muhakemeleri kanununa atıfta bulunulan haller saklı kalmak üzere, vergi uyuşmazlıklarının çözümünde vergi usul kanununun ilgili hükümleri uygulanır*”.

⁷¹³ Hukuk Muhakemeleri Kanunu gerekçesinin 315. maddesine göre “*Feragat veya kabul davaya son veren taraf işlemlerinde olup maddi anlamda kesin hüküm gibi sonuç doğurmaktadır. Feragat ve kabule ilişkin irade beyanları hata, hile veya ikrah sebeplerinden biriyle sakatlanmış ise beyanda bulunan taraf, borçlar hukuku kuralları çerçevesinde, iradeyi sakatlayan sebebi ispat etmek şartıyla, feragat veya kabulün iptali için dava açabilir*”. Hata çerçevesinde verilen feragat beyanı hakkında YGK’nın 18.11.1998 tarih ve E.1998/818, K.1998/822 sayılı kararında “*...davacının feragat beyanının yörede kadaastro çalışmalarının başlamış olması gözetilerek taşınmazlara ait tapuların daha kolay ve çabuk alınacağı inancı altında sabkettiğinin ve esaslı hata olduğunun anlaşılmasına...*” denilmek suretiyle hata hallerinin dikkate alınması gerektiği ifade edilmiştir.

Muhatabın kabulüne ihtiyaç olmaksızın nihai talebin değiştirebilmesine imkan tanıyan hallerden bir tanesi olan feragatin, davacının dava sonucundan vazgeçmesi olarak tanımlanması mümkündür. Zira istediği sonucu elde etmek üzere talepte bulunan kişi davacıdır. O sebeple feragat sadece davacı için geçerli olan ve dava dilekçesinde dile getirildiği için yargılama esnasında yapılması mümkün olan bir taleptir. Hükümün kesinleşmesinden sonra, feragat talep edilmesi olanaklı değildir⁷¹⁴. Feragat ile davacı sadece mevcut bir davadan değil, o dava ile istenilen haktan da vazgeçmekte ve aynı konuda yeni bir dava açmamaktadır⁷¹⁵. Bu açıdan feragat bir usul işlemi ise de içeriği bakımından bir maddi hukuk (haktan vazgeçme) işlemidir⁷¹⁶.

Davadan feragat edilmesinin en önemli sonucu, yargılamanın sona erdirilerek “*karar verilmesine yer olmadığına*” hükmedilmesidir. Başka bir ifadeyle görülen bir davada mahkemenin, hükümün kesinleşmesi öncesinde davacı tarafından sunulan beyanın feragat beyanı olduğunu ve kanuna uygun surette yapıldığını tespit etmesi halinde, davanın feragat nedeniyle reddine karar vermesi gerekmektedir⁷¹⁷. Örneğin

⁷¹⁴ İlhan Postacıoğlu, **Medeni Usul Hukuku**, İstanbul, 6. Bası, 1975, s.476-478.

⁷¹⁵ Baki Kuru/Ramazan Aslan/Ejder Yılmaz, **Medeni Usul Hukuku**, Değiştirilmiş 20. Baskı, Ankara, Yetkin, 2009, s.545; Postacıoğlu, s.479; Pekcanitez/Atalay/Özekes, s.535. Bu konuda davadan feragatin esas haktan vazgeçmeye nazaran daha sınırlı bir anlama geldiği, başka bir deyişle esas haktan vazgeçmenin daha farklı ve kapsamlı bir tasarruf işlemi olduğu, feragati düzenleyen kanun hükmünde haktan vazgeçmeden söz edilmediği, sadece talep sonucundan vazgeçildiği, dolayısıyla feragat ile sadece davada ileri sürdüğü iddialardan vazgeçmiş olacağı, ancak bu vazgeçmenin hiçbir zaman esas haktan vazgeçme anlamı taşımayacağı, dolayısıyla davacının aynı konuda yeni bir dava açabileceği ve bu davanın da dinlenmesi gerektiği, yargılamanın ancak davalının davacının daha önce davasında feragat ettiği yönünde ileri süreceği bir defa ile engellenebileceği, davalının böyle bir defa ileri sürmemesi durumunda mahkemenin davayı görmesi gerektiği hususunda bkz. Ergun Önen, “Feragat ve Kabul Kesin Hüküm Teşkil Etmez”, **Ankara Barosu Dergisi**, Yıl 1976, S.1, s.38-39.

⁷¹⁶ Kuru/Aslan/Yılmaz, S.546-547. “...davaya son veren taraf işlemlerinden biri olan feragat davanın taraflarından birinin neticei talebinden vageçmesidir. Feragat ile yalnız mevcut davadan değil o dava ile istenen haktan da vazgeçilebilir. Davadan feragat sonucunda feragata konu teşkil eden hak tamamen düşer ve artık bir daha dava konusu yapılamaz”. Bkz. Yargıtay 21. HD’nin 8.2.2005 tarih ve E.2004/12344, K.2005/816 sayılı kararı (Çevrimiçi), <http://www.kazanci.com>, 8.1.2011.

⁷¹⁷ Davadan feragat kurumunun bir özel hukuk kurumu olması nedeniyle kamu hukuku ve ilgili olan idari yargılama hukuku konularında uygulanması bir takım sorunları ve eleştirileri beraberinde getirmekte, bu konuda verilen yargı kararlarında da istikrar bulunmamaktadır. Bu konuda geniş bilgi için Bkz. Hasan Dursun, **Vergi Uyuşmazlıklarından Doğan**

iptal davasında feragatte bulunan davacı, işlemin iptalini istemekten vazgeçmektedir. Bu davalarda feragat, sonuçları açısından iptal davasının reddi anlamına gelmektedir⁷¹⁸. Tam yargı davasında feragatte ise davacı feragat etmekle yalnız davadan değil davaya konu olan haktan da vazgeçmiş sayılmaktadır⁷¹⁹.

Davadan feragat yolunun vergi hukuku alanındaki uygulaması sınırlıdır. Bununla birlikte davadan feragat sonucu kesinleşen ancak içinde vergi hatası bulunan durumlarda işlemin düzeltme yoluna başvurulması uyuşmazlık konusu yapılması ve ıslahı mümkündür. VUK'un 125. maddesine göre vergilendirme süreci içerisinde bir vergi hatasının yapılmış olması halinde, anılan hatalar hakkında yargı mercilerince karar verilmemiş olması kaydıyla, süreç yargıdan geçerek veya geçmeden kesinleşmiş olsa dahi düzeltme yapılabilir. Başka bir deyişle bu hükme göre vergilendirme sürecinin kesinleşmesi, hatanın düzeltilmesi için bir engel oluşturmamaktadır. Dolayısıyla feragat edildiği için kesinleşen tarhiyatlarda da bu düzenleme uygulanabilmektedir. Bu bağlamda VUK'un 125. maddesi feragat sebebiyle aleyhine karar çıkan hatta vergiyi ödeyen mükellefler için kurtarıcı bir son yoldur⁷²⁰. Hernekadar yargı organları feragat kurumuna kesin hüküm özelliği tanımış olsa da feragat sonucunda verilen karar, sonuç itibarıyla işin esasına girilmeden verilen bir karardır. Bu açıdan hatalı işlemlerin varlığı halinde usuli açıdan kararın kesinliğine rağmen düzeltme yoluna başvurmak evleviyetle olanaklıdır. Ayrıca yukarıda yer aldığı üzere yeni HMK'nın 309. maddesinin son cümlesine göre hata, hile, ikrah gibi irade bozukluğu hallerinde, feragatin iptali istenebilmektedir. Bu durum çerçevesinde de mükellefin feragatin iptalini sağladıktan sonra, içinde hatalı işlemin olduğu vergilendirme işlemlerine karşı düzeltme başvurusunda bulunabilmesinde kuşku yoktur⁷²¹.

Davalarda Feragat ve Kabul, Adalet, Ankara, 2009, s.125 vd.; Münci Çakmak, "İdari Yargıda Davadan Feragat", **AÜHFD**, S.53, 2004, s.187 vd; Günay, **HMK**, s.82-85.

⁷¹⁸ Danıştay 3. D'nin 30.10.1990, E.1989/2126, K.1990/2994 sayılı kararı(Çevrimiçi), <http://www.danistay.gov.tr>, 17.10.2010.

⁷¹⁹ Gözübüyük/Tan, s.762.

⁷²⁰ Bilici, **Feragat**, s.357.

⁷²¹ Bununla birlikte VUK'un 125. maddesi çerçevesinde sağlanan olanak bu örnekte yer aldığından daha geniştir. Zira irade bozukluğu nedeniyle feragatin iptali sağlansın veya

Bu konuda Danıştay 4. D'nin 18.12.2006 tarih ve E. 2005/2263, K. 2006/2685 sayılı kararında “İncelenen olayda, davacı banka, Bankalar Kanunu'nun geçici 4. maddesinin 13. fıkrası uyarınca 2001 yılında doğan zararın indirilmesi gerektiği ihtirazi kaydıyla beyannamesini vererek dava açmıştır. Daha sonra bu davadan feragat edilmesi üzerine, mahkemece davanın esası hakkında karar verilmesine yer olmadığına karar verilmiştir. Dolayısıyla, Mahkemece uyuşmazlığın esası hakkında bir karar verilmemiştir. Davacı tarafından ilgili yıl için yapılan düzeltme ve şikayet başvurularının reddi üzerine açılan davada, Danıştay Dördüncü Dairesinin 28.11.2006 günlü ve E:2006/2586 K:2006/2405 sayılı Kararıyla, 2002 yılı ihtilafıyla ilgili ise Danıştay Dördüncü Dairesinin 22.06.2006 günlü ve E:2006/2585 K:2006/1364 sayılı Kararıyla, olayda açık bir vergi hatası bulunduğu hükmedilmiştir. Dolayısıyla, 2001 yılına ilişkin olan zararın 2003 yılında indirim konusu yapılmak istenilmesi için açılan davanın esasının incelenmesine hukuki bir engel bulunmamaktadır. Bu durumda, uyuşmazlığın esası incelenerek bir karar verilmesi gerekirken, davanın incelenmeksizin reddine ilişkin mahkeme kararında hukuka uyarlık görülmemiştir.” şeklinde hüküm kurulmak suretiyle vergi mahkemesinin kararı bozulmuş⁷²² ve davadan feragat edilmesine rağmen hata hallerinin varlığı halinde düzeltme yoluna başvuru konusundabir engelin bulunmadığı kabul edilmiştir.

3.5. Vergiyi Doğuran Olayın Ortadan Kalkması ve Düzeltme Yolu

Vergilendirmede kamu mükellefiyetinin ortaya çıkmasında ilk ve esas unsurlardan birisi şüphesiz vergiyi doğuran olayın meydana gelmesidir. Gerçekten konusu, matrahı ve nispeti belli olan bir verginin, belirli bir kimse aleyhine, belirli

sağlanmasın VUK'un 125. maddesinde yer alan hüküm, düzeltme yolunu her durumda açık tutmaktadır.

⁷²² Karar için bkz. (Çevrimiçi) <http://www.kanberkilinc.com.tr/davadan-feragat-eden-mukellefin-o-yila-iliskin-zarar-mahsubundan-kaynaklanan-vergi-hatasinin-duzeltilebilecegi.htm>, 11.4.2011

bir miktarda, borç şeklinde ortaya çıkabilmesi için, bütün bu süreci harekete geçirecek bir sebebe ihtiyaç vardır. İşte bu sebep vergiyi doğuran olayın meydana gelmesidir⁷²³. Vergi kanunları dahilinde vergi borcunu meydana getiren fiil ve olayları zamanda vergi borcunun hukuki temeli ve sebebini oluşturmaktadır⁷²⁴. Mükellefin vergi borçlusu kamu otoritesinin ise vergi alacaklısı sıfatına sahip olmaları, vergiyi doğuran olayın meydana gelmesine bağlıdır. Vergiyi doğuran olay mükellefiyeti doğuran olaydır⁷²⁵. Bu bakımdan vergilendirme sürecinin ilk ve zorunlu aşaması olarak vergiyi doğuran olayın gerçekleşip gerçekleşmediğinin tespiti son derece önemlidir.

Hukuka aykırı talep ve tahsil edildiği düşünülen bir verginin terkin edilmesi veya geri verilmesi için ilk ve temel şartlardan biri de ortada bir vergi borcunun bulunmamasıdır. Bunun için hukuki anlamda vergiyi doğuran olayın gerçekleşmemiş olması şarttır. Bir verginin istenmemesi gerekirken istenmesi veya alınmaması gerekirken alınması halinde durumun olması gereken hale getirilmesi gerekir. Bu, verginin yasallığı, vergide eşitlik ve adalet açısından zorunludur⁷²⁶. Danıştay tarafından verilen kararlarda kabul edildiği üzere, vergilendirme için gerekli olan vergiyi doğuran olayın, daha sonra tamamen veya kısmen ortadan kalkması-kaldırılması halinde verginin konusu kalmayacağındanbu durumlarda yapılan tarhiyatın hata sebebiyle hukuken sakat tarhiyat olarak kabul edilmesi gerekmektedir. Ancak bu durumda vergiyi doğuran olayın kalktığına yönelik bir şüphe ya da tereddüdün olmaması gerekmektedir⁷²⁷.

⁷²³ Bedii Necmettin Feyzioglu, “Mükellefiyet Doğurucu Vakıa”, **AÜSBFD**, C.VII, 1952, S. 1-4, s.52.

⁷²⁴ Erginay, **Vergi Hukuku**, s.67.

⁷²⁵ Selahattin Tuncer, **Vergi Hukuku ve Uygulaması**, Yaklaşım, Ankara, 2003, s. 133. Vergi borcunun doğumu anı ve aşaması ile ilgili olarak teoride iki noktada görüşler ileri sürülmüştür. Bu görüşlerden ilki ve güçlü olanı vergi borcunun doğumunu vergiyi doğuran olaya bağlayan görüştür. Diğer görüş ise vergiyi doğuran olayın meydana gelmesi dışında vergi borcunun doğumunu idari işlemlere bağlayan görüştür. Bu tartışmalar için bkz. Feyzioglu, s.73-77.

⁷²⁶ Salahaddin Zorlu, **Vergi Hukuku**, MB Tetkik Kurulu Yayını, Ankara, 1981, s.87-88.

⁷²⁷ Danıştay 7. D'nin 30.01.2003 tarih ve E. 2001/4655, K. 2003/273 sayılı kararı(Çevrimiçi), <http://www.danistay.gov.tr>, 10.4.2011.

Bu konuda Danıştay 7. D'nin 24.4.1998 tarih ve E. 1997/1357, K. 1998/1429 sayılı kararında, “*Dava konusu olayda, banka ve sigorta muameleleri vergisini doğuran olay, Başbakanlık Devlet Planlama Teşkilatı Müsteşarlığı Teşvikve Uygulama Başkanlığının isteği doğrultusunda ve uygulanan teşviklerin geri alınması çerçevesinde fark faizin tahsil edilmesidir. Tahsiledilen bu faiz yine aynı idari makamın isteği üzerine iade edildiğinden verginin konusu kalmamıştır. 6802 sayılı Kanununun 28’inci maddesinin anlamında banka lehine alınan para, teşvik mevzuatıyla ilgili konularda yetkili ve görevli idari makamın tesis ettiği işleme istinaden iade edildiğinden, verginin dayandığı hukuku neden idarece ortadan kaldırılmış olup, ortada vergiye tabi meblağ kalmadığından, 213 sayılı Kanununun 19’uncu maddesindeki, vergi kanunlarının vergiyi bağladıkları olayın vukuundan da söz edilemez. Bu durumda, tahsil edilmiş olmasına karşın, vergiyi doğuran olayın idarece ortadan kaldırılmış olması sebebiyle, konusu kalmayan verginin, vergi mevzuuna girmeyen bir kıymetten vergi alınması şeklinde tanımlanan mevzuda hata kapsamında değerlendirilmesi suretiyle ilgisine iadesi gerekirken, aksi yolda tesis edilen işlemde ve bu işlemin iptali istemiyle açılan davayı reddeden mahkeme kararında isabet görülmemiştir.*” şeklinde hüküm tesis edilerek vergiyi doğuran olayın idarece ortadan kaldırılması halinde, konusu kalmayan verginin, mevzuda hata kapsamında değerlendirilmesi gerektiğine karar verilmiştir⁷²⁸. VDDK’nın 27.4.2007 tarih ve E.2006/419, K. 2007/138 sayılı kararında da “*İhalenin Kamu İhale Kurulu kararıyla iptal edilmesi nedeniyle vergiyi doğuran olayın ortadan kalktığı ve bu durumun 213 sayılı Vergi Usul Kanununun 118 inci maddesinde düzenlenen vergilendirme hataları kapsamında değerlendirilmesi gerektiğinden dava konusu işlemin iptali gerektiğine...*” hükmedilerek bozma üzerine ilk derece mahkemesinin verdiği ısrar kararı onanmıştır⁷²⁹.

⁷²⁸ (Çevrimiçi), <http://www.danistay.gov.tr>, 12.6.2010. Benzer kararlar için bkz. Danıştay 7. D'nin 15.2.1999 tarih ve E. 1998/1305, K. 1999/529 sayılı kararı (Çevrimiçi), <http://www.danistay.gov.tr>, 11.11.2010; Danıştay 7. D'nin 16.12.1982 tarih ve E. 1982/2036, K.1982/3429 sayılı kararı (Çevrimiçi), <http://www.danistay.gov.tr>, 11.11.2010.

⁷²⁹ Bu olayda Danıştay dava dairesi ilk derece mahkemesinin kararını bozmuştur. Bozma gerekçesi şu şekildedir; “*İhalenin kazanılmış olması sebebiyle, ihale kararına ilişkin olup, davacının mal varlığından karşılanan damga vergisinin, ihale kararının sonradan iptal edilmiş olması dolayısıyla dayanağının kalmadığı ve malvarlığında haksız noksanlığa sebep olduğu iddiasıyla, iadesinin istenilmesinin ancak, Borçlar Kanunu hükümlerine göre, adli*

3.6. Düzenleyici İşleme Dayanılarak Yapılan İşlemin Düzenleyici İşlemin Daha Sonra İptali Halindeki Durumu ve Düzeltme Yolu

Bir işlemin yapılmasından sonra işleme dayanak olan genel düzenleyici işlemin iptali halinde, kişilere tanınmış bir başvuru yolunun olup olmadığı konusu hep tartışılmalıdır. Bu konuda Danıştay'ın vergi dava daireleri ile idari dava dairelerinin görüşü, farklı çözüm yollarını önermek şeklinde belirginleşmiştir. Fakat birleşilmesi gereken temel nokta, Danıştay 11.D'nin 8.5.2006 tarih ve 2006/550, K.2006/2142 sayılı kararında da belirtildiği üzere *“İdare Hukuku ilkelerine göre, iptal kararları, iptali istenilen işlemi tesis edildiği tarih itibariyle ortadan kaldırarak, o işlemin tesisinden önceki hukuki durumu ortaya koyar. Bir genel düzenleyici işlemin iptal edilmesi durumunda, verilen yargı kararının, sadece o davayı açanı değil, bu genel düzenleyici işlem ile ilgili diğer kişileri de etkileyeceği kuşkusuzdur. İptal kararı ile bu düzenleyici işleme dayanılarak yapılan işlemlerin doğurduğu etki ve sonuçlar ortadan kalkar. Bu nedenle iptal edilen bir düzenleyici işlemde dolayı, menfaati ihlal edilen veya kişisel hakkı etkilenen kişinin, verilen iptal kararının doğurduğu sonuçlardan yararlanmak amacıyla idareye başvurabileceği tabiidir.”* şeklindeki bakış açısı olmalıdır⁷³⁰. Aşağıda bu konudaki tartışmalara yer verilecektir.

yargı yerinde açılacak istirdat davasına konu edilebileceğinden, davacı şirketin, muhatabı olmadığı vergilendirme işlemi dolayısıyla ödediği tutarın düzeltme ve şikayet hükümleri uyarınca iadesi istemiyle yaptığı başvurunun reddine dair işlemin iptali istemiyle vergi mahkemesinde dava açamayacağı açık olduğundan, incelenmeksizin reddi gereken davada, işin esasına girilerek karar verilmesinde isabet bulunmamaktadır”. Bununla birlikte bozma kararına direnen ilk derece mahkemesinin düzeltme yönündeki ısrar kararı yukarıda da yer aldığı üzere Kurul tarafından oybirliği ile onanmıştır. İhale yüklenicilerinin başvuru hakları konusunda Daireler ve Kurul arasında ihtilafa yol açması üzerine konu İçtihadı Birleştirme Kararına konu edilmiştir. DİBK'nın 2.7.2012 tarih ve E.2009/1, K.2012/2 sayılı kararında (RG, 262.2013 tarih, S.28571) da içtihadın Kurul kararları doğrultusunda birleştirilmesine hükmedilmiştir. Buna göre yüklenicilerin düzeltme başvurusunda bulunma ve talebin reddedilmesi halinde buna karşı yargı yoluna başvurma hakkı benimsenmiş durumdadır. (Çevrimiçi), <http://www.danistay.gov.tr>, 12.6.2010.

Danıştay 4. D'nin 7.2.1996 tarih ve E.1995/663, K.1996/389 sayılı kararında “Davacının beyanı üzerine yapılan vergileme işleminin, o tarihte yürürlükte bulunan 1991/2073 sayılı kararname hükümlerine uygun olduğu açıktır. Esasen davacı, söz konusu kararnamenin daha sonra Danıştay'ca iptali üzerine istisna oranının %16 olarak kabulü ve buna göre uygulanması gerektiği iddiasıyla vergilendirmede hata bulunduğunu iddia etmiş ve bunun düzeltilmesini istemiştir. Kanunla verilen yetkiye dayanılarak Bakanlar Kurulunca istisna oranı konusunda yapılan düzenlemenin uygulanması gerekli bir idari işlem olduğunda kuşku bulunmamaktadır. Vergileme tarihinde bu kararname hükümlerine uyulması zorunlu bulunduğuna göre, vergilemenin yapıldığı gün itibariyle “açıkça vergiden müstesna bulunan gelir üzerinden vergi alınması” söz konusu değildir. İdari düzenlemede açık olarak belirtilen oran uygulanarak vergileme yapılmıştır. Kararnamenin sonradan iptal edilmiş olması hatalı bulunmayan vergilemenin hatalı hale geldiğini göstermeye yeterli değildir. Vergi Usul Kanununun “vergi hatalarını düzeltme” başlığı altında yer alan hükümleri, özellikle konunun ilgili bulunduğu 118.maddenin 3 numaralı bendinde yer alan belirleme böyle bir uygulamaya imkan vermemektedir. Bakanlar Kurulu kararının iptal edilmiş olmasının, vergi tarhi üzerine açılan bir vergi davasında sonucu etkileyeceği düşünülebilir ise de, vergileme tarihinde hata teşkil etmeyen uygulamanın, mücerret bu iptal kararı nedeniyle hatalı hale geldiğini ve tahsil edilen vergilerin düzeltme yoluyla iadesi gerektirdiğinin kabulü mümkün görülmemiştir. Bu nedenlerle davanın reddine karar verildi.” şeklinde oy çokluğu ile hüküm tesis edilmek suretiyle düzenleyici işlemin sonradan iptal edilmesinin zamana kadar yapılmış işlemleri hatalı hale getirmeyeceğine karar verilmiştir⁷³¹. Buna rağmen verilen azlık oyunda isabetle ortaya konulduğu üzere “İdare hukuku ilkelerine göre, iptal kararları, iptali istenen idari tasarrufu ve ona bağlı işlemleri ittihaz edildikleri tarihten itibaren ortadan kaldırarak, o tasarrufların ittihazından önceki hukuki durumun yürürlüğünü sağlar. Bu nedenle idare iptal kararının yerine getirilmesi için, bu kararın gereğine uygun işlemler tesis etmek zorundadır. Olayda

⁷³¹ (Çevrimiçi), <http://www.danistay.gov.tr>, 12.6.2010. Benzer karar için bkz. Danıştay 4. D'nin 3.2.1994 tarih ve E.1993/2868, K.1994/604 sayılı kararı (Çevrimiçi), <http://www.danistay.gov.tr>, 19.5.2011 (Bu karar da oyçokluğu ile verilmiştir).

iptale konu Bakanlar Kurulu kararı uyarınca ihracat istisnasını % 12 olarak uygulayıp beyanda bulunan mükelleflerin, Bakanlar Kurulu kararının iptali üzerine, beyanlarının eski hukuki duruma döndürülmesi, yani idarenin, yukarıda belirtildiği şekilde, iptal kararının amacına ve gereğine uygun yeni bir işlem tesis etmesi, aynı zamanda iptal edilen düzenlemenin hukuki ve fiili bütün sonuçlarını ortadan kaldırması gerekir. Davacı şirketin iptal edilen düzenleme dolayısıyla fazladan ödediği vergilerin iade edilmemesi, iptal kararı ile ortadan kaldırılmış bir düzenlemenin hukuki ve fiili sonuçlarını yürürlükte bırakmak, iptal davasının amacına ve davacının iptal davası ile korunmak istenen hukukuna aykırıdır”.

Danıştay tarafından son dönemde verilmiş olan ve çözüm önerisini en net şekilde ortaya koyan karar, 4. D'nin 13.7.2005 tarih, E. 2004/209, K. 2005/1440 sayılı kararıdır. Bu kararda “*İdare kanun hükmünün uygulanması sırasında ortaya çıkabilecek sorun ve uyumsuzlukları önlemek amacıyla bir düzenleme yapma yetkisine sahip ise de, bu yetkisini vergi kanunlarında belirlenen sınırları aşmadan kullanmak zorundadır. Bu nedenle Bakanlar Kurulunca vergi kanunlarında yer alan bir hükmün değiştirilmesi, kaldırılması veya vergi konusunda yeni bir hüküm konulması, Anayasaya ve vergi mevzuatına aykırılık teşkil etmektedir. Bu durumda, 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 gerektiği sonucuna ulaşıldığından, uyumsuzluğun Vergi Usul Kanununun vergilendirme hatası ile ilgili 118 inci maddesi kapsamında incelenemeyeceği gerekçesiyle davayı reddeden mahkeme kararında hukuka uyarlık görülmemiştir.” denilerek Bakanlar Kurulunca alınan kararın iptali üzerinemükellef tarafından yapılan başvurunun vergi hatası kapsamında değerlendirilmesi*

*gerektiğine hükmedilmiştir*⁷³². Burada Danıştay dairesi, Bakanlar Kurulu Kararı ile konulan parantez içi hükmün iptal edilmesi nedeniyle yapılan işlemlerin dayanağını yitirdiğini, dolayısıyla düzeltme başvurusunun kabul edilerek tahsil edilen tutarların iade edilmesi gerektiğini hükme bağlayarak hukuk devletine ve adalete uygun karar vermiştir.

Düzenleyici işlemlerin iptal edilmesinden sonraki durum ile alakalı idari dava dairelerine kurulunun bakışı ise daha farklı bir noktada toplanmaktadır. İdari dava daireleri ve genel kurulunun son dönemde istikrar kazanan görüşüne göre, düzenleyici işlemin iptali durumunda bu işleme dayanan bireysel işlemlere karşı henüz dava açma süresini geçirmemiş olanlar doğrudan dava açmak zorundadırlar. Buna mukabil dava açma süresini geçirmiş olanlar yeni bir hukuki durumun varlığından bahisle hakkın iadesini sağlamak ve dava açma hakkını ihya etmek amacıyla İYUK, md. 10 çerçevesinde idareye başvurma hakkına sahiptirler⁷³³. Bu konu hakkında Danıştay 11.D'nin 16.2.2007 tarih ve 2006/6610, K.2007/1246 sayılı kararında *“İptal edilen bir düzenleyici işlemin yürürlükte olduğu dönemde, bu düzenleyici işlemin kısıtlayıcı hükümleri nedeniyle hakkı muhtel olan kişilerin, düzenleyici işlemin iptaline ilişkin yargı kararının doğurduğu hukuki sonuçlardan yararlanmaları, yani düzenleyici işlem nedeniyle yoksun kalınan hakların ilgililere iadesi, idarenin yargı kararının gereklerine göre işlem tesis etmesi mecburiyetinin, dolayısıyla hukuk devleti ilkesinin gereğidir. Düzenleyici işlemin iptalinin, bu düzenleyici işlem nedeniyle menfaati ihlal edilen veya hakkı muhtel olan kişiler için,*

⁷³² (Çevrimiçi), <http://www.danistay.gov.tr>, 12.6.2010.

⁷³³ Bu genel ve istikrar kazanan görüşe rağmen bazı eski tarihli kararlarda farklı gerekçeler ileri sürülerek aksi yönde kararlarda verilmiştir. Örneğin Danıştay 8. D'nin 17.2.1998 tarih ve E.1996/3855, K. 1998/460 sayılı kararında *“İptal kararı ile iptali istenilen idari işlemin tesis edildiği tarihten itibaren ortadan kalkacağı ve o işlemin tesisinden önceki hukuki durumuna dönüleceği bilinen idare hukuku ilkesidir. Ancak hukuka aykırılığı yargı kararı ile saptanmış bazı genel düzenleyici işlemlerin iptali ile bu genel düzenleyici işleme dayanarak tesis edilen işlemlerin bütün hukuksal sonuçları ile ortadan kaldırılması bazı durumlarda imkansız olmakta veya haksız sonuçlara neden olabilmektedir.”* denilerek hukuka aykırılığı yargı kararı ile saptanmış bazı genel düzenleyici işlemlerin iptali ile bu genel düzenleyici işleme dayanarak tesis edilen işlemlerin bütün hukuksal sonuçları ile ortadan kaldırılmasının bazı durumlarda imkansız olması veya haksız sonuçlara neden olması nedeniyle genel düzenleyici işleme dayalı işlemin iptal edilmemesi gerektiğine karar verilmiştir. (Çevrimiçi), <http://www.danistay.gov.tr>, 3.6.2011.

düzenleyici işlemin bu kişilere geleceğe dönük uygulanma imkanı kalmadığı durumlarda, iptal edilen düzenleyici işlem nedeniyle bu işlemin yürürlükte olduğu süre içinde yoksun kaldıkları hakların iadesi biçiminde hiçbir hukuki sonuç doğurmayacağını kabul etmek, yargı kararının hiç bir şekilde uygulanmaması sonucunu doğuracaktır ki bu durumun hukuk devleti ilkesini işlevsiz bırakacağı da açıktır.” şeklinde değerlendirme yapılarak düzenleyici işlem nedeniyle yoksun kalınan tüm parasal hakların tazmini istemiyle idareye başvurabileceği ve başvurunun reddi üzerine dava açılabilmesi kabul edilmiştir⁷³⁴.

Sonuç itibariyle vergi ve benzeri konularda genel düzenleyici işlemin iptal edilmesi halinde ona dayanılarak daha önce yapılmış olan ve iptal kararına rağmen şeklen ayakta olan bireysel tasarruflarla ilgili, dava açma süresinin geçmemesi halinde dava açılması, aksi halde düzeltme konusuna giren haller açısından düzeltme başvurusunda bulunulabilmesi; hata olarak değerlendirilmesi mümkün olmayan konularda ise idari dava dairelerinin benimsediği görüş doğrultusunda ve İYUK, md. 10 çerçevesinde hareket edilmesi hakkın ilgisine iadesi açısından benimsenmesi gereken uygulama olacaktır.

3.7. Katma Değer Vergisi ve Düzeltme Yolu

KDV Kanununun 8. maddesi, katma değer vergisi uygulamasında ortaya çıkması muhtemel hatalar ile ilgili takip edilmesi gereken özel prosedürü

⁷³⁴ (Çevrimiçi), <http://www.danistay.gov.tr>, 12.6.2010. İDDK'nın 27.9.2007 tarih ve E.2007/974, K.2007/1696 sayılı kararı(Çevrimiçi), <http://www.danistay.gov.tr>, 23.6.2011; İDDK'nın 5.5.2005 tarih ve E.2005/470, K.2005/1158 sayılı kararı(Çevrimiçi), <http://www.danistay.gov.tr>, 23.6.2011; Danıştay 10.D'nin 6.4.2005 tarih ve 2003/1545, K.2005/1547 sayılı kararı(Çevrimiçi), <http://www.danistay.gov.tr>, 23.6.2011. Danıştay 10. D'nin 23.9.2008 tarih ve 2006/6650, K.2008/6283 sayılı kararında başvuru yapılabilecek süre konusunda da şu açıklama yapılmıştır; *“Düzenleyici işlemlerin genel ve soyut nitelikte kurallar içermesi nedeniyle bu işlemlere karşı açılan davalar sonucunda verilen iptal hükümlerinin, yalnızca o davanın tarafları hakkında değil; dava açmamış üçüncü kişiler hakkında da sonuç doğuracağı hususunda duraksama bulunmamaktadır. Dolayısıyla düzenleyici işlemin iptali üzerine, bu düzenlemeye karşı dava açmayan üçüncü kişilerin, iptal hükmünün, kendilerine uygulanması istemiyle 2577 sayılı Yasanın 10. maddesi uyarınca ve genel zamanaşımı süresi olan 10 yıl içerisinde davalı idareye başvurabileceklerdir”*. (Çevrimiçi), <http://www.danistay.gov.tr>, 23.6.2011.

düzenlemektedir⁷³⁵. Kanununun 8. maddesinin 2. fıkrasına göre “*Vergiye tabi bir işlem söz konusu olmadığı veya katma değer vergisini fatura veya benzeri vesikalarda göstermeye hakkı bulunmadığı halde; düzenlediği bu tür vesikalarda katma değer vergisi gösterenler, bu vergiyi ödemekle mükelleflerdir. Bu husus kanuna göre borçlu oldukları vergi tutarından daha yüksek bir meblağı gösteren mükellefler için de geçerlidir*”. Bu düzenleme ile fazla veya yersiz ödenen vergilerin, indirim hakkına sahip olmayan mükelleflerin dışında buna sahip olan mükelleflerde iadesine imkan tanınmıştır. Fazla veya yersiz ödenen vergilerin, indirim hakkına sahip olanlara nakden ve mahsuben iadesi ise Maliye Bakanlığının belirleyeceği usul ve esaslar çerçevesinde yerine getirilecektir. Buna istinaden yayımlanan 116 Seri Numaralı KDV Genel Tebliği⁷³⁶, bu konuda yayımlanmış en son tebliğdir ve fazla veya yersiz ödenen vergilerin düzeltilmesi ve iadesinde yeni esaslar getirmiştir⁷³⁷. Bu tebliğin genel amacı, fazla ve yersiz olarak alınan verginin, genel tebliğde öngörülen şartların gerçekleşmesi durumunda önce satıcı tarafından mükellefe iadesi daha sonra vergi dairesince satıcıya iadesi suretiyle gerek satıcı gerekse alıcı nezdinde işlemin KDV uygulanmadan önceki hale döndürülmesini sağlamaktır⁷³⁸. Yeni düzenlemede,

⁷³⁵ Düzeltme ile ilgili bir diğer düzenleme KDV Kanununun 35. maddesinde yer alan, malların iade edilmesi, işlemin gerçekleşmemesi, işlemde vazgeçilmesi veya sair sebeplerle matrahta değişikliğin söz konusu olduğu hallerde mahsuben işlemidir. Ancak bu maddede düzenlenen düzeltme işleminin, VUK’ta yer alan düzeltme hükümleriyle bir ilişkisi bulunmamaktadır. Bu düzenleme sadece matrahta değişikliğin söz konusu olduğu hallerde uygulanmaktadır. Bu konuda bkz. Şükrü Kızılot, **Katma Değer Vergisi Kanunu ve Uygulaması**, Genişletilmiş ve Gözden Geçirilmiş 6. Bası, Yaklaşım, Ankara, 2012, s.1566.

⁷³⁶ Esasında bu genel tebliğ yayımlanıncaya kadar bu konuda belli yönleri düzenleyen ve yürürlükte olan 4 ayrı genel tebliğ bulunmaktaydı. Bunlar 23 Seri Numaralı KDV Genel Tebliği (RG, 18.7.1986 tarih, S.19168); 84 Seri Numaralı KDV Genel Tebliği (RG, 23.11.2001 tarih, S.24592); 91 Seri Nolu Katma Değer Vergisi Genel Tebliği (RG, 28.2.2004 tarih, S.25387) ve 93 Seri Numaralı KDV Genel Tebliğidir (RG, 19.1.2005 tarih, S.25705). Fakat bu farklı genel tebliğlerle yapılan dağınık düzenlemeler 116 seri numaralı genel tebliğin yürürlüğe girmesiyle birlikte uygulamadan kaldırılmıştır.

⁷³⁷ RG, 19.1.2012 tarih, S.28178. Bu konuda bkz. Atilla Özkan, “Fazla veya Yersiz Ödenen KDV’nin İadesinde Yeni Esaslar”, **Vergi Dünyası**, Nisan 2012, S.368, s.32 vd.; **M. Emin Akyol**, “Fazla veya Yersiz Olarak Ödenen KDV’nin İadesine İlişkin Yeni Esaslar”, **Yaklaşım**, Mayıs 2012, S.233, s.62 vd.; Abdullah Tolu, “Fazla ve Yersiz Hesaplanan Kdv’nin Telifisinde Yeni Yöntem: İndirim Yok, İade Var”, **Yaklaşım**, Nisan 2012, S.232, s.176 vd.

⁷³⁸ Genel tebliğe göre fazla veya yersiz tevkif edilen vergilerde ise tutar öncelikle tevkifatı yapan alıcı tarafından satıcıya iade edilecektir. Daha sonra alıcının, fazla veya yersiz tevkif ettiği KDV tutarını satıcıya ödemediğini gösterir belge ve satıcının düzeltmeyi yaptığını gösterir vergi dairesi yazısı ile birlikte başvurması halinde, fazla veya yersiz tevkif edilen vergi, bu vergiyi

önceki düzenlemelerde olduğu gibi fazla veya yersiz alınan vergilerle ilgili önce indirim, bu yapılamıyorsa iade yöntemi terk edilmiş, yerine sadece iade yönteminin uygulanacağına yönelik prensip kabul edilmiştir⁷³⁹.

Katma değer vergisinde öngörülmuş bulunan özel düzeltme ve iade yolu ile ıslah edilmesi gereken hukuki sakatlıklar dışında, KDV’de meydana gelecek diğer hatalar ile ilgili VUK’ta düzenlenmiş bulunan düzeltme hükümlerinin uygulanması gerekmektedir. Diğer deyişle bu durumda VUK’ta yer alan düzeltme hükümlerinin uygulanabilme seçeneği zarar görmemektedir. Örneğin Mart ayında mal satışları nedeniyle tahsil olunan vergi miktarı 50 bin lira, önceki aydan indirilecek vergi de 5 bin lira olması durumunda vergi dairesine ödenecek vergi, 45 bin lira iken(50.000-5.000=45.000TL) 46 bin lira gösterilir ise fazladan ödenen bin liranın düzeltme yoluyla ıslahı mümkündür⁷⁴⁰. Ancak bir görüşe göre indirilecek vergi tutarının beyanname öncesi, defter veya belgelerde yanlış hesaplanması durumunda hata hali sözkonusu olmayacağından ötürü bu durum ancak vergi incelemesi yoluyla düzeltilebilecektir⁷⁴¹.

vergi dairesine beyan ederek ödeyen alıcıya iade edilecektir. Böylece burada da amaçlanan şey, tevkifat öncesi duruma dönülmesini sağlamaktır.

⁷³⁹ Örneğin hatalı bir vergi oranının faturaya yansıtılmış olması gibi bir durumda fazla veya yersiz olarak hesaplanan vergi, öncelikle satıcı tarafından alıcıya iade edilecektir. Alıcının indirim hakkı bulunan mükellef olmaması durumunda, satıcının söz konusu fazla veya yersiz KDV tutarını alıcıya ödediğini gösterir bir belge ile vergi dairesine başvurması gerekecektir. Alıcının indirim hakkı bulunan bir mükellef olması durumunda ise, satıcının fazla veya yersiz KDV tutarını alıcıya ödediğini gösterir belgeye ek olarak, alıcının fazla veya yersiz KDV tutarını indirim hesaplarından çıkarmak suretiyle düzeltme yaptığının alıcının vergi dairesinden alınacak bir yazıyla da tevsiki gerekecektir.

⁷⁴⁰ Eroğlu/Uysal, s.176. Danıştay 4. D’nin 11.6.2008 tarih ve E.2007/1116, K. 2008/2266 sayılı kararında “...dava konusu vergilendirmeye ilişkin gayrimenkullerin değişimi işlemi, 3065 sayılı Kanunun 3 üncü bendinin d alt bendinde, aynı Kanunun 2 nci maddesinin 5 inci fıkrası kapsamında da katma değer vergisine tabi değildir. Belirtilen nedenlerle, katma değer vergisine tabi olmayan bir işlemden dolayı davacı adına tahakkuk ettirilerek tahsil edilen katma değer vergisinde, 213 sayılı Kanunun 118 inci maddesinin 3 üncü bendinde açıklanan “mevzuda hata” olduğundan, şikayet başvurusunun reddi yolunda tesis edilen işleme karşı açılan davayı reddeden Vergi Mahkemesi kararında hukuka uyarlık görülmemiştir.” denilerek konuda hatanın sözkonusu olduğuna karar verilmiştir(Çevrimiçi), <http://www.danistay.gov.tr>, 23.6.2011. Benzer yönde bkz. Danıştay 4. D’nin 14.6.2007 tarih ve E.2006/4956, K. 2007/2034 sayılı kararı(Çevrimiçi), <http://www.danistay.gov.tr>, 23.6.2011.

⁷⁴¹ Özbalcı, VUK, s.406-407.

Gümrük idarelerince ithal sırasında alınankatma değer vergisine ilişkin, vergisi ödenmeden veya eksik ödenerek yurda sokulan eşyaların hiç alınmamış veya eksik alınmış vergileri hakkında düzeltme işlemleri Gümrük Kanunundaki esaslara göre yapılmaktadır(KDV Kanunu md. 48). Bu çerçevede ithal edilen eşya ile ilgili olarak; katma değer vergisinden müstesna olunan hallerde yanlışlıkla alınan veya fazla alındığı anlaşılan katma değer vergisinin indirim hakkına sahip olmayan mükelleflere iadesi Gümrük Kanununda yer alan hükümlere göre gerçekleştirilecektir⁷⁴².

3.8. Cezalarda İndirim ve Düzeltme Yolu

Vergi veya cezalarda hata olmasına rağmen bunun farkında olmaksızın cezalarda indirim yoluna başvurulması durumunda, indirime tabi olan değerlerdeki hata sebebiyle indirim de sakatlanmış olmaktadır. İşte vergi cezalarında indirimden yararlandıktan sonra ödenen vergi ve cezalarda hata yapılmış olduğunun anlaşılması halinde gerekli düzeltme işlemlerinin yapılabilmesi mümkündür. Bu durumda önce düzeltme yapılmalı, düzeltmeden sonra ortaya çıkacak gerçek vergi ve ceza değerleri üzerinden yeniden indirim yapılmalıdır.

3.9. Vergi Beyannamelerinde Yapılan Hatalar ve Düzeltme Yolu

Matrah takdir usullerinden biri de beyan usulüdür. Gelir bildirici belge olan beyanname ile beyannameye dayalı tarhiyat gerçekleşmektedir. Bu tarhiyatta beyanname ile birlikte verginin tarhını esas alan bilgiler, hukuki durumlar ve vergilendirmeye imkan veren diğer bilgiler mükellef veya sorumlu tarafından

⁷⁴²

İthalat sırasında fazla veya yersiz uygulanan verginin indirim hakkına sahip mükelleflere iadesi ise mükellefin beyanlarının düzeltilmesi üzerine bağlı olduğu vergi dairesince gerçekleştirilecektir. Bunun için, indirim hakkına sahip mükellef, gümrük idaresine bir dilekçe ile başvuracak, gümrük idaresi fazla veya yersiz tahsil ettiği vergi tutarını mükellefin vergi dairesine göndereceği bir yazı ile bildirecektir. Vergi dairesi de bu yazı üzerine iade işlemi sonuçlandıracaktır.

kanunda belirlenen usuller çerçevesinde vergi dairesine bildirilmektedir. En uygar vergilendirme yolu olarak kabul edilen bu usul mükellefin itirafı dışında başka bir şey değildir⁷⁴³. Bu tarh türünde vergilendirmeye ilişkin verilerin vergi dairesine hazır olarak gelmesi vergi idaresine kolaylık sağlamaktadır⁷⁴⁴. O sebeple VUK'un tarhiyata ilişkin hükümlerinin merkezi sıkletini beyana dayalı tarhiyat teşkil etmektedir⁷⁴⁵.

Bilindiği üzere verginin üzerinden hesaplanacağı matrahın belirlenmesi konusunda her vergi kanununda özel düzenlemeler yapılmıştır. Bu belirlemeler bir kısım vergide matrahın önceden tespiti şeklinde yapılabiliyorken bir kısmında da mükellef tarafından beyan edilecek gelir ve kazanç unsurlarının esas alınması şeklinde yapılmaktadır⁷⁴⁶. Bununla birlikte esas amaç vergi matrahını oluşturan unsurların tam olarak ve gerçek değeriyle kavranmasını sağlamaktır. Vergilendirmenin gerçek usulde yapılacağına dair hükümler bu amaçla düzenlenmişlerdir. Buna bağlı olarak bazı vergilendirmelerde, mükelleflerin, hesap ve beyan ettiği bilgileri içeren beyanname kullanmaları zorunludur. İşte bu beyannamelerin düzenlenmesi aşamasında pek çok hata yapılabilmektedir. Bu hatalar daha çok matrahın ya da vergi miktarının beyannamede yanlış gösterilmesi veya hesaplanması şeklinde tezahür etmektedir⁷⁴⁷. Zira tüm bilgileri mükellefin verdiği bir

⁷⁴³ Fakat itirafların doğru ve içten olmaması ihtimaline istinaden itiraf niteliğindeki beyanların doğruluğunun vergi tekniğine ve muhasebe usulüne göre araştırılması vergi dairelerinin doğal hakkıdır. Bkz. Erginay, s.74.

⁷⁴⁴ Kanet, **Vergi Hukuku**, s.112.

⁷⁴⁵ Dumlu, s.187. Nitekim VUK gerekçesinde de bu husus şu şekilde vurgulanmıştır; “*Matrah unsurlarını mükellefe beyan ettirmek suretiyle bunların tarhiyata iştirakini fiilen sağlamak usulünün günden güne geliştiği ve hatta matrahi münhasıran karinelere ibaret olan vergilere bile sirayet ettiği bir vakiydir. Bu cerayan ve zaruret göz önünde tutularak yeni vergilerimiz prensip itibarıyla beyan esasına istinat ettirilmiştir. Yeni vergilendirilme usulümüzde ikmalen ve resen tarhiyat beyan üzerine tarhiyat usulünü tamamlayan feri usulere dendir*”.

⁷⁴⁶ Arıca, II, s.62-63.

⁷⁴⁷ Günümüzde pek çok vergi elektronik ortamda hazırlanan beyanname usulüne göre tarh edilmektedir. Elektronik beyanname düzenlemesinin amacı, mükelleflerin vergilendirmeye ilişkin ödevlerini yerine getirmede, gelişen bilgi işlem teknolojilerinden yararlanmak, vergi beyannameleri ile bildirim ve eklerinin kolay, hızlı, ekonomik ve güvenilir bir şekilde idareye intikalini sağlamak, vergi beyannamelerinin doldurulmasındaki hataları en aza indirerek mükellef mağduriyetini önlemek, vergi dairesinin beyanname kabul, tarh, tahakkuk ve tahsilat işlemlerini azaltarak iş ve işlemlerini kolaylaştırmak ve diğer alanlarda mükellefe daha iyi hizmet vermesini sağlamaktır(VUK 340 Sıra Nolu Genel Tebliği). Görüleceği üzere

düzlemde örneğin mükellefin başkası adına beyanname vermesi düşünülemez. Diğer hata türlerinin de mükellefin idareye karşı edilgen durumu nedeniyle beyannamede görülmeleri çok zordur⁷⁴⁸.

Açıktır ki hesap hataları sonuçta yanlış beyanı doğurmaktadır. O sebeple bu aşamada açık ve mutlak hata hallerinin saptanması, beyannameye itiraz etme fırsatını verdiğinden önem taşımaktadır⁷⁴⁹. İşte beyannamede hatanın yapılması ve bunun saptanması durumunda, idari aşamadabu hatanın giderilmesi için ya mükellefin düzeltme talebinde bulunması ya daresen düzeltme işleminin yapılması gerekmektedir. VUK'ta bu gibi durumlar için bu iki seçenek dışında öngörölmüş başka bir çözüm yolu bulunmamaktadır. Bununla birlikte bir görüşe göre her ne kadar yasal düzenleme bugün için buna müsaade etmese de bu aşamada vergi hataları ile sınırlı olarak beyannameye dayalı tarh edilen vergilerin uzlaşmaya konu edilebilmesi⁷⁵⁰, amacı idare ile mükellef arasındaki uyuşmazlıkları minimize etmek olan uzlaşma kurumunun getiriliş maksadına uygun olacaktır⁷⁵¹.

Hernekadar mükelleflerin kendi beyanlarına karşı dava açamayacakları kabul edilse de açık ve mutlak hata hallerine bağlı olarak düzeltme başvurusunda bulunmalarını engelleyen bir düzenleme bulunmamaktadır. Dolayısıyla beyan olunan matrahlar üzerinden hesaplanan vergilerde idare tarafından yapılan hataların veya mükellefin beyanındaki yanlışlıktan doğan vergi hatalarının aynen diğer tarh

e-beyanname usulünün zorunlu tutulma amaçlarından biri de beyannamede yapılan hataların en aza indirilmesidir. Zira elektronik ortamda yapılabilecek hatalar sınırlı düzeyde ve daha çok aritmetik konu ve hatalara mahsustur.

⁷⁴⁸ G. Kürşat Yerlikaya, "Beyana Dayalı Tarhiyatlarda Vergi Hatasını Düzeltme ve Yargı Yolu I", **Yaklaşım**, S.137, Mayıs 2004, s.193-194.

⁷⁴⁹ Dumlu, s.295.

⁷⁵⁰ Bir çeşit doğruluk karinesinden yararlanan beyannamelerde gösterilen matrahlarda kişinin, peşinen doğru kabul edilen beyanı üzerinden hesaplanan vergiyi pazarlık konusu etmesi, uzlaşmanın gerekliliğini savunan görüşlerle çelişmektedir. Bu açıdan beyannameye dayalı tarhiyatın en önemli özelliği olarak mükellefin kendi beyanına karşı herhangi bir itirazda bulunamaması(hata hallerinin varlığı durumunu ayırık tutarak), kişinin bu durumda uzlaşmaya da gidememesinin en önemli dayanak noktasını oluşturmaktadır.

⁷⁵¹ Kırbaş, **Vergi Hukuku**, s.201; Candan, **Vergilendirme Yöntemleri ve Uzlaşma**, s.269-270; Arslan, **Uzlaşma**, s. 88vd.

işlemlerinde olduğu gibi düzeltmeye konu edilmesi mümkündür⁷⁵². Beynamede yapılan hataların idare aleyhine olması durumunda eksik hesaplanan verginin tarh ve tahsil edilmesi; yapılan hataların mükellefin aleyhine olması durumunda fazla hesaplanan verginin terkin edilmesi, tahsil edilmişse iade edilmesi gerekmektedir⁷⁵³. Bu açıdandüzeltilmenin, beyannamenin dokunulmazlığına getirilmiş istisnai bir düzenleme olduğu kabul edilmelidir⁷⁵⁴.

Mükelleflerin beyannamelerini hatalı vermeleri durumunda sadece düzeltme başvurusunda bulunma hakları bulunmamaktadır. Mükelleflerin beyanname aşamasından önce ve beyanname aşamasında yaptıkları hataların düzeltilebilmesi içindüzeltilme beyannamesi verebilmeleride kabul edilmiştir⁷⁵⁵. Bu konuda mükellefler tarafından yapılması gereken işlemler yayımlanan 368 Sıra Nolu VUK Genel Tebliğinde belirlenmiş durumdadır⁷⁵⁶. Buna göre kanuni süresi içerisinde verilen bir beyannamenin eksik ve hatalı olduğu hallerde, mükellef tarafından kanuni süre geçmeden veya kanuni süre geçtikten sonra⁷⁵⁷, bu hata ve eksiklikleri düzeltici

⁷⁵² **Vergi Usul Kanunu ve İzahları**, s.280.

⁷⁵³ Mehmet Tuncer, “Hatalı Vergi Beyannameleri”, **Maliye Postası**, S:307,1993, s.26-27.

⁷⁵⁴ VDDK’nın 10.10.2008 tarih ve E.2007/733, K.2008/624 sayılı kararına göre “*Vergi Usul Kanununun 378’inci maddesinde, vergi yükümlülerinin kendi beyannameleri üzerinden tahakkuk ettirilen vergilere karşı dava açılmayacağı yönünde yer alan düzenleme, vergi hatalarının varlığı halini bu sınırlamadan ayırık tuttuğundan, çekince konulmaksızın verilen beyanname üzerinden yapılan tahakkukun düzeltilmesi istemiyle yapılan başvurunun reddi yolundaki işleme karşı dava açılmasına bir engel bulunmamaktadır*”. (Çevrimiçi), <http://www.danistay.gov.tr>, 23.6.2011. Danıştay 7. D’nin 17.10.2000 tarih ve E.2000/550, K.2000/2776 sayılı kararına göre sehven yapılan hesap hatası sonucu yapılan matrah beyanı için düzeltme talebinde bulunulabilmesi mümkündür. (Çevrimiçi), <http://www.kazanci.com>, 8.1.2011. Aynı yönde verilen Danıştay 7. D’nin 24.10.1990 tarih ve E.1988/3691, K.1990/3311 sayılı kararına göre noksan beyanın toplama hatalarından kaynaklanması durumunda düzeltme yolu açıktır. (Çevrimiçi), <http://www.kazanci.com>, 8.1.2011. Gene Danıştay 9. D’nin 6.6.2007 tarih ve E.2006/1299, K.2007/2211 sayılı kararına göre idarece emlak vergi değerinin yanlış bildirilmesi sonucu hatalı hesaplanan tapu harcının düzeltilmesi gerekmektedir. (Çevrimiçi), <http://www.kazanci.com>, 8.1.2011. Benzer yönde bkz. VDDK 11.7.2007 tarih ve E.2007/21, K.2007/245 sayılı kararı(Çevrimiçi), <http://www.kazanci.com>,8.1.2011.

⁷⁵⁵ Esasında yapılan hataların düzeltilmesi ile ilgili genel geçer başvuru usulü, VUK’un 116 vd. maddelerinde düzenlenmiş durumdadır. Düzeltme beyannamesi vermek suretiyle yapılmış olan düzeltme başvurusu, hataların düzeltilmesinde sadece beyannameye dayalı tarhiyatlara ve beynamede yapılan hatalara münhasır “*mükellef eliyle gerçekleşen*” özel bir başvuru ve çözüm yoludur.

⁷⁵⁶ RG, 1.3.2007 tarih, S. 26449.

⁷⁵⁷ Gönderilen düzeltme beyannamesi süresinden sonra ise “*dzt*” seçeneğinin yanısıra süresinden sonra (kss) veya pişmanlık talepli (pis) seçeneklerinden birisi seçilerek “*özel onay*” butonuna

mahiyette yeni bir beyanname verebilirler⁷⁵⁸. Bu amaçla verilen beyannameler kimi zaman yalnızca ilk beyannameye ek olacak şekilde “*ek beyanname*” olarak, kimi zaman da ilk beyanı kapsayacak şekilde “*düzeltilme beyannamesi*” olarak verilebilmektedir⁷⁵⁹. Elektronik ortamda verilen beyannamelere ilişkin düzeltme beyannamelerinin ise 340⁷⁶⁰ ve 346 Sıra No.lu⁷⁶¹ VUK Genel Tebliğlerinde yapılan açıklamalar doğrultusunda elektronik ortamda gönderilmesi gerekmektedir⁷⁶².

Mükellef veya sorumlunun belirlediği matraha vergi oranını da uygulayıp, ödeyeceği vergiyi beyannamesinde gösterdiği bu tarhiyat usulünde⁷⁶³ matrah bizzat yükümlü tarafından saptanıp beyan edildiği için kendi saptadığı değerler üzerine yapılacak tarhiyata bir itirazının olmayacağı fikri kabul edilmiştir. Bu sebeple beyan üzerine tahakkuk fişi kesilmekte ve tarh ile tahakkuk aşamaları birleşmiş olmaktadır⁷⁶⁴. Ayrıca beyannameye dayalı tarhiyata karşı yargı yoluna başvurulamamaktadır. Nitekim bu husus VUK, md. 378/2’de karşılığını bulmaktadır. Maddenin ikinci fıkrasına göre “*Mükellefler beyan ettikleri matrahlara ve bu matrahlar üzerinden tarh edilen vergilere karşı dava açamazlar*”. Ancak Türk pozitif hukukunda buna getirilmiş bazı istisnalar bulunmaktadır. Bunlar beyannamenin ihtirazı kayıtlı verilmesi (İYUK, md.27/3) ve vergilendirme

tıklanarak işlem tamamlanmaktadır. Devamında ise, beyanın yasal süresinden sonra olması nedeniyle ihbarname aşamasına geçilmektedir. Şayet kanuni süresinden sonra verilen düzeltme beyannamesi VUK’un 371. maddesine göre pişmanlıkla verilirse (pis), vergi ziyai cezası kesilmez, sadece pişmanlık zammı hesaplanır; pişmanlık talebi olmadan “*kanuni süresinden sonra verilen beyanname (kss)*” niteliğinde ise vergi ziyai cezası kesilir ve bu vergi için gecikme faizi hesaplanır.

⁷⁵⁸ Diğer taraftan, beyannamenin kanuni süresi içinde verilmeyerek bu süre geçtikten sonra verilmesi ve yine bu şekilde verilmiş olan beyannamede yer alan hata ve eksikliklerin giderilmesi amacıyla yeni beyanname verilmesi söz konusu olabilmektedir.

⁷⁵⁹ Bu beyannamenin daha önce verilmiş beyannamedeki matrah ve/veya vergiyi azaltıcı, sonraki döneme devredilen vergiyi artırıcı, mahsup, tecil ya da iade tutarını artırıcı nitelikte olması halinde yapılan düzeltmenin mükellef tarafından haklı bir nedene veya bir hataya dayandığının belgelendirilmesi ya da mükellefçe verilen yazılı izahatın vergi dairesi müdürünce yeterli görülmesi halinde miktarına bakılmaksızın kabul edilmesi ve bu beyannameler için incelemeye sevk işleminin yapılmaması gerekir (Tam Otomasyonlu Vergi Daireleri İşlem Yönergesi md. 47).

⁷⁶⁰ RG, 30.9.2004 tarih, S.25599.

⁷⁶¹ RG, 3.3.2005 tarih, S.25744.

⁷⁶² Bu beyannamelerin elden verilmesi veya posta ile gönderilmesi durumunda, VUK’un mükerrer 355. maddesine göre özel usulsüzlük cezası uygulanmaktadır.

⁷⁶³ Kırbaş, **Vergi Hukuku**, s.107.

⁷⁶⁴ Uluatam/Methibay, s.123.

işlemlerinde vergi hatalarının olmasıdır(VUK, md.378/2). Bu iki durumda yargı yolu açıktır⁷⁶⁵.

VUK'un md. 378/2. fıkrasında yer alan düzenlemeye rağmen beyannamede hata yapılması durumunda, bu hatalara karşı yargı yoluna gidilip gidilemeyeceği veya hangi durumlarda yargı yoluna gidilebileceği konusu tartışmalara konu olmuştur. Bu konuda Danıştay daireleri farklı yönlerde karar vermektedir. Danıştay 13. D'nin 13.6.1977 tarih ve E.1977/1282, K. 1977/1915 sayılı kararında⁷⁶⁶ "*Vergi Usul Kanununun 116, 117, 118. maddelerinde bir bir sayılan vergi hataları bulunduğu taktirde, yükümlülerin beyan ettikleri matrahlara ve bu matrahlar üzerinden salınan vergilere itiraz edebilecekleri hiçbir kuşkuya yer vermeyecek kadar açıktır. O sebeple, yükümlünün düzeltme yoluna başvurması gerekirken itiraz komisyonuna başvurusunda usule uyarlık görülmediği yolunda karar verilmesi VUK'un md. 378/2 fıkrasına aykırıdır.*" şeklinde hüküm kurularak beyannameye ihtirazi kayıt konulmasa bile beyannamede yapılan hatalara karşı, süresi içinde doğrudan dava açılabilmesi kabul edilmiştir⁷⁶⁷. Buna karşılık Danıştay 7. D'nin 27.4.2010 tarih ve 2008/5286, K.2010/2022 sayılı kararında⁷⁶⁸ "*Vergi Hukukundaki "beyanın*

⁷⁶⁵ Danıştay 7. D'nin 17.6.1998, E.1997/4437, K.1998/2545 sayılı kararında beyannameye "*itirazım yoktur*" şeklinde şerh konulduğu zaman itiraz yolunun kapanmış olacağına hükmedilmiştir.(Çevrimiçi), <http://www.danistay.gov.tr>, 3.10.2011. Bu kararı kabul etmek mümkün değildir. Zira doğru işlem ve tutarlar üzerinden vergileme anayasal bir ilkedir. O sebeple mükellef itiraz hakkından vazgeçtiğini bir şerh ile duyursa bile bu şerhin özellikle hata hallerine mahsus durumlar için bağlayıcı olmasından söz edilmemelidir.

⁷⁶⁶ **DD**, 1978, S.28-29, s.733-734.

⁷⁶⁷ Benzer yönde verilen Danıştay 9. D'nin 17.9.1987 tarih ve E.1986/1527, K.1987/2507 sayılı kararına göre "*Vergilendirmede mükelleflerin beyanlarına bağlı olup, beyanlarına itiraz edememeleri kuralı beyanda mevcut olduğu tespit edilen hataları kapsamamaktadır*". Bkz. Şükrü Kızılot, **Danıştay Kararları ve Özgeller**, Yaklaşım, Ankara, 1994, s.2169. Benzer yönde verilen Danıştay 11. D'nin 13.10.1998 tarih ve E.1998/11, K.1998/3402 sayılı kararında beyan üzerine ödenen vergilerin terkinini istemiyle açılan davanın ancak 213 sayılı Kanunun 378. maddesi uyarınca olayda vergilendirme hatası bulunup bulunmadığı yönünden incelenebileceğine karar verilerek beyannamede yapılan hatalara karşı doğrudan dava açılabilmesi kabul edilmiştir.(Çevrimiçi), <http://www.danistay.gov.tr>, 17.10.2010; Yine Danıştay 7. D'nin 30.9.1998 tarih ve E.1997/2737, K.1998/3086 sayılı kararına göre "*Vergi Usul Kanununun 378'inci maddesinde, mükelleflerin beyan ettikleri matrahlara ve bu matrahlar üzerinden tarh edilen vergilere karşı dava açamayacakları; ancak, bu Kanunun vergi hatalarına ilişkin hükümlerinin mahfuz tutulduğu belirtildiğinden, beyan üzerine yapılan tarhiyat işlemlerinin vergi hatasının bulunması koşulu ile idari davaya konu edilmeleri olanaklı bulunmaktadır*".(Çevrimiçi), <http://www.danistay.gov.tr>, 17.10.2010.

⁷⁶⁸ (Çevrimiçi), <http://www.kazanci.com>, 20.5.2010.

bağlayıcılığı ilkesi”nden hareketle, “mükelleflerin beyan ettikleri matrahlar ve bu matrahlar üzerinden tarh edilen vergilere karşı dava açamayacakları, ancak, bu Kanunun vergi hatalarına ait hükümlerinin saklı olduğu hükme bağlanmış; aynı Kanunun altıncı kısmının “vergi hatalarını düzeltme ve reddiyat” başlıklı üçüncü bölümünde ise, vergi hatalarıyla ilgili olarak idari uyuşmazlık çıkarma yöntemine ilişkin kurallara yer verilmiştir”. Belirtilen hukuki durum karşısında, vergi mahkemelerinde dava açılabilmesi; ya 213 sayılı Kanunun 378. maddesinin 1’inci fıkrasında belirtilen işlemlerden birinin, ya da 2’nci fıkrasında sözü edilen ve aynı Kanunun 116 ve devamı maddelerinde düzenlenen “düzeltme-şikayet” müessesesi kapsamında tesis edilen bir işlemin varlığıyla mümkün olabilmektedir.” şeklinde hüküm kurularak beyannamede hata yapılması durumunda ancak düzeltme başvurusundan sonra yargı yoluna gidilebileceğine hükmedilmiştir⁷⁶⁹.

Esasında VUK’un 378. maddesinin ikinci fıkrasıyla kanun koyucunun amaçladığı şey, ihtirazi kaydın olmaması durumunda yargı yoluna gidilebilmesi için öncelikle düzeltme başvurusunda bulunulması gerektiğini düzenlemek değildir. Burada amaçlanan şey, beyannamelerde hata yapılması durumunda doğrudan dava açılabilmesini temindir. VUK’un md. 378/2. fıkrasında “*Mükellefler beyan ettikleri matrahlar ve bu matrahlar üzerinden tarh edilen vergilere karşı dava açamazlar. Bu kanunun vergi hatalarına ait hükümleri mahfuzdur.*” şeklinde kurulan hüküm nazara alındığında, beyannamede yapılan hatalara karşı doğrudan dava açılmasını reddeden bir hükmün sözkonusu olmadığı açıkça görülmektedir. Beri yandan zaten VUK’un 125. maddesine göre yargı tarafından karar verilmemiş olmak koşuluyla her

⁷⁶⁹ Benzer yönde verilen Danıştay 3. D’nin 25.12.1987 tarih ve E.1986/1892, K.1987/567 sayılı kararında “*Beyannameye ihtirazi kayıt konulmadıkça, beyan olunan matrahlara dayanılarak salınan vergilere karşı düzeltme isteminde bulunulmadan doğrudan dava açılmaz.*” şeklinde hüküm kurularak, VUK’un md. 378/2 fıkrasında yer alan “*Bu kanunun vergi hatalarına ait hükümleri mahfuzdur.*” ibaresinin, beyan edilen matrah ve vergide vergi hatası bulunması halinde, verginin davaya konu edilebileceği anlamına gelmediğine, bu nedenle, vergi hatası bulunduğu gerekçesiyle beyannameye karşı doğrudan açılan davayı kabul eden vergi mahkemesi kararının isabetli olmadığına hükmedilmiştir. Karar için bkz. Şükrü Kızılot, **Vergi Usul Kanunu ve Uygulaması**, C. 1, Yaklaşım, Ankara, 1994, s.1089. Benzer yönde bir görüşe göre VUK’un ilgili hükmü, kanun koyucu tarafından düzeltme talebinin reddinden sonra dava açılabilmesini olanaklı kılmak üzere düzenlenmiştir. Bkz.Candan, **Vergilendirme Yöntemleri ve Uzlaşma**, s.245.

aşamada düzeltme başvurusunda bulunmak mümkündür. Beyannamede hata bulunması halinde yargı tarafından karar verilmediği sürece düzeltme yoluna ve reddi durumunda da yargı yoluna başvurmak mümkündür. Bu açıdan başkaca bir yasal düzenleme olmasa dahi(VUK, md.378/2 gibi) tek başına VUK'un 125. maddesinde yer alan bu düzenleme bile, düzeltme başvurusunun reddi üzerine beyannamede yapılan hatalarla ilgili yargı yoluna başvuruyu olanaklı kılmaktadır. O sebeple VUK'un md.378/2. fıkrasını, beyannamede vergi hatasının bulunduğu durumlarda doğrudan yargı yoluna başvuru yapılabileceğini kabul eden yasal bir düzenleme olarak düşünmek ve kabul etmek yerinde olacaktır⁷⁷⁰.

3.10. Gümrük Vergisi ve Düzeltme Yolu

Gümrük vergilerinden doğan uyuşmazlıklar sebep, sonuç ve nitelikleri bakımından diğer vergisel uyuşmazlıklardan ayrılmaktadır. Zira gümrük vergisi, eşya üzerinden alınan ve tahakkuk ve tahsilatı aynı anda gerçekleşen bir vergi türü olduğundan bu vergide ortaya çıkan uyuşmazlıklar, dahilde alınan vergiler gibi sadece muhasebe kayıtlarına bağlı olarak değil eşyanın nitelik ve kıymeti gibi unsurları üzerinde de ortaya çıkabilmektedir⁷⁷¹.

VUK'un 2. maddesine göre *“Gümrük idareleri tarafından alınan vergi ve resimler bu Kanuna tabi değildir. Bu vergi ve resimlerle ilgili olarak 27/10/1999 tarihli ve 4458 sayılı Gümrük Kanununun 242 nci maddesi hükümleri uygulanır”*. Dolayısıyla VUK hükümlerinin gümrük vergileri ve gümrük vergilerinden doğan uyuşmazlıklar için uygulanması olanaklı değildir.

⁷⁷⁰ VUK'un md.378/2'nin ilk cümlesinde yer alan *“Mükellefler beyan ettikleri matrahlara ve bu matrahlar üzerinden tarh edilen vergilere karşı dava açamazlar.”* hükmü, kural olarak idari işlemlere karşı doğrudan dava açılmasını olanaklı kılan İYUK, md. 2'de ve düzeltme başvurusunun reddi durumunda bu red kararının iptali için dava açılabilceğinin dayanağı olan İYUK, md. 37/b'de yer alan hükme çelişir bir hükmüdür. İşte VUK'un 378. maddesinin 2. fıkrasında yer alan *“Bu kanunun vergi hatalarına ait hükümleri mahfuzdur.”* hükmünü, bu çelişkiyi ortadan kaldırmak suretiyle, doğrudan yargı yoluna başvuruyu sınırlı ve koşullu şekilde kabul etmek üzere düzenlenmiş bir hüküm olarak görmek gerekmektedir.

⁷⁷¹ Kızılot/Kızılot, s.478 vd.

Gümrük kanunu çerçevesinde tahakkuk eden vergiler ile ilgili bir uyuşmazlığın ortaya çıkması halinde bu kanunun 242. maddesinde yer alan hükümler esas alınmalıdır. GK'nın 242. maddesinin 1. fıkrasına göre "*Yükümlüler kendilerine tebliğ edilen gümrük vergileri, cezalar ve idari kararlara karşı tebliğ tarihinden itibaren onbeş gün içinde bir üst makama, üst makam yoksa aynı makama verecekleri bir dilekçe ile itiraz edebilir*". Buna göre mükellefler, istenen vergi, kesilen ceza veya diğer işlemler için onbeş gün içinde yetkili idari mercilere başvuruda bulunma imkanına sahiptirler. Burada uyuşmazlığın giderilmesi için benimsenen idari çözüm yolunun, mükellefin tercihine bırakılmış bir yol olduğu kabul edilmelidir⁷⁷². Bir diğer deyişle gümrük uyuşmazlıklarında mükelleflerin, isterlerse doğrudan dava açabilmeleri; isterlerse yöntemi, başvuru ve cevap sürelerigibi tüm usuli hükümleri kanunda belli edilmiş itiraz başvurusunda bulunabilmelerimümkün olmalıdır⁷⁷³. Bu anlamda gümrük uyuşmazlıklarında yargı yoluna başvurmak için idari çözüm yollarının tüketilmesizorunlu değildir⁷⁷⁴.

⁷⁷² Ancak gümrük vergilerinden kaynaklı uyuşmazlıklarla ilgili genel kabul gören görüş, yargı yoluna gitmeden önce idari çözüm yolunun tüketilmesi gerektiği yönündedir. Bu görüşe göre yapılan itiraz reddedilirse veya reddedilmiş sayılırsa dava bu işleme karşı açılmalıdır. Gümrük kanununda öngörülen itiraz ve başvuru yollarına müracaat edilmediği takdirde idari davaya konu edilebilecek nitelikte bir işlemin varlığından söz edilemez. İdari itiraz yolları tüketilmeden idari davanın açılması durumunda, itirazın süresinde yapılmış olması koşuluyla merci tecavüzü olarak kabul edilir ve mahkemece dosya itiraz merciine gönderilir. Bkz. Turgut Candan, **İdari Yargılama Usulü Kanunu**, Maliye ve Hukuk, Ankara, 2005, s.429, 435. Danıştay 7. D'nin 6.10.2011 tarih ve 2009/8413, K.2011/6779 sayılı kararına göre "*Gümrük Kanununda öngörülen idari itiraz prosedürü tamamlanmadan idari yargı yoluna başvurulamaz*".(Çevrimiçi), <http://www.danistay.gov.tr>, 17.10.2010. Benzer yönde bkz. Danıştay 7. D'nin 28.3.2006 tarih ve E.2005/3249, K.2006/981 sayılı kararı(Çevrimiçi), <http://www.danistay.gov.tr>, 17.10.2010.

⁷⁷³ Gümrük kanunundaki itiraz yoluna ilişkin düzenlemeler özel düzenlemelerdir. Bu sebeple gümrük kanununda düzenlenmiş konular bakımından genel hüküm kuralları İYUK, md. 10 ve 11'in uygulanması mümkün değildir. Nitekim Danıştay 7. D'nin 19.3.1997 tarih ve E.1995/7153, K.1997/1188 sayılı kararına göre "*Gümrük vergisinde itirazın şekil, şart ve başvuruya cevap süreleri özel olarak düzenlendiğinden, 2577 sayılı Kanunun 10. ve 11. maddelerinin itiraz prosedürünün işleyişinde uygulama olanağı bulunmadığı gibi, öngörülen süreler içerisinde vaki itirazların karara bağlanmamış olması da itirazların zimnen reddedildiğini göstermemektedir*". (Çevrimiçi), <http://www.danistay.gov.tr>, 17.10.2010. .

⁷⁷⁴ Bu sonuca 2 şekilde ulaşmak mümkündür. Birincisi GK, md. 242/1'in yüklem öbeği "*itiraz edebilir*"dir. Bu bağlamda bir zorunluluk halinin olmadığı ortaya çıkmaktadır. İkincisi idari çözüm yolunun zorunlu olduğuna dair bir düzenlemenin kanunda yer almayışıdır. Kanunda böyle bir şartın olmaması, idari çözüm yoluna başvurunun zorunlu olmadığına dair bir diğer karinesidir.

Gümrük kanununun 63. maddesi gümrük beyannamelerinin düzeltilmesine olanak tanımaktadır. Buna göre beyan sahibine eşyanın muayene edileceğinin bildirilmesinden, beyannamedeki söz konusu bilgilerin yanlış olduğunun tespit edilmesinden veya eşyanın teslim edilmesinden (md. 73 hükmü saklı kalmak üzere) önce, beyan sahibinin talebi üzerine beyannamede yer alan bir veya daha fazla bilginin düzeltilmesine, gümrük idarelerince izin verilmektedir.

Gümrük kanununun 210. maddesine göre ise kanunen ödenmemeleri gereken gümrük vergilerinin, söz konusu vergilerin yükümlüye tebliğ edilmesi ve ilgilinin üç yıl içinde gümrük idaresine başvurması üzerine kısmen veya tamamen geri verilmesi veya kaldırılması gerekmektedir.

Sonuç itibarıyla gümrük vergi ve cezalarına veya gümrük kanunu çerçevesinde uygulanan idari kararlara karşı itiraz yolu, VUK'ta düzenlenmiş olan ve sınırlı sayıdaki hata halleri için geçerli olan düzeltme prosedüründen daha geniş konulara münhasırdır. Gümrük kanunu uygulamalarından doğan her türlü uyuşmazlıktayine gümrük kanununa özgü olan itiraz yoluna başvurulması veya doğrudan yargı yoluna gidilmesimükellefin inisiyatifine bırakılmıştır.

3.11. Damga Vergisi ve Düzeltme Yolu

Damga vergisinin konusu Damga Vergisi Kanununa ekli (1) sayılı tabloda yazılı kağıtlardır. Kanundaki kağıtlar terimi ile yazılıp imzalamak veya imza yerine geçen bir işaret konmak suretiyle düzenlenen ve herhangi bir hususu ispat veya belli etmek için ibraz edilebilecek olan belgeler ile elektronik imza kullanılmak suretiyle manyetik ortamda ve elektronik veri şeklinde oluşturulan belgeler anlaşılmalıdır (DVK, md. 1). Damga vergisinde vergiyi doğuran olay yukarıda yer alan unsurların bir arada bulunması durumunda gerçekleşmektedir⁷⁷⁵. Damga vergisinde verginin doğumu için aranan en önemli şart işlemin varlığı değil, işleme

⁷⁷⁵ Ahmet Kırman, **Damga Vergisi Kanunu Şerhi**, Genişletilmiş ve Tamamı Gözden Geçirilmiş 2. Baskı, Ankara, 1997, s.12; Kaneti, **Vergi Hukuku**, s.402.

ilişkin düzenlenme serbestisi bulunan kağıdın düzenlenmesidir. Vergiye tabi kağıtların düzenlenmesinden kastedilen şeyelle veya makineyle, Türkçe veya yabancı bir dille yazılmak suretiyle oluşturulan kağıdın imzalanması veya imza yerine geçecek işaretler ile işaretlenmesi ve kağıtta yer alan işlemin bu şekilde eksiksiz şekilde tekemmül etmiş olmasıdır⁷⁷⁶.

Damga vergisinde vergiyi doğuran olayın gerçekleşmiş olmasına rağmen maktu vergiye tabi bir kağıda nisbi usulde kağıt yapıştırılmış olması veya düzenlenen kağıtla ilgili vergi, pul yapıştırılmak veya sair şekillerde ödenmiş olsa bile imzadan önce kağıt konusu işlemde vazgeçilmiş olması⁷⁷⁷, işlemin tekemmülünün mükellef iradesi dışında ortadan kaldırılmış olması⁷⁷⁸ veya tekemmülün mükellefin iradesi dışında 3. kişinin kabulüne bağlı olmakla birlikte bu kabulün gerçekleşmemesi hallerinde⁷⁷⁹ vergiye tabi işlem tekemmül etmiş olmayacağından alınmış olan tutarların düzeltme hükümleri çerçevesinde iade edilmesi gerekmektedir.

⁷⁷⁶ Yılmaz Özbalcı, **Damga Vergisi Kanunu Yorum ve Açıklamaları**, Oluş, Ankara, 1999, s.34-35.

⁷⁷⁷ Özbalcı, **VUK**, s.402.

⁷⁷⁸ Danıştay 9. D'nin 30.5.1996 tarih ve E.1996/623, K.1996/2008 sayılı kararı(Çevrimiçi), <http://www.danistay.gov.tr>, 10.8.2010; Danıştay 7. D'nin 22.3.1995 tarih ve E.1993/649, K. 1995/1183 sayılı kararında “İhale ile satış sırasında düzenlenen tutanağın ancak satışın tamamlanması ile hüküm ifade edeceği olayda, itiraz üzerine yapılan inceleme sonucunda sulh hukuk mahkemesi kararıyla ihalenin feshine karar verildiğinden, bu satış sırasında düzenlenen tutanağın da ispat edicilik vasfını kaybettiği dolayısıyla bu kağıt üzerinden hesaplanarak alınan damga vergisinin iadesi gerektiği”ne karar verilmiştir.(Çevrimiçi), <http://www.danistay.gov.tr>, 10.8.2010; Danıştay 7. D'nin 25.11.1998 tarih ve E.1997/4988, K. 1998/4169 sayılı kararında “... Sulh Hukuk Mahkemesi kararıyla iptal edilmesi üzerine, satış sırasında ödenen damga vergisinin iadesi istemiyle yapılan düzeltme başvurusunun zimnen reddi üzerine şikayet hükümlerine göre Maliye Bakanlığına yapılan başvuruya cevap verilmemek suretiyle oluşan olumsuz işlemin iptali istemiyle açılan davayı; 213 sayılı Vergi Usul Kanununun 19'uncu maddesinde, vergi alacağının, vergi kanunlarının vergiyi bağladıkları olayın vukuu veya hukuki durumun tekemmülü ile doğacağına hüküm altına alındığı, olayda, İcra Müdürlüğüne satışı yapılan taşınmaz, davacılar tarafından satın alınarak satış bedeli üzerinden damga vergisi ödenmiş ise de, söz konusu taşınmaza ilişkin ihalenin mahkemece feshedilmesi sonucu, taşınmaz satışının yürürlüğe girmediği, dolayısıyla tekemmülün gerçekleşmediği, satışın tekemmülü, davacıların iradesi dışında mahkeme kararıyla ortadan kaldırılmış bulunmakla, hukuken oluşmayan satış işlemi nedeniyle damga vergisinin doğmadığı, bu nedenle 213 sayılı Kanunun 118'inci maddesi gereğince, olayda, vergilendirme hatası bulunduğu”na hükmedilmiştir.(Çevrimiçi), <http://www.danistay.gov.tr>, 12.6.2010.

⁷⁷⁹ Danıştay 7. D'nin 10.2.1987 tarih ve E.1984/3281, K.1987/239 sayılı kararında “Mukavele bir akit olup tarafların karşılıklı serbest iradeleriyle oluşur. Olayda ise mukavele 19. maddesinin (A) bendi (e) fıkrasında belirtilen ve (B) bendinde de tekrarlanan, “mukavelelerin Türk Hükümetince tasvibi” koşulunun gerçekleşmemesi nedeniyle yürürlüğe girmemiş,

Damga vergisinde vergiyi doğuran olay gerçekleşmiş olmakla birliktesözleşme içerisinde yer alan şartlara bağlı olarak sözleşmeden kaynaklanan edimlerin tam ya da kısmen yerine getirilmemesi durumunda sözleşmenin yürürlüğünün sona ereceği şeklinde şarta bağlı düzenlemelerin yapılması⁷⁸⁰, yapılan işlemin muhatap tarafından kabul edilmemesi⁷⁸¹, yapılan işlemin sonuçlarından yararlanılmaması⁷⁸² veya işlemin feshi halinde⁷⁸³ ödenmiş olan vergiler sebebiyle düzeltmeye konu olacak bir hatadan söz edilmesi olanaklı değildir.

tekemmül etmemiştir. Yani burada mukavelenin tekemmülü yükümlü iradesi dışında, devletin iradesine bağlanmış olup, serbest iradede bahsedilemez. Dolayısıyla Devletin tasarrufu tasvib etmemesi nedeniyle oluşmayan mukavele nedeniyle damga vergisi doğmamıştır.” şeklinde hüküm kurularak düzeltme talebinin reddine ilişkin işlemin iptaline karar verilmiştir. Bu kararda kağıda bağlanan hukuki işlem olan sözleşme, sözleşmenin taraflarının birbirine uygun olan iradeleri dışında başka bir iradenin onay vermesi ile tamamlanabilmekte ve ifade edildiği gibi kağıda bağlanan hukuki işlem bu aşamada tekemmülünü tamamlamadığı için vergilendirilmesi mümkün olmamaktadır. Bkz. Kırman, s.65-66.

780 Tarafların iradeleri ile şarta bağlanan sözleşmelerin vergilendirilmesi gerektiğinin, daha sonra şartın meydana gelip gelmemesine bağlı olarak sözleşmenin hükümsüz kalması veya geçerlilik kazanmasının ödenen verginin iade edilmesine imkan vermemesinin temelinde, bu tür sözleşmelerin yapıma anında geçerli bir sözleşme olma niteliğini kazanmalarından almaktadır. Bkz. Kırman, s.67-68.

781 Danıştay 7. D'nin 7.10.2004 tarih ve E.2001/2601, K.2004/2400 sayılı kararında “...sözleşilen Kanun hükmü uyarınca, teminat mektuplarının ibraz edilebilecek nitelik kazanması; dolayısıyla damga vergisini doğuran olay, düzenlendikleri tarihte gerçekleşmektedir. Olayda ise, davacı tarafından düzenlenen teminat mektuplarının lehdarı tarafından kabul edilmemesi nedeniyle iptal edildiği, dolayısıyla vergiye konu olabilecek bir kağıdın olmadığı ileri sürüldüğüne göre, uyuşmazlığın çözümü, öncelikle, damga vergisine tabi bir kağıdın düzenlenmesinden, dolayısıyla vergiyi doğuran olay meydana gelmesinden sonra herhangi bir nedenle iptal edilmesi halinde, vergiyi doğuran olayın da ortadan kalkıp kalkmayacağına belirlenmesine bağlıdır.” şeklinde görüş ortaya konularak konu hukuki uyuşmazlık bağlamında ele alınmış ve düzeltme başvurusunun reddi yönünde işlem yapılması gerektiğine hükmedilmiştir.(Çevrimiçi), <http://www.danistay.gov.tr>, 5.6.2010. Aksi yönde verilen bir kararda ise teminat mektubunun muhatap tarafından kabul edilmemesi durumunda vergiyi doğuran olayın tekemmül etmediğinden bahisle tahsil edilen verginin iade edilmesi gerektiğine hükmedilmiştir. Bkz. Danıştay 9. D'nin 12.1.1991 tarih ve E.1989/1470, K:1991/113 sayılı kararı(Çevrimiçi), <http://www.danistay.gov.tr>, 5.6.2010.

782 Danıştay 7. D'nin 30.01.2003 tarih ve E. 2001/4655, K. 2003/273 sayılı kararında, Belediye Başkanlığı ile bir şirket arasında çöp yakma tesisi kurulması amacıyla yapılan, ancak uygulanmayan sözleşmenin damga vergisine tabi tutulmasının vergilendirme hatası olduğuna yönelik iddia, imzalanmak suretiyle tekemmül eden bir kağıdın hükmünden yararlanılmamasının, o kağıdın bir hususu ispat veya belli edebilecek belge olma vasfını ortadan kaldırmayacağı gerekçesiyle reddedilmiş ve düzeltme başvurusunun hukuka uygun olduğuna karar verilmiştir.(Çevrimiçi), <http://www.danistay.gov.tr>, 10.8.2010..

783 Danıştay 7. D'nin 4.4.2000 tarih ve E.1999/2761, K.2000/958 sayılı kararına göre “*Olayda, ilan ve reklam sözleşmesi dolayısıyla, damga vergisi, söz konusu sözleşmenin hukuken tekemmül ettiği; yani, taraflarınca imzalandığı tarihte doğmuş bulunmaktadır. Her ne kadar, ilgililerce imzalanan bir belgenin damga vergisine tabi olabilmesi için, ayrıca bir hususu*

Bir hukuki ilişki veya sözleşmenin kanunun emredici hükümlerine aykırı şekilde yapılması veya ahlaka, kamu düzenine ve kişilik haklarına aykırı yapılması, konunun imkansız olması, işlemi yapan kişinin ayırt etme gücüne sahip olmaması durumlarında ortaya kesin hükümsüzlük(mutlak butlan) hali ortaya çıkmaktadır. Başka bir deyişle kesin hükümsüzlük durumunda hukuki işlemin varlığından söz edilememektedir. İşte bunun doğal sonucu olarak bu durumda yapılan işlemle ilgili olarak düzenlenen kağıdın bir hususu belli ve ispat etme özelliği olmamakta ve buna bağlı olarak kağıt, ibraz edilebilirlik özelliği kazanmamaktadır. İşte hukuken yok sayılan bir işlem nedeniyle düzenlenen kağıdın damga vergisi uygulamasında, vergilendirilecek bir kağıt olarak kabulünden söz etmek imkanı bulunmamaktadır. Dolayısıyla bu gibidurumlarda vergiyi doğuran olay meydana gelmediğinden

ispat ve belli etmek için ibraz edilebilme niteliğine de sahip bulunması gerekmekte ise de; sözleşmenin bu niteliği kazanabilmesi; kullanılması, ibraz edilmesi veya hükmünden yararlanılması koşuluna bağlı değildir; bu nitelik, sözleşmenin hukuken tekemmül ettiği anda, esasen, mevcuttur. Öte yandan; damga vergisini doğuran olay olarak, "ibraz edilme veya hükümlerinden faydalanma" haline, Damga Vergisi Kanununun anılan 1'inci maddesinin son fıkrasında, yalnızca yabancı memleketlerle Türkiye'deki yabancı elçilik ve konsolosluklarda düzenlenen kağıtlar bakımından göndermede bulunulmuş; Türkiye'de düzenlenen kağıtların damga vergisine tabi olabilmeleri için, böyle bir koşul aranmamıştır. Bu açıklamalar karşısında ...tarihli sözleşmenin taraflarınca imzalanıp, tekemmül ettirildiği tarihte doğan damga vergisinin, kullanma, ibraz veya hükmünden yararlanma halinin gerçekleşmemesi veya feshi üzerine ortadan kalkmasına hukuken olanak bulunmadığından, bu sözleşme dolayısıyla şirket adına yapılan damga vergisi tahakkukunda yasal isabetsizlik bulunmamaktadır." (Çevrimiçi), <http://www.danistay.gov.tr>, 10.8.2010. Bir başka Danıştay 7. D'nin 30.11.2005 tarih ve E.2002/850, K.2005/3016 sayılı kararında "...davalı Vergi Dairesi Başkanlığına yatırılan damga vergisinde de vergiyi doğuran olay, gerekli prosedürün tamamlanması ve ihale kararının ihale makamınca imzalanması ile tekemmül ettiğinden; ihalenin sonradan, davacıdan kaynaklanan sebeplerle feshedilmiş olması, vergiyi doğuran olayı ortadan kaldırmayacağından, tesis edilen işlemde hukuka aykırılık görülmemiştir." şeklinde hüküm kurularak işlemin tekemmülünden sonra feshi halinde vergiyi doğuran olayın ortadan kalkmış olmayacağına hükmedilmiştir.(Çevrimiçi), <http://www.danistay.gov.tr>, 10.8.2010. Yine Danıştay 7. D'nin 30.01.2003 tarih ve E. 2001/4655, K. 2003/273 sayılı kararında da "Olayda, uyuşmazlığın çözümü, hukuken tekemmül 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'üncü maddede yazılı teknikler kullanılarak yorumlanmasıyla olanaklıdır. Bu yüzden; davada ileri sürülen iddia, 213 sayılı Kanunun 118'inci maddesinin 3'üncü 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." şeklinde hüküm kurulmak suretiyle konuya işaret edilmiştir(Çevrimiçi), <http://www.danistay.gov.tr>, 10.4.2011. Benzer yönde bkz. Danıştay 7. D'nin 30.11.2005 tarih ve E.2002/850, K.2005/3016 sayılı kararı(Çevrimiçi), <http://www.danistay.gov.tr>, 10.8.2010.

vergilendirme yapılması sözkonusu olmamaktadır⁷⁸⁴. Bu durumda varsa ödenmiş vergilerin, vergiyi doğuran olayın gerçekleşmemiş olması sebebiyle düzeltme hükümleri çerçevesinde iade edilmesi gerekmektedir⁷⁸⁵.

3.12. Vergilendirme İşlemine Dayanak Olan Kanun Maddesinin Anayasa Mahkemesi Tarafından İptalive Düzeltme Yolu

İdari yargıda iptal kararları geçmişe etkili ve bu anlamda deklaratif özelliğe sahip iken Türk anayasa yargısındaki iptal kararları geçmişe etkili değildir⁷⁸⁶. Ancak kurucu özelliğe sahiptir⁷⁸⁷. İdari yargıda verilen iptal kararları bireysel haklara ilişkin olduğu için geçmişe yürümeleri doğaldır. Bu konuda zaten amaç eski halin yeniden teminidir. Bununla birlikte anayasa yargısında verilen iptal kararlarında kamu yararı gözetilerek kişilerin iptal tarihine kadar o kanuna güvenerek yaptıkları işlemlerin ve kazandıkları hakların korunup korunmaması önem taşımaktadır⁷⁸⁸. Aslında geçmişe

⁷⁸⁴ Kırman, s.55.

⁷⁸⁵ Danıştay 7. D'nin 10.6.2003 tarih ve E. 2002/3830, K. 2003/3514 sayılı kararında da “*Banka ve sigorta muameleleri vergisinde, her ne nam ile olursa olsun nakden veya hesaben lehe para kalması vergiyi doğuran olayı meydana getirmektedir. Ancak, hukuken bir değer taşımaması nedeniyle tesis edildiği andan itibaren geçersiz olma özelliği taşıyan, başka bir deyişle batıl olan işlemlere dayanılarak lehe alınan paralar açısından, paranın iadesi veya hesaben elde edilen tutarın iptali halinde vergiyi doğuran olay geçmişe yönelik olarak ortadan kalkacağından, artık lehe kalmış bir paradan bahsetmek olanaklı bulunmadığı gibi, bu paralar üzerinden daha önce beyan edilip yatırılan banka ve sigorta muameleleri vergisinin de düzeltme hükümleri çerçevesinde iadesi, hukuka uygun olmalıdır.*” şeklinde hüküm tesis edilmiştir.(Çevrimiçi), <http://www.danistay.gov.tr>, 11.11.2010. Ancak bu konuda bir görüşe göre iade gerektiren bir durumun söz konusu olması halinde, yapılacak iade düzeltme fişiyle yapılacak ancak bu iade vergi hataları ile ilgili olmayacaktır. Zira vergiyi doğuran olay batıl olduğu için buna dayanılarak tesis edilen ve sonuç itibarıyla geçersiz sayılan tarh ve tahakkuk işlemlerinin sebepsiz zenginleşme hükümlerine göre düzeltilmesi gerekmektedir. Bkz. Özbacı, **Damga Vergisi**, s.49.

⁷⁸⁶ Bir görüşe göre iptal kararının özelliği gereği geçmişe etkili olması asıl olması gerekirken, iptal kararının Anayasa Mahkemesi kararları için geçmişe yürüme yasağı anlamını içermesi terimsel kargaşa yaratmaktadır. Dolayısıyla kanunkoyucunun amacı geleceğe dönük bir karara ilişkin ise iptal yerine kaldırma teriminin kullanılması tercih edilmelidir. Bkz. Faruk Erem, **Ön Mesele(Mesele-i Müsterihe) Olarak Anayasaya Aykırılık İddiası**, Ankara, 1962, s.20.

⁷⁸⁷ Yılmaz Aliefendioğlu, **Anayasa Yargısı ve Türk Anayasa Mahkemesi**, Yetkin, Ankara, 1996, s.300.

⁷⁸⁸ Necip Bilge, “Anayasa Mahkemesi Kararlarının Geriye Yürümezliği Sorunu”, **Ankara Barosu Dergisi**, 1990/3, s.361.

yürüme yasağı ile ilgili Anayasanın buyruğu, açıkça sakat işlemlerin iptali durumunda bu kararın geçmişe yürüyeceğine dair kurama aykırı özellik taşımaktadır⁷⁸⁹. Zira sakatlık kuramı görüşüne göre iptal, niteliği gereği geçmişe etkili sonuç doğurur. Anayasaya göre iptal kararının geçmişe etki etmeyeceğinin kayıt altına alınması bu esası değiştiremez. Anayasanın bu hükmü yanıtıcı niteliktedir⁷⁹⁰. İptal kararlarının geçmişe yürümeyeceği kuralı, sakatlık kuramının bir istisnası olarak değil, iptal kararlarının hukuksal kesinlik kazanmış durumları ve kamu düzenini etkilememesi anlayışının aşırı bir biçimde anlatımı olarak kabul edilmelidir⁷⁹¹.

1982 Anayasası geçmişe yürüme kuralını, iptal edilen kanun hükmüne dayanarak daha önce kazanılmış hakları, buna bağlı olarak hukuki güvenliği yok edici ve adalet anlayışını zedeleyici sonuçlar doğurmasından duyduğu endişesebebiyle kabul etmemiştir⁷⁹². Başka bir deyişle devlete güven ilkesini sarsmamak, devlet hayatında karmaşaya sebep olmamakve hukuki kararlılığı korumak geçmişe yürüme yasağının getirilmesindeki temel amaçlardandır. Böylece hukuksal ve nesnel alanda etkisini göstermiş durumların iptal kararlarının yürürlüğe gireceği güne kadar ki dönem için geçerli sayılması sağlanmış olunur⁷⁹³.

Geçmişe yürüme yasağının getirilmesinde bir diğer temel dinamik, kazanılmış hakların korunmasıdır. Genel olarak kazanılmış hak, bir hak sağlamaya elverişli nesnel kanun kurallarının bireylere uygulanması ile onlar için doğan öznel hakkın korunmasıdır. Kazanılmış bir hakkın varlığından söz edilebilmesi için bu hakkın, yeni ortaya çıkan hukuki durumdan önce yürürlükte olan kurallara göre

⁷⁸⁹ 1982 Anayasası md. 153/5: “İptal kararları geriye yürümez”.

⁷⁹⁰ Yıldırım Uler, “Anayasa Mahkemesi Kararları Geri Yürür”, **Bahri Savcıya Armağan**, Ankara, 1988, s.515.

⁷⁹¹ Uler, **İdari Yargı**, s.23.

⁷⁹² Ergun Özbudun, **Türk Anayasa Hukuku**, Gözden Geçirilmiş 12. Baskı, Yetkin, Ankara, 2011, s.446; Erol Cansel, “Anayasa Mahkemesinin Verdiği İptal Kararından Doğan Kimi Sorunlar”,s.93(Çevrimiçi)http://www.anayasa.gov.tr/files/pdf/anayasa_yargisi/anyarg9/canse1.pdf, 11.10.2010; Aliefendioğlu, **Anayasa Yargısı**, s.300.

⁷⁹³ AYM'nin 12.12.1989 tarih ve E.1989/11, K.1989/48 sayılı kararı(RG, 22.1.1990tarih, S.20410).

bütün sonuçlarıyla fiilen elde edilmiş olması gerekmektedir. Bu anlamda kazanılmış hak, kişinin bulunduğu statüden doğan, kendisi yönünden kesinleşmiş⁷⁹⁴ ve böylece kişiye özgü lehte sonuçlar doğurmuş, daha sonra mevzuat değişikliği ya da işlemin geri alınması gibi durumlar meydana gelse bile hukuk düzenince korunması gereken haktır⁷⁹⁵. Kazanılmış hakkın tarifine bakıldığında hakkın hep bireylerin durumuna göre şekillendiği görülmektedir. Bir başka deyişle hak sadece birey ile ilgilidir ve birey lehine olan durumlar hak niteliği taşır. Bu açıdan bir konuda kazanılmış hakkın varlığı söz konusu ise bu hakkın, kural olarak geçmişe etkili şekilde ortadan kaldırılmaması ve böylece kanunlara gösterilen güven ve itaatten kaynaklanan sonuçların korunması gerekmektedir⁷⁹⁶.

Belli bazı durumlarda kesinleşmiş bir hukuki durumun tekrar ele alınıp tartışılmasının kazanılmış hak ilkesi ile bir ilgisi olmayabilmektedir. Örneğin anayasaya aykırı bir kanuna göre tarhedilen bir verginin sözkonusu olması durumunda iptal kararının geçmişe etkili olmaması mükellef açısından kazanılmış hak ilkesi ile izah edilemez ve bunların korunmasına katkı sağlamaz. Zira kazanılmış hak kavramı bireyler için söz konusudur. Hiçbir zaman devletin kazanılmış hakkından veya hukuki güvenliğinden söz edilemez. İptal kararlarının geçmişe yürümesi noktasında mükellefin lehine bazı durumların ortaya çıkabilme ihtimaline karşılık, devletin sahip olduğu ve devlet için geçerli bir kazanılmış haktan söz edilmemelidir. Hatta bu gibi hallerde iptal kararının geçmişe yürümesi adaletin sağlanması açısından gereklidir, denebilir⁷⁹⁷. Geçmişe yürüme yasağı ilgililer

⁷⁹⁴ AYM'nin 07.02.2008 tarih ve E.2005/38, K.2008/53 sayılı kararı(RG, 8.4.2008tarih, S.26841).

⁷⁹⁵ Yücel Oğurlu, **İdare Hukukunda Kazanılmış Haklara Saygı ve Haklı Beklentiler Sorunu**, Seçkin, Ankara, 2003, s.28.

⁷⁹⁶ A. Ülkü Azrak, "Anayasa Mahkemesinin İptal Kararlarının Geriye Yürümezliği", **Anayasa Yargısı I**, Anayasa Mahkemesinin 22. Kuruluş Yıldönümü Nedeniyle Düzenlenen Sempozyumda Sunulan Bildiriler, Ankara, Nisan 1984, s.158.

⁷⁹⁷ İptal kararlarının geçmişe yürümezliği öncelikle ve temel olarak kazanılmış hakların korunmasına yönelik tasarlandığına göre iptal kararlarının bazı hallerde geçmişe yürüyeceğinin kabulü zorunludur. Çünkü bazı durumlarda iptal konusu kanunun iptalinin vergi hukuku bağlamında kazanılmış hak ile ilgisi kurulamaz. Bu ilgi ancak ödevlerle bağlantılı olabilir. Bkz. Billur Yaltı, "Anayasa Mahkemesinin Vergi Konulu Kararları Bakımından Geriye Yürümezlik Esası: "Ex Tunc-Ex Nunc-Pro Futuro Etki" Üzerine

aleyhine sonuç doğuruyor ise bunun kabul edilmesi olanaklı görülmemelidir⁷⁹⁸. Bu bağlamda iptal kararları geçmişe yürümez denilerek iptal kararlarının gereğinin yerine getirilmemesi, “geçmişe yürümezlik” ilkesiyle sağlanmak istenen amaca aykırıdır ve hukuk devleti ilkesinin inkarı anlamına gelmektedir⁷⁹⁹.

Hukuki konularda temel düşünce ve düzenlemelerin istisnasız ve katı bir biçimde düzenlenmesi ve uygulanması bazı durumlarda hakkaniyet, adalet ve eşitlik ilkelerine aykırı sonuç verebilmektedir. Her durumda iptal edilen kanunların, iptal kararının yürürlüğe girdiği tarihe kadar geçerliliğini ve uygulanabilirliğini kabul etmek anayasanın üstünlüğü ilkesine reddiye anlamı taşır⁸⁰⁰. O sebeple anayasanın, iptal kararının geçmişe yürümeyeceğine yönelik ilkesini bir dogma olarak ele almak⁸⁰¹ ve bunu izaha çalışmak sorunlu sonuçların ortaya çıkmasına yol açabilir⁸⁰².

Kişilerin menfaati kararın geçmişe etkili olmasına bağlı ise ve bu durum beklenen hakkı kuracaksa iptal kararlarının geçmişe yürümesi mümkün olmalıdır. Bir başka deyişle kişilerin hukuki durumu kesinleşmiş olsun ya da olmasın iptal kararının geçmişe etkili olması kazanılmış bir hakkın ortadan kaldırılmasına sebep oluyorsa geçmişe yürümemeli; bir hakkın elde edilmesi veya iadesinesebep oluyor ise karar geçmişe etkili olmalıdır. Bu açıdan iptal kararından sonra baştan itibaren anayasaya aykırı olduğu belirlenen kanunu, bu kanuna dayanılarak geçmişte yapılan işlemleri ayakta tutmak suretiyle geleceğe taşımak adalet ve hakkaniyet ilkelerine aykırılık oluşturmaktadır.

Değerlendirmeler”, **Vergi Hukukunda Geriye Yürümezlik Esası, Uluslar Arası Vergi Hukuku Konferansları Serisi 1**, Beta, İstanbul, 2011, s.181-182.

798 Oğurlu, **Kazanılmış Hak**, s.76.

799 Azrak, **Anayasa Mahkemesi**,160; Ahmet Ozansoy, “Anayasa Mahkemesi Kararları Geriye Yürümez (mi)?”, **Yaklaşım**, S.129, Eylül 2003, s.67-68.

800 Bilge, s.359-362.

801 Bir görüşe göre esasında gerçek şudur, kurucu meclis ve anayasa komisyonu mahiyet ve kapsamını iyice tespit etmeden, diğer maddelerle çelişmeli bir hükmü(geçmişe yürümezlik) anayasaya ilave etmiştir. Bkz.Turan Güneş, “CHP’nin Haksız İktisaplarının İadesi Hakkında 6195 Sayılı Kanunu İptal Eden Anayasa Mahkemesi Kararı Üzerine”, **AÜSBFD**, C.18, Eylül-Aralık 1964, S.3-4, s.358.

802 Uler, **Anayasa Mahkemesi**, s.515.

Yoklukla malul olma, bir düzenleme ya da işlemin baştan itibaren hüküm ve etkisinin olmayacağını ifade etmektedir. Geçmiş yürüme yasağının kabulü de iptal edilen kanunun yoklukla malul olmadığı başka bir şekilde kabulü anlamın gelir. Ancak bir kanunun, anayasaya aykırılığı ileri sürülmekle o kanunun hukukilik niteliği reddedilir ve iptal kararının verilmesiyle kanunun daha meydana getirilmiş olduğu tarihte anayasaya aykırı olduğu sübuta ermiş olur. Bu açıdan kanun ya baştan itibaren anayasaya aykırıdır ya da her zaman anayasaya uygundur⁸⁰³. Dolayısıyla menşesinde anayasaya aykırılık olduğu kabul edilen bir kanunun uygulama alanından silinmemesini her durumda hukuka ve hukuki güvenliğe uygun kabul etmek güçtür⁸⁰⁴.

Sorunlu sonuçların giderilmesi için bazı istisnai durumların kabul edilmesi zorunludur. Uygulamada ve doktrinde bu konuda kabul edilmiş tek istisnai durum bulunmaktadır. Bu istisnai duruma göre görülmekte olan davalarda Anayasa Mahkemesine itiraz denetim yolu çerçevesinde yapılan başvuru ve bunun sonucunda verilen iptal kararları görülmekte olan davalar açısından geçmişe yürütülmektedir. Somut norm denetimi adı da verilen bu denetim yolunda, Anayasa Mahkemesince verilen iptal kararının geçmişe yürümeyeceği esasının kabul edilmesi, hem davanın tarafları hem anayasaya aykırılık itirazında bulunan mahkeme hem de itiraz yolunu kabul etmiş anayasa yapıcı açısından “*abesle iştilgal etme*” anlamını doğurur. Bir başka ifadeyle sonuç vermeyen, boş bir işle uğraşılmış⁸⁰⁵ ve aynı zamanda anayasaya uygunluk denetiminin getiriliş maksadı da tehlikeye düşürülmüş olur⁸⁰⁶. O sebeple

⁸⁰³ Azrak, **Anayasa Mahkemesi**, s.157.

⁸⁰⁴ Erem, s.20.

⁸⁰⁵ Azrak, **Anayasa Mahkemesi**, s.161-162; Bunun kabulü durumunda iptal kararı sadece uyuşmazlık konusu yapılmış olup da henüz çözümlenmemiş davaları etkileyen ve bu çerçevede geçmişe yürüyen bir özellik arzeder. Bkz. Uler, **Anayasa Mahkemesi**, s.519-520.

⁸⁰⁶ Nitekim Danıştay, Anayasa Mahkemesinin verdiği iptal kararlarının bu karardan önce açılmış ve bakılmakta olan davalarda uyulması gerekli kararlar olduğunu ve sonuç itibarıyla uyuşmazlığın çözümünü etkileyeceğini kabul etmektedir. Bu konuda Danıştay 7. D'nin 4.4.2006 tarih ve E.2004/1489, K.2006/1066 sayılı kararına göre “*Anayasa Mahkemesi kararlarının geriye yürümezliğine ilişkin kural, iptal edilen hükümlere göre kazanılmış olan hakların ortadan kaldırılmasına veya toplum huzurunun bozulmasına yol açacak sonuçların önlenmesi amacıyla kabul edilmiş olup, bu kuralın mutlak anlamda uygulanması durumunda, Anayasanın yukarıda anılan 152 nci maddesinde düzenlenmiş olan “Anayasaya aykırılığın diğer mahkemelerde ileri sürülmesi” (itiraz) yolunun, hukuk ve uygulama yönünden sonuçsuz*

somut norm denetimi çerçevesinde verilen iptal kararlarının, hem itiraz yoluna başvuran mahkemede görülen dava açısından hem de diğer mahkemelerde görülen mer'i davalar açısından etkili olduğu ve geçmişe yürüdüğü kabul edilmektedir⁸⁰⁷. Hatta bu konuda ileri sürülen bir görüşe göre bir kanunun anayasaya aykırılığı saptanarak iptal edilmesinden sonra o kanunun yürürlükte olduğu dönemde çok fazla kazanma şansının olmadığını düşünerek dava açmamış kişilere yeni bir dava hakkı tanınması; iptal kararından önce kesinleşmiş durumlar için yargılamanın yenilenmesi yolunun açılması⁸⁰⁸, bu süreçte alınmış vergi gibi unsurlar varsa sebepsiz

kalacağı açıktır. Nitekim; aynı maddenin 3 üncü fıkrasında yer alan, "Ancak, Anayasa Mahkemesinin kararı, esas hakkındaki karar kesinleşinceye kadar gelirse, mahkeme buna uymak zorundadır." yolundaki kural da, Anayasa Mahkemesinin verdiği iptal kararlarının, bu karardan önce açılmış ve bakılmakta olan davalarda uygulanması gerektiğini açıkça ortaya koymaktadır".(Çevrimiçi), <http://www.danistay.gov.tr>, 24.5.2010. Danıştay 4. D'nin 15.9.2011 tarih ve E.2011/1311, K.2011/6538 sayılı kararında da "İhtirazi kayıtla verilen muhtasar beyannameyi üzerinden tahakkuk eden gelir (stopaj) vergisinin, ücretler üzerinden kesilen gelir vergisinin %27 oranını aşan kısmının kaldırılması ve iadesi istemiyle dava açılmıştır. Anayasa Mahkemesinin verdiği iptal kararlarının bu karardan önce açılmış ve bakılmakta olan davaların çözümünü etkileyeceği sonucuna ulaşıldığından, Anayasa Mahkemesinin 08.01.2010 tarihli Resmi Gazetede yayımlanan 15.10.2009 günlü E:2006/95, K:2009/144 sayılı kararıyla, Gelir Vergisi Kanununun 103 üncü maddesinde yer alan "fazlası %35 oranında" ibaresinin ücret gelirleri yönünden iptaline karar verilmiş olması karşısında, ihtirazi kayıtla verilen muhtasar beyannameyi üzerinden tahakkuk ettirilen gelir(stopaj) vergisinin fazla ödenen kısmının iadesi istemiyle açılan davayı reddeden Vergi Mahkemesi kararında hukuka ayarlık görülmemiştir." şeklinde hüküm kurularak konu karara bağlanmıştır(Çevrimiçi), <http://www.danistay.gov.tr>, 24.5.2010. Benzer yönde bkz. Danıştay 7. D'nin 13.12.1999 tarih ve E.1999/1192, K.1999/4113 sayılı kararı(Çevrimiçi), <http://www.kazanci.com>,20.5.2010; Danıştay 4. D'nin 6.10.2011 tarih ve E.2011/5499, K.2011/6892 sayılı kararı (Çevrimiçi), <http://www.kazanci.com>,20.5.2012; Danıştay 4. D'nin 9.5.2011 tarih ve E.2011/2428, K.2011/3386 sayılı kararı (Çevrimiçi), <http://www.kazanci.com>, 20.5.2010.

⁸⁰⁷ Bununla birlikte Anayasa Mahkemesi kararının yalnızca dava açmış olan mükellefler için geçmişe yürütmesinin yürürlükte bulunan kanuna ve devlete güvenip dava açmayan, idareyi kendisine hasım görmek istemeyen iyi niyetli mükellefler açısından bir cezalandırma olduğu veya bu durumun mükelleflerin aleyhine bir eşitsizliği meydana getirdiği kabul edilmekle birlikte(A. Volkan Özgüven, **Türk Vergi Hukukunda Geriye Yürümezlik İlkesi**, Maliye ve Hukuk Yayınları, Ankara, 2007, s. 207), dava açmak suretiyle idareyi hasım olarak almayı göze alan ve dava süreci içinde çeşitli masraflara katlanan mükelleflerin dava açmayanlarla aynı sonuca ulaşmasının da başka bir eşitsizliğe neden olacağı ileri sürülmektedir(A.Murat Yıldız, "Yatırım İndirimine İlişkin Anayasa Mahkemesi Kararının 2009 Yılı Kurumlar Vergisi Beyanına Etkisi", (Çevrimiçi)<http://www.muhasabetr.com/yazarlarimiz/amuratyildiz/001/>, 26.5.2010.

⁸⁰⁸ Esasında usul kanunlarında yargılamanın yenilenmesi sebepleri arasında Anayasa Mahkemesinin kanunları iptal kararı yer almamaktadır. Ancak yürürlükteki çeşitli usul kanunlarında gösterilen yargılamanın yenilenmesi sebeplerini sınırlı sayıda şekilde ele almak aşırı derecede şekilcilik olur. Kanunun iptal edilmesi durumu, kanunlarda yazılı olan yargılamanın yenilenmesi sebeplerinden daha hafif neden değildir. Bkz. Uler, **Anayasa Mahkemesi**, s.520.

zenginleşme hükümleri⁸⁰⁹ çerçevesinde iade edilmesi gerekmektedir⁸¹⁰. Hakkaniyet ve adalet öğeleri bunları gerektirir⁸¹¹.

Anayasa Mahkemesinin iptal ettiği kanun hükmü ile bağlantılı olmak üzere düzeltme başvurusunda bulunulup bulunulamayacağı ve başvurunun kabulü şartlarının oluşup oluşmadığı konusu tartışmalıdır. Bu konuyu iki başlığa ayırarak ve iki soru çerçevesinde incelemek mümkündür. İlk ayırım ve sorudur; vergilendirme işlemlerine karşı iptal kararından önce düzeltme başvurusunun henüz Anayasa Mahkemesinin iptal kararının açıklanmasından önce veya sonra yapılması durumunda başvuru kabul edilecek midir? İkinci ayırım ve soru ise şudur; iptal kararından sonra fakat iptal kararı yürürlüğe girmeden önce vergilendirme işlemlerine karşı yapılan düzeltme başvurularının kabul edilecek midir?

Bir hakkın kullanılması onu kullanana yarar sağlamıyorsa onun varlığından söz edilemez. O sebeple nasıl ki uygulamada iptal kararından önce uyumsuzluk yaratıldığından bahisle, somut norm denetimi sonrasında verilen iptal kararlarının görülmekte olan davalara etkisiz kabul edilmektedir, bu etkinin düzeltme yoluna başvurmak suretiyle en azından idari uyumsuzluk başlatmış kişilere de uygulanması kabul edilmelidir. Zira burada da mükellef yargısal nitelikte olmasa dahi sonunda bu seviyede bir hak arayışına ulaşılmasını sağlayacak olan sürecin ilk halkasına dahil olmakta ve düzeltme talebiyle uyumsuzluğu başlatmış olmaktadır. Bu bağlamda

⁸⁰⁹ En başta gelen nitelik ve görevleri arasında hakkı sahibine vermek olan devletin, artık kendi haksız kazanımı olarak mülkiyeti durumuna gelmiş şeyleri geri vermesi bir zorunluluktur. Bkz. Uler, **Anayasa Mahkemesi**, s.521.

⁸¹⁰ Bu konuda verilen bir kararda (Danıştay 3. D'nin 3.1.1963 tarih ve E. 1963/162, K.1964/1 sayılı kararı) "*Hazinenin bu kanuna dayanan iktisabı, iktisap mesnedinin hukuk ve kanun dışı bulunduğu, böylece tebeyyün etmesi üzerine meşruyetini kaybetmiş ve partice iadesi istenen mallar hazinenin haksız bir iktisabı durumuna geçmiştir. Bu gibi hallerde tasarrufun meri mevzuata ve umumi hukuk esaslarına göre düzeltilmesi gerekeceği ve anayasanın 152. maddesinde yazılı prensibin bu düzeltmeye engel olmayacağı bedihidir*" şeklinde hüküm kurularak bu duruma işaret edilmiştir. Kararın geniş tahlili için bkz. Güneş, **CHP'nin Haksız İktisaplarının İadesi**, s.358vd.

⁸¹¹ Nitekim Almanya'da Anayasa Mahkemesi tarafından verilmiş iptal kararı kesinleşmiş cezalar bakımından yargılamanın yenilenmesi sebebi iken ceza hükümleri dışındaki işlerde yargılamanın yenilenmesi yolu açık değildir. Ancak bu hükümlerin icra yoluyla uygulanmaması esastır. Ayrıca İtalya, Avusturya, Fransa, Amerika gibi ülkelerde kural olarak iptal kararlarının geçmişe yürütülebileceği kabul edilmiştir. Bkz. Bilge, s.360-361; Cansel, s.94.

Anayasa Mahkemesinin iptal kararından önce düzeltme çerçevesinde yapılmış bir başvuru varsa, iptal kararının verildiği tarihteki duruma göre vergi henüz talep aşamasında ise terkin edilmeli; tahsil edilmişse iade edilmeli ve böylece bu durumda olan mükelleflerin iptal kararının mükellef lehine yaratacağı nimetlerin hissedarı olmaları sağlanmalıdır.

İptal karardan önce yapılan vergilendirme işlemlerine karşı iptal karardan sonra yapılacak düzeltme başvurularının kabul edilip edilmeyeceği mevzuu da tartışmalıdır. Bu tartışmayı iptal kararı itibariyle henüz tahsil edilmemiş vergiler ile tahsil edilmiş vergiler açısından ayrıma tabi tutarak değerlendirmek mümkündür. İlk değerlendirmeye göre henüz vergilendirme süreci tamamlanmadığı için tahsil edilmemiş vergilerin iptal karardan itibaren talep edilemez olması gerekmektedir⁸¹². Zira iptal kararı ile birlikte o vergi dayanağını yitirmektedir. Anayasa Mahkemesi kararlarına idarenin uyması zorunludur. Başka bir deyişle mahkeme kararı idare için bir buyruk niteliğindedir. İdare, mahkeme kararı üzerine işlemin icrasından vazgeçerek anayasaya aykırı hale gelen verginin terkinine resen karar vermeli ve tahsilinden vazgeçmelidir⁸¹³. Buna rağmen terkin işleminin yerine

⁸¹² Özgüven, s.200-201.

⁸¹³ Ancak Danıştay'ın bu konudaki genel görüşü aksi yöndedir. Nitekim Danıştay 4. D'nin 12.1.1993 tarih ve E.1992/1977, K.1993/59 sayılı kararına göre "Anayasa Mahkemesinin iptal kararı kesinleşmiş hukuki durumların sonucunu ortadan kaldırmayacağı gibi, bu hususların yeniden ele alınıp incelenmesine de olanak sağlamaz. Anayasa Mahkemesinin söz konusu kararı vadesinde ödenmeyen kamu alacağı için düzenlenip tebliğ edilen ödeme emrinin iptali talebiyle açılan uyumsuzluk konusu bu davanın çözümünü ve sonucunu etkileyemeyeceğinden, mahkemenin aksi yöndeki gerekçelerle vardığı sonuçta isabet bulunmamaktadır."(Çevrimiçi), <http://www.danistay.gov.tr>, 4.7.2010. Benzer kararlar için bkz.VDDK'nın 22.4.1994 tarih ve E.1993/195, K.1994/191 sayılı kararı(Çevrimiçi), <http://www.danistay.gov.tr>, 4.7.2010;VDDK'nın 3.7.2009 tarih ve E.2007/813, K.2009/333 sayılı kararı(Çevrimiçi), <http://www.danistay.gov.tr>, 2.10.2011; Danıştay 9. D'nin 28.5.1982 tarih ve E.1981/2456, K.1982/3107 sayılı kararı(Çevrimiçi), <http://www.danistay.gov.tr>, 4.7.2010; Danıştay 4. D'nin 24.9.1991 tarih ve E.1990/3122, K. 1991/2893 sayılı kararı(Çevrimiçi), <http://www.danistay.gov.tr>, 4.7.2010;Danıştay 4. D'nin 8.10.1992 tarih ve E.1992/54, K.1992/4250 sayılı kararı; Danıştay 4. D'nin 23.12.1991 tarih ve E.1990/3142, K.1991/4701 sayılı kararı(Çevrimiçi), <http://www.danistay.gov.tr>, 4.7.2010. Bununla birlikte son dönemde verilen bazı kararlarda, ödeme emri aşamasında vergi tarhiyatının dayanak olduğu kanun hükmünün Anayasa Mahkemesince iptal edilmesinin dikkate alınması gerektiği, bu çerçevede ödeme emrine karşı açılacak davalarda bu iddianın borcum yoktur kapsamında değerlendirilmesi gerektiği vurgulanmaktadır. Örneğin bkz. VDDK'nın 8.12.2006 tarih ve E.2006/220, K.2006/366 sayılı kararı(Çevrimiçi), <http://www.danistay.gov.tr>, 4.7.2010.

getirilmemesi durumunda mükelleflerin konuda hata çerçevesinde düzeltme başvurusunda bulunması mümkün olmalı ve bu başvuru ile iptal kararı sonrası ortaya çıkan hukuki sakatlık giderilmelidir⁸¹⁴.

İkinci değerlendirmeye göre tahsil edilmekle idari işlem serencamı sona eren vergilendirme işleminde alınan vergilerin, Anayasa Mahkemesinin iptal kararından sonra düzeltme başvurusu üzerine iade edilmesi mümkün olmalıdır. Hukuk devletinin en önemli amaçlarından biri herkesin hak ettiği hukuki muameleyi görmesini sağlamaktır. Devlet, hakların koruyucusu ve garantörüdür. Anayasa Mahkemesinin verdiği iptal kararının geçmişe yürütülememesi hakkı buna bağlı olan mükelleflerin muhtemel kazanımlarının dolaylı şekilde gaspedilmesine yol açmaktadır. Başka bir yönüyle yasama organının kanunları anayasaya aykırı yazmasının tüm külfeti mükellefe yıkılmakta, iptal kararından sonra idarece haksız yere tahsil edildiği anlaşılan tutarlar hazine kasasında kalmaya devam etmektedir. Oysa iptal kararı ile birlikte daha önce alınmış tutarların aslında vergi olmadığı, hukuka aykırı tahsil edilmiş olduğu ortaya çıkmaktadır. Bu bakımdan iptal kararı ile birlikte geçmişe etkili şekilde hakkın onarılması, anayasayı en üstün norm olarak kabul eden hukuk devletinin temel görevlerinden biridir. Hukuki güvenlik ve adalet kavramlarının tefsirini bu şekilde yapmak gerekmektedir⁸¹⁵.

⁸¹⁴ Bu konuda idari dava daireleri farklı ve ileri çözüm yolunu benimsemektedirler. Örneğin İDDK'nın 8.6.2006 tarih ve E.2006/231, K.2006/542 sayılı kararına göre "...davacının Anayasa Mahkemesi kararının doğurduğu sonuçlardan yararlanmak amacıyla 2577 sayılı Kanunun 10. maddesine göre idareye başvurarak bu yeni hukuki duruma göre off-shore hesabından mevduat hesabına aktardığı parasının ödenmesi talebinde bulunabileceği ve bu başvurusunun reddi üzerine dava açabileceğinin kabulü gerektiğinden işin esasının incelenmesi gerekmektedir".(Çevrimiçi), <http://www.danistay.gov.tr>, 4.7.2010. Benzer yönde verilen Danıştay 2. D'nin 29.5.2009 tarih ve E.2008/7338, K.2009/2244 sayılı kararına göre "Davacının Anayasa Mahkemesi kararının doğurduğu sonuçlardan yararlanmak amacıyla 2577 sayılı Kanunun 10. maddesine göre idareye başvurarak bu yeni hukuki duruma göre ve bu sebeple daha önce alamadığı üretim teşvik priminin ödenmesi talebinde bulunabileceği ve bu başvurusunun reddi üzerine dava açabileceğinin kabulü zorunlu olup, İdare Mahkemesinin de buna göre bir karar vermesi gerekirken; bu hususu göz ardı ederek ilk dava tarihi itibarıyla yürürlükte bulunan mevzuat hükümleri esas alınarak daha önce verilen ret kararının kesinleştiğinden bahisle iş bu davayı incelenmeksizin reddetmesinde hukuki isabet bulunmamaktadır".(Çevrimiçi), <http://www.danistay.gov.tr>, 4.7.2010.

⁸¹⁵ Bu konuda bir görüşe göre anayasaya aykırılığın vergi hatası kapsamına sokulması mümkün değilse de bu durum açıkça adaletsizliğe yol açmakta ve özellikle vergi kanunlarının iptali durumunda iptal kararının geçmişe yürütülmemesi toplum huzurunun ve hukuka olan inancın yitirilmesine yol açmaktadır. Bkz. Özgüven, s.206-207.

İkinci değerlendirmeye ilgili Danıştayın genel görüşü olumsuzdur⁸¹⁶. Danıştay 7. D'nin 12.2.2001 tarih ve E.2000/1580, K.2001/378 sayılı kararında “*Dosyanın incelenmesinden, davacı tarafından şıkayet başvurusunun sebebi olarak, ek taşıt alım vergisinin dayanağını oluşturan düzenlemenin Anayasa Mahkemesince iptal edilmiş olmasının gösterildiği anlaşılmıştır...Olayda; düzeltilmesi istenilen hata, 31.3.1998 tarihinde sona eren ek taşıt alım vergisi uygulamasının 31.12.1998 tarihine kadar uzatılmasını ngren 1998 Mali Yılı Bütçe Kanununun 70'inci maddesinin iptaline dair Anayasa Mahkemesi kararının, süresinde dava açmayan mükellefler hakkında da uygulanıp uygulanmayacağının belirlenmesine bağlı bulunmaktadır. Bu belirleme, hukuksal yorum ile sağlanabilecek nitelikte olduğundan; davada ileri sürülen hata, açıklanan yasal hükümlerin aradığı anlamda vergi hatası değildir. Bu durumda, ileri sürülen hatanın düzeltme ve şıkayet yoluyla giderilmesi imkanı bulunmadığından, Maliye Bakanlığına şıkayet yoluyla yapılan başvurunun reddine dair işlemdede isabetsizlik bulunmamaktadır.*” şeklinde hüküm kurularak ek taşıt alım vergisinin Anayasa Mahkemesince iptali üzerine yapılan düzeltme başvurularının vergi hatası kapsamında olmadığına hkmedilmiřtir⁸¹⁷.

⁸¹⁶ Bu konuda vergi idaresinin görüşü de olumsuzdur. İdare, Anayasa Mahkemesinin iptal kararı üzerine şöyle bir formül uygulayagelmektedir; İdarece Anayasa Mahkemesi kararıyla ortaya çıkan ihtilafları doğurucu vergiler belli bir tarihe kadar geçmişe etkili olarak yeniden düzenlenmekte ve bu erevdede fazla alınan vergilerin ödenecek vergilerden mahsubu veya iadesi sağlanmaktadır. Bu tarihten önceki vergiler için ise ne kanun koyucu ne de idare herhangi bir tasarrufta bulunmamaktadır. Örneğin 274 Seri Nolu Gelir Vergisi Genel Tebliği ile (RG,4.8.2010 tarih, S.27662), “6009 sayılı Gelir Vergisi Kanunu ile Bazı Kanun ve Kanun Hükmünde Kararnamelerde Değişiklik Yapılmasına Dair Kanunla, 193 sayılı Gelir Vergisi Kanununun 103 üncü maddesinde yer alan gelir vergisi tarifesi 1.1.2010 tarihinden geçerli olmak üzere değiştirilmiş olup, 1.1.2010 tarihi ile 6009 sayılı Kanunun Resmi Gazetede yayımlandığı tarih olan 1.8.2010 arasındaki ücret ödemeleri için 6009 sayılı Kanunun yayımından önceki tarifeye göre yapılmış olan ancak, yeni tarifeye göre fazla kesilen gelir vergisi tevkifat tutarlarının ödenecek vergilerden mahsubu veya red ve iadesi ile eksik kesildiği tespit edilen vergilerin ilave olarak kesilmek suretiyle ödenmesi işlemlerinin nasıl yerine getirileceği” hükme bağlanmıştır. Benzer yönde bir düzenleme de Ek Motorlu Taşıtlar Vergisinin Anayasa Mahkemesi kararı üzerine yayımlanan Motorlu Taşıtlar Vergisi 21 Seri Nolu Genel Tebliği(RG, 10.1.2004 tarih, S.25342) ile yapılmıştır. İdare tarafından yapılan bu tasarruflara rağmen geçmişe dönük olarak hakların iadesi konusunda asıl inisiyatif alması ve düzenleme yapması gereken idare değil kanun koyucu olmalıdır.

⁸¹⁷ (evrimii), <http://www.danistay.gov.tr>, 4.7.2010. Danıştay 3. D'nin 5.4.2001 tarih ve E.2000/254, K. 2001/1202 sayılı kararına göre “*Davanın esasını teşkil eden vergilendirme işleminin dayanağı olan 3986 sayılı Kanunun, net aktif vergisine ilişkin hükmünün işlem tarihinde yürürlükte bulunduğu ve vergilendirme işleminin de yürürlükte olan mevzuata*

Bununla birlikte bir Danıştay kararında düzeltme hükümlerinin uygulanması gerektiği kabul edilmiştir. Danıştay 4. D'nin, 10.4.2007 tarih ve E.2007/442, E.2007/1157 sayılı kararında, bu başvuruların, vergilendirme işlemlerindeki belli sakatlıkların giderilmesini sağladığı, bu yolun, uyuşmazlıkların yargı yoluna başvurulmadan önce idari merciler önünde çözümlenmesine olanak sağlayan, hukuk devleti ilkesinin işlerlik kazanmasında etkili olan idari başvurulardan olduğu, dava açma süresi geçtikten sonra, vergi ziyayı cezalarının kaldırılması istemiyle vergi dairesine ve Maliye Bakanlığına yapılan düzeltme ve şikayet başvurularının belirtilen niteliğinin, Anayasa Mahkemesince vergi ziyayı cezasına ilişkin iptal kararı ve bu karar üzerine yapılan yasal düzenlemeler ile ortaya çıkan hukuki durumun vergi hatası kapsamında değerlendirilmesini gerektirdiği kabul edilmiştir⁸¹⁸.

uygun olarak yapıldığı açıktır. Anayasa Mahkemesinin iptal kararı, kesinleşmiş hukuki durumların sonucunu ortadan kaldırmayacağı gibi, bu hususların yeniden ele alınıp incelenmesine de olanak sağlamayacağından, vergilendirme işleminin dayanağı olan kanun hükmünün sonradan Anayasa Mahkemesince iptali, açık olarak vergi konusu olmayan gelir üzerinden vergi istenmesi veya alınması anlamına gelmeyeceğinden, davacının iddialarının mevzuda hata olarak nitelendirilmesi sonucu, düzeltme isteminin reddi yolundaki işlemi iptal ederek fazladan tahsil edilen verginin ret ve iadesine karar veren mahkeme kararında hukuka uygunluk bulunmamaktadır".(Çevrimiçi), <http://www.danistay.gov.tr>, 4.7.2010. Danıştay 4. D'nin 13.5.1991 tarih ve E.1990/2917, K.1991/1745 sayılı kararına göre "Türkiye Cumhuriyeti Anayasa'sının 153. maddesinin 4. fıkrasında Anayasa Mahkemesi iptal kararlarının geriye yürümeyeceği ifade edilmiştir. Bu durumda davanın esasını teşkil eden vergileme işleminin dayanağı olan kanun hükmü işlem tarihinde yürürlükte bulunduğundan kuşku duyulamaz. Gerçi Kanunun iptalinden önce tesis edilen işlemler aleyhine açılmış davaların da işlemin dayanağını teşkil eden Kanun hükmünün Anayasa'ya aykırılığının saptanmasıyla iptal kararının bu davaların sonucunu etkileyeceği kabul edilmektedir. Davacı vergileme işlemi üzerine genel hükümler çerçevesinde yargı yoluna başvurmamış, Anayasa Mahkemesinin iptal kararından sonra vergilendirme hatasından söz ederek Vergi Usul Kanununun 116. maddesi ile 126. maddelerinde düzenlenen düzeltme ve şikayet yoluna başvurmuş ve idarenin olumsuz işlemi üzerine bu davayı açmıştır. Vergileme işleminin dayanağı olan kanun hükmünün sonradan iptali, açık olarak vergi mevzuuna girmeyen gelir üzerinden vergi istenmesi veya alınması anlamına gelmeyeceğinden "mevzuda hata" olarak nitelendirilemez".(Çevrimiçi), <http://www.danistay.gov.tr>, 4.7.2010. Benzer yönde bkz. Danıştay 3. D'nin 17.2.1999 tarih ve E.1997/4135, K.1999/505 sayılı kararı(Çevrimiçi), <http://www.danistay.gov.tr>, 4.7.2010; Danıştay 3. D'nin 4.3.1999 tarih ve E. 1997/4136, K.1999/858 sayılı kararı(Çevrimiçi), <http://www.kazanci.com>,20.5.2010; Danıştay 4. D'nin 9.5.1991 tarih ve E.1990/558, K.1991/1708 sayılı kararı (Çevrimiçi), <http://www.danistay.gov.tr>, 4.7.2010.

818

(özel arşiv) Bu konu daha sonra Kurula intikal etmiştir. Kurul, düzeltme yolunun tatbik edilemeyeceğine oy çokluğu ile karar vermiştir. Karar 9'a karşı 8 oyun muhalefeti ile çıkmıştır. Bu karar yeter sayısına bakıldığında, bu konuda neredeyse aynı sayıda Danıştay üyesinin farklı düşündükleri ortaya çıkmıştır(karar künyesi için bkz. VDDK'nın 3.7.2009 tarih ve E.2007/817, K.2009/337 sayılı kararı(özel arşiv)). Kurul kararı aleyhine istenen karar düzeltme talebi de reddedilmiştir(karar künyesi için bkz. VDDK'nın 12.2.2010 tarih ve

Bir diğerk tartışma konusu da Anayasa Mahkemesi tarafından iptal kararı verilmesinden sonra fakat bu kararın yürürlüğe girmesinden önce iptal edilen kanuna göre yapılan işlemlerde, anayasaya aykırı bir hükmün uygulandığından bahisle düzeltme başvurusunda bulunulup bulunulamayacağına ilişkindir⁸¹⁹. Bu tartışma damevcut durumun konuda hata hükümleri çerçevesinde mütalaa edilmesi mümkün olmalıdır. Aksi takdirde Anayasa Mahkemesince anayasaya aykırılığı saptanmış olan kanun hükmüne göre vergisel işlemler yapmak, adil olmayan durumların ortaya çıkmasına yol açar. Mükellefin bu aşamada yapılan işlemlere karşı doğrudan yargı yoluna başvuruda bulunması halinde bu işlemin iptalini sağlayabilmesi kabul ediliyor iken⁸²⁰ öncelikle yargısal çözüm yolunu değil idari çözüm yolunu tercih etmesi sebebiyle bazı haklardan mahrum bırakılması adalet ve hakkaniyete uygun değildir⁸²¹. Bir başka deyişle mükellefin sorunu idari aşamada çözmeye yönelik iyiniyeti, mükellefin cezalandırılma paravanı olarak kullanılmamalıdır. Bu açıdan bir kanunun iptalinden sonra fakat iptal kararının yürürlüğe girmesinden önce iptal edilen

E.2009/537, K.2010/53 sayılı kararı(özel arşiv)). Bu bakımdan içtihadı birleştirme kararının verilmesi uygun olacaktır

⁸¹⁹ Burada tartışmalara değinmeden ve değerlendirmeye başlamadan evvel aslında ideal hukuk açısından olması gerekenin ne olduğunu belirlemek gerekmektedir. Kesin olan bir şey var ki erteleme kararı olsa da Anayasa Mahkemesi tarafından iptal kararı verildiği an itibariyle bireylerin aleyhine olan tüm hukuki uyuşmazlıklar açısından kararın geçmişe etkili olması kabul edilmelidir. Bu çerçevede iptal kararı ile açıkça anayasaya aykırı tahsil edilmiş olduğu anlaşılan vergiler resen iade edilmelidir. İptal kararından önce Anayasa'ya aykırı alınmış olduğu anlaşılan vergilerin resen iade edilmesi kabul edilmeli iken bir de idarenin erteleme dönemi içerisinde iptal edilen kanuna dayanılarak vergilendirme işlemi yapması düşünülemez. Bu bakımdan aşağıda bu gibi durumlar için düzeltme başvurusunun olup olmayacağı sorusuna aranmaya çalışılan cevaplar sadece pozitif hukuk açısından teorik tartışmalardan ibarettir. Aslıolan mükellef haklarının korunmasıdır.

⁸²⁰ İDDK'nın 26.6.2008 tarih ve E.2007/2326, K.2008/1714 sayılı kararına göre "Aksi halde başka bir anlatımla Anayasa Mahkemesince verilen iptal kararının uygulama tarihinin yukarıda belirtilen amaçla ayrıca belirlenmesi halinde iptal edilen yasa kuralının uygulanmasının sürdürülmesi nedeniyle bu uygulamaya karşı dava yoluna başvuracakların iptal kararının hukuki sonuçlarından yararlanamayacaklarının kabulü; bir yandan dava yoluna başvuran herkes için Anayasa ile tanınmış olan itiraz hakkının bunlar için fiilen işlemez hale getirilerek ortadan kalkması ve iptal kararının uygulanamaması, öte yandan Anayasa'ya aykırılığı hükmün saptanmış olan bir yasa kuralının uygulanmasının hukukten korunması gibi bir sonuca neden olur ki bu durumun Anayasanın üstünlüğü ve Hukuk Devleti ilkesine aykırı düşeceğinin kabulü gerekir".(Çevrimiçi), <http://www.danistay.gov.tr>, 4.7.2010.

⁸²¹ Yalıtı, **Geriye Yürümezlik**, s.190-191.

kanuna göre vergilendirme işlemlerinin yapılması durumunda bu işlemlere karşı düzeltme yolu da işletilebilir olmalıdır.

BEŞİNCİ BÖLÜM

VERGİ HATALARININ DÜZELTİLMESİNDE İDARİ ÇÖZÜM YOLU

1. GENEL OLARAK

Kişilerin menfaatleri bulunan konularda kamu idarelerine karşı kamu hukukuna dayanan bütün talep, iddia ve dilekleri idari başvurular içinde ele alınmaktadır. İdari başvurular sonucu açısından çok fazla etkili ve olumlu sonuçlar doğurmasa da işlemin yeniden tetkik ve tahkikine vesile olma açısından ilgililerine faydalı bir seçenektir⁸²². İdari usulde, aynı makama başvurunun ve hiyerarşik başvurunun düzenlenmiş olması, idari işlemin her bakımdan denetlenebilmesi ve bu yolun yardımı ile meydana gelecek hukuka ve kanuna aykırılıkların yargı yoluna başvurulmadan, idarenin kendi yapısı içerisinde giderilmesini mümkün kılmak üzere tasarlanmıştır⁸²³. Vergisel uyuşmazlıklarda da uyuşmazlıkların vergi mahkemeleri nezdinde açılacak davalar ile çözüme kavuşturulması esas ise de, uyuşmazlığın vergi hatasından kaynaklanması durumunda mükelleflerin; düzeltme adı verilen idari başvuru yoluna başvurarak bu hatanın giderilmesini yetkili makamlardan isteme hakları bulunmaktadır. Ancak hatalı işlemlerin düzeltme hükümleri çerçevesinde ıslahı için maddi vakıanın taraflar arasında ihtilafsız olması gerekmektedir. Çünkü yasal hükümlere göre düzeltme yolu sadece belli türdeki hataların çözümüne özgülenmiştir⁸²⁴. Bununla birlikte bu istemin reddi halinde dava açma sürelerine bağlı kalınmak koşuluyla yargı yerlerine başvuru hakkı bulunduğu gibi, bu iki hakkın(doğrudan dava açma ve düzeltme yoluna başvuru) ayrı ayrı kullanılmasına da engel bir düzenleme bulunmamaktadır.⁸²⁵

⁸²² Duran, **İdari Müracaatlar**, s.135,150.

⁸²³ Özkan, **İdari Usul**, s.24-25.

⁸²⁴ Turgay, **Vergi Usul Kanunu**, s.234-235.

⁸²⁵ VDDK'nın 16.2.2007 tarih ve E. 2006/232, K. 2007/62 sayılı kararı(Çevrimiçi), <http://www.danistay.gov.tr>, 12.6.2010.

Karşılıklı anlaşma usulü, uluslararası platformda yapılan vergi anlaşması uyuşmazlıkları hakkında, taraf devletlerin yetkili makamlarının görüşme yoluyla ortak bir çözüm üretmesini içeren idari bir süreçtir. Bireysel olay anlaşmasına göre idari süreç, vergi mükelleflerinin mukimi oldukları ülkeye bireysel başvuru ile başlamaktadır. Bu başvuru iç hukukta yer alan çözüm yollarına başvuruyu engellememektedir. Aksine bu süreç uluslar arası çifte vergilendirmenin önlenmesi için iç hukuktaki başvuru yollarının aksine otonom ve ilave bir hak tanımaktadır. Bu usulün nihai amacı yapılmış olan anlaşmaya aykırı işlemlerin geri alınması, işlem henüz yapılmamışsa hiç yapılmamasını ya da anlaşmaya uygun yapılmasını sağlamaktır. Başka bir deyişle bu usulde temel gaye vergi anlaşmasına uygun olmayan vergilemeyi önlemek ve düzeltmektir. Bu özellikleri itibariyle sadece belirli hataları çözümlenmeye odaklı VUK'taki düzeltme hükümlerine niteliksel ve sonuçları bakımından benzemekle birlikte konu edindiği hukuki sorunlar açısından daha geniş kapsamlı bir çözüm yoludur⁸²⁶.

2. DÜZELTME İDARİ ÇÖZÜM YOLUNDA BAŞVURU ORGANLARI

2.1. Vergi Dairesi

Vergi daireleri vergi kanunlarını yerel planda doğrudan uygulayan mükellefin muhatap olduğu temel görevli ve yetkili hizmet birimleridir. Bu daireler konu ve yer bakımından ne şekilde görevlendirilmiş ise bu sınırlamalara bağlı olarak, birinci planda mükellefiyete dair işlemleri yürütmekle sorumludur⁸²⁷.

Vergi dairesi başkanlığı kurulan illerde bulunan veya yeni kurulacak bağımsız vergi dairesi müdürlükleri, vergi dairesi başkanlığına bağlı olarak Vergi Daireleri

⁸²⁶ Billur Yaltı, “Vergi Anlaşması Uyuşmazlıkları: Karşılıklı Anlaşma Usulünde Bireysel Olay Anlaşması”, **Vergi Dünyası**, S.348, Ağustos 2010, s.4 vd.

⁸²⁷ Kaneti, **Vergi Hukuku**, s.68-69.

Kuruluş ve Görev Yönetmeliğinde⁸²⁸ yer alan düzenlemeler çerçevesinde faaliyetlerini yürütür. Bununla birlikte ilin ekonomik ve sosyal durumu, coğrafi yapısı, iş yükü ve benzeri ölçütler dikkate alınarak, mükellef hizmetlerini en yakın yerden sunmak üzere şubeler kurulabilir(Vergi Dairesi Başkanlıklarının Kuruluş ve Görev Yönetmeliği md. 11⁸²⁹). Vergi Daireleri Kuruluş ve Görev Yönetmeliğine göre vergi daireleri, mükellefi tesbit eden, vergi, resim ve harç tarh eden, tahakkuk ettiren, ceza kesen, tahsil eden(md. 4)⁸³⁰; tecil, terkin, ödeme, iade ve muhasebe işlemlerini yürüten; bu işlemlere ilişkin olarak vergi dairesi veya mükelleflerce yaratılan ihtilaflarla ilgili olarak, yargı mercii nezdinde hazineyi temsilen dilek ve savunmalarda bulunması, gerektiğinde itiraz ve temyiz edilmesi, izlenmesi ve sonuçları ile ilgili işlemler yapan(md.5) idari birimlerdir.

2.2. Gelir İdaresi Başkanlığı

Türkiye’de özellikle vergi gelirlerini artırmak maksadıyla batı stili yeni, modern ve özerk bir gelir idaresinin kurulmasının kaçınılmaz hale gelmesi üzerine⁸³¹ 5345 sayılı Gelir İdaresi Başkanlığının Teşkilat ve Görevleri Hakkında Kanun⁸³² kabul edilmiştir. Başkanlığın kuruluş amacı gelir politikasını adalet ve tarafsızlık içinde uygulamak; vergi ve diğer gelirleri en az maliyetle toplamak; mükelleflerin vergiye gönüllü uyumunu sağlamak; mükellef haklarını gözeterek yüksek kalitede hizmet sunmak suretiyle yükümlülüklerini kolayca yerine getirmeleri için gerekli tedbirleri almak; saydamlık, hesap verebilirlik, katılımcılık, verimlilik, etkililik ve mükellef odaklılık temel ilkelerine göre görev yapmaktır(GİBK, md. 1).

GİBK’nın “Görevler” kenar başlığına sahip 4. maddesinin (g) bendine göre GİB’in görevlerinden bir tanesi de *“İşlem ve eylemlerinden dolayı idari yargı mercilerinde yaratılan ihtilaflarla ilgili olarak bu merciler nezdinde talep ve*

⁸²⁸ RG, 24.12.1994 tarih, S.22151.

⁸²⁹ RG, 7.9.2005 tarih, S.25929.

⁸³⁰ VUK, md. 4.

⁸³¹ Selahattin Tuncer, “Gelir İdaresi Başkanlığı”, **Yaklaşım**, S.152, Ağustos 2005, s.9.

⁸³² RG, 16.5.2005 tarih, S.25817.

savunmalarda bulunmak, gerektiğinde itiraz, temyiz ve tashihi karar yoluna gitmek; temyiz yoluna gidilip gidilmeyeceği hususunda taşra teşkilatına muvafakat vermek; şikayet başvurularını karara bağlamak; uygulamada ortaya çıkan ihtilafların en aza indirilmesine ve uygulama birliğinin sağlanmasına yönelik tedbirleri almak”tır⁸³³.

Gelir İdaresi Başkanlığı dava açma süresinden sonra yapılan düzeltme başvurularının reddi halinde VUK’un 124. maddesine göre yapılacak şikayet başvurularının muhatap merciidir. Bu durumda düzeltme yapılmasına karar vermeye yetkili organ GİB’dir. Ancak düzeltme işlemlerini yapan başkanlığın kendisi olmayıp bu işlemler, başkanlıkça alınan karar doğrultusunda vergi dairesince yapılmaktadır⁸³⁴.

3. VERGİ HATALARININ İDARİ AŞAMADA ÇÖZÜMÜNDE DÜZELTME TÜRLERİ

3.1.Genel Olarak

İdarenin daha iyi çalışmasını ve işlemlerinin hukuka uygunluğunu sağlamak üzere çeşitli denetim yolları kabul edilmiştir. Kamu yönetimi çerçevesinde kabul edilmiş olan bu denetim yollarının içsel denetim ve dışsal denetim olarak tasnif edilmesi mümkündür. İdarenin kendi bünyesinde işleyen ve idari makamlar eliyle yürütülen denetime içsel denetim; yönetim dışında kalan organlarca ve özellikle idari yargı yerlerince yürütülen denetime ise dışsal denetim denmektedir⁸³⁵. İçsel denetim, yönetim tarafından kendiliğinden kendi mensup ve organları ile yapılabileceği gibi,

⁸³³ Aynı yasanın atıflar ve yetkiler kenar başlıklı 33. maddesine göre vergi mevzuatında Maliye Bakanlığına yapılan atıfların Gelir İdaresi Başkanlığına yapılmış sayılacağı kabul edilmiştir(Ek ibare: 28/03/2007 tarih ve 5615 sayılı Kanunun 17. maddesi). Dolayısıyla 4.4.2007’den itibaren şikayet başvurularını inceleyip karara bağlamakla yetkili ve görevli olan merci, GİB’dir.

⁸³⁴ Mehmet Arslan, **Vergi Hukukunda Zamanaşımı**, Yaklaşım, Ankara, 2007, s.155-156.

⁸³⁵ Mithat Sancar, “İdari Yargılama Usulü Kanununun 10 ve 11. Maddeleri Bağlamında İptal Davalarında Süre”, **AİD**, C.23, S.1, Mart 1990, s.72; Gözübüyük, **Yönetim Hukuku**, s.361 vd.

yönetilenlerin isteği ve başvuruları üzerine de gerçekleştirilebilmektedir⁸³⁶. İçsel denetim yollarından biri de düzeltmedir. Düzeltme yoluyla ya vergi idaresi resen yapılan hatayı düzeltmekte veya vergi idaresinden hatalı işlemin düzeltilmesi istenmekte ve böylece idarenin kendi bünyesinde işleyen ve yönetsel makamlar eliyle yürütülen içsel denetim harekete geçirilmektedir⁸³⁷. İdare edilenlerin içsel denetim çerçevesinde idareye başvurusu dışsal denetim açısından da önem taşımaktadır. Zira mükelleflerin düzeltme başvuruların reddi durumunda red kararının iptali için yargı yoluna başvurmak suretiyle dışsal denetimi çalıştırma imkanları bulunmaktadır.

Danıştay 11. D'nin 18.11.1999 tarih ve E.1999/2824, K.1999/4339 sayılı kararında da “*Vergi uyumsuzluklarının idari çözümleri arasında yer alan düzeltme, vergilendirme işlemlerindeki bir kısım sakatlıkların giderilmesi amacıyla Vergi Usul Kanununda düzenlenmiş idari bir süreçtir. Vergi hatası türlerinden birini yapısında taşıyan sakat bir vergilendirme işlemine karşı yargı yoluna gidilebileceği gibi bu hata vergi dairesince resen ya da yükümlünün başvurusu üzerine düzeltilebilir.*” şeklinde hüküm kurulmak suretiyle hem içsel denetimin hem de dışsal denetimin hata hallerinin mevcut olması durumunda işletilebileceği vurgulanmıştır⁸³⁸.

Rakamların etkin olduğu işlemlerin ve kanunların uygulanması aşamasında kaçınılmaz şekilde ve sıkça yapılan hataların düzeltilmesinde özel hükümler vazedilmiştir⁸³⁹. Her yanlış hareket gibi vergi hatası ortaya çıktığında düzeltme işlemlerinin bu özel usullere göre yapılması gerekmektedir. Ancak idarenin yanlış hareketleri sonucunda yaptığı hata, henüz mükelleflere duyurulmamış ise bu hareket vergi idaresinin iç işlemlerine ilişkin olacağından kanuni tarif dairesinde vergi hatası mahiyeti almayacaktır. O sebeple bu türden işlemlerin dairece her zaman düzeltilmesi mümkündür. Hatayı yapan idare personeli düzeltme imkanını, yanlış miktar ve yazıların üzerini çizip üzerlerine doğrularını yazmak suretiyle yapmak

⁸³⁶ Sancar, s.72.

⁸³⁷ Akkaya, **Vergi Hataları**, s.160.

⁸³⁸ (Çevrimiçi), <http://www.kazanci.com>,20.5.2010.

⁸³⁹ Özyer, s.223

durumundadır. Ancak vergi salınmış, ihbarname veya tahakkuk fişi ile ilgiliye duyurulmuş ise düzeltme kanununun düzeltme ile ilgili tayin ettiği kurallara göre yapılmalıdır⁸⁴⁰. Bu açıdan hatanın vergi hatası olup olmadığının saptanması düzeltme hak ve yetkisinin kullanılmasında olduğu kadar doğan uyuşmazlıkların çözümünde de önem taşımaktadır. Zira bu belirlemede sorun yoksa resen veya başvuru üzerine düzeltme işleminin yapılması olanaklı hale gelmektedir⁸⁴¹.

Vergilendirme süreci içerisinde yapılan hatalı işlemlerin idari aşamada iki temel yolla düzeltilmesi öngörülmüştür. Bunlardan bir tanesi resen düzeltme, diğeri mükellefin başvurusu üzerine düzeltmedir. Bir başka deyişle açık ve mutlak hatalı işlem ya resen düzeltme işlemine konu edilir ya da mükellefin hatalı işlemi bildirmesi üzerine yine vergi dairesi tarafından düzeltme işlemi yapılır. Bu iki yolda da düzeltme yapmaya amir ve muktedir olan, bağlı olunan vergi dairesidir.

3.2. Resen Düzeltme

Vergi hatalarının resen düzeltilmesinde resenlik özelliği tarh yöntemi ile ilgili değil, düzeltme yolunun kullanılma tercihi ile ilgilidir. Resen düzeltmeye göre vergi idaresi herhangi bir başvuru, hatırlatma veya uyarı olmaksızın, vergi hatasının varlığına tesadüf ederse düzeltmeyi kendiliğinden, yani kendi inisiyatifiyle yapmalıdır. Resen düzeltme sonucunda, verginin veya cezanın tümüyle kaldırılabilmesi, kısmen kaldırılabilmesi veya ek bir vergi yükü getirilebilmesi olanaklıdır⁸⁴². VUK'un 121. maddesine göre resen düzeltme işleminin yapılabilmesi için hatanın açık ve mutlak olması gerekmektedir⁸⁴³. Bir diğer ifadeyle tek taraflı tasarruf hüviyetinde olan resen düzeltme işleminin yapılabilmesi için mükellefe haber verilmeyen veya mükelleften açıklama beklenmeyen açık ve mutlak hatalı

⁸⁴⁰ **Vergi Usul Kanunu ve İzahları**, s.282; Turgay, **Vergi Usul Kanunu** s.240.

⁸⁴¹ Karagözoğlu/Kazancı, s.271.

⁸⁴² Candan, **Vergilendirme Yöntemleri ve Uzlaşma**, s.272.

⁸⁴³ Bu konuda bir çözüm yolu önerisi olarak bir vergileme olayında vergi hatasının mevcut olması halinde, açık ve mutlak hatalar idarece resen, mükellefin kayıtlarına bakılmasını gerektiren ve yoruma açık hatalar ise gerekli incelemeler sonucunda yapılacak tespitleri takiben gene resen ıslah edilmelidir. Bkz. Erdem, **Hatalı Beyan**, s.135.

durumların varolması gerekmektedir⁸⁴⁴. Bu çerçevede vergi idaresi nezdinde saptanan durumlarda (teftiş, inceleme, denetim vs.) ve idarenin iç bünyesinde cereyan bir sürecin sonunda⁸⁴⁵, açık ve mutlak bir hesap veya vergilendirme hatasının varlığı halinde idarenin bu hatadan doğan uyuşmazlığın düzeltme yoluyla ve resen hareketle sonuçlandırılması gereklidir. Bu durum hem uyuşmazlığın idari aşamada çözümlenmesi hem de mükellefle idare arasındaki olumlu ilişkilerin sağlanması açısından önemli bir uygulama özelliği taşımaktadır⁸⁴⁶.

Resen düzeltme işlemi idare için bir hak olduğu kadar aynı zamanda bir ödev niteliği taşımaktadır. Nitekim VDDK'nın bir kararında, tereddüt edilmeyecek derecede açık ve mutlak vergi hatalarının resen düzeltilmesi gerekirken, eksik ödenen miktarın tahsili için ödeme emri düzenlenmesinde hukuka uygunluk bulunmadığına hükmedilerek resen düzeltmenin bir hak olmakdan ziyade aynı zamanda bir ödev niteliği taşıdığı da vurgulanmıştır⁸⁴⁷. İdareye verilen resen düzeltme yetkisinin aynı zamanda temel bir görev olduğu dikkate alındığında her ne kadar hatayı ortaya çıkarabilecek kişiler VUK'un 119. maddesinde özel olarak sayılsa da mükellef dışındaki kişilerin de (örneğin sorumlu, muhasebeci gibi) açık ve mutlak hata hallerini idareye bildirmeleri halinde, bu bildirim bir ihbar kabul edilerek resen düzeltme işleminin yapılması uygun olacaktır. Kanunun öngördüğü yapı bu olmasa da hata üzerinden vergi alınmamasının esas prensip olduğu dikkate alındığında bu prensibe hizmet edecek başvuruların benimsenmesi adaletin gereğidir.

3.2.1. Mükellefin Lehine Resen Düzeltme

Vergi idaresi tarafından mükellef aleyhine sonuç doğuran vergi hatalarının düzeltilmesinde hata, tahakkuk etmemiş vergilere yönelik ise hatalı işlem düzeltilmekte, tahakkuk etmiş vergilere yönelik ise terkin edilmekte, tahsil edilmiş

⁸⁴⁴ Özzyer, s.231.

⁸⁴⁵ Kocahanoğlu, **Vergi Suçları**, s.465.

⁸⁴⁶ Oto, s.84.

⁸⁴⁷ VDDK'nın 13.11.1997 tarih ve E.1997/335, K.1997/454 sayılı kararı (Çevrimiçi), <http://www.danistay.gov.tr>, 4.7.2010.

vergilere yönelik ise hata sonucu fazla alınan vergi mükellefe red ve iade edilmektedir⁸⁴⁸.

Mükellef lehine yapılan düzeltme işlemlerinde yeni bir vergi tarhiyatı olmayacağından bir düzeltme fişi düzenlenmekte ve mükellefe düzeltme fişinin onaylı bir örneği tebliğ edilmektedir. Hatalı tarhiyatın dayanağı olan tahakkuk fişi veya ihbarname, düzeltilen tutar dışında kalan kısmı itibariyle geçerliliğini korumaktadır⁸⁴⁹. İade edilmesi gereken durumların varlığı durumunda ise düzeltme fişi reddedilecek miktar, müracaat edilecek muhasebe ve müracaat süresi belirtilmek suretiyle mükellefe tebliğ edilmektedir. Mükellefin bu durumda bir yıl içinde vergi dairesine başvurması gerekmektedir. Aksi takdirde hakkı sakıt olmaktadır⁸⁵⁰. Başvuruda bulunulması durumunda süre kesilmekte, hak da muhafaza altına alınmış olmaktadır. Burada alacağın nakden alınması da mükellefin diğer vergi borçlarından mahsup edilmesi de mümkündür⁸⁵¹. Öngörülen bu süre, yalnız düzeltme yolu ile iade edilecek vergi ve cezalar için geçerlidir. Yargı organlarınca vergi ve cezaların terkinine karar verilen durumlarda ve yapılan mahsup işlemlerinde bu süre hükmü uygulanmamaktadır⁸⁵².

3.2.2. Mükellefin Aleyhine Resen Düzeltme

Hatalı yapılan işlemlerin sonucunda vergi eksik tahakkuk etmiş olmaktadır. Bu durumda düzeltme işlemi ile tarhiyatın hata ile ilgili kısmı iptal edilmekte, bir sonraki aşamada ise olması gereken tarhiyat, ek tarhiyat şeklinde idarece

⁸⁴⁸ Binnur Çelik, **Kamu Alacaklarının Takip ve Tahsil Hukuku**, İş Bankası Kültür Yayınları, İstanbul, 2002, s. 239.

⁸⁴⁹ Özbalcı, **VUK**, s.404.

⁸⁵⁰ MB, VUK, 1-2362911/237 sayılı mukteza. Bkz. Şükrü Kızılot, **Muktezalar ve Danıştay Kararları**, Ankara, 1989, s.774.

⁸⁵¹ Bünyamin Öztürk, "Vergi Hukukunda Hataların Düzeltilmesi II", **Maliye Postası**, S.269, 1991, s.62.

⁸⁵² MB, 3.4.1953 tarih ve 24424-110-31113428 sayılı ve 2124-2199/4529 sayılı yazısı. Bkz. Hasan Kurnaz/Muharrem Erim, "Vergi Hatalarının Düzeltilmesi Usulünde Süreler, Düzeltme Zamanaşımı ve Düzeltme Sonucu İadesi Gereken Paraların İade Usulü", **Vergici ve Muhasebeci İle Diyalog**, Mart 2004, S.191, s.90.

yapılmaktadır⁸⁵³. Burada yapılan tarhiyat ve buna bağlı ceza ve gecikme faizi gibi işlemler, hatalı olan ilk tarhiyattan bağımsız olarak, vergilendirme yönünden olması gereken şekilde uygun olmak zorundadır. Bu süreçte, düzeltme hükümleri uygulanarak ortadan kaldırılan hatalı işlem ile idare tarafından ihbarname kuralına bağlı olarak yapılan ikinci işlem sonuçları yönünden birbiri ile ilişkilendirilmemektedir⁸⁵⁴.

Mükellefin aleyhine yapılan resen düzeltme işlemlerinin düzeltme fişi çerçevesinde ve bir ihbarname ile muhataba tebliğ edilmesi gerekmektedir⁸⁵⁵. Yapılacak işlemde, önceki tarhiyatın tahakkuk fişi veya ihbarname esasına göre yapılmış olup olmasının bir önemi bulunmamaktadır. Aleyhe düzeltme yapılan ve dolayısıyla ek veya yeni vergi tarh ve ceza işlemine muhatap olan mükellefin, resen yapılan bu işlemi dava konusu yapması mümkündür⁸⁵⁶. Ancak bir görüşe göre, düzeltme işlemine karşı düzeltme talebinde bulunulması mümkün değildir⁸⁵⁷. Bu görüşe katılmak güçtür. Zira aleyhe düzeltme işleminde de maddi hataların yapılması mümkündür. Yargı yoluna başvuru hakkının kabul edildiği resen aleyhe düzeltme işlemine karşı⁸⁵⁸, düzeltme başvurusunun yapılabilmesi de olanaklı olmalıdır.

⁸⁵³ Hatalı işlemin sebebi veya yapanı idare veya mükellef de olsa sonuç itibariyle hatalı kısım onarılrken idarece cezalı işlem uygulanmamalıdır. Zira Devlet Memurları Kanununun 12. maddesine göre “Devlet memurları, görevlerini dikkat ve itina ile yerine getirmek” mecburiyetindedirler. İdare kendi hatası sebebiyle bir uyumsuzluğa sebebiyet verdiğinde burada mükellefe maledilecek vergi dışında ek bir külfet olmamalıdır. Bunun yanı sıra hatalı işlemin sebebi mükellef de olsa sonuç itibariyle vergilendirme sürecini izleme, değerlendirme, onama makamı idaredir. O sebeple idare personelinin dikkat ve itina göstermesi durumunda rahatlıkla ortaya çıkarabileceği açık hata hallerinin bulunması gibi bir durumda bunun yapılmamış olması sebebiyle mükellefi cezai müeyyideyle karşı karşıya bırakmak kanuna uygun olsa da hakkaniyete uygun olmayacaktır.

⁸⁵⁴ Erdem, **Hatalı Beyan**, s.138.

⁸⁵⁵ VUK’un 120 ve 121. maddelerinde eksik alınan verginin düzeltme fişiyle isteneceği belirtilmekle birlikte düzeltilen verginin ihbarname ile isteneceğine ilişkin hüküm bulunmamaktadır. Oysa VUK’un mükerrer 30 ve 34. maddelerinde ihbarnamenin resen, ikmalen ve idarece tarh edilen vergiler için kullanılabilmesi hükme bağlanmıştır. Bu noktada kanunda bir boşluğun var olduğunu belirtmek gerekir. Bu boşluğun yapılacak düzenlemede uygulamada olduğu gibi “düzeltme fişi ile birlikte ihbarnamenin de düzenlenip tebliği gerekir” şeklinde doldurulması mümkündür. Bkz. Öz, **Düzeltilme Yoluyla Tarh**, s.104.

⁸⁵⁶ Mehmet Nadir Arıca, “Mükellef ve Vergi Sorumlularının Muhatap Olabilecekleri Vergi Hataları VI”, **Maliye ve Sigorta Yorumları**, Şubat 2010, S.540, s.63.

⁸⁵⁷ Cevat Koç, “Vergi Hatalarına Karşı Yöneltilen ve Yargısal Başvuru Yolları”, **Vergi Dünyası**, S.107, Temmuz 1990(Çevrimiçi) <http://www.vergidunyasi.com.tr>, 10.3.2010.

⁸⁵⁸ VDDK’nın 19.6.2009 tarih ve 2009/6, K.2009/302 sayılı kararına göre resen aleyhe düzeltme işlemine karşı yargı yoluna başvurmak mümkündür. Ayrıca kesinleşen yargı kararıyla hükme

VUK'un 111. maddesine göre “*Vergi, kanunlarında gösterilen süreler içinde ödenir*”. “*İkmalen, re'sen veya idarece tarh olunan vergiler taksit zamanlarından evvel tahakkuk etmişse taksit süreleri içinde; taksit süreleri kısmen veya tamamen geçtikten sonra tahakkuk etmişse; geçmiş taksitler, tahakkuk tarihinden başlayarak bir ay içinde ödenir*”(VUK, md.112/1). Görüleceği üzere VUK düzeltme yolu ile tarhiyat dışında diğer olağanüstü tarhiyatlar için ödeme zamanını özel olarak belirlemiştir. Düzeltme sonucu yapılan tarhiyatın ödeme süresi ve süreci kanunda belirlenmediğinden bu konuda 6183 sayılı Kanuna bakmak gerekmektedir. 6183 sayılı Kanunun 37. maddesine göre, “*Amme alacakları hususi kanunlarında belli edilen zamanlarda ödenir. Hususi kanunlarında ödeme zamanı tespit edilmemiş amme alacakları Maliye Vekaletince belirtilecek usule göre yapılacak tebliğden itibaren bir ay içinde ödenir. Bu ödeme müddetinin son günü amme alacağının vadesi günüdür. Amme borçlusunu isterse borcunu belli zamanlardan önce ödeyebilir*”. Dolayısıyla VUK'un 112. maddesinde düzeltme yolu ile tarhiyatı içeren yasaldüzenleme yapıncaya kadar mükellef aleyhine düzeltme işleminin bulunması durumunda ödenmesi gereken vergilerin 6183 sayılı Kanunun 37. maddesi çerçevesinde Maliye Bakanlığınca belirtilen usulde yapılacak tebliğden itibaren bir ay içinde ödenmesi gerekmektedir⁸⁵⁹.

Resen aleyhe düzeltme işleminin yapılabilmesi için açık ve mutlak hata hallerinin bulunması gerekmektedir. Mükellefin beyanname vermeden önce özelge istemesi ve beyannamesini özelgeye uygun vermesi durumunda idarenin yanlış görüş verdiğinden hareketle resen aleyhe düzeltme işleminin yapılması mümkün değildir. Örneğin bir kazancın vergiden istisna edilen bir kazanç olup olmadığı hususunda yaşadığı tereddüdü idareye soran mükellefin, verilen cevaba göre hareket etmesi üzerine aleyhine resen düzeltme yapılamaz. Çünkü bu halde ortada açık ve mutlak

bağlanan resen düzeltmenin gerektirdiği tahsilatı sağlamak üzere düzenlenen ödeme emrinde hukuka aykırılık bulunmamaktadır.(Çevrimiçi), <http://www.kazanci.com>,22.5.2012.

859

Bilindiği kadarıyla Maliye Bakanlığının bu konuda herhangi bir belirlemesi yoktur. Bu sebeple ödenmeyen ve vadesi belli olmayan bu tür tarhiyatlarda gecikme zammını ve haciz gibi diğer tedbirleri uygulamak söz konusu olmamalıdır. Bkz. Öz, **Düzeltilme Yoluyla Tarh**, s.105-106.

bir durumun varlığından söz etmek güçtür. Dolayısıyla idare aleyhine ortaya çıkan bu durumda idarenin yapabileceği şey, olağanüstü tarhiyat çerçevesinde işlem yapmaktır. Bununla birlikte bu şekilde tarhiyat yapılması durumunda VUK'un 369. maddesi gereğince mükelleften ceza ve gecikme faizi istenmesi olanaklı değildir.

VUK'unuzlaşma ile ilgili ek madde hükümlerine göre uzlaşmaya gidilebilmesi için resen, ikmalen veya idarece tarhiyatın yapılmış olması gerekmektedir. Bu açıdan resen aleyhe düzeltme işleminin yapılmış olması durumunda uzlaşma yoluna başvurulup başvurulamayacağı belirsizdir. Bu konuda Danıştay 3. D'nin 19.11.1997 tarih ve E. 1996/6616, K. 1997/4046 sayılı kararında *“İdarece yükümlüler aleyhine re'sen yapılan düzeltme işlemlerine karşı doğrudan dava açılabilceği gibi, dava açılmadan önce uzlaşma isteminde bulunulabileceği, uzlaşmaya varılamaması veya uzlaşmanın vaki olmaması halinde de dava açma yoluna gidilebileceği açıktır.”* denilmek suretiyle düzeltme fişine karşı dava açma hakkı bulunanların dava açmadan önce düzeltme fişiyle düzeltilen işlemlere karşı yeniden uzlaşma yoluna başvurabilmelerinin mümkün olduğu kabul edilmiştir⁸⁶⁰. Resen aleyhe yapılan düzeltme işlemlerine karşı uzlaşma yolunun açık tutulması ihtimalinin, uzlaşma kurumuna getirilen genel eleştiri sebepleri çerçevesinde değerlendirilmesi mümkündür. Zira resen aleyhe düzeltme işleminin yapılabilmesi için ortada açık ve mutlak vergi bir hatasının bulunması gerekmektedir. Düzeltme sonucu yapılan tarhiyat, olması gereken tarhiyattır. Bu açıdan resen aleyhe yapılan düzeltme işlemine karşı uzlaşma yoluna başvuru hem verginin yasallığı ilkesine hem de eşitlik ilkesine aykırılık gösterecektir.

⁸⁶⁰ (Çevrimiçi), <http://www.danistay.gov.tr>, 12.6.2010. Danıştay uzlaşmaya başvuru konusuna başka bir açıdan fakat aynı yönde yaklaşmaktadır. Örneğin Danıştay 9. D'nin 16.10.1985 tarih ve E.1983/3905, K.1985/1273 sayılı kararına göre *“Resen veya ikmalen tarh edilen vergiler mükelleflerin aynı zamanda itiraz edebilecekleri vergiler olduğuna göre, mükelleflerin itiraz hakları olan ihtirazi kayıtla verdikleri beyannameler üzerine tarhedilen vergilerin de uzlaşma konusuna giren vergilerden sayılması gerekmektedir”*.(Çevrimiçi), <http://www.danistay.gov.tr>, 4.7.2010. Ayrıca bkz. Danıştay 3. D'nin 9.3.2000 tarih ve E.1999/1840, K.2000/1029 sayılı kararı(Çevrimiçi), <http://www.danistay.gov.tr>, 4.7.2010.

3.3. Mükellefin Talebi Üzerine Düzeltme

Her mükellefin başta vergi kanunlarına olmak üzere kanunlarda yer alan hükümlere uyma zorunluluğu vardır. Mükellefin üzerine düşen ödevleri yerine getirmemesi veya eksik yerine getirmesi durumunda hukuka aykırı bir vergisel yapının ortaya çıktığı açıktır. Bu türden bir durumun meydana gelmesi halinde idarenin bunlara karşı bir takım haklara sahip olduğu kanun koyucu tarafından öngörülmüş(ceza kesme, denetim tedbirlerini uygulama, güvence önlemlerine başvurma gibi) haldedir. İşte nasıl ki bu gibi durumlarda idarenin sahip olduğu bazı haklar bulunmaktadır, mükelleflerin de kendi hatasından kaynaklansın ya da kaynaklanmasın özellikle kendi aleyhine olduğunu düşündüğü hukuken sakat ve usulsüz işlemlere karşı sahip olduğu bazı haklar bulunmaktadır. Bu haklar idari veya yargısal çözüm yollarına başvurmadır. Mükellefin başvurduğu yollardan bir tanesi de bir idari çözüm yolu olarak düzeltmedir.

Hatalı hallerin özellikle mükellefin aleyhine olduğu durumlarda mükelleflere kanun dışı bir külfet yüklenmiş olmaktadır. Bu gibi durumlarda karşı karşıya kalan mükelleflerin haksız ve yersiz yapılmış işlemlerin idari aşamada düzeltilmesini sağlayıcı düzenlemelere dayanarak düzeltme talep etmeleri olanaklıdır⁸⁶¹. Düzeltme başvurusunda bulunma hakkının getirilmesinde temel amaç, verginin yasallığı ilkesinin ereklerine uygun vergilemeyi sağlamak ve bu çerçevede daha pahalı ve uzun bir yol olan yargısal yola başvuru seçeneğinin kullanılmasını minimize etmektir. Böylece uyuşmazlığın daha kısa sürede ve daha az masrafla ortadan kaldırılması mümkün olmaktadır.

Gerçekten de ortada açık ve mutlak şekilde yapılmış olduğu tereddütsüz olan hatalar için düzeltme başvurularının yapılması rasyoneldir. Hukuka aykırılıkların düzeltilmesi amacıyla işlemi yapan makama başvuru kadar doğal bir şey olmasa

⁸⁶¹ DİBK'nın 24.4.1952 tarih ve E.1952/59, K.1952/166 sayılı kararı(**Devlet Şurası Kararlar Dergisi**, S.54-57, 1951-1952, s.95-98). Nitekim VUK'un 122. maddesine göre mükelleflerin, vergi işlemlerindeki hataların düzeltilmesini vergi dairesinden yazı ile isteyebilecekleri kayıt altına alınmıştır.

gerektir. Ancak düzeltme gibi idari başvuruların yapılabilmesi ve sonuç olarak bir dava ikamesine salahiyet kazandırabilmesi için bunun kanuni veya hukuki dayanağının bulunması gerekmektedir. Yani taleplerin hukuki bir korumaya tabi olabilmesi için mevzuat veya genel hukuk kuralları tarafından himaye görmeye namzet olması lazımdır⁸⁶². Bu açıdan açık ve mutlak hata hallerinin varlığı halinde düzeltme yoluna başvurmak suretiyle hak talebinde bulunularak sonuç itibariyle hatalı işlemin zararlı etkilerinden kurtulma şansına erişilmiş olunmaktadır.

Düzeltilme başvurusunda bulunulmadan önce hata niteliğinin belirlenmesinin zorunluluk arzettiği ileri sürülmektedir⁸⁶³. Ancak mükellefin herhangi bir hataya tevafuk etmemesine rağmen düzeltme talep etmesi halinde de idarenin talebi değerlendirmesi ve hata halini saptaması durumunda düzeltme işlemini yapması gerekmektedir. Zira yargıdaki resen araştırma ilkesine benzer hassasiyetin vergilendirme işlemlerinde ve özellikle hata halleri için aranması, hedefinde gerçek ve doğru tutarlar üzerinden vergi almak olan idare için de geçerlilik taşımaktadır.

Mükellefin düzeltme başvurusunu sadece kendi lehine olan durumlar için yapacağı düşünülemez. Resen düzeltmenin lehe veya aleyhe yapılabilmesinde olduğu gibi mükellef talebi üzerine yapılacak düzeltmelerin de bu şekilde olması mümkündür. Buradan hareketle mükellefin kendi lehine yapılmış hataların düzeltilmesi için de idareye başvuruda bulunabilmesi kabul edilmelidir. Hatta mükellefin kendi lehine yapılmış olan hatayı saptaması durumunda düzeltme başvurusunda bulunmasında belli hallerde yarar dahi bulunmaktadır. Zira mükellef lehine yapılmış hatanın ilerde idare tarafından saptanması üzerine idarece yapılacak tarhiyatta, ödenmesi gereken verginin dışında ilave bir takım yüklerle maruz kalma ihtimali vardır⁸⁶⁴.

⁸⁶² Duran, **İdari Müracaatlar**, s.140.

⁸⁶³ Nihal Saban, **Vergi Hukukunda Sorumluluk**, Yayınlanmamış Doktora Tezi, İstanbul Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, 1991, s.91.

⁸⁶⁴ Uygulanması tartışmalı olsa da bu ilave yükler vergi ziyayı cezası ve gecikme faizidir.

Mükellef tarafından bağı olunan vergi dairesi müdürlüğüne yapılan düzeltme başvurusu,yürütme işlemlerinindevamına engel teşkil etmemektedir⁸⁶⁵. Hata bulunduğundan bahisle dava açma süresi içinde sadece düzeltme başvurusunda bulunmak telafi edilmesi zor riskler barındırmaktadır. Çünkü bu aşamada düzeltme başvurusu yürütmeyi durdurmadığından idare tarafından ödeme emrinin düzenlenmesi ve tahsilata dair işlemlerin yapılması mümkündür. Ayrıca dava açma süresi içinde sadece düzeltme başvurusunda bulunmak, olayda hukuki uyuşmazlığın olması durumunda daha sonra uyuşmazlığın esasını yargıda gördürememe sorununa yol açabilmektedir⁸⁶⁶. O sebeple dava açma süresi içinde düzeltme yoluna başvurmakla birlikte aynı zamanda yargı yoluna başvurulması, hem yürütmenin durdurulmasının sağlanması hem de hukuki uyuşmazlığın sözkonusu olduğu durumlarda muhtemel hak kayıplarının önlenmesi açısından mükelleflerin menfaatine sonuçlar doğuracaktır⁸⁶⁷.

3.3.1. Kimler Düzeltme Talebinde Bulunabilir?

3.3.1.1. Genel Olarak

VUK'un 8. maddesine göre "*Mükellef, vergi kanunlarına göre kendisine vergi borcu terettüb eden gerçek veya tüzel kişidir*". Bu tanıma bakıldığından mükellef olan kişinin vergi borçlusu sıfatıyla sadece vergi ödeme borcu altında olan kişi olduğu anlaşılmaktadır. Ancak vergi mükellefi ile vergi borçlusu aynı anlam ve içeriğe sahip kavramlar değildir. Kendisine belli bir vergi miktarının ödenmesine yönelik yük alan kişi, vergi borçlusudur. Oysa vergi mükellefi sadece belli bir miktar vergi borcunu ödeme noktasında maddi yükümlülüğe tabi olan kişi değil; bilakis çok

⁸⁶⁵ Danıştay 4. D. 24.3.1980 tarih ve E.1979/4915, K.1980/919 sayılı kararı(DD, 1981, s.40-41).

⁸⁶⁶ Düzeltme yolunun etkin şekilde kullanımını önleyen önemli sorunlardan birisi de dava açma süresi içinde yapılan düzeltme başvurusunun dava açma süresini durdurup durdurmayacağı meselesidir. Bu konuda Danıştay'ın genel görüşü olumsuzdur. Bu yaklaşım yukarıda görüleceği üzere mükellef hakları açısından olumsuz sonuçlar doğurmaktadır.

⁸⁶⁷ Bu tavsiye esasında idari çözüm yollarının düzenlenme sebeplerinden biri olan yargının iş yükünü hafifletme amacına aykırıdır. Düzeltme düzen ve kurallarının ihtilafsız uygulama kültürüne sahip olmaması bu tavsiyeyi zorunlu kılmaktadır. O bakımdan düzeltme çözüm yolu ile ilgili yasal düzenlemelerin açık ve net hükümler ihtiva etmesi önem taşımaktadır.

daha önemli olan şekli ve usuli mükellefiyetleri de yerine getirmek zorunda olan kişidir⁸⁶⁸. Bu anlamda vergi mükellefi terimi vergi borçlusunu da içermektedir. Bir kimse önce vergi mükellefidir sonra vergi borçlusudur. Zira maddi bir vergi borcu olmasa bile şekli ve usuli mükellefiyet söz konusu olabilmektedir. Ancak şekli ve usuli vergi mükellefiyeti olmaksızın vergi borcunun olması sözkonusu değildir⁸⁶⁹.

Her vergi kanununda o verginin mükellefinin kim olacağına yönelik düzenleme mutlaka bulunmaktadır. Verginin yasallığı ilkesinin gereği de budur. İşte vergi kanunlarında tespit edilen ve yukarıda genel özellikleri verilen kişiler kanuni mükellef olarak tanımlanmaktadır. Kural olarak vergilerin bu kişiler tarafından ödenmesi gerekmektedir. Ancak kanuni mükellef tarafından ödenen verginin bazı durumlarda fiilen başka bir kimseye devri sözkonusu olabilmektedir. İşte hangi hallerde vergi yüküne kanuni mükellef yerine bir başka kişinin katlanacağı, vergide yansıma olayının konusunu oluşturmaktadır. Bu durumda mükellefiyet tanımına hakim olan hukukilik yerine ekonomik karakteri baskın olan vergi yüklenicisi kavramı ortaya çıkmaktadır. Vergi yükünün devrini hedefleyen ekonomik yansıma mücadelesinin sonunda o yükü üzerine almaya mahkum olan kişiye vergi yüklenicisi denmektedir⁸⁷⁰. Vergi yüklenicisinin varlığı halinde gerçek ve asli vergi mükellefi bu kişiler olmaktadır⁸⁷¹. Vergide yansımanın olmadığı hallerde ise verginin kanuni mükellefi, vergi yükünü nihai şekilde taşıyan vergi yüklenicisiyle (gerçek mükellefle) aynı kişi olmaktadır. Vergide yansıma olayının hakim olduğu özellikle dolaylı vergilerde bu birliktelik ayrılmakta ve kanuni mükellef sıfatıyla idareyle resmi münasebette bulunan kişi ile verginin gerçek anlamda mali yükünü kendi malvarlığından karşılamak zorunda kalan vergi yüklenicisi ayrı kişiler olmaktadır.

VUK'un 122. maddesinde belirtilen "*Mükellefler, vergi muamelelerindeki hataların düzeltilmesini vergi dairesinden yazı ile isteyebilirler.*" şeklindeki hükme

⁸⁶⁸ Mualla Öncel, "Vergi Hukuku Açısından Sorumluluk", **Fadıl H. Sur'un Anısına Armağan**, Ankara, 1983, s.39.

⁸⁶⁹ Selahattin Tuncer/Salih Şanver, "Vergi Mükellefiyeti, Vergi Borcu-Vergi Mesuliyeti", **İktisat ve Maliye**, C.V, S.11, Şubat 1959, s.527-528.

⁸⁷⁰ Fritz Neumark, **Maliyeye Dair Tetkikler**, 4. Baskı, İstanbul, 1951, s.67.

⁸⁷¹ Erginay, **Kamu Maliyesi**, s.141.

göre mükelleflerin düzeltme başvurusunda bulunabilecekleri hususunda kuşku duymamak gerekmektedir. Burada düzeltme başvurusunda bulunabilen mükellef deyiminden prensip olarak anlaşılması gereken şey, verginin kanuni mükellefidir⁸⁷².

3.3.1.2. Vergi Yüklenicilerinin Başvuru Hakkı

Vergi yüklenicilerinin düzeltme başvurusunda bulunup bulunamayacakları hususunda kesin bir yargı bulunmamaktadır. Bu konuda Danıştayın iki temel yaklaşımı bulunmaktadır. Birinci yaklaşıma göre yansıtılabilen vergilerde vergi yüküne nihai olarak katlanan kişilerin de düzeltme başvurusunda bulunma hakları olmalıdır. Danıştay 4. D'nin 12.06.2007 tarih ve E. 2007/950, K. 2007/1950 sayılı kararında *“Vergi Usul Kanununun 122 nci maddesinde mükelleflerin düzeltme talep edebilecekleri belirtilmiş olup, 3065 sayılı Katma Değer Vergisi Kanununun 8 inci maddesinin 1 inci fıkrasının (a) bendinde ise, mal teslimi ve hizmet ifası hallerinde bu işlemi yapanların katma değer vergisinin mükellefi olduğu belirtilmiştir. Katma değer vergisi yansıtılmalı bir vergidir. Verginin “yansıtılabilirlik” özelliği nedeniyle yükümlü başlangıçta ihaleyi yapan kurum ise de, asıl vergi yükü bu vergiyi ödeyen ve indirim hakkı olmadığı için vergi yükü kendi üzerinde kalan davacı mükellef durumundadır. Sadece vergiyi tahsil edip vergi dairesine yatıran kişinin mükellef olduğu, asıl vergi yükü üzerinde kalan kişinin ise bu vergi ile ilgisi olmadığını kabul etmenin ise “mükellefiyet” kavramı ile bağdaşmayacağı kuşkusuzdur.”* şeklinde görüş ortaya konularak nihai tüketici olması nedeniyle, katma değer vergisinin asıl yüklenicisi konumunda olan ve bu vergiyi indirme hakkı bulunmayan kişilerin, verginin iadesini isteme hakkı olduğu gibi bu nedenle düzeltme yoluna da başvurabileceği hükme bağlanmıştır. Benzer yönde verilen Danıştay 7. D'nin 11.6.1993 tarih ve E.1989/688, K.1993/2550 sayılı kararında da *“Üretilen bir malın teslimi sırasında alıcılara yansıtılan vergileri satın alanın mal varlığında geçici ya da daimi bir azalmaya sebebiyet vermekte ise, yani satın alan kimse tarafından bir*

⁸⁷² Danıştay 9. D'nin 16.4.1970 tarih ve E.1969/71, K.1970/776 sayılı kararına göre mükelleflerin noter aracılığıyla da düzeltme yapması mümkündür. Zira kanunda düzeltme başvurusuna dair belli bir şekil şartı bulunmamaktadır. Karar için bkz. Karagözoğlu/Kazancı, s.274.

başka şahsa satılmaksızın tüketime tabi tutuluyorsa malın teslimi sırasında ödenmiş bulunan verginin satın alan kimse üzerinde kalacağı tabiidir. Bu gibi hallerde satın alan kimse tarafından ödenmiş bulunan vergilerin kanuni dayanağının olmadığı saptanabiliyor ise, bu ödemeler dolayısıyla ilgilinin mal varlığında kanuna aykırı bir azalmanın, başka bir ifadeyle hatalı bir vergilendirmenin mevcudiyeti tartışmasız olup, Vergi Usul Kanununun vergilendirme hatalarının düzeltilmesine ilişkin hükümleri, yansıtılmayan bu tür vergilerin düzeltme yoluyla iadesine imkan vermektedir. Aksi bir uygulamanın Vergi Usul Kanununun vergi hatalarının düzeltilmesine ilişkin hükümleriyle öngörülen amaca ters düşeceği ortadadır.” şeklinde oy çokluğu ile hüküm kurulmuş ve malvarlığında azalma yaşayan kişilerin de düzeltme başvurusunda bulunabileceklerini karara bağlanmıştır⁸⁷³.

Bu görüş temel dayanağını, malvarlığında azalma yaşamak suretiyle hakkı zedelenen kişilerin, düzeltme başvurusunda bulunabilmesi gerektiğini savunan anlayıştanalmaktadır. Kanun koyucunun, vergi usulü konusunda iradesinin tecelli ettiği VUK'ta lafzi okuma yapıldığında, bu düşüncenin kabulünün pek olanaklı olmadığı ortaya çıkmaktadır. Zira VUK'un. 122. maddesine göre düzeltme başvurusunda bulunma hakkı mükelleflere tanınmıştır. Kanuni mükellef yerine ekonomik ve iktisadi bir tabire yaslanan, kanuni mükellefle alışveriş temelinde oluşan bağ dışında bağı olmayan vergi yüklenicisinin düzeltme başvurusunda bulunma hakkı kanunun lafzından çıkmamaktadır. Bu noktada yapılan düzeltme başvurularının veya bu başvuruların reddi durumunda vergi mahkemesinde açılacak iptal davalarının ehliyet yönünden tartışılması gerekmektedir⁸⁷⁴. Ancak bu kişilerin

⁸⁷³ (Çevrimiçi), <http://www.danistay.gov.tr>, 4.7.2010. Aynı yönde bkz. Danıştay 7.D'nin 29.4.1986 tarih ve E.1985/1750, K.1986/1417 sayılı kararı(Çevrimiçi), <http://www.danistay.gov.tr>, 4.7.2010;VDDK'nın 22.4.2005 tarih ve E.2005/14, K.2005/82 sayılı kararı(Çevrimiçi), <http://www.danistay.gov.tr>, 4.7.2010.

⁸⁷⁴ DİBK'nın 2.7.2012 tarih ve E.2009/1, K.2012/2 sayılı kararında(RG, 262.2013 tarih, S.28571) “İçtihat aykırılığına neden olan kararlara konu olan davalarda uyumsuzluğun esasını işin yüklenicisi olan davacıların, ihale kararları ve diğer düzenlenen belgeler üzerinden hesaplanan ve ihale makamınca Şirketlerin alacağından kesinti yapmak suretiyle ödenen damga vergisine karşı, vergi mükellefi veya sorumlusu olup olmadıklarına bakılmaksızın, vergi mahkemelerinde dava açma ehliyetlerinin bulunup bulunmadığı hususu oluşturmaktadır.” şeklinde konunun özeti verilen konuda Kurul, “İhale kararı üzerine ihale makamınca 488 sayılı Kanuna göre hesaplanıp işi üstlenen şirketten kesilerek veya alınarak

yapacakları başvurunun bir ihbar olarak görülüp, idarenin harekete geçirilmesi mümkün olmalıdır⁸⁷⁵.

İkinci yaklaşıma göre düzeltme başvurusunda bulunma hakkı kanuni mükelleflere tanınmıştır, vergi yüklenicisi olan nihai tüketicilerin başvuru hakkı yoktur. Danıştay verdiği bazı kararlarda vergi yüklenicilerine çözüm yolu olarak, kanuni mükellefler aleyhine adli yargıda açacakları davası ile uğradıkları maddi kaybın telafisini talep etmelerini önermektedir. Nitekim VDDK'nın 6.2.1997 tarih ve E.1996/356, K. 1997/121 sayılı kararında⁸⁷⁶ *“Banka ve sigorta muameleleri vergisinin “yansıtılabilir” bir vergi olması nedeniyle, banka, banker ve sigorta şirketlerince işlemin muhatabı olan gerçek ve tüzel kişilere yansıtılması ve bu yolla vergi yükünün bunlar üzerinde kalması, sözü edilenlerin vergi mükellefi veya sorumlusu olarak kabulünü gerektirmeyeceğinden, 213 sayılı Kanununun 122. maddesinde yer alan, mükelleflerin vergi muamelelerindeki hataların düzeltilmesini vergi dairesinden yazı ile isteyebilecekleri hükmü karşısında, bu vergi dolayısıyla yapılan herhangi bir vergi hatası nedeniyle fazladan istenen ya da alınan verginin düzeltilmesini ancak, 6802 sayılı Kanununun 30. maddesinde yer alan banka, banker veya sigorta şirketleri isteyebileceklerdir. Ancak, davacı şirketin...tahsil edilen ve*

ihale makamınca vergi idaresine ödenen damga vergisi tahsilatının iptali veya tahsil edilen tutarın iadesi istemiyle işi üstlenen şirketin vergi mahkemesinde dava açabilmesi gerekir.” şeklinde nihai görüşünü açıklayarak çok farklı noktada durduğunu ilan etmiştir. Kurula göre mükellef olup olmamanın dava ehliyeti açısından önemi bulunmamaktadır. Önemli olan hukuka aykırı olduğu savlanan işlem ile kimin ekonomik kayba uğradığının saptanmasıdır. Bu çerçevede malvarlığı anlamında zarara uğrayan kişilerin hem idareye hem de yargı yoluna başvuru hakları bulunmaktadır. Kurul bu düşüncesini *“Anılan tahsilat işlemleriyle hak edişlerinin eksildiğini öne süren yüklenicilerin, haklarının ihlal edildiği iddiasıyla damga vergisi tahsilatının iptali veya tutarlarının iadesi istemiyle 2577 sayılı Kanununun 2 nci maddesine göre vergi yargısında dava açmaları mümkündür.”* sözleri ile teyit etmiştir. Kurulun hareket ettiği noktanın ruhuna iltimas geçilecek olursa, vergi yüklenicilerinin de hem yargıya hem de evleviyetle idareye başvuruda bulunabileceği kabul edilmelidir.

875

Bununla birlikte burada şu şekilde bir soru sormak mümkündür. Hatalı vergilendirme işleminden sonra kanuni mükellefin vergi yüklenicisi aleyhine vuku bulan hukuki sakatlığı gidermek için düzeltme başvurusunda bulunmaması veya dava açmaması durumunda ne olacaktır? Düzeltme kurumunun getirilmesindeki temel amaç verginin yasallığı ilkesine göre doğru vergilendirmeyi sağlamaktır. O sebeple yukarıda yer verilen Kurul kararına dayanmaktan ziyade, esasında ideal hukuk açısından vergi yüklenicilerine düzeltme başvurusunda bulunabilmelerini olanaklı kılacak yasal düzenlemelerin yapılması daha yerinde olacaktır.

876

(Çevrimiçi), <http://www.kazanci.com>, 20.5.2010.

vergi dairesince yatırılan parayı adli yargı mercilerinde açacağı alacak davasına konu yapması mümkün olduğundan davanın reddi yolundaki Danıştay Yedinci Daire Kararında sonucu itibariyle hukuka aykırılık bulunmamıştır.” şeklinde hüküm kurularak yansıtılabilen vergilerde verginin bu özelliğinden dolayı vergi yükü üzerinde kalan ve vergi kanunlarında mükellef veya vergi sorumlusu oldukları belirtilmeyen gerçek ve tüzel kişilerin, düzeltme yolunu izleyerek dava açmak yerine, hukuka aykırı ödedikleri tutarları, adli yargı yerinde açacakları rücu-alacak davasına konu yapmaları gerektiğine hükmedilmiştir⁸⁷⁷. Vergi yüklenicisi için adli yargıda dava açmayı öneren görüşe katılmak güçtür. Zira düzeltme konusu, vergi hukuku ve yargılamasına münhasır bir konudur. Adli yargıda bu tür bir davanın görülmesi halinde adli yargı hakimine düzeltme ile ilgili uyuşmazlığın esasını da karara bağlama yetkisi verilmiş olur. Bu bakımdan düzeltme konusunda vergi idarelerinin ve bu konuda çıkabilecek uyuşmazlıkların çözümünde görevli ve yetkili vergi mahkemelerinin statüsünün ihlal eden bu yaklaşımın kabul edilmemesi gerekmektedir.

3.3.1.3. Vergi Sorumlularının Başvuru Hakkı

Vergi sorumlularının düzeltme başvurusunda bulunup bulunamayacakları konusunda kanunda açık bir hüküm bulunmamaktadır. Dolayısıyla bu konuda farklı görüşler ortaya çıkmıştır.

Bir görüşe göre sorumlunun düzeltme başvurusunda bulunma imkanı yoktur. Vergi kanunlarına göre, vergi sorumlusunun, vergilendirme işlemleri sırasında, gerek kendisinin gerekse idarenin hatalı işlemlerinden dolayı zor durumda olan

⁸⁷⁷ Benzer yönde verilen diğer bazı kararlarda da Danıştay, VUK'un 122. maddesinde yer alan düzeltme başvurusunun, yalnızca vergi mükelleflerine tanınan bir hak olduğuna; verginin nihai yüklenicisinin, haksız alındığını ileri sürdüğü vergiyi, adli mahkemede mükellefe karşı açacağı dava sonucuna göre geri alabileceğine ve bu tür uyuşmazlıkların görüm ve çözümünün adli yargının görevine girdiğine hükmetmiştir. Bkz. Danıştay 7. D'nin 30.1.2004 tarih ve E.2002/2531, K.2004/206 sayılı kararı(Çevrimiçi), <http://www.danistay.gov.tr>, 4.7.2010; Danıştay 7.D'nin 12.4.2004 tarih ve E.2001/2236, K.2004/959 sayılı kararı(Çevrimiçi), <http://www.danistay.gov.tr>, 4.7.2010; Danıştay 7. D'nin 29.4.1999 tarih ve E. 1998/685, K. 1999/1836 sayılı kararı(Çevrimiçi), <http://www.kazanci.com>,20.5.2010.

mükelleflerin hakkını araması yönünden herhangi bir sorumluluğu veya yetkisi bulunmamaktadır. Bu açıdan sadece mükelleflerin başvuru hakkı kabul edilmelidir⁸⁷⁸.

Diğer bir görüşe göre hatalı işlemlerin ya resen ya da başvuru üzerine düzeltmeye konu edileceğine yönelik düzenlemelerden kanunun amacının vergilendirme işlemlerindeki hataların giderilmesi olduğu açıktır. Hatanın başvuru olmaksızın dahi tespit edildiği hallerde resen düzeltilmesini öngören kanun koyucunun, sorumlunun düzeltme başvurusunda bulunamayacağı yönünde iradesi bulunduğunu kabul etmek, düzeltme kurumunun yapısıyla bağdaşmayacağı gibi düzeltmeye ilişkin düzenlemelerin içinden de çıkarılamaz. Kaldı ki VUK, md. 8/3, açık biçimde kanundaki mükellef teriminin vergi sorumlularına da şamil olduğunu hükme bağlayarak, bu konudaki düşüncesini açık biçimde ortaya koymuştur. Bu sebeple mükelleflere tanınan tüm hak ve yetkilerin sorumlular için de geçerli olması ve vergisel sorumluluğu bulunanların düzeltme talebinde bulunabilmesi kabul edilmelidir⁸⁷⁹. İster vergi kesen, ister fer'i vergi borçlusunu, isterse vergi ödevlisi konumunda olsun vergi sorumlusu, verginin ödenmesi bakımından idareye muhatap kabul edilen ve vergiyi ödemek mecburiyetinde kalması halinde, vergi idaresi karşısında amme borçlusunu statüsüne bürünen, kendisine karşı cebri takibat yapılabilen veya hukuki yaptırım uygulanabilen kişidir. Bu açıdan vergi sorumlusunun düzeltme ve bu talebin reddi durumunda dava açma veya hatalı işleme karşı doğrudan dava açma yetkisi bakımından asıl vergi mükellefinden farkı

⁸⁷⁸

Saban, **Sorumluluk**, s. 91; Kaneti, **Vergi Hukuku**, s.132-133.

⁸⁷⁹

Akkaya, **Vergi Sorumlusu**, s. 202. VDDK'nın 11.4.1997 tarih ve E.1995/194, K.1997/188 sayılı kararında "213 sayılı Yasanın 8 inci maddesinde, Kanunun müteakip maddelerinde geçen mükellef tabirinin, vergi sorumlularına da şamil olduğu belirtildiğinden vergi sorumlusu sıfatıyla sehven fazla yatırılan bir vergi için davacı kurumun(sorumlunun) düzeltme başvurusu yapabileceği sonucuna varılmaktadır." şeklinde hüküm kurularak vergi sorumlusu sıfatıyla sehven fazla yatırılan bir vergi için düzeltme başvurusunda bulunulabileceğine hükmedilmiştir(Çevrimiçi), <http://www.danistay.gov.tr>, 3.2.2011. Benzer yönde bkz. VDDK'nın 13.11.1997 tarih ve E.1997/335, K.1997/454 sayılı kararı(Çevrimiçi), <http://www.danistay.gov.tr>, 3.2.2011; VDDK'nın 22.4.1994, E.1993/118, K. 1994/195 sayılı kararı(Çevrimiçi), <http://www.danistay.gov.tr>, 3.2.2011. .

yoktur⁸⁸⁰. Örneğin ücreti net ödenen bir işçi, yapılan ödemenin vergilendirilip vergilendirilmeyeceği veya ne kadarının vergilendirileceği ile ilgilenmemektedir. Bu bakımdan ödediği vergi ile ilgili vergi ve cezanın muhatabı olan sorumlunun düzeltme hakkının olması gerekmektedir⁸⁸¹.

Bu iki görüşe karşılık esasında vergi sorumlularının düzeltme başvurusunda bulunma hakkının, her olay özelinde ve her olayın niteliğine göre değerlendirilmesi daha uygun olacaktır. Buna göre ilk başta, hatalı vergilendirme işleminin akabinde haksız yere eksik veya fazla vergi istenen veya alınan kişi kim oluyor ve nihai anlamda kimin malvarlığı etkileniyor ise onun düzeltme başvurusunda bulunabilme hakkının olduğu kabul edilmelidir⁸⁸². Ancak dikkat edilmesi gerekir ki, haksız yere fazla veya eksik vergi istenmesi veya alınması durumunun kişiler nezdinde saptanması aşamasında, zarar gören malvarlığını tayinde, sadece hatalı vergilendirme işleminin tesis edildiği andaki mameleki pozisyonlar dikkate alınmamalıdır. Bu durumda yapılan hatalı işlemin olası etkileri çerçevesinde, haksız yere fazla veya eksik vergi istenmesi veya alınması halinin etkileyebileceği malvarlığının ve bunların maliklerinin de dikkate alınması ve nihai planda ortaya çıkan sonuca göre hareket edilmesi gerekmektedir⁸⁸³. Bu açıdan prensip olarak açık bir düzenleme olmadığı

⁸⁸⁰ Adnan Gerçek, “Türk Vergi Hukukunda Vergi Sorumlusu, Sorumluluk Halleri ve Türlerinin İncelenmesi”, **AÜHFD**, C.54, S.3, 2005, s.165-166. VDDK’nın 22.4.2011 tarih ve E.2010/530, K.2011/160 sayılı kararına göre(özel arşiv) “*Vergi Usul Kanunu, 117 ve 118’inci maddelerinde tanımları ayrı ayrı yapılan hesap ve vergilendirme hatalarının bulunduğu hallerde mükellef ve sorumlulara, vergi mahkemesinde dava açarak yargı yoluna başvurma dışında, sözü edilen hataların düzeltilmesini sağlayan idari başvuru yolunun izlenmesine de olanak tanımıştır*”.

⁸⁸¹ Kızılot/Kızılot, s.121.

⁸⁸² Özbalcı, **VUK**, s.405-406; Öncel, s.53-54.

⁸⁸³ Akkaya, **Vergi Sorumlusu**, s.200. Nitekim Danıştay 4. D’nin 26.1.1986 tarih ve E.1985/3253, K.1986/343 sayılı kararında “*Olayda İş Mahkemesi kararına dayanarak, evvelce yapılan vergilendirme hatası sonucu mamelekinde meydana gelmiş olan azalmayı vergi sorumlusu durumunda bulunan davacı Bankadan aynı tutarda para almak suretiyle gideren asıl yükümlünün düzeltme isteminde bulunmasının kendisi yönünden bir menfaat sağlamayacağı ve amacının sağlanmış olması nedeniyle bu yönde bir girişimde bulunmasına olanak bulunmadığı, diğer taraftan davacı Bankanın asıl yükümlünün değil, kendi mamelekinde meydana gelen bir azalma nedeniyle düzeltme isteminde bulunduğu ve kesinleşmiş yargı kararı nedeniyle yükümlüye rücu hakkının da kalmadığı gözönüne alınınca, haksız olarak kendi üzerinde kalan vergi yükü nedeniyle düzeltme isteminde bulunmasında usul ve kanuna aykırı bir yön olmadığı sonucuna ulaşılmaktadır.*” şeklinde hüküm kurularak, hatanın yapıldığı anda değil fakat nihai planda mameleki zarar gören kişilerin, **VUK**

sürece toptancı yaklaşmak suretiyle, sorumlu düzeltme başvurusunda bulunabilir ya da bulunamaz şeklinde değerlendirme yapmak hatalı olacaktır. Örneğin ücret ödemelerinde fazla kesinti yapılması durumunda vergi tarifesinin hatalı uygulanmasından doğan miktar hatası için öncelikle, kesinti yapılan mükellefin düzeltme başvurusunda bulunması⁸⁸⁴ ve iadenin de mükellef kişiye yapılması zorunludur⁸⁸⁵. Zira mamelekinde azalma yaşayan ve üzerinden haksız yere fazla veya eksik vergi istenen kişi mükellefin bizzat kendisidir. Buna karşılık hatanın idare aleyhine yapılmış olması durumunda ilave istenecek verginin muhatabı sorumlunun kendisi olacağından sorumlunun düzeltme başvurusunda bulunabilmesimümkündür. Örneğin tevkifat doğru yapılmakla birlikte beyan ve ödeme aşamasında mükellef lehine hata yapılması halinde, hazine aleyhine bir zarar söz konusu olacağından tevkifatı yapan kişinin düzeltme talep edebilmesi, hatanın düzeltilmesi ile ilgili düzeltici belgeler-beyannameler verebilmesi mümkün olmalıdır⁸⁸⁶. Bu örnek üzerinden ihtimalleri çoğaltmak olanaklıdır. Sorumlunun, kesinti doğru yapılmış olmasına rağmen fazla ödeme yapmış olması durumunda; kesinti eksik yapılmış olmasına rağmen hataen olması gereken miktardan daha fazla ödeme yapmış olması durumunda düzeltme hakkı kabul edilmelidir. Ancak kesintinin fazla olmasına rağmen ödemenin doğru olması durumunda veya kesintinin eksik olmasına rağmen ödemenin doğru şekilde yapılması durumunda düzeltmeye konu bir vergi hatasından söz edilemez.

Vergi cezalarındaki hesap ve cezalandırma hatalarının düzeltilmesi bakımından, düzeltme yapılmasını isteme hakkı, mükellef olsun veya olmasın tüm ceza sorumluları için geçerlidir⁸⁸⁷. Bu düşünce vergi aslına bağlı olmayan, usulsüzlük ve özel usulsüzlük cezalarındaki hatalar için geçerli olmakla birlikte vergi

hükümleri uyarınca düzeltme isteminde bulunabileceklerine hükmedilmiştir(Çevrimiçi), <http://www.danistay.gov.tr>, 3.2.2011.

⁸⁸⁴ Danıştay 7. D'nin 27.1.1976 tarih ve E.1978/836, K.1976/157 sayılı kararı. Karar için bkz. Oto, s.70.

⁸⁸⁵ Danıştay 4. D'nin 15.12.1972 tarih ve E.1970/8761, K.1972/7606 sayılı kararına göre sorumlu kişilerin yanlış tevkifat yapması sebebiyle doğacak iadelerin mükellefe yapılması gerekir. Bkz. Öncel, s.53.

⁸⁸⁶ Koç, **Vergi Hataları**, s.60.

⁸⁸⁷ Candan, **Vergilendirme Yöntemleri ve Uzlaşma**, s.233.

aslına bağılı belirlenen vergi ziyayı cezası bakımından iki şekilde düşünmek gerekmektedir. Buna göre vergi ziyayı cezasının da mükellefe kesildiğı durumlarda bir ihtilaf bulunmamaktadır. Ceza muhatabının düzeltme başvurusunda bulunabileceğı açıktır. Ancak vergi aslına bağılı olan cezalarda ceza muhatabının mükelleften farklı bir kişi olması durumunda bu kişinin düzeltme talep edip edemeyeceğı tartışmalıdır. Örneğın vergi ziyasına sebep ve muhatap olan vergi sorumlusunun vergi cezalarında var olan hatanın düzeltilmesini isteyip isteyemeyeceğı belirli değildir. Burada da ikili ayırım yapılmalıdır. Buna göre vergi aslında hata olmamakla birlikte vergi cezasının kesilmesi ile ilgili hata yapılmışsa, vergi sorumlusunun düzeltme talep edebilmesi gerekmektedir. Nitekim Danıştay 4. D'nin 20.4.1993 tarih ve E.1991/4613, K.1993/1722 sayılı kararında *“Kanuni süresinde ödendiğı anlaşılan verginin, tahakkukunun geç yapılmasıyla ziyaa uğratıldığı kabul edilemeyeceğinden, kaçakçılık cezası kesilebilmesi için kanunda öngörülen unsurların bulunduğunu söylemek mümkün değildir. Kanunun cezanın Vergi Usul Kanununun 118. maddenin 3 numaralı bendi hükmü karşısında, mevzuda hata teşkil ettiğinden kuşku duyulamaz. Buna rağmen davacının(sorumlunun) düzeltme ve şikayet isteminin reddinde isabet bulunmamaktadır.”*⁸⁸⁸ şeklinde hüküm kurularak vergi aslına bağılı cezalarda da ceza muhatabının düzeltme başvurusunda bulunabileceğine karar verilmiştir⁸⁸⁹. Ancak vergi aslında yapılan hatanın vergi cezasına sirayet etmesi durumunda, sorumlunun düzeltme başvurusunda bulunma hakkının olup olmadığı açıklığa kavuşturulmalıdır. Zira buradaki hatanın düzeltilmesi, vergi aslındaki hatanın da düzeltilmesini gerektirmektedir⁸⁹⁰. Bununla birlikte bu ihtimalde de sorumlunun başvuruda bulunabileceğinden kuşku duyulmamalıdır. Düzeltme kurumunun tanzim edilmesindeki temel amaç, doğru vergi ve ceza değerleri üzerinden işlem yapılmasını tesistir. Buna hizmet edecek her müracaat değerlidir. Kaldı ki burada vergi sorumlusu, hata sebebiyle mükellefle aynı derecede etkilenecek kişidir. Dolayısıyla

⁸⁸⁸ Danıştay 4. D'nin 20.4.1993 tarih ve E.1991/4613, K.1993/1722 sayılı kararı(Çevrimiçi), <http://www.danistay.gov.tr>, 13.8.2010.

⁸⁸⁹ Benzer yönde bkz. Danıştay 4. D'nin 13.11.1991 tarih ve E.1991/554, K.1991/3581 sayılı kararı(Çevrimiçi), <http://www.danistay.gov.tr>, 4.7.2010.

⁸⁹⁰ Akkaya, **Vergi Sorumlusu**, s.200-201.

sorumlunun düzeltme başvurusunda bulunma ehliyeti kabul edilmeli ve yapılan müracaat ile birlikte varsa, hem vergideki hem cezadaki hata düzeltilmelidir.

Tüm yaklaşımlara rağmen vergi sorumlusunun düzeltme başvurusu hakkında Danıştay tarafından verilen çelişkili kararların ve GİB'in farklı uygulamalarının önlenmesi için, VUK'un 122. maddesinde, vergi sorumlularının düzeltme haklarının varlığına yönelik düzenlemenin yapılmasında ihtiyaç ve yarar bulunmaktadır⁸⁹¹. Bu yönde bir düzenleme ile vergi sorumlusuna düzeltme hakkının tanınması, hem tartışmaları bitirecek hem de sayıları belki binleri bulabilecek mükelleflerin, vergi idaresine yapacakları başvurular sebebiyle idari işleyişte meydana getirecekleri yoğunluk önenebilecektir⁸⁹².

3.3.1.4. Mirasçıların Başvuru Hakkı

VUK'un 12. maddesine göre “Ölüm halinde mükelleflerin ödevleri, mirası reddetmemiş kanuni ve mansup mirasçılarına geçer. Ancak, mirasçılardan herbiri ölünün vergi borçlarından miras hisseleri nispetinde sorumlu olurlar”. Bu düzenlemede her ne kadar sadece mükelleflerin ödevlerine yönelik bir ifade yer alsa da mirasçıların vergilendirmeden kaynaklanan haklara ve bu çerçevede düzeltme başvurusunda bulunma hakkına da sahip oldukları kabul edilmelidir. Nitekim

⁸⁹¹ Gerçek, **Sorumlu**, s.166-167. Esasında İYUK'un 31. maddesinin 2. fıkrasına göre “*Bu kanun ve yukarıdaki fıkra uyarınca Hukuk Usulü Muhakemeleri Kanununa atıfta bulunan haller saklı kalmak üzere, vergi uyumsuzluklarının çözümünde Vergi Usul Kanununun ilgili hükümleri uygulanır*”. Deyimsel ve sistematik bir çaba içerisinde girildiğinde bu fıkradan anlaşılması gereken şey vergi sorumlularının VUK, md.8/3 çerçevesinde yargı yoluna başvurabilme haklarının olduğudur. İşte hukuk sistemi, vergi sorumlusuna yargı yoluna başvurabilme hakkını zımnen de olsa kabul etmiş ise sorumlunun idari başvuruda da bulunabileceği kabul edilmelidir. Ancak bu konuda en net çözüm yolu yasal düzenlemelerin yapılmasıdır.

⁸⁹² Yılmaz Aliefendioğlu, “Vergi Yargısı ve Sorunları”, **DD**, Yıl 9, S.32-33, 1980, s.150-151. Bununla birlikte bir yasal düzenleme yapıncaya kadar birincisi, vergi hatalarının, vergi sorumlusunun başvurusu üzerine de ortaya çıkarılabilmesi kabul edilmelidir (VUK, md. 119 bağlamında). Yani sorumluluk hukuku çerçevesinde, vergi sorumlusuna, mükellefin uğradığı zararın telafisi için mükellef adına idareyi harekete geçirme imkanı tanınmalıdır. İkincisi yukarıda da değinildiği üzere nihai planda vergi sorumlusunun malvarlığında bir eksilme meydana gelirse veya meydana gelme ihtimali belirirse, menfaati zedelenen ve/ya zedelenen olan sorumlu olacağı için, sorumluların da düzeltme başvurusunda bulunabilmeleri mümkün olmalıdır.

VDDK'nın 9.2.1996 tarih ve E.1994/303, K.1996/61 sayılı kararında, mükerrer vergilendirme yapıldığı şeklinde mirasçılar tarafından yapılan düzeltme başvurusuna cevap verilmemek suretiyle kurulmuş sayılan olumsuz işlemin iptali istemiyle açılan dava kabul edilmiştir⁸⁹³. Bu kararda görüleceği üzere miras bırakanla ilgili vergilendirme işlemlerinde bir hatanın yapılmış olması durumunda mirasçılarının düzeltme başvurusunda bulunabilmeleri ve bu başvurunun reddi durumunda buna karşı dava açabilmelerikabul edilmiştir.

Ölen kişinin vergi cezaları ise VUK'un 372. maddesinde yer alan "*Ölüm halinde vergi cezası düşer.*" hükmü gereğince mirasçılara intikal etmemektedir. Bu sebeple hatalı ceza işlemlerinin olması durumunda düzeltme başvurusunda bulunmaya lüzum bulunmamaktadır.

3.3.1.5. Vekillerin Başvuru Hakkı

Türk vergi hukukunda temsil⁸⁹⁴ veya vekalet⁸⁹⁵ ilişkisini barındıran iradi temsil ile ilgili açık ve genel bir hükme rastlamak mümkün değildir⁸⁹⁶. Ancak bu konuda bir hükmün bulunmayışı bu kurumların vergi hukukunda da uygulanmayacağı anlamına gelmemektedir⁸⁹⁷. Vergi kanunlarında belli kişi veya kurumları temsil görevi verilen kişiler olabileceği gibi mükellef veya sorumluların iradeleri ile belli kişi veya kurumları temsil olgusunu yaratmak mümkündür⁸⁹⁸. Dolayısıyla vergi kanunlarında iradi temsil ile ilgili ayrı bir düzenleme olmasa da mükellef veya vergi sorumlusunun vergiye ilişkin görev ve yetkilerini kullanmak veya yerine getirmek üzere vekil atayabilecekleri kabul edilmelidir.

⁸⁹³ (Çevrimiçi), <http://www.danistay.gov.tr>, 12.6.2010.

⁸⁹⁴ Temsil ilişkisinde temsil olunanın beyanı ile bir kimse yetkilendirilmektedir. Ancak bu durumda temsilcinin temsil edilenin işlerini yapma yükümlülüğü yoktur.

⁸⁹⁵ Vekalet ilişkisi iki taraflı bir ilişki olup vekil olan kişinin de iradesini gerektirmektedir. Ayrıca vekalet ilişkisinde vekil bir işi idare etmeyi veya bir hizmeti görmeyi taahhüt etmektedir.

⁸⁹⁶ İradi temsilin görünümleri olan temsil ve vekalet konusunda kural olarak özel hukukun kaynakları dikkate alınmaktadır.

⁸⁹⁷ Erginay, **Vergi Hukuku**, s.64-65.

⁸⁹⁸ Uluatam/Methibay, **Vergi Hukuku**, s.100.

Vekillerin düzeltme başvurusunda bulunabilmesi konusunda VUK'ta hüküm bulunmamaktadır. Bu noktada Borçlar Kanununda iradi temsile ilişkin hükümlerin kabul edilip uygulanması uygun olacaktır. Ayrıca vekilin uzlaşmaya başvurabilme hakkı(Uzlaşma Yönetmeliği md. 7) dikkate alındığında, uzlaşmanın sağlanması durumunda olduğu gibi yargı yoluna müracaatı engellemeyendüzeltilme başvurusunda da bulunabilmesi kabul edilmelidir⁸⁹⁹.

Bu konuda Tam Otomasyonlu Vergi Daireleri İşlem Yönergesinde de düzenleme bulunmaktadır. Yönergenin md. 60/3. fıkrasına göre“*Düzeltilme talebi, mükellef veya mükellef adına umumi vekil tarafından yapılır. Düzeltilme talebi vekil tarafından yapılır ise vekaletname istenir*”.

3.3.1.6. Tasfiye Memurları ile İflas İdaresinin Başvuru Hakkı

Tasfiye, bir ticaret kuruluşunun batması, kapanması gibi sebepler üzerine hesapların kesilmesi, alacaklılara, ortada kalan mal ve paradan paylarına düşen miktarın verilmesi anlamına gelmektedir⁹⁰⁰. Diğer adı likidasyon olan tasfiye, şirketler açısından şirket varlığının paraya çevrilmesi, alacakların tahsil edilmesi, borçların ödenmesi ve artık bir tutarın kalması durumunda bunun tasfiye payı hükümleri uyarınca pay sahiplerine dağıtılması ve ortaklık kaydının sicilden silinmesi işlemlerinin tümünü içermektedir. Bu anlamda tasfiye şirketin kendi isteği ile olabileceği gibi şirketin şekil değiştirmesi veya iflası ile de olabilmektedir⁹⁰¹.

⁸⁹⁹ Vekilin avukat olması zorunlu değildir. Zira başvuru mercisi bir yargı makamı değil, vergi idaresidir. Ancak düzeltme ile ilgili idari sürecin tamamlanmasından sonra vergi mahkemesine dava açılması gerektiği durumda Avukatlık Kanunu md. 35'e göre avukat ile temsil zorunludur. Bkz. Sadık Kırbas, “Vergi Hukukunda Vekilin Konumu ve Yetkileri”, **Vergi Dünyası**, S.119, Temmuz 1991, s.56-57.

⁹⁰⁰(Çevrimiçi)http://www.tdk.gov.tr/index.php?option=com_gts&arama=gts&guid=TDK.GTS.5075a02f5380d5.55498991, 17.5.2010.

⁹⁰¹ H. Hüseyin Bayraklı, **Vergi İcra Hukuku**, 2. Bası, Afyon, 2001, s.72.

VUK'un 162. maddesine göre “*Tasfiye ve iflas hallerinde, mükellefiyet vergi ile ilgili muamelelerin tamamen sona ermesine kadar devam eder*”. Şirketlerin tasfiyesinin TTK hükümlerine göre yapılması durumunda tasfiye sürecini tasfiye memurları yönetmekte iken şirketlerin iflası durumunda tasfiye sürecini TTK'nın 547. maddesinde yer alan “*İflas halinde tasfiye, iflas idaresi tarafından İcra ve İflas Kanunu hükümlerine göre yapılır. Şirket organları temsil yetkilerini, ancak şirketin iflas idaresi tarafından temsil edilmediği hususlar için korurlar.*⁹⁰²” hükmü gereğince, İcra ve İflas Kanununun ilgili 177 vd. maddelerinde yer alan ve iflas masasının kanuni temsilcisi sıfatına sahip iflas idaresi yönetmektedir.

Tasfiyeye giren bir tüzel kişilikte, dava açma ehliyeti tasfiye memurundadır⁹⁰³. Danıştayın tasfiyesi tamamlanmış şirket adına yapılan işlemlere karşı açılan davalarda isetasfiye memuru ya da şirket eski temsilcisinin kişisel menfaati etkilendiğinden bahisle ehliyetli oldukları yönünde kararları olduğu gibi⁹⁰⁴, aksi yönde; feshedilmekle tüzel kişiliği sona eren şirketin temsilinin söz konusu olamayacağı, şirketi temsilen tasfiye memurunun ehliyetsiz olduğu yönünde kararları da bulunmaktadır⁹⁰⁵. Müflis şirket adına dava açma yetkisi ise iflas idaresindedir. Şirketin iflas sürecine girmeden önceki yetkili temsilcisinin artık bu konuda ehliyeti olduğundan bahsedilemez⁹⁰⁶. Sonuç itibariyle tüzel kişilerin tasfiyeye girmesi durumunda vergisel edimleri yerine getirme görevi ve idari veya yargısal yollara başvurma hakkı tasfiye memurlarına ait iken⁹⁰⁷ iflası durumunda bu görev tasfiye

⁹⁰² Benzer düzenleme için bkz. AATUHK. md.100.

⁹⁰³ Danıştay 3. D'nin 30.11.1993 tarih ve E.1993/1836, K.1993/3450 sayılı kararı(Çevrimiçi), <http://www.danistay.gov.tr>, 12.1.2011.

⁹⁰⁴ Danıştay 4. D'nin 07.04.2005 tarih ve E.2004/639, K.2005/578 sayılı kararı(Çevrimiçi), <http://www.danistay.gov.tr>, 12.1.2011; Danıştay 4. D'nin 23.11.2005 tarih ve E.2005/968, K.2005/2225 sayılı kararı(Çevrimiçi), <http://www.danistay.gov.tr>, 12.1.2011.

⁹⁰⁵ Danıştay 7. D'nin 01.04.2004 tarih ve E.2001/4136, K.2004/801 sayılı kararı(Çevrimiçi), <http://www.danistay.gov.tr>, 12.1.2011; Danıştay 7. D'nin 16.10.2003 tarih ve E.2000/9558, K.2003/4325 sayılı kararı(Çevrimiçi), <http://www.danistay.gov.tr>, 12.1.2011.

⁹⁰⁶ Danıştay 3. D'nin 11.02.1993 tarih ve E.1991/2882, K.1993/726 sayılı kararı(Çevrimiçi), <http://www.danistay.gov.tr>, 12.1.2011.

⁹⁰⁷ KVK, md. 17. Tasfiye memurlarının görevli olduklarına dair bkz. Danıştay 4. D'nin 23.11.2005 tarih ve E.2005/968, K.2005/2225 sayılı kararı(Çevrimiçi), <http://www.danistay.gov.tr>, 12.1.2011; Danıştay 7. D'nin 18.6.1993 tarih ve E.1990/177, K.1993/2656 sayılı kararı(Çevrimiçi), <http://www.danistay.gov.tr>, 12.1.2011; Danıştay 7.

memuru sıfatıyla iflas idaresine aittir⁹⁰⁸. Dolayısıyla tasfiye öncesinde veya tasfiye sırasında hata yapılması durumunda bu kişi ve makamların düzeltme başvurusunda bulunabilmeleri mümkündür⁹⁰⁹.

5411 sayılı Bankacılık Kanunu md.134-3'e göre Tasarruf Mevduatı Sigorta Fonunun, yönetim ve denetimine sahip olduğu şirketlerin ve/veya bu fıkra uyarınca yönetimini ve denetimini devir aldığı şirketlerin, tasarruf mevduatı sigorta fonu tarafından atanan yönetim ve denetim kurulu üyeleri ve müdürleri ile Fonun atadığı bu yöneticiler tarafından şirketi temsil ve ilzam ile yetkili kılınan genel müdür, genel müdür yardımcısı ve müdür gibi şirket çalışanları, bu şirketlerin tüm işlemlerini yapmaya yetkilidirler.

Bu çerçevede her ne kadar 5411 sayılı Kanunda yer almasa da Tasarruf Mevduatı Sigorta Fonunun Kontrolündeki Şirketlerin Tasfiyesine Dair Yönetmelik'e göre⁹¹⁰, Fonun uhdesine aldığı şirketlerin tasfiye sürecine girmesi durumunda bir tasfiye komisyonunun kurulması öngörülmüştür. Yönetmeliğin 7. maddesinin ikinci fıkrasına göre Tasarruf Mevduatı Sigorta Fonu Kurulu, şirket veya iştirakin tasfiyesine ve sicilden terkin olunmasına ilişkin kararın akabinde en az üç kişiden oluşan Tasfiye Komisyonunu görevlendirir. Tasfiye Komisyonu, sicilden terkin ile tasfiyeye ilişkin diğer işlemleri yerine getirir. Tasfiye Komisyonu şirket veya iştirakin tasfiyesine ilişkin işlemlerin yerine getirilmesinde Fon adına hareket eder.

D'nin 22.6.2006 tarih ve E.2004/2350, K.2006/2156 sayılı kararı(Çevrimiçi), <http://www.danistay.gov.tr>, 12.1.2011.

⁹⁰⁸ İİK, md. 223 vd. İflas idaresinin görevli olduğuna dair bkz. Danıştay 7. D'nin 6.3.2007 tarih ve E.2006/2103, K.2007/873 sayılı kararı(Çevrimiçi), <http://www.danistay.gov.tr>, 12.1.2011; Danıştay 9. D'nin 13.3.2008 tarih ve E.2006/2550, K.2008/1271 sayılı kararı(Çevrimiçi), <http://www.danistay.gov.tr>, 12.1.2011.

⁹⁰⁹ Ancak tasfiye veya iflas süreci tamamlandıktan sonra hukuki hükmünü kaybeden kuruluşların işlemlerinde tasfiye veya iflas sürecinden önce yapılmış hataların saptanması durumunda düzeltme başvurularının veya yargısal başvuruların nasıl ve kimler tarafından yapılabileceği belirsizdir. Şirketlerin tür değiştirmeleri durumunda yeni oluşturulan yapı içinde görev yapan kanuni temsilcilerin hatalara karşı başvuru hakkı bulunmaktadır. Ancak burada kurumların hükmi şahsiyeti son bulmaktadır. Bu sebeple hatanın yapıldığı dönemde görev yapan kanuni temsilcilerin düzeltme başvurusunda bulunabilme hakkı tartışmaya açıktır.

⁹¹⁰ RG, 2.9.2006 tarih, S.26277.

Dolayısıyla yukarıda da izah edildiği üzere bir şirketin Fon tarafından devralınması durumunda atanan yönetim kurulu, bu şirketin tasfiye sürecine girmesi durumunda ise atanan tasfiye kurulu, vergisel anlamda idari ve yargısal yollara başvuru hakkına sahiptirler.

3.3.1.7. Gaiplik Koşullarının Oluşması Durumunda Başvuru Hakkı

Gerçek kişiliği sona erdiren hallerden biri de gaipliktir. Ölüm tehlikesi içinde kaybolan veya kendisinden uzun zamandan beri haber alınamayan bir kimsenin ölümü hakkında kuvvetli olasılık varsa, hakları bu ölüme bağlı olanların başvurusu üzerine mahkeme, bu kişinin gaipliğine karar verebilmektedir. Bu durumlarda gaipliğe karar verilebilmesi için belli bir sürenin geçmiş olması gerekir. Ölüm tehlikesi içinde kaybolma durumunda 1 yıl, uzun zamandan beri haber alınamama durumunda ise son haber tarihinden itibaren 5 yıl sonra, hakları ölüme bağlı olan kişilerden biri, tarafından gaiplik kararının kaldırılması amacıyla Asliye Hukuk Mahkemesine dava açılabilir. Bu talep gaibin Türkiye'deki son yerleşim yeri, eğer gaip Türkiye'de hiç yerleşmemişse nüfus sicilinde kayıtlı olduğu yer, böyle bir kayıt da yoksa babasının kayıtlı bulunduğu yerin mahkemesine yapılmaktadır. Mahkeme gaipliğe karar verirse ölüme bağlı haklar, aynen gaibin ölümü ispatlanmış gibi kullanılabilir. Gaiplik kararı, kararı veren mahkeme tarafından 10 gün içinde o yerin nüfus müdürlüğüne bildirilmekte ve bu bildirim üzerine gaiplik kararı ölüm ve aile kütüğüne kaydolunmaktadır. Önemle vurgulamak gerekir ki gaiplik kararı ölüm tehlikesinin gerçekleştiği veya son haberin alındığı günden başlayarak geçmişe etkili şekilde hüküm doğurmaktadır(Türk Medeni Kanunu md.32 vd.).

Yukarıda yasal şartları aktarılan gaiplik koşullarının oluşması durumunda bu kişilere ait bazı işleri görmek veya malvarlığını yönetmek için belli kişilerin atanması gerekmektedir. Bu kişiler kayyımlardır. Kayyım, vesayet makamı tarafından, ilgisinin isteği üzerine veya resen atanan kişidir. Üç tür kayyımlık bulunmaktadır.

Bunlar, temsil kayyımlığı, yönetim kayyımlığı ve isteğe bağlı kayyımlıktır. Yönetim kayyımı, malvarlığının büyük bölümünün yönetildiği veya temsil edilen kimsenin payına düşen malların bulunduğu yer vesayet makamı tarafından atanmaktadır. Gaiplik şartlarının varlığı halinde sözkonusu olan kayyımlık yönetim kayyımlığıdır(Türk Medeni Kanunu md. 426 vd.).

Belli bir iş için görevlendirilmiş olan kayyım, vesayet makamının talimatına aynen uymak zorundadır. Kayyım bir malvarlığının yönetimi ve gözetimi ile görevlendirilmiş ise yalnız o malvarlığının yönetim ve korunması için gerekli işleri yapabilir. İşte görev alanı mahkemece belli edilen kayyım kişiler, hakkında gaiplik emaresi olan kişilerin hak ve menfaatlerini gözetmek ve haklarında tahakkuk edecek görevleri objektif iyiniyet kuralları çerçevesinde yürütmek üzere atanmaktadırlar. Dolayısıyla bu kişiler, sulh hukuk mahkemesi tarafından kanunda öngörülen sürelerin geçmesinden sonra verilen gaiplik kararına kadar mükelleflerin nam ve hesabına gerçekleşen sorumlulukları yerine getirmek durumundadırlar. Bu çerçevede hakkında gaiplik emareleri gözükenmükellefler nezdinde gerçekleşenvergilendirme işlemlerinde bir hatanın olması durumunda, veli ya da vasinin olmadığı hallerde kayyım olarak atanan kişinin düzeltme başvurusunda bulunabilmesive yargı yoluna gidebilmesikabul edilmelidir. Bu görev gaiplik kararına kadar devam etmekle birlikte gaiplik kararının verilmesiyle birlikte mirası reddetmemiş kişilere geçmektedir⁹¹¹. Ayrıca kayyım tarafından düzeltme talebinin reddi üzerine açılan dava esnasında, gaiplik kararının verilmesi durumunda tarafların kişilik ve niteliğinde değişiklik

⁹¹¹ Hernekadar bu süreçte meydana gelecek işlemlere karşı kayyım sorumludur ve yetkilidir denilse de bu konuda şu şekilde bir tartışmanın ortaya çıkması mümkündür. Yukarıda da yer aldığı üzere gaipliğe karar verilen hallerde bu karar ölüm tehlikesinin gerçekleştiği veya son haberin alındığı günden başlayarak geçmişe etkili şekilde hüküm doğurmaktadır. Bu noktada örneğin kişi hakkında son alınan tarihten itibaren gaiplik kararı verilmeye kadar yapılan vergilendirme işlemleri, kayyım veya mirasçılar tarafından gerçek kişiliği hukuken sona ermiş bir kişi hakkında yapılmış olan ve hukuken hayat hakkı olmayan işlemler olarak kabul edilip vergilendirme hatası çerçevesinde düzeltmeye konu edilebilecek midir sorusu akla gelmektedir. Bu sorunun cevabına ulaşmak, gaiplik kararının geçmişe etkili sonuç doğurmasının vergi hukuku uygulamalarına etkisini yorumlamayı gerektirmektedir. Dolayısıyla burada düzeltme kapsamına alınabilecek nitelikte açık ve mutlak hatalı bir durumdan söz edilmesi güçtür. Bu bağlamda vergilendirme işlemlerinin düzeltme başvurusuna konu edilememesi gerekmektedir.

olacağından mirasçılar tarafından dava yenileninceye kadar davanın işleminden kaldırılmasına karar verilmesi gerekmektedir.

4. DÜZELTME YETKİSİ, DÜZELTME FİŞİ VE GECİKME FAİZİ

4.1. Düzeltme Yetkisi

Hukuki anlamda başvuru, kişilerin herhangi bir dilekte bulunmak üzere, devlet makamlarına başvurusudur. Resmi ve yetkili makamlara verilmiş bulunan talep ve iddiaların hepsi aynı nitelikte olmadığı gibi aynı şekil ve usule tabi değildir⁹¹². Bu açıdan düzeltme başvuruları konusunda başvurunun yapılacağı yetkili makam, mükellefin bağlı olduğu, hatalı olarak haksız yere vergi isteyen veya alan vergi dairesidir(VUK, md.122)⁹¹³. Bununla birlikte Gelir Vergisi Kanunu'nun 100. maddesine göre "*Genel bütçeye dahil idare ve müesseseler, yaptıkları kesintiler için beyanname vermezler*". Dolayısıyla ücret geliri elde edenler açısından kesintinin bu kurumlar tarafından yapılması durumunda, düzeltme için başvurulacak ve düzeltmeye yetkili vergi dairesi ücret geliri elde edenin; diğer gelir unsurları nedeniyle bağlı buldukları vergi dairesi varsa bu vergi dairesi, yoksa ikametgahın olduğu yer vergi dairesidir⁹¹⁴. Stopaj suretiyle vergisi ödenenlerde düzeltme başvurusu ise kesilen vergilerin sorumlu tarafından yatırıldığı vergi dairesine yapılmak zorundadır⁹¹⁵.

⁹¹² Duran, **İdari Müracaatlar**, s.132.

⁹¹³ Esasında VUK'ta sadece vergi dairelerine düzeltme başvurusunda bulunulabileceği yazmaktadır. Kanun yer yönünden yetkili daireyi belirlememektedir. Düzeltme konusunda yer yönünden yetkili daire, mükellefin bağlı olduğu yer vergi dairesidir. Nitekim Danıştay 4. D'nin 8.4.2002 tarih, E. 2001/1100, K. 2002/1471 sayılı kararında da "*Yapılan işlemin hatalı olduğu ve düzeltilmesi gerektiği iddiasının bulunması halinde 213 sayılı Vergi Usul Kanununun 116-124 üncü maddeleri uyarınca önce bağlı olunan vergi dairesine durumun düzeltilmesi için başvurulması, olumsuz cevap alınması halinde ise Maliye Bakanlığına şikayet yoluyla gidilmesi gerekmektedir.*" denilerek düzeltme konusunda bağlı olunan vergi dairelerinin yetkili olduğu vurgulanmıştır(Çevrimiçi), <http://www.kazanci.com>,20.5.2010.

⁹¹⁴ Oto, s.70.

⁹¹⁵ Özbalcı, **VUK**, s.407.

Düzeltilme başvurusunun dikkate alınabilmesi için başvurunun yetkili mercie yapılması gerekmektedir. Mevzuatta düzeltme başvurusunun hatalı vergi dairesine yapılması durumunda ne olacağı belirsizdir. Bu durumda 3071 sayılı Dilekçe Hakkının Kullanılmasına Dair Kanunun “gönderilen makamda hata” kenar başlığına sahip 5. maddesinde düzenlenen “Dilekçe, konusıyla ilgili olmayan bir idari makama verilmesi durumunda, bu makam tarafından yetkili idari makama gönderilir ve ayrıca dilekçe sahibine de bilgi verilir.” hükmünün kıyasen dikkate alınması mümkün olmalıdır. Her ne kadar bu düzenlemede ilk başvurunun yapıldığı tarihin başvuru tarihi olarak kabul edilmesi gerektiğine yönelik bir hüküm yer almasa da pratikte mükellef yararına olacak şekilde bunun da varolduğu kabul edilmelidir⁹¹⁶. Bu bakımdan zamanaşımı süresi içinde olması şartıyla hatalı mercie yapılacak başvuru, süresi içinde yapılmış başvuru olarak görülmelidir. Böylece hatalı mercie yapılan düzeltme başvurusu sebebiyle ortaya çıkması muhtemel zamanaşımı sorunu ortadan kalkmış olacaktır⁹¹⁷.

VUK’un md. 4/2. fıkrasına göre mükelleflerin vergi uygulaması bakımından hangi vergi dairesine bağlı oldukları vergi kanunları ile belirlenmektedir. Mükelleflerin bağlı buldukları vergi daireleri, düzeltme işlemleri dahil vergilendirme ile ilgili tüm işlemleri yapmaya tek muktedirdir. Dolayısıyla düzeltme sürecinin sağlıklı ilerleyebilmesi için düzeltmeye yetkili vergi dairesinin doğru belirlenmesi gerekmektedir. Bu konuda Danıştay 9. D’nin 21.1.2009 tarih ve E. 2007/4737, K. 2009/61 sayılı kararında “Olayda, düzeltme istemiyle başvurunun, 213 sayılı Kanunda bu konuda yetkili olduğu hüküm altına alınan vergi dairesi müdürlüğüne değil, vergi hatalarında düzeltme yetkisi bulunmayan Orman İşletme Müdürlüğü’ne yapıldığı görüldüğünden, yetkisiz makam tarafından tesis edilen işlem üzerine yapılan şikayet başvurusunun reddine dair işlemin, tekemmülü doğru olarak gerçekleşmediğinden dava konusu edilmesine olanak bulunmamaktadır. Ancak,

⁹¹⁶ Gümrük Kanununda da buna benzer düzenleme bulunmaktadır. Kanunun 242/3. maddesine göre “İtiraz dilekçelerinin süresi içinde yanlış makama verilmesi halinde, itiraz süresinde yapılmış sayılır ve idarece yetkili makama ulaştırılır”.

⁹¹⁷ Yargılama hukuku açısından da buna yönelik hüküm İYUK, md. 15/a ve c’de düzenlenmektedir.

davacıların Vergi Usul Kanununun 126. maddesi uyarınca beş yıllık zamanaşımı süresi içinde yetkili olan vergi dairesi müdürlüğünden düzeltme isteminde bulunabilecekleri açıktır. Bu durumda, ortada usulüne uygun olarak yapılmış bir düzeltme ve şikayet başvurusu bulunmadığından, davanın bu yönden irdelenmesi gerekirken, vergi mahkemesince işin esasına girilerek verilen temyize konu kararda isabet bulunmamaktadır.” şeklinde görüş açıklanarak yetkisiz makama yapılmış düzeltme başvurusu üzerine tekemmül eden işlemin esasının incelenemeyeceğine, yeni bir idari sürecin başlatılması gerektiğine hükmedilmiştir⁹¹⁸. Başka bir ifadeyle yetkili olmayan mercie yapılan düzeltme başvurusunun dava hakkı vermeyeceği kabul edilmiştir. Bununla birlikte düzeltme talep edilen mercide hata yapılmış olmasına rağmen şikayet yoluyla GİB’e yapılmış bir başvuru sözkonusu ise ve bu başvuruya GİB red cevabı vermiş ise artık idarenin nihai görüşü ortaya çıktığından dava açma hakkının olduğu kabul edilmelidir⁹¹⁹.

VDDK’nın 13.11.1997 tarih ve E.1997/335, K.1997/454 sayılı kararında “*Müteahhite yaptığı ödemelerden yasaya uygun oranda vergi kesintisi yapan davacı Kurumun, Kasım ayında verdiği Ekim 1990 ayına ilişkin muhtasar beyannamesinde bu kesintiyi sehven % 15 olarak beyan ederek ödedikten sonra hatalı beyanını farkettiği ve Aralık ayında verdiği Kasım 1990 ayına ilişkin beyannamesi üzerinden*

⁹¹⁸ (Çevrimiçi), <http://www.danistay.gov.tr>, 12.1.2011. Danıştay 3. D’nin 10.11.2005 tarih ve E:2005/304, K.2005/2379 sayılı kararında da “*Davacının aylıklarından vergi kesmek ve ilgili vergi dairesine yatırmaktan sorumlu olan Rektörlüğün fazladan kesildiği ileri sürülen vergilerin düzeltilerek iade edilmesi konusunda işlem kurmaya yetkili olmadığı açıktır. Bu yoldaki istemlerin verginin yatırıldığı vergi dairesi müdürlüklerine yöneltilmesi ve istemin reddi halinde Vergi Usul Kanununun 116-126’ncı maddelerine göre işlem yaratıldıktan sonra bu işlemlerin idare davaya konu yapılması olanaklıdır. Bir davanın süre aşımı nedeniyle reddedilebilmesi için 2577 sayılı Yasanın 14’üncü maddesinin 3’üncü fıkrasına bağlı (a), (b), (c) ve (d) bentlerinde yazılı durumların bulunmaması gerekir. Ege Üniversitesi Rektörlüğünün; ödenmiş ve vergisi tevkif edilmiş aylıklara uygulanmış olan vergi oranının düzeltilmesi ve fazladan yapılmış tevkifatın davacıya ret ve iadesi konusunda işlem kurmaya yetkili olmaması nedeniyle istenen düzeltmenin Rektörlükçe yapılamayacağını duyuran yazının, vergilendirme alanında kurulmuş idari davaya konu olabilecek bir işlem olmadığı gözetilerek vergi mahkemesince; 2577 sayılı Yasanın 14’üncü maddesinin (3/d) bendi ve 15’inci maddesinin (1/b) bendi uyarınca karar verilmesi gerekirken davanın süre aşımı nedeniyle reddi yolunda verilen karar hukuka uygun düşmemiştir.”* şeklinde hüküm kurularak düzeltme işleminin yapılamayacağına hükmedilmiştir. (Çevrimiçi),<http://www.danistay.gov.tr>, 12.1.2011.

⁹¹⁹ Örneğin bkz. Danıştay 4. D’nin 8.12.2004 tarih ve E.2003/256, K.2004/2486 sayılı kararı(Çevrimiçi), <http://www.danistay.gov.tr>, 12.1.2011.

tahakkuk eden vergiyi öderken, bir önceki beyannamede fazla tahakkuk eden miktar kadar noksan ödeme yaptığı...Vergi Usul Kanununun 121 inci maddesinde, tereddüt edilmeyecek derecede açık ve mutlak vergi hatalarının, idarece resen düzeltilmesinin kurala bağlandığı, 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 Kanununun 121 inci maddesine göre resen düzeltilmesi ve davacı isteği doğrultusunda işlem yapılması gerekirken, Kurum adına ödeme emri düzenlenmesinde ve ödeme emrine karşı açılan davanın reddi yolundaki kararda hukuka uygunluk görülmediği...” ortaya konularak yapılan hatanın açık ve mutlak olması halinde resen düzeltmenin zorunlu olduğuna, buna rağmen bu düzeltmenin yapılmaması halinde mükellefin düzeltme yönünde gerçekleştirdiği tasarrufların kabul edilmesi gerektiğine karar verilmiştir⁹²⁰.

Bu kararda resen düzeltmenin mantığı gerekçe yönüyle haklı olarak açıklanmış olsa da sonuç bakımından kanunda yer almayan bir yaklaşım ortaya konulmuştur. Karara göre açık ve mutlak hataların olması durumunda idarenin resen düzeltme işlemi yapmamış olması durumunda mükellef tarafından düzeltme başvurusunda bulunulmasa bile vergi idaresine tanınan düzeltme ve mahsup yapma yetkisinin, vergi mükellef ve sorumluları tarafından kullanabilmesi kabul edilmiştir. Bir başka ve kısa deyişle kararla birlikte mükellef ve sorumluların düzeltme yetkisine sahip olabileceklerine hükmedilmiştir. Bu düşüncenin kabulü olanaklı değildir. Vergi Daireleri Kuruluş ve Görev Yönetmeliğinin, sürekli yükümlülükler vergilendirme servisinin görevlerini düzenleyen md. 11/A/I/2/e bendine göre bu servisin görevlerinden biri de tarh, tahakkuk ve tahsil edilen vergi, resim, harç ve diğer mali yükümlülüklerde yapılan vergi hataları(tahakkuksuz veya tahakkuktan fazla tahsilatlar dahil), kanunlar ve yargı kararları gereğince yapılacak terkinleri ve fazla tahsilatların iadesi ile ilgili işlemleri düzeltme fişi kuralına göre yapmaktır. Bu

⁹²⁰ (Çevrimiçi), <http://www.danistay.gov.tr>, 12.6.2010.

hükümden de anlaşılacağı üzere düzeltme konusunda yetkili makam vergi daireleridir. Düzeltme yetkisi sadece vergi dairesi uhdesindedir. Mükellefin yapabileceği tek şey kanunun tanıdığı olanaklar çerçevesinde düzeltme sürecini başlatma ve bu süreci takip etmektir. Bunun dışında hatalı işlemlere karşı düzeltme işlemlerinin yapılması anlamında herhangi bir girişimde veya tasarrufta bulunma imkanı bulunmamaktadır⁹²¹.

VUK'a göre düzeltme başvurusunun yazılı olması gerekmektedir⁹²². Düzeltme talep yazısının şekil ve içeriği hakkında bir sınırlama veya düzenleme kanunda yer almamaktadır. Bu yazı dilekçeden başka bir şey olmayan istek yazısı niteliğindedir⁹²³. Düzeltme talebindeki esaslı olmayan noksanlıkların düzeltme talebine etkisi yoktur. Düzeltmesi gereken işlemin dilekçe metninden anlaşılması yeterlidir⁹²⁴. Uygulamada düzeltme dilekçesinde, düzeltilmesi istenilen vergi veya cezanın türü, dönemi, miktarı, mükellefin adı soyadı, adresi, hesap numarası, hatanın yapıldığı belgenin tarihi, numarası, tebliğ tarihi, düzeltme konusu olay, düzeltme isteminin yasal dayanakları ile netice talep gibi bilgiler yer almaktadır. Bununla birlikte 346 Nolu VUK Genel Tebliği hükümlerine göre elektronik ortamda gönderilmesi gereken vergiler ile ilgili düzeltme beyannamelerinin gene elektronik ortamda gönderilmesi zorunluluğu getirilmiştir. Buna uyulmaması özel usulsüzlük cezasını gerektirmektedir.

⁹²¹ Nitekim kararda yer alan karşı oyda da “*Olayda da; davacı Kurum, Vergi Usul Kanununun 124 üncü maddesi uyarınca yaptığı başvuruda düzeltme ve mahsup talebinde bulunmuş; ancak, başvurusunun sonuçlandırılmasını beklemeden düzeltme ve mahsubu, sonraki aya ait muhtasar beyannamesinde, bizzat kendisi yapmıştır. Ayrıca; başvurusunun vergi sorumlularının düzeltme talebinde bulunamayacaklarına dair yazıyla reddi üzerine, şikayet başvurusunda da bulunmamıştır. İdari rejimle ve onun sonucu olarak Vergi Usul Kanunu ve diğer vergi yasalarında yapılan düzenlemeyle vergi idaresine tanınan düzeltme ve mahsup yapma yetkisinin, vergi mükellef ve sorumluları tarafından kullanılması niteliğinde bulunan bu duruma, her idare edilenin Devlet'ten olan hakkını bizzat alması sonucunu yaratmaya elverişli olduğundan, Hukuk Devleti'nde izin verilemez.*” şeklinde görüş açıklanarak durum yerinde değerlendirilmiştir(Çevrimiçi), <http://www.danistay.gov.tr>, 12.1.2011.

⁹²² Düzeltme talebinin posta aracılığıyla taahhütlü olarak yapılması da mümkündür(VUK, md.122/son). Bu durumda dilekçenin postaya verildiği tarihi düzeltme talebinin yapılma tarihi olarak kabulü gerekmektedir.

⁹²³ Öztürk, II, s.62; Candan, **Vergilendirme Yöntemleri ve Uzlaşma**, s.233.

⁹²⁴ Dolayısıyla özelge talep formu dahil verilen dilekçelerde düzeltme talebinin anlaşılması durumunda evrakın niteliğine değil içeriğine bakarak işlem yapılması açık hata hallerinin idari yollarla çözümü için getirilen düzeltme kurumuna ve hakkaniyete uygun düşecektir.

Düzeltilme başvurusunun sözlü olup olamayacağı belirsizdir. Her ne kadar VUK'un 122. maddesinde "yazı ile isteyebilirler" ifadesi yer alsada bu ifadenin geniş şekilde yorumlanarak başvuruların koşullu şekilde sözlü olarak da yapılabilmesi fikri benimsenmelidir. Buna göre mükelleflerin vergi idaresindeki düzeltilme talebine yönelik sözlü beyanı vergi idaresi personeli tarafından kayıt altına alınmalı ve bu çerçevede düzeltilme başvurusu kabul edilmelidir. Bu durumda düzeltilme sürecinin başlayabilmesi için sözlü düzeltilme talebinin tutanağa geçirilmesi gerekli ve yeterli olacaktır.

Düzeltilme talebinde bulunma tarihi, düzeltilme başvurusunun yapıldığı ve talebin kayda girdiği tarih veya dilekçenin taahhütlü olarak postaya verildiği tarihtir. Bu tarihin doğru belirlenmesi, hatalı vergilendirme işlemine karşı düzeltilme başvurusunun düzeltilme zamanaşımı süresi içinde yapılıp yapılmadığının saptanması ve zamanaşımı süresi içinde yapılmışsa dava açma süresi içinde mi ya da daha sonra mı yapıldığının saptanması açısından önem taşımaktadır. Zira ilk durumda başvuru zamanaşımı süresi içinde yapılmışsa düzeltilmenin yapılması mümkün olacak; ikinci durumda ise dava açma süresi içinde başvuru yapılmışsa bu başvurunun dava açma sürelerine etkisi tartışma konusu yapılacaktır⁹²⁵.

Vergi hatalarının düzeltilmesine, münhasıran ilgili vergi dairesi müdürü karar vermektedir. Bunun yanısıra VUK'un 4. maddesinde düzenlenmiş bulunan vergi dairelerinin görev ve yetkilerini haiz olarak faaliyete geçen vergi dairesi başkanlıklarında düzeltilme yetkisi vergi dairesi başkanına ait olup, başkan bu yetkisini ilgili grup müdürlerine ve/veya müdürlere devredebilmektedir(VUK, 120/son)⁹²⁶. Düzeltilme başvurularının reddi durumunda şikayet yoluyla GİB'e

⁹²⁵ Başka bir ifadeyle bu saptamanın önemi düzeltilme başvurusunun zamanaşımının hangi diliminde yapıldığının düzeltilme sürecine etkisi(örneğin dava açma süresi içinde yapılmış olması durumunun düzeltilme sürecine etkisi gibi) ve zımni red süresinin belirlenmesi açısından önem taşımaktadır.

⁹²⁶ Kanunun bu madde ve fıkrasına göre vergi dairesi başkanlıklarının kurulduğu yerlerde düzeltilme yetkisi vergi dairesi başkanlarına verilmektedir. Bununla birlikte 17.4.2007 tarih ve 26496 sayılı Resmi Gazetede yayımlanan 371 sıra nolu VUK Genel Tebliğinin 3. maddesine

başvuru yapılması halinde de düzeltme emrini veren GİB olsa bile düzeltme işlemini yapan vergi dairesi müdürü olmaktadır. Bunun yanı sıra mal müdürlüğüne bağlı gelir servisi bulunan yerlerde düzeltme yetkisi mal müdüründedir. Vekaleten bu görevde bulunanlar asilin bu yetkisine de sahiptirler⁹²⁷. Bu bahsedilen kişi ve kurumların dışında doğrudan veya dolaylı şekilde düzeltme yapma yetkisine sahip merci bulunmamaktadır. Bunların dışındaki organların düzeltme işlemi yapması durumunda yetki tecavüzü veya yetki gaspının ortaya çıkması söz konusu olur⁹²⁸.

Vergi dairesi personelinin uygulamalarını yönlendiren Tam Otomasyonlu Vergi Daireleri İşlem Yönergesinin 57. maddesine göre, tahakkuk fişinin düzenlenip muhasebe kayıtlarına geçirilmesinden veya ihbarnamenin mükellefe tebliğinden sonra VUK'un 117 ve 118. maddesinde yer alan vergi hatalarının ortaya çıkması durumunda vergi dairesi müdürünün kararıyla düzeltme işlemi yapılabilir. Bu konuda mevzuata bakıldığı zaman uzlaşma çözüm yolunda olduğu gibi uyuşmazlık konusu olan tutara bağlı olarak düzeltmeye yetkili merciin niteliği veya yapısında bir değişiklik olmamaktadır. Başka bir ifadeyle vergi hatalarının düzeltilmesinde hatanın tutarı ve türü açısından herhangi bir sınırlama yer almamaktadır⁹²⁹.

göre "5615 sayılı Kanununun 20 nci maddesiyle Vergi Usul Kanununun 120 nci maddesinin sonuna eklenen fıkrada, "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." hükmü yer almaktadır. Bu hüküm 16/5/2005 tarih ve 25817 sayılı Resmi Gazete'de yayımlanarak yürürlüğe giren 5345 sayılı Gelir İdaresi Başkanlığının Teşkilat ve Görevleri Hakkında Kanunun verdiği yetkiye dayanılarak kurulan vergi dairesi başkanlıklarından, Vergi Usul Kanununun 120 nci maddesinde belirtilen düzeltme ve reddiyat yetkisini haiz olanlara ilişkin düzeltme yetkisini belirlemektedir. Halihazırda Vergi Usul Kanununun 4 üncü maddesinde yazılı vergi dairesinin görev ve yetkilerini haiz olarak faaliyete geçen vergi dairesi başkanlığı, Büyük Mükellefler Vergi Dairesi Başkanlığıdır. Bu başkanlık bünyesinde düzeltme yetkisi Büyük Mükellefler Vergi Dairesi Başkanına ait olup, başkan bu yetkisini ilgili grup müdürlerine ve/veya müdürlere devredebilecektir. Diğer vergi dairesi başkanlıklarında ise düzeltme yetkisinin vergi dairesi müdürlerinde olduğu tabiidir".

⁹²⁷ Osman Saraç, "Vergi Hatalarının Düzeltilmesi ve İdari Yargı I", **Maliye ve Sigorta Yorumları**, Ekim 2004, S. 425, s.197.

⁹²⁸ VUK'a göre, belediye gelirleri ile ilgili vergi hatalarının düzeltilmesi talebi belediyelerde varidat tahakkuk müdürlüğüne, olmayan yerlerde ise hesap işleri müdürlüğüne karşı yapılmalıdır. Bu isteklerin reddedilmesi durumunda şikayet yolu ile Belediye Başkanlığına başvurulması mümkündür(VUK, md.124). İl özel idarelerinde ise başvuruların muhasebe müdürlüğüne yapılması gerekmektedir. Bu isteklerin reddi durumunda da şikayet yolu ile valiliğe başvurulması mümkündür(VUK, md.124).

⁹²⁹ MB, 27.08.1990 tarih ve 2362915-65; 60210 sayılı genel yazısı.

GİB'in talimatı üzerine veya düzeltme talebinin kabulü üzerine düzeltme yapmaya yetkili vergi dairesince yapılan düzeltme işlemleri bir idari işlem hüviyetindedir. Bu süreçte lehe ya da aleyhe düzeltme işleminin yapılmış olmasının önemi yoktur. Vergilendirme işleminde yer alan vergi hatasını onarma konusunda doğru işlemlerin yapılmaması durumunda bu işleme karşı da düzeltme başvurusunda bulunabilmek mümkün olmalıdır.

Mükellefler tek bir vergi dairesine bağlı olarak faaliyet yürütmektedirler. Mükellefin bağlı olduğu vergi dairesinin değişmesi durumunda mükellefin, bağlı olunan eski vergi dairesi ile hukuki bağlar kopmuş olmaktadır. Dolayısıyla geçmişte yapılmış vergilendirme işlemlerinde bir hatanın olması durumunda düzeltme başvurusunun yeni vergi dairesine yapılması, düzeltme işleminin de yeni vergi dairesince yapılması gerekmektedir. Pratik faydaları sebebiyle de bu böyle olmalıdır. Zira mükellefiyet ilişkisi sürekli olan kişiler açısından tüm güncel mükellef bilgileri, mahsup veya iade edilmesi gereken vergi bilgileri yeni vergi idaresindedir. Yapılması muhtemel işlemler açısından yeni vergi dairesinin daha esnek ve alternatifli hareket edebilme kabiliyeti yüksektir. Buna bağlı olarak mükellefin dikkatli hareket edip aktüel vergi dairesine düzeltme başvurusunda bulunması gerekmektedir⁹³⁰.

VUK'ta vergi dairelerinin toplu düzeltme yapıp yapamayacağı konusunda bir düzenleme bulunmamaktadır. Ancak Maliye Bakanlığının 22.4.1992 tarih ve S.2490701-15/36909 sayılı genel yazısında⁹³¹ “*Her mükellef adına ayrı ayrı düzeltme ve iade yapılması vergi dairesinin işlem sayısının artmasına ve zaman kaybına neden olacaktır. Bu nedenle, vergi sorumlularının kendilerinden fazla Gelir Vergisi kesintisi yapılan personelin ad, soyadları ve imzaları bulunan ve iadesi gereken verginin tutarını gösteren bir bordroyu ilgili vergi dairesine bir yazı ekinde verilmeleri ve iade edilecek vergi konusunda bir kişiyi mutemet tayin etmeleri*

⁹³⁰ Bu açıklamalar bağlamında resen düzeltme yapma yetkisinin yeni vergi dairesinde bulunacağı tabiidir.

⁹³¹ Genel yazı için bkz. Kızılot, **Danıştay Kararları ve Özelgeler**, s.2213-2214.

durumunda, konuya ilişkin düzeltme taleplerinin kabulü ve düzeltme işlemlerinin; Vergi Daireleri İşlem Yönergesinin 61. maddesine göre⁹³² toplu yapılması uygun görülmüştür.” ifadeleriyle belirtildiği üzere, VUK'ta düzenleme yer almasa da uygulamada vergi daireleri tarafından toplu düzeltme işleminin yapılabileceği kabul edilmiş durumdadır.

4.2. Düzeltme Fişi

Hataların düzeltilmesi belli bir şekle bağlanmıştır. Başka bir ifadeyle hatalar ancak vergi dairesi müdürünün kararı üzerine ve yapılan işlemlerin dökümünün yer aldığı düzeltme fişi düzenlenmek suretiyle düzeltilebilir ve ortadan kaldırılabilir⁹³³.

Örnek form no 2605-b nolu ve DMO basım müessesesi tarafından basılan düzeltme fişlerinde genel olarak 2 tablo yer almaktadır. Tablo 1'de mükellef bilgilerinin yanı sıra yanlış işlemler ve yanlış yapılan tahakkuk veya ihbarname bilgileri bulunmaktadır. Bunun hemen altında vergi dairesi alındısı, türü, yılı, taksidi ve varsa satış tutarı veya gecikme zammı yer almaktadır. Tablo 2'de ise doğru olarak bulunması gereken mükellef bilgileri ile tahakkuk ve ihbarname ve vergi dairesi alındısı bilgileri ve en son kısımda düzeltmenin nedeni tablosu bulunmaktadır. Ayrıca düzeltme fişinde düzeltmeye karşı dava hakkının var olduğu da yazılmaktadır⁹³⁴. Görüleceği üzere düzeltme fişine karşı dava açma hakkı vardır. Öte yandan düzeltme fişinde maddi hata yapılması durumunda yeni bir düzeltme başvurusunda bulunmak suretiyle düzeltme fişinin doğru şekilde yeniden tanzimini sağlamak mümkündür⁹³⁵.

⁹³² Md. 61: “Belli koşullarda aynı özellikteki düzeltme işlemleri toplu olarak yapılabilir. Toplu düzeltmelerin yapılması Bakanlığın iznine bağlıdır”.

⁹³³ Özyer, s.230.

⁹³⁴ Mustafa Alpaslan, “Vergi Dairesi Tarafından Mükellefe Tebliğ Edilen Düzeltme Fişinin Dava Konusu Yapılabilirliği”, **Maliye Postası**, Ağustos 2010, S. 719, s.128.

⁹³⁵ MB, 4.8.1988, 26815/2865 sayılı mukteza(Arica, IX, s.98).

Düzeltilme fiş, vergi ve ceza ihbarnamesi gibi yürütülmesi zorunlu ve mükellefin haklarına etki edici bir belgedir ve tebliği zorunludur. Bu fişler, vergi dairesi memurları tarafından düzenlenmesi üzerine ilgili servis şefi ve müdür yardımcısı tarafından uygun görülmesi halinde uygundur ibaresi yazılarak vergi dairesi müdürü tarafından imzalanmakta ve VEDOP ortamında onaylanmaktadır. Düzeltilme fişleri en az üç nüsha olarak tanzim edilmekte ve bir nüshası ilgili vergi mükellefine taahhütlü posta ile tebliğ edilmekte, diğer iki nüsha mükellefin dosyasında ve lüzumu halinde vergi dairesi muhasebe servisine verilmektedir.

Düzeltilme işleminin yapılması, tarh ya da tahakkuk kayıtlarından olması durumuna göre özellik taşımaktadır. Tarh kayıtlarında yapılan düzeltilmelerde gerekli düzeltilme işlemi yapıldıktan sonra, düzeltilme fişinin bir örneğinin mükellefe veya varsa başvuru yapan kişiye gönderilmesiyle yetinilmektedir. Tahakkuk kayıtlarından yapılan düzeltilmelerde ise henüz tahsil gerçekleşmemişse terkin işlemi yapılmaktadır⁹³⁶. Fazla vergi aynı fişe dayanılarak tahsil olunmuş ise mükellefe reddolunmakta, düzeltilme fişinin bir nüshası, reddedilecek miktarla mükellefin müracaat edeceği muhasebe ve müracaat süresi belirtilmek suretiyle mükellefe tebliğ olunmaktadır. Mükellefin tebliğ tarihinden başlayarak bir yıl içinde parasını geri almak üzere idareye başvurmaması durumunda hakkı düşmektedir(VUK, md.120)⁹³⁷. Bu konuda bir görüşe göre mücbir sebebin varlığı halinde bu sürenin mücbir sebebin geçerli olduğu süre müddetince uzaması kabul edilmelidir. Zira mücbir sebebin mükellefe hak doğurucu özellik taşıdığı durumlarda bunun kabulü hakkaniyete uygun olacaktır⁹³⁸.

⁹³⁶ Akmaç/İşler, s.50. Tam Otomasyonlu Vergi Daireleri İşlem Yönergesinin 278. maddesinde de düzeltilme fişlerinin alınması üzerine yapılacak işlemler ve muhasebeleştirilmesi yer almaktadır. Bu çerçevede ilgili servislerden alınan düzeltilme fişleri incelenerek tahakkuktan terkin mi nakden iade veya mahsup mu yapılacağı araştırılarak ay sonunda düzeltilme defterinin aylık toplamları üzerinde muhasebeleştirilme işlemleri yapılmaktadır.

⁹³⁷ Burada iade ile ilgili bir talebin beklenmesi günümüzde çok pratik ve akla uygun değildir. O sebeple iade edilmesi gereken tutarın varlığı evrak üzerinden veya VEDOP sisteminden anlaşılmalı ise düzeltilme fişinin düzenlenmesinden sonra bu tutarların mükellefin hesabına talep olmaksızın yatırılması uygun olacaktır.

⁹³⁸ Özyer, s.231.

VUK'un 120. maddesinin üçüncü fıkrasına göre “*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 düzenlemeye istinaden, gelir ve kurumlar vergisi ile ilgili fazla tahsil edilen vergilerin diğer vergi borçlarına mahsup ve iadesinin nasıl olacağı, Gelir Vergisi 252 Nolu Genel Tebliği ile belli edilmiştir⁹³⁹. Bu çerçevede; “*Fazla veya yersiz olarak vergi tahakkuk ettirilmesine neden olan vergi hatasının düzeltilmesi halinde, vergi hatası nedeniyle fazla olarak tahakkuk ettirilmiş verginin ödenmiş olması şartıyla, verginin mükellefe iadesi gerekmektedir. Vergi borçlarına mahsup talebi halinde bu talebin bir dilekçe ile vergi dairesine bildirilmesi gerekmektedir. Düzeltme işlemi ile iade işleminin aynı vergi dairesi tarafından gerçekleştirilmesi durumunda iade işlemi için dilekçe dışında ayrıca bir belge ibrazına gerek yoktur. Vergi dairelerinin farklı olması halinde hata nedeniyle fazladan tahakkuk etmiş olan verginin ödendiğini gösteren belgenin ibrazı gereklidir. Mahsubu talep edilen vergi borçları için, mükellefin vergi hatasının düzeltilmesini ilgili vergi dairesine dilekçe ile haber verdiği tarih itibarıyla mahsup işlemi yapılmış sayılır ve mahsubu talep edilen vergi borçları için bu tarihten itibaren gecikme zammı hesaplanmaz*”⁹⁴⁰.

⁹³⁹ RG,6.4.2004 tarih, S. 25425.

⁹⁴⁰ 5018 sayılı Kamu Mali Yönetimi ve Kontrol Kanunu yürürlüğe girmesinden önce nakden veya mahsuben tahsil edilerek bütçeye gelir kaydedilen paraların, fazla veya yersiz tahsil edilmesinden dolayı ilgililerine geri verilmesinde aranacak belgelere ilişkin esaslar, 1050 sayılı Muhasebe-i Umumiye Kanununun 70 ve 139. maddeleri ile 178 sayılı Kanun Hükmünde Kararnamenin 11. maddesine dayanılarak hazırlanan Devlet Harcama Belgeleri Yönetmeliğinin 52. maddesinde düzenlenmişti. Yönetmeliğin 52. maddesi “*Fazla veya yersiz tahsil edilen paraların geri verilmesinde vergi dairelerinde Düzeltme Fişi, diğer saymanlıklarda Düzeltme ve İade Belgesi ile birlikte; a) Tahsilinde alındı verilen paraların tamamı geri verildiği takdirde, alındının aslı; bulunmadığı takdirde, usulüne uygun onaylanmış örneği, b) Sorumlu sıfatıyla daire ve kurumlarca mükellef adına yatırılan paraların iadesinde, daire ve kurumun yatırılan paralara ait bilgileri içeren yazısı, ödeme belgesine bağlanması gerekir.*” şeklinde bir düzenleme ile iade koşullarını düzenlemiş durumdaydı. Ancak bugün 5018 sayılı Kanuna dayanılarak çıkarılan Merkezi Yönetim Harcama Belgeleri Yönetmeliğinde iade edilmesi gereken vergiler hakkında bilgi yer almamaktadır.

4.3. Vergi Hatalarının Düzeltilmesinde Gecikme Faizi

Anayasa Mahkemesinin 15.12.1998 tarih ve E.1997/34, K.1998/79 sayılı kararında da ortaya konulduğu üzere⁹⁴¹ “Faiz, kişi veya kurumların kullanımına terk ve tahsis edilen nakdi sermayeye karşılık sermaye sahibi lehine oluşan medeni bir “semere” veya “ivaz”dır. Ayrıca alacaklının zararını karşılama işlevi olan, edinimi taahhüdüne uygun biçimde süresinde; muaccel borcunu vadesinde ödemeyen borçlunun, bu süreden yararlanmış olma sonucu alacaklı lehine doğan nakdi bir ödentidir. Kaynağı, asıl alacağın kaynağını oluşturan, hukuki işlem, hukuki fiil veya kanundur. Asıl alacağa bağlı olarak doğan fer’i bir haktır. Doğumu ve varlığı, kural olarak asıl alacağın doğumuna ve varlığına bağlı olduğundan, asıl alacak ile birlikte sona erer”.

Vergi hukuku bağlamında faiz uygulamalarının tarihi ve yasal dayanağı çok eskiye dayanmamaktadır. Bu konuda ilk düzenleme, VUK’un, 3239 sayılı Kanunun⁹⁴² 8. maddesi ile değişik 112. maddesinde yapılmış ve faiz maddede sadece devlet yararına olacak şekilde dizayn edilmiştir⁹⁴³. Bu değişikliği takip eden süreçte anılan düzenleme hakkında “gecikme faizinin, sadece devletin vergi alacakları için söz konusu olduğu, devletin, vergileme hataları, hukuka aykırılık vb. nedenlerle haksız ya da fazla olarak tahsil ettiği vergileri yargı organı kararı gereğince ya da düzeltme yoluyla yükümlüsüne geri verirken tahsil tarihinden iade edildiği tarihe kadar geçen süre için hesaplanacak herhangi bir faiz ya da zam ile birlikte geri

⁹⁴¹ RG, 26.11.1999tarih, S. 23888.

⁹⁴² RG, 24.12.1985tarih, S. 19014

⁹⁴³ VUK’un md. 112/3. fıkrasına göre “Ayrıca ikmalen, resen veya idarece yapılan tarhiyatlarda; a) Dava konusu yapılmaksızın kesinleşen vergilere, kendi vergi kanunlarında belirtilen ve tarhiyatın ilgili bulunduğu döneme ilişkin normal vade tarihinden itibaren, son yapılan tarhiyatın tahakkuk tarihine kadar; b) Dava konusu yapılan vergilerin ödeme yapılmamış kısmına, kendi vergi kanunlarında belirtilen ve tarhiyatın ilgili bulunduğu döneme ilişkin normal vade tarihinden itibaren, yargı organı kararının tebliğ tarihine kadar; geçen süreler için 6183 sayılı Kanuna göre tespit edilen gecikme zammı oranında gecikme faizi uygulanır...Uzlaşılabilir vergilerde gecikme faizi; uzlaşılabilir vergi miktarına, (a) fıkrasında belirtilen tarihten itibaren uzlaşma tutanağının imzalandığı tarihe kadar geçen süre için uygulanır”.

ödenmesi”ni öngörmediği gerekçesiyle iptali istemiyle dava açılmıştır. Bu savla açılan davada Anayasa Mahkemesi⁹⁴⁴, “Anayasa’nın 73. maddesi herkesi “Kamu giderlerini karşılamak üzere, mali gücüne göre vergi ödemekle yükümlü” kıldığından, usulüne uygun şekilde çıkarılmış yasalarla getirilen “vergi mükellefiyeti” kabullenmek bir vatandaşlık görevidir. “Gecikme zammı” ve “Gecikme faizi” yükümlülüğü ise, belli şartlarda, vergi mükellefiyetine bağlı olarak ortaya çıkan ek bir mükellefiyettir. Bilindiği gibi faiz; ekonomik açıdan, “paranın fiati”dir. Herhangi bir kimse, kendisine ait olmayan bir parayı, hangi isim altında olursa olsun, belli bir süre kullandığında, paranın asıl sahibine “faiz” ödemek zorundadır. Çünkü paranın likidite özelliği, onun her an her türlü üretim faktörünü, mal ve hizmeti satın alabilmesine olanak verir. Daha açık bir deyişle parayı nakit olarak elinde bulunduran kimse, “bugünkü” ihtiyaçlarını karşılayabildiği gibi, piyasanın “yarına dönük” olanaklarından da yararlanabilir. Elindeki parayı başkasına veren veya kendine belli tarihte ödenmesi gereken bir miktar para olduğu halde bu parası ödenmeyen kimse ise bu imkanlardan yararlanamaz. Bu nedenle parayı kullanan kimsenin, parayı kullanmaktan vazgeçen kimseye bu kaybını ödemesi gerekir. İşte faizi doğuran temel neden budur. Bu temel neden, paranın değerini sürekli olarak kaybettiği enflasyon dönemlerinde ayrı bir önem kazanır. Dönem başında, kullanmaktan vazgeçilen ya da hak edildiği halde alınamayan bir miktar paranın satınalma gücü; dönem sonunda; enflasyon oranında azalmış olacaktır. Bu durumda dönem sonunda paranın asıl sahibine ödenmesi gereken faiz; sadece belli bir dönem için yapılan fedakarlığın karşılığından ibaret olmayacak, aynı zamanda sözkonusu dönemde paranın satınalma gücündeki kaybı da karşılayacak miktarda olacaktır. Teknik deyişle, hem para sahibinin tasarrufta bulunmasının bedeli ödenecek, hem de paranın satınalma gücü korunacaktır.” çerçevesinde görüşünü açıklayarak yapılan düzenlemenin sosyal devlet, hukuk devleti ve eşitlik ilkesi ile bağdaştığına karar vermiştir. Mahkeme verdiği kararda faizin niteliğinden

⁹⁴⁴ AYM’nin 27.9.1988 tarih ve E.1988/8, K.1988/27 sayılı kararı(RG, 26.12.1988 tarih, S.20031).

hareketle bir değerlendirme yaparak ek mükellefiyetin uygulanabileceğine hükmetmiştir.

Anayasa Mahkemesi, mükellefin faizden yararlandırılmamasının devlet yararına ayrıcalık doğurduğuna yönelik iddialara karşılık *“Çağdaş toplum düzeninde, devlet tüzelkişiliğine, gerçek kişilere verilmeyen üç temel yetki verilmiştir. Bunlar vergi salma yetkisi, zor kullanma yetkisi ve para basma yetkisidir. Bu üç yetki sayesinde “devlet egemenliği” veya “devletin üstün iradesi” gerçekleşmektedir. Toplumsal yaşamı; adalet ve istikrar içinde mümkün kılan unsur, devletin bu üstün iradesidir. Vatandaşlara yüklenen çeşitli yükümlülüklerin devlet tüzelkişiliğine de aynen yüklenmesini istemek, yukarıda açıklanan nedenlerle eşitlik ilkesi ile bağdaşmadığı gibi; toplumsal yaşamın adalet ve istikrar içinde devamını mümkün kılan “devlet” kavramının üstün anlamı ile de bağdaşmaz.”* şeklinde görüşünü açıklayarak bu durumun Anayasaya aykırı olmadığı istikametinde katı ve dar bir yaklaşım ortaya koymuştur.

Devletin uğradığı gelir kaybını telafi için getirilen ve yukarıda yer verilen düzenlemeye karşılık mükelleflerin uğradıkları gelir kaybını telafi etmeye yönelik ilk düzenleme 1998 yılında ve 4369 sayılı Kanunla yapılmıştır. VUK’un 112. maddesine 4369 sayılı Kanunun 2. maddesi ile eklenen ve 1.1.1999 tarihinde yürürlüğe giren 4. fıkraya göre *“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 red ve iadesi gereken vergi ile birlikte mükellefe ödenir”*⁹⁴⁵.

⁹⁴⁵

4369 sayılı Kanun ile yapılan bu düzenleme, çeşitli açılardan tartışmaya açık bazı hükümlere ve buna bağlı olarak sonuçlara sahipti. Birincisi mükellefin lehine yapılan resen düzeltme işlemleri açısından gecikme faizinin uygulanabilmesi olanaksız durumdaydı. Çünkü kanuna göre gecikme faizine, mükellef tarafından tamamlanması gereken bilgi ve belgelerin tamamlandığı tarihi takip eden üç ay içinde iade işleminin yapılmaması halinde, bu tutarlara

Bu fıkraya göre fazla veya yersiz tahsil edilen veya vergi kanunları uyarınca iadesi gereken vergilerin idarece iadesinde, bilgi ve belgelerin mükellef tarafından tamamlanmasından sonra iade edilmesi gereken vergilerin üç ay içinde iade edilmemesi durumunda, tecil faizi oranında faiz ödenmesi öngörülmekte, bu şekilde ödenecek faiz için kanunda ayrıca bir başvuru şartı öngörülmemekteydi. Başka bir deyişle mükellefin bir başvuruda bulunmaması halinde dahi üç aylık sürenin sonundan itibaren, ödemedeki gecikme nedeniyle faiz hesabının idareye düşen yasal bir zorunluluk olduğu kabul edilmekteydi⁹⁴⁶. Bugün de vergi hatalarının düzeltilmesi durumunda mükellef lehine VUK,'un md. 112/4. fıkrasına göre gecikme faizi tahakkuk etmektedir. Ancak yukarıda yer verilen hükümler 6322 sayılı Kanununun 14. maddesiyle değiştirilmiştir⁹⁴⁷.

Gecikme faizi hakkında bugüne kadar iki temel konu üzerinde tartışma yapılmıştır. Birinci temel konu idare aleyhine yapılan hatalı işlemlerde idare lehine faize hükmedilip hükmedilmeyeceği; ikinci temel konu ise idare lehine yapılan hatalı işlemlerde mükellefin lehine faize hükmedilip hükmedilmeyeceği ile ilgilidir. Danıştayın bu konuya bugüne kadar genel olarak farklı yönde ve farklı yorumlarla, kimi zaman oybirliği ile kimi zaman oyçokluğu ile karar alarak yaklaştığı görülmüştür. Bu sebeple verilen kararlarda istikrar bulunmamaktadır.

üç aylık sürenin sonundan itibaren düzeltme fişinin mükellefe tebliğ edildiği tarihe kadar geçen süre için hak kazanılmaktaydı. Resen düzeltme durumunda, idarece düzeltme işlemi yapılmakta ve düzeltme fişi tebliğ edildiğinden mükellefin iade için bilgi ve belgelerini toplaması düzeltme fişinin tebliğinden sonraki bir döneme kalmış olmaktadır. Dolayısıyla resen mükellef lehine yapılan düzeltme işleminde kanuna göre faize hükmedilmesi olanaksız olmaktadır. Bunun yanı sıra VUK'un 120. maddesinde yer alan, mükellefin düzeltme fişinin tebliği tarihinden itibaren bir yıl içinde parasını geri almak üzere başvuruda bulunduğu hallerde idarenin yapacağı geç ödemenin ne herhangi bir nihai süresi ne de herhangi bir yaptırımını öngörülmüş durumdaydı(Benzer yönde bkz. Taşkan, **Düzeltilme**,s. 134). Bir başka nokta öngörülen üç aylık sürenin uzun oluşuydu. Bu sürenin idarenin süratli hareket edebilmesi için daha aşağılara çekilmesi gerekmektedir. Ayrıca faizin hesaplanacağı zaman dilimi de sorunluydu. Zira mükellef lehine gecikme faizine, mükellefin gelirinden mahrum olduğu süreden itibaren değil, düzeltme başvurusunu takiben 3 ay içinde iade yapılmaması halinde hükmedilmekteydi. Son olarak faiz oranı hakkındaki yükümlü ile vergi dairesi arasında simetri bulunmamaktaydı. Devletin alacaklı olduğu durumlarda daha yüksek orana sahip olan gecikme zammı oranında faiz, devletin iade mükellefiyeti olduğu durumlarda ise tecil faizi uygulanmaktaydı. Bkz. Güneş/Şirin, s.140.

⁹⁴⁶ Danıştay 7. D'nin 29.3.2006 tarih ve E. 2004/745, K.2006/1027 sayılı kararı(Çevrimiçi), <http://www.danistay.gov.tr>, 25.3.2011.

⁹⁴⁷ Yürürlük tarihi 15.6.2012'dir.

4.3.1. İdare Lehine Gecikme Faizi

İdare lehine gecikme faizine hükmedilmesini düzenleyen temel metin VUK'un 112. maddesidir. Maddenin 3. fıkrasına göre “Ayrıca ikmalen, re'sen veya idarece yapılan tarhiyatlarda: a) Dava konusu yapılmaksızın kesinleşen vergilere, kendi vergi kanunlarında belirtilen ve tarhiyatın ilgili bulunduğu döneme ilişkin normal vade tarihinden itibaren, son yapılan tarhiyatın tahakkuk tarihine kadar; b) Dava konusu yapılan vergilerin ödeme yapılmamış kısmına, kendi vergi kanunlarında belirtilen ve tarhiyatın ilgili bulunduğu döneme ilişkin normal vade tarihinden itibaren, yargı organı kararının tebliğ tarihine kadar;geçen süreler için 6183 sayılı Kanuna göre tespit edilen gecikme zammı oranında gecikme faizi uygulanır. Gecikme faizi de aynı süre içinde ödenir. Gecikme faizinin hesaplanmasında ay kesirleri nazara alınmaz”. Bu düzenleme ile hangi tür tarhiyatlar için ve hangi süreler zarfında gecikme faizinin hesaplanacağı kayıt altına alınmış durumdadır.

İdare lehine hükmedilecek gecikme faizi ile ilgili Danıştay daireleri, idarenin kusurlu olup olmamasına göre farklı kararlar verebilmektedir. Danıştay bazı kararlarında idarenin kusurlu olması durumunda hakkaniyet gereğince mükellef aleyhine faize hükmedilmemesi gerektiğine⁹⁴⁸ hükmederken⁹⁴⁹, bazı Danıştay

⁹⁴⁸ Örneğin Danıştay 9. D'nin 25.11.2008 tarih ve E.2007/3682, K.2008/5592 sayılı kararında “...davacıya tebliğ edilen düzeltme fişinin iptali istemiyle açılan davayı reddeden Vergi Mahkemesi kararının davalı idarenin kendi hatasından oluşan faiz kaybının talep edilmesinin hukuka aykırı olduğu iddiası ile bozulması istemiyle temyizden Danıştay'a gelindiği anlaşılmaktadır. Olayda her ne kadar 5 yıllık zamanaşımı süresi içinde davalı idarece hatalı işlem her zaman geri alınabilecek ise de davacının 4811 Sayılı Kanun hükümlerinden yararlandırılmaması gerekirken sehven taksitlendirme yapılmış olduğu ve davalı idarenin, davacının 4811 sayılı Kanundan yararlandırılması yönündeki kendi kusurlu işlemi üzerine gecikme zammının doğmasına sebebiyet verdiği dikkate alındığında, davacının gecikme zammından sorumlu tutulması hakkaniyete uygun olmayacağından dava konusu düzeltme fişinin iptali gerekirken yazılı gerekçeyle davayı reddeden mahkeme kararında isabet bulunmamaktadır.” denilmek suretiyle idarenin kendi kusurlu işlemi üzerine gecikme zammının doğmasına sebebiyet verildiği anlaşıldığından, davacının gecikme zammından sorumlu tutulmasının hakkaniyete uygun olmayacağına karar verilmiştir(Çevrimiçi), <http://www.danistay.gov.tr>, 25.3.2011. Bu kararda esasında gecikme zammından söz

kararlarında faizin ceza niteliği taşımaması sebebiyle idare lehine faize hükmedilmesi için kusurun önem taşımadığına, önemli olan şeyin devletin uğradığı kaybın telafisi olduğuna hükmetmektedir⁹⁵⁰.

Danıştay, bazı hukuka aykırı veya hatalı işlemlerin bulunması durumunda da idare lehine faize hükmedilip hükmedilemeyeceği konusunda tereddütlüdür. Bu konuda bazı Danıştay kararlarında idare lehine faize hükmedilmesi gerektiği kabul edilmekte iken⁹⁵¹ bazı kararlarında VUK'un 112. maddesine göre idare lehine

edilmektedir. Ancak niteliği ve amaçladığı şey itibariyle gecikme faizi ile aynı işleve sahip olan gecikme zammı ile ilgili Danıştay tarafından verilen bu karar yargının bakış açısını ortaya koyması amacıyla buraya alınmıştır.

⁹⁴⁹ Bu noktada belki şu hususun tartışılması gündeme gelebilir; VUK'un 369. maddesine göre yetkili makamlarca mükellefe yanlış izahat verilmesi durumunda gecikme faizi kesilmemektedir. Burada temel önerme, idarenin kusurlu olduğu durumlarda faiz talep edememesidir. Bu düzenleme ile idare bir açıdan kusurunun olması durumunda ekonomik anlamda hak ettiği faizden vazgeçmiş olmaktadır. Amaçlanan şey idarenin kusuru ve hatalı tasarrufları sonrasında mükellefin mağdur edilmemesidir. Buradan hareketle idarece yapılan hatalı işlemler sebebiyle mahrum kaldığı vergi gelirinden de faiz talep edememesi gerekmektedir. Sonuç itibariyle kanun koyucu nasıl ki alman özelgeye uygun hareket edilmesi durumunda mükelleften gecikme faizi alınmaması gerektiğini öngörmektedir, aynı şekilde hatalı vergilendirme işlemi idarenin yaptığı durumlarda, idarenin denetim anlamında gerekli özeni göstermediği durumlarda veya idarenin mükellef tarafından yapılan açık ve mutlak vergi hatasını saptayıp mükellefi uyarılmaması(vergi gibi çok spesifik, çok katmanlı bir alanda idareden bunu beklemek mükellefler için hak görülmelidir) gibi durumlarda mükelleften gecikme faizinin alınmaması anlayışı kabul edilmelidir.

⁹⁵⁰ Danıştay 7. D'nin 26.10.2005 tarih ve E.2002/105, K.2005/2575 sayılı kararında, gecikme faizi veya gecikme zammı ceza niteliği taşımadığından, ilgilinin kusurunun bulunup bulunmadığının incelenemeyeceğine, devlete ait paranın mükellefi tarafından kullanılması sonucu, enflasyonun üzerinde veya en az o oranda sağlanan yararın asıl sahibi olan Devlete geri verilmesi niteliğinde olduğuna, bu şekilde kamu borçlusundan tahsil edilen faiz veya gecikme zammının, ceza niteliği taşımadığından tahsilinin, borçlunun kusurlu iradesine bağlanamayacağına karar verilmiştir(Çevrimiçi), <http://www.danistay.gov.tr>, 25.3.2011. Benzer yönde Danıştay 7. D'nin 20.10.2008 tarih ve E.2007/4573, K.2008/4080 sayılı kararı(Çevrimiçi), <http://www.danistay.gov.tr>, 25.3.2011.

⁹⁵¹ VDDK'nın 30.3.2007 tarih ve E.2006/346, K.2007/126 sayılı kararında, ilk derece mahkemesinin ikmalen, resen veya idarece tarh edilmiş vergiler için gecikme faizi hesaplanacağına açık olduğu, düzeltme beyannamesi üzerine tahakkuk ettirilen vergilere gecikme faizi uygulanmasına olanak bulunmadığı, bu sebeple tahakkuk ettirilen gecikme faizinin kaldırılması gerektiği yönündeki ısrar kararı oyçokluğu ile bozulmuş ve beyanname verme süresi geçtikten sonra verilen düzeltme beyannamesi ile süresinde verilen beyanname beyan edilen matraha ek matrah beyan eden davacı adına, VUK'un 30. maddesinin 4. fıkrası uyarınca yapılan tarhiyat nedeniyle, aynı kanunun 112. maddesine göre gecikme faizi hesaplanmasında hukuka aykırılık bulunmadığına hükmedilmiştir(Çevrimiçi), <http://www.danistay.gov.tr>, 25.3.2011. Benzer yönde bkz. Danıştay 4. D'nin 21.4.2008 tarih ve E.2007/435, K.2008/1434 sayılı kararı(Çevrimiçi), <http://www.danistay.gov.tr>, 25.3.2011; Danıştay 4. D'nin 2.2.2006 tarih ve E.2005/771, K.2006/87 sayılı kararı(Çevrimiçi), <http://www.danistay.gov.tr>, 25.3.2011.

gecikme faizine ancak resen, ikmalen veya idarece tarhiyatlarda hükmedilebileceği hüküm altına alındığından kıyas yoluyla ve verginin yasallığı ilkesine aykırı şekilde bu tarhiyatlar dışındaki diğer tarhiyat ve işlemler için gecikme faizine hükmedilemeyeceği kabul edilmektedir⁹⁵². Açık hatalı işlemlerin yapıldığı hallerde mükellefin başvurusu üzerine veya resen düzeltmenin yapılması durumunda idare lehine faize hükmedilmemesi gerektiği düşünülmelidir. Hernekadar faizin anlamı gelirden yoksun kalınan süre müddetince uğranılan kaybın telafisi ise de idare lehine gecikme faizini düzenleyen VUK,md. 112/3'ün deyimsel yorumu ile yetinilmesi, bu çerçevede “faiz gelirden mahrum kalınan sürenin yaptırımıdır” mantığıyla hareket edip hakkaniyet faktörünün idare lehine ileri sürülememesi gerekmektedir. Bu sebeple düzeltme yoluyla yapılacak işlemlerin konusu resen, ikmalen ve idarece tarhiyat türlerinden birisine girmediğinden ötürü bu hallerde idare lehine faize hükmedilmemesi yerinde olacaktır.

4.3.2. Mükellef Lehine Gecikme Faizi

Genel olarak mükellef lehine uygulanacak gecikme faizi konusunda bugüne kadar Danıştay dairelerinin görüşü farklı şekillerde olagelmıştır. Örneğin VDDK'nın

⁹⁵² Danıştay 3. D'nin 2.12.2005 tarih ve E.2005/391, K.2005/2639 sayılı kararında “19.4.2004 tarihinde verdiği ek beyanname ile kanuni süresinde verdiği beyanname beyan ettiği gelir vergisi matrahına ek olarak beyan ettiği matrah üzerinden vergi tahakkuk ettirilen davacı adına ikmalen, resen veya idarece yapılmış bir tarhiyat söz konusu olmadığından, Vergi Usul Kanunu'nun 112'nci maddesi uyarınca gecikme faizi tahakkuk ettirilmesine olanak bulunmadığı...” vurgulanmıştır(Çevrimiçi), <http://www.danistay.gov.tr>, 25.3.2011. Aynı yönde VDDK'nın 11.6.1999, E.1998/388, K.1999/348 sayılı kararında da “Dava konusu olayda, ikmalen resen ve idarece yapılmış bir tarhiyat söz konusu olmayıp, davacı şirketin yatırım teşvik belgesi kapsamında inşa ettirdiği fabrika binasının bitmesi ve şirket adına tapuda tescilinin yapılması için verilen harç beyannamesinde bildirilen değer üzerinden önceden muaf olduğu görüşüyle alınmayan harcın, muafiyetten yararlanılmayacağına anlaşılması üzerine tahakkuk ettirildiği anlaşılmaktadır. İkmalen resen veya idarece salınmayan tapu harcı üzerinden hesaplanan gecikme faizine karşı açılan davanın reddi yolundaki ısrar kararında yasaya uygunluk görülmemiştir.” denilerek ikmalen, resen veya idarece salınmamış tapu harcı üzerinden gecikme faizinin hesaplanamayacağına karar verilmiştir(Çevrimiçi), <http://www.danistay.gov.tr>, 25.3.2011. Benzer yönde Danıştay 4. D'nin 25.6.1998 tarih ve E.1998/698, K.1998/2783 sayılı kararı(Çevrimiçi), <http://www.danistay.gov.tr>, 25.3.2011; Danıştay 9. D'nin 23.3.1995 tarih ve E.1994/4194, K.1995/636 sayılı kararı(Çevrimiçi), <http://www.danistay.gov.tr>, 25.3.2011; Danıştay 9. D'nin 7.11.1996 tarih ve E.1996/99, K.1996/3505 sayılı kararı(Çevrimiçi), <http://www.kazanci.com>,20.5.2010.

18.10.2006 tarih ve E.2006/87, K.2006/287 sayılı oyçokluğu ile verdiği kararda, 3 farklı görüş ortaya çıkmış ve sonuç olarak yersiz tahsil edilen taşıt alım vergisinin VUK'un md. 112/4. fıkrası uyarınca faiziyle iadesi gerektiğine hükmedilerek, VUK'un md. 112/4. fıkrasında yer alan hükmün yargı kararına göre iade edilecek vergilerde de uygulanabileceği kabul edilmiştir⁹⁵³. Kurul kararına gerekçede karşı olan karşı oy görüşünde⁹⁵⁴, faize hükmedilmesi ile VUK'un md. 112/4. Fıkrasının

⁹⁵³ (Çevrimiçi), <http://www.danistay.gov.tr>, 12.1.2011. “*Vergi Usul Kanununun 112 nci maddesinin 4 üncü fıkrasına göre, fazla veya yersiz olarak tahsil edilen vergilerin mükellef tarafından tamamlanması gereken bilgi ve belgelerin tamamlandığı tarihi takip eden üç ay içinde iadesi ve bu sürenin sonundan itibaren düzeltme fişinin mükellefe tebliğ edildiği tarihe kadar geçen süre için kanunda öngörülen şekilde faiz hesaplanarak iadesi gereken vergi ile birlikte ödenmesi gerekmekte olup...anılan madde hükmünün davacı hakkında uygulanması gerekmektedir. Bu durumda, ihtirazi kayıtlı yapılan ödeme tarihinden sonraki üç ayın sonundan itibaren Vergi Usul Kanununun 112 nci maddesinin 4 üncü fıkrasına göre hesaplanacak faizin tahsil edilmiş vergi ile birlikte davacıya iadesi gerektiğinden, aksi yolda verilen direnme kararında hukuka uygunluk görülmemiştir*”.

⁹⁵⁴ “*Mahkeme ile uzman Daire arasındaki uyumsuzluk, hukuka aykırılığı sebebiyle yargı yerince iptal olunan vergilendirme işlemine dayanılarak tahsil olunan verginin geri verilmesi sırasında, tahsil edildiği tarihten geri verileceği tarihe kadar faiz hesaplanmasının, bir yasa hükmü olmaksızın olanaklı bulunup bulunmadığına ilişkindir...“İdari Rejimi” kabul eden Hukuk Sistemimizde, idarenin hukuka aykırı işlem ve eylemlerinden dolayı idare edilenlerin uğrayacakları her türlü zararın tazmini için, 2577 sayılı İdari Yargılama Usulü Kanununun 12 ve 13'üncü maddeleri uyarınca açılacak idari davada, “idarenin sorumluluğu” ile ilgili kurallara dayanılması yeterlidir. İdari Yargı, idare edilenlerin söz konusu zararlarının tazminine hükmederken, kusurlu ve kusursuz sorumluluk ilkelerinden oluşan bu kurallar dışında, herhangi bir açık yasa hükmüne dayanmak zorunda değildir. Esasen; hukuk devletlerinde, açıklanan nitelikteki zararların faiz ya da başka bir ad altında ödenecek tazminatla karşılanabilmesi için, açık yasa hükmü aranması da düşünülemez. Aksine anlayış; Devletin ve ona bağlı idarenin eylem ve işlemlerinden doğan her türlü zararın tazmini için de, açık yasa hükmü aranması sonucuna götürür ki; böyle bir anlayış, İç Hukukumuzda, Anayasanın 125'inci maddesinin son fıkrasında yer alan, “İdare, kendi eylem ve işlemlerinden doğan zararı ödemekle yükümlüdür.” amir hükmü ile bağdaştırılamaz...İdarenin hukuka aykırı işlem ve eylemlerinin hizmet kusuru oluşturacağı ve bu işlem ve eylemlerden doğan zararların, idare tarafından, kusurlu sorumluluk esaslarına göre tazmin edileceği, Danıştay'ın öteden beri istikrarlı biçimde uygulana gelen içtihadıdır. Vergi idareleri de, kuruluş, görev ve yetkileri bakımından birer kamu idaresidir. Anılan içtihad karşısında, hizmet kusuru oluşturacak hukuka aykırı vergilendirme işlemlerinden vergi mükellefleri için doğan zararların, işlemi yapan vergi idaresi tarafından karşılanması, açıklanan anayasal kuralın ve Hukuk Devleti İlkesinin gereğidir...Vergi İdaresince bu şekilde gerçekleştirilen hukuka aykırılık, yukarıda açıklandığı üzere bir hizmet kusurudur. Dolayısıyla; davalı İdarenin, hukuka aykırı vergilendirme ve tahsil işlemleriyle davacıya vermiş olduğu maddi zararı karşılaması zorunludur...Gecikme faizinin ilgili dönemlerde miktarını belirleyen zarar, hukuka aykırı olarak yapılan vergi tahsilatlarında, aynen mükellef için de söz konusudur. O halde; hukuka aykırı olarak tahsil edilen vergiler dolayısıyla vergi idareleri tarafından mükelleflere ödenecek maddi tazminatın miktarının, davadaki istem de gözetilerek, anılan gecikme faizinin oranına göre, hukuka aykırı olarak tahsil edilen verginin Devlet Hazinesinde kaldığı süre için hesaplanacak miktar kadar olması da, Anayasada öngörülen eşitlik ve adalet ilkelerinin gereğidir. Açıklanan bu nedenlerle; Anayasanın 125'inci maddesi ile İdari Hukukunun idarenin sorumluluğuna ilişkin ilkelerine aykırılığı*

bağlantılı olmadığı, idarenin mali sorumluluğu çerçevesinde tahsil edilen verginin devlet hazinesinde kaldığı müddetçe gecikme faizi oranına göre zaten mükellefe iade edilmesi gerektiği ileri sürülmüştür⁹⁵⁵. Kurul kararında esasta verilen karşı oy görüşünde ise⁹⁵⁶, VUK'un md. 112/4. fıkrasının uygulama alanının sınırlı olduğu, sadece mükelleflerden haksız veya yersiz alınan veyahut vergi kanunları uyarınca iadesi gereken durumların varlığı halinde uygulanabileceği ileri sürülmüştür⁹⁵⁷.

açık bulunan direnme kararının, bu gerekçe ile bozulması gerektiği oyu ile, Vergi Usul Kanununun 112'nci maddesinin, olayla ilgili bulunmayan, 4'üncü fıkrası hükmüne dayanılarak bozulması yolundaki kararın gerekçesine katılmıyoruz".(Çevrimiçi), <http://www.danistay.gov.tr>, 12.1.2011.

⁹⁵⁵ Karşı oyda ileri sürülen düşüncelerin dayanağı Danıştay 7. D'nin 24.2.2005 tarih ve E. 2001/1208, K.2005/239 sayılı kararıdır. Diğer ifadeyle VDDK kararı, Danıştay 7. Dairesinin temyizi üzerine verilen karardır(Çevrimiçi), <http://www.danistay.gov.tr>, 12.1.2011. Benzer yönde bkz. Danıştay 3. D'nin 24.11.2005 tarih ve E. 2005/963, K.2005/2261 sayılı kararı(Çevrimiçi), <http://www.danistay.gov.tr>, 12.1.2011. .

⁹⁵⁶ *"Vergi Usul Kanununun 112. maddesinin dördüncü bendinde belirtilen düzenlemenin yargısal başvuruya konu yapılmış işlemler hakkında verilen yargı kararları uyarınca yapılması gereken iadelerle hiçbir ilgisi bulunmadığı; 4369 sayılı Yasa ile yapılan bu düzenlemeyi içeren tasarrufların, Plan ve Bütçe Komisyonu ile TBMM Genel Kuruluna sunulduğu sırasında bu düzenlemenin; mahkeme kararları uyarınca yapılacak iadelerle bir irtibatının bulunmadığı, kesinleşen kararlar üzerine idarelerce yapılacak vergi iadelerinin 2577 sayılı Yasanın 28 inci maddesi uyarınca yapılacağı belirtilmek suretiyle, vergi yargısına intikal ettirilmeyip, yükümlülerden haksız veya yersiz alındığı yahut vergi yasaları uyarınca iadesi gerektiği için yapılacak vergi iadelerini kapsamak üzere öngörüldüğü gerekçesinde de açıkça ifade edilen 112'nci maddenin (4) işaretli bendinin, yasa yapıcının amacı dışında yorumlanarak uygulanması, yorum sınırlarının aşılması sonucunu doğurmuştur. İncelenen davanın konusu, tazmin borcu doğurabilecek olan bir miktar paranın tasarrufundan yoksun bırakılmaktan dolayı bir tazminat isteğine de ilişkin değildir. Dava, taşıt alım vergisini çekince ile ödeyerek, tahakkuk eden bu vergiye karşı açılan davada verilen tahakkukun kaldırılması yolundaki karar gereğince iadesi gereken verginin yasal faizi ile birlikte ödenmesine karar verilmesi istemiyle açılmıştır. Vergi mahkemesince verilen tahakkukun kaldırılması yolundaki karar, 2577 sayılı Yasanın 28 inci maddesi ve Anayasadan dolayı yerine getirilmesinden kaçınılamayacak yargı kararıdır. Bu karar gereğinin yerine getirilmesi için vergi idaresine hiçbir başka belge ibrazı gerekmediği gibi vergi idaresine üç ay gibi bir süre tanınması da söz konusu edilemez".(Çevrimiçi), <http://www.danistay.gov.tr>, 12.1.2011. Yukarıda yer verilen karardan yaklaşık 3 ay sonra burada alıntılanan karşı oy görüşüne benzer yönde verilen karar için bkz. VDDK'nın 26.1.2007 tarih ve E.2006/182, K.2007/3 sayılı kararı(Çevrimiçi), <http://www.danistay.gov.tr>, 12.1.2011.*

⁹⁵⁷ Danıştay 4. D'nin 6.11.2001 tarih ve E.2000/3101, K. 2001/4120 sayılı kararında VUK'un 112. maddesinin 4. fıkrasına göre mükelleflere faiz ödenmesi, ancak tereddüt edilmeyen açık ve mutlak bir vergi hatasından dolayı, vergi idaresince resen ya da mükelleflerce verilen düzeltme dilekçeleri üzerine düzeltme fişi ile iade edilen vergiler için mümkün olacağına, dava konusu yapılan vergilerin vergi mahkemesince iade edilmesine karar verilmesi halinde gecikme faizine karar verilmesine olanak bulunmadığına hükmedilmiştir.(Çevrimiçi), <http://www.danistay.gov.tr>, 12.1.2011. Danıştay 3. D'nin 2.12.2008 tarih ve E.2007/1279, K.2008/3820 sayılı kararına göre *"Danıştay veya vergi mahkemeleri tarafından yükümlülere iadesine karar verilen vergilere, yükümlü lehine kanuni faiz uygulamasını öngören herhangi bir düzenleme, gerek vergi kanunlarında gerekse 2577 sayılı İdari Yargılama Usulü Kanununda yer almamaktadır. 2577 sayılı Yasanın 28'inci maddesinin 6'ncı fıkrasında yer*

Görüleceği üzere kararda yer alan üç farklı görüş, kamuoyu gündemine gecikme faizi konusunda iki temel sorunu taşımış olmaktadır. Bu sorunlardan birincisi gecikme faizinin uygulanacağı hallerde gecikme faizinin kurucu unsurlarının ne olduğu ve nasıl uygulanacağı sorunu; diğeri ise VUK'un md.112/4. fıkrasında mükellef lehine öngörölmüş olan faiz hükmünün yargı kararı çerçevesinde iadesi gereken durumlarda da kullanılıp kullanılmayağı ve bu çerçevede İYUK, md. 28/6'da öngörölmüş olan gecikme faizinin mahiyetinin ne olduğudur. Bu noktada şunu belirtmek gerekir ki, şimdiye kadar yasal değışiklikler ve uygulama, yargı kararlarına göre veya yargının hamleleri üzerine şekillenegelemiştir.

Yukarıda da yer verildiği üzere VUK'un md. 112/4. fıkrasının uygulama alanı ve kapsamı ile ilgili farklı kararlar verilmiştir. Bu farklı kararların sonucunda ilgili kanun hükmü, Aydın Bölge İdare Mahkemesi tarafından Anayasa Mahkemesine taşınmıştır. Bölge İdare Mahkemesi, gerekçesini hukuk devleti, kanun önünde eşitlik ve mülkiyet hakkına dayandırdığı başvurusunda; mahkeme kararıyla hukuka aykırılığı ortaya konulan vergilerin haksız tahsil edilen vergi olduğu ancak bu durumda idarenin, yargı kararına göre tahsil edilen vergi için faiz alabildiği halde bu konuda iade edilmesi gereken vergilere faiz öngörölmediğini, bazı mahkeme kararlarında faiz taleplerinin, her durumda VUK, md. 112/4. fıkrasıyla irtibatlandırıldığını ve kanunda bu yönde düzenleme olmadığı için talebin reddedildiğini, yapılan iadelerde 3 aydan sonrası için faiz uygulanmasının eşitliğe aykırı olduğunu, bu bağlamda mükellefin haksız yere ödediği verginin yargı kararıyla saptanması halinde aynen devlete ödenen gibi vatandaşa da yoksun kaldığı dönemler için aynı oranda ve miktarda bir bedelin ödenmesinin mülkiyet hakkının korunması ilkesine uygun olacağını, ekonomik varlıkta enflasyon sebebiyle yaşanan

alan; tazminat ve vergi davalarında kararın idareye tebliğinden itibaren infazın gecikmesi sebebiyle idarece kanuni gecikme faizi ödeneceği kuralı, davadan sonraki aşamaya ilişkindir".(Çevrimiçi), <http://www.danistay.gov.tr>, 12.1.2011. Benzer yönde verilen diğer kararlar için bkz. Danıştay 7. D'nin 11.10.1999 tarih ve E. 1997/5072ve K. 1999/3272 sayılı kararı(Çevrimiçi), <http://www.danistay.gov.tr>, 12.1.2011; Danıştay 7. D'nin 29.3.2006 tarih ve E. 2004/745, K.2006/1027 sayılı kararı(Çevrimiçi), <http://www.danistay.gov.tr>, 12.1.2011; Danıştay 3. D'nin 3.2.2005 tarih ve E.2004/912, K.2005/295 sayılı kararı(Çevrimiçi), <http://www.danistay.gov.tr>, 12.1.2011.

azalmanın ve mülkiyet hakkında meydana gelen zararın faizle telafi edilebileceğini, dolayısıyla mükellefe haksız tahsilden sonra iade edilen vergiye faiz işletilmemesinin veya vade tarihinden sonraki dönemlerde işletilmesinin kişi aleyhine mülkiyet hakkının ihlali sonucunu doğuracağını ileri sürmüştür.

Bu başvuru üzerine Anayasa Mahkemesiverdiği kararda⁹⁵⁸, “İtiraz konusu kural, kamu kurumları ile kişiler arasında kamu idarelerinin kamu gücüne dayalı yetkilerini kullanırken hatalı işlemleri nedeni ile oluşan alacaklı-borçlu ilişkilerinin borçlu olan kamu kurumları lehine bozulmasına sebebiyet vermektedir. Bunun yanında kamu kurumlarının borcunu ödemesini geciktirmede teşvik edici olmakta ve vatandaşların devlete olan güvenini sarsmaktadır. Vergi, devletin vatandaşlardan kamu gücüne dayalı ve karşılıksız tahsil ettiği bedel olsa da idarece yapılmış olan vergi tahsilatının fazla veya yersiz olduğu tespit edildikten sonra bu tahsilat, mükellefler için bir “alacak” haline gelmektedir. Alacak hakkı mülkiyet hakkı kapsamında kişilerin temel haklarından. Kişiler yanlış veya yersiz vergi tahsilatı nedeni ile belli bir süre mülkiyetlerinde olması gereken bir meblağdan kullanma, tasarruf etme ve harcama şeklinde yararlanma imkanından mahrum kalmaktadırlar. Bu süre zarfında enflasyon nedeni ile paranın değerinde oluşan aşınma ile mülkiyetin gerçek değeri azaldığı gibi bu mülkiyetin tasarruf veya yatırım aracı olarak getirisinden yararlanmak imkanı da bulunmamaktadır. Bu şekilde kişiler mülkiyet haklarından mahrum edilerek haksızlığa uğratılmaktadır. İtiraz konusu düzenleme ile devlet fazla veya yersiz yapılmış tahsilatlar ile hazinesinde tuttuğu meblağı kişilere iade ederken üzerinden uzun zaman geçmiş olsa bile talep tarihinden üç ay sonra başlamak üzere işleyecek faizi ödemektedir. Düzenleme ile elde edilen kamu yararı kamu için öncelikli, genel menfaatleri koruyan, kamu hizmetlerinin sürdürülmesi için zorunlu bir durum arz etmemekte, sadece devlete başkasının mülkü üzerinde sebepsiz ve karşılıksız biçimde tasarruf etme hakkını vermektedir. Fazla veya yersiz tahsil edilen vergilerin iadesinde, tahsilatın yapıldığı tarih yerine başvuru tarihinden üç ay sonra başlamak üzere işleyecek faizin

⁹⁵⁸ AYM'nin 10.2.2011 tarih ve E.2008/58, K.2011/37 sayılı kararı(RG, 14.5.2011 tarih, S.27934).

ödenmesine ilişkin kural, kişinin belli bir dönem için faiz gelirinden mahrum kalması sonucunu doğurarak genel yarar ile kişi yararı arasındaki dengenin bozulmasına yol açmakta, bu durum hukuk devletinde korunması gereken mülkiyet hakkının ihlaline neden olmaktadır.” şeklinde hükmünü açıklayarak VUK’un md. 112/4. fıkrasının iptali yönünde oybirliği ile karar vermiş⁹⁵⁹ ve iptal kararının yürürlüğünü bir yıl ertelemiştir⁹⁶⁰.

⁹⁵⁹ Anayasa Mahkemesi verdiği bu karar ile sadece gecikme faizinin hangi süreler için hesaplanacağına yönelik görüşünü ortaya koymuştur. Bunun dışındaki diğer soru ve sorunlarla ilgili bir hüküm cümlesi kurmamıştır.

⁹⁶⁰ Anayasa Mahkemesinin iptal kararından sonra fakat henüz yürürlüğe girmeden verilen Danıştay 4. D’nin 6.10.2011 tarih ve E.2011/5499, K.2011/6892 sayılı kararında, ihtirazi kayıtla beyan edilen ve 2009/12 dönemi muhtasar beyannamesi üzerinden tahakkuk ettirilen gelir(stopaj) vergisinin, ücretler üzerinden kesilen gelir vergisinin % 27 oranını aşan kısmının kaldırılması ve fazla ödenen kısmın gecikme faiziyle birlikte iadesi istemiyle açılan davayı, VUK’unmd. 112/4. fıkrasında yer alan şartların olayda gerçekleşmediği gerekçesiyle reddeden ilk derece mahkemesinin faiz red kararı incelenmiş ve “...bir kişinin mülkiyet hakkından mahrum bırakılabilmesi, bu durumun, uluslararası hukukun genel ilkelerine aykırı bulunmaması, kamu yararına ve kanunun açık hükmüne uygun olması şartlarının bir arada gerçekleşmesine bağlıdır. Dolayısıyla, Anayasal ve kanuni dayanağı bulunmayan bir şekilde kişilerin mülkiyet hakkından mahrum bırakılması mümkün olmayıp, aksi durum, yukarıda sözü edilen ve Anayasa ile kanun hükmünde olduğu belirtilen sözleşmeye de aykırılık teşkil edecektir...Davacı tarafından ihtirazi kayıtla verilen gelir (stopaj) vergisi beyannamesi üzerine 193 sayılı Gelir Vergisi Kanunu’nun 103 üncü maddesi uyarınca vergi tahakkuk ettirilmiş olmasına karşın; anılan Kanun hükmünde yer alan ve tahakkuka dayanak olan “fazlası %35 oranında” ibaresi, Anayasa Mahkemesinin 8.1.2010 tarihli Resmi Gazetede yayımlanan 15.10.2009 günlü E:2006/95, K:2009/144 sayılı kararıyla, ücret gelirleri yönünden iptal edilmiştir. Anayasa Mahkemesinin bu kararı nedeniyle hukuka aykırı bulunarak tahakkukun iptal edilmesi karşısında, 1 no’lu Ek Protokolün 1 inci maddesi ve Avrupa İnsan Hakları Mahkemesinin yukarıda bahsi geçen kararı uyarınca mülkiyet hakkı ihlal edildiğinden, haksız tahakkuk ettirilen verginin davacıya faizi ile birlikte iade edilmesi gerekmekte olup, aksi yönde verilen Mahkeme kararında hukuka uyarlık bulunmamaktadır. Öte yandan, Mahkemece faiz yönünden yeniden verilecek kararda; 3095 sayılı Kanuni Faiz ve Temerrüt Faizine İlişkin Kanun hükümleri dikkate alınarak karar verilmesi gerekeceği tabidir.” şeklinde hüküm tesis edilmiştir.(Çevrimiçi), <http://www.kazanci.com>,20.5.2010. Bu karar ile birlikte yargının iadeye karar vermesi durumunda faize de hükmedilebileceği, bu durumda İYUK, md.28/6 ve VUK, md. 112/4’ün tartışılmasına gerek olmadığı ve yargı kararıyla iadesine karar verilen vergilerde hangi faiz oranının esas alınacağı hükme bağlanmıştır. Aynı daire 15.9.2011 tarih ve E. 2011/2085, K.2011/6535 sayılı daha önce verdiği kararında ise aynı mevzuda vergi mahkemesinin, “verginin iadesi ve faizin reddi” yönünde verdiği kararı onamıştır(Çevrimiçi), <http://www.kazanci.com>,20.5.2010.Görülebileceği üzere Danıştay’ın 4. Dairesi 21 gün içerisinde faiz konusunda içtihadını değiştirmiştir. Her iki karar da oybirliği ile alınmıştır.

Anayasa Mahkemesinin yukarıda alıntılanan iptal kararından sonra kanun koyucu yaptığı düzenleme ile VUK'un 112. maddesini yeniden tasarımıştır⁹⁶¹. Yapılan düzenleme Anayasa Mahkemesinin iptal kararının yürürlüğe girmesinden yaklaşık bir ay sonra yayımlanmış ve yürürlüğe girmiştir. Zira Anayasa Mahkemesinin iptal kararı 14.5.2012 tarihinde; kanun koyucunun VUK'un 112. maddesi ile ilgili düzenlemesi ise 15.6.2012 tarihinde yürürlüğe girmiştir. İki tarih arasında mükellef lehine gecikme faizine hükmedilebilmesini olanaklı kılacak yasal bir düzenleme bulunmadığından bu tarihlerde faize karar verilememiştir.

VUK'un 112. maddesinde yapılan yeni düzenlemeye göre maddenin fıkra sayısı altıya çıkarılmış ve üç fıkra yeniden düzenlenmiştir. Bu değişikliklerden en önemlisi eski 4. fıkranın ikiye bölünmüş olmasıdır. Bu fıkranın değişmesinden önceki halinde hem fazla veya yersiz olarak tahsil edilen vergiler hem de vergi kanunları gereğince iadesi gereken vergilere uygulanacak gecikme faizinin özellikleri aynı fıkroda düzenlenmekteydi. Yeni düzenlemeye göre fazla veya yersiz olarak tahsil edilen vergilerin iadesi 4. fıkroda, vergi kanunlarınca iadesi gereken vergilerin iadesi ise beşinci fıkroda düzenlenmiştir⁹⁶².

VUK'ta yapılan değişiklik sonrası VUK, md.112/4'te yapılan düzenleme şu şekildedir; *“Fazla veya yersiz olarak tahsil edilen vergiler, fazla veya yersiz tahsilatın mükelleften kaynaklanması halinde düzeltmeye dair müracaat tarihi, diğer hallerde verginin tahsili tarihinden düzeltme fişinin mükellefe tebliğ edildiği tarihe kadar geçen süre için aynı dönemde 6183 sayılı Kanuna göre belirlenen tecil faizi oranında hesaplanan faiz ile birlikte, 120 nci madde hükümlerine göre mükellefe red ve iade edilir”*. Bu yasal düzenlemenin yürürlüğe girmesini takiben 418 Sıra Nolu VUK Genel Tebliği kabul edilmiş ve yürürlüğe girmiştir⁹⁶³. Bu genel tebliğ

⁹⁶¹ VUK'un 112. maddesi 6322 sayılı Kanunun 14. maddesiyle değiştirilmiş(RG, 15.6.2012 tarih, S.28324) ve VUK'a eklenen geçici 29. madde hükmüne göre, yapılan yeni düzenleme yayımı tarihinde yürürlüğe girmiştir.

⁹⁶² İhtirazi kayıtlı beyan edilip ödendikten sonraki süreçte idare lehine faiz tahakkuk ettirilmesi ile ilgili olan VUK'un md. 112/5. fıkrası, kanun değişikliği sonucunda 6. fıkra olarak teselsül ettirilmiş, içeriğinde değişiklik yapılmamıştır.

⁹⁶³ RG, 8.9.2012 tarih, S.28405.

marifetiyle 4. fıkrada yapılan düzenlemenin mahiyeti de açıklanmıştır. Tebliğin 2. maddesinin 1. fıkrasına göre, “...213 sayılı Kanun kapsamında olan vergi, resim ve harçlar ile bunlara bağlı olarak hesaplanan gecikme faizi, gecikme zammı ve pişmanlık zammının, ayrıca vergi cezalarının⁹⁶⁴ 112 nci maddenin dördüncü fıkrasına göre iade edilmesi sırasında mükelleflere faiz ödenmesi söz konusu olacaktır⁹⁶⁵. VUK kapsamına dahil olmayan ancak, 6183 sayılı Amme Alacaklarının Tahsil Usulü Hakkında Kanuna göre tahsil edilen diğer amme alacaklarının iadesinde ise 112 nci maddeye istinaden faiz hesaplanması mümkün değildir. Buna göre, 213 sayılı Kanununun 116 ncı maddesinde tarif edilen, 117 ile 118 inci maddelerinde de sayılan vergi hataları sebebiyle mükelleflerden fazla veya yersiz tahsil edilen vergilerin iadesinde 112 nci maddenin dördüncü fıkrasına göre faiz hesaplanması gerekmekte olup...fazla veya yersiz olarak tahsil edilen vergiler, fazla veya yersiz tahsilatın mükelleften kaynaklanması hâlinde müracaat tarihinden, diğer hallerde tahsil tarihinden düzeltme fişinin mükellefe tebliğ edildiği tarihe kadar hesaplanacak faiz ile iade edilecektir. Örneğin, mükellef daha evvel vermiş olduğu gayrimenkul sermaye iradına ilişkin gelir vergisi beyannamesinde beyan ettiği vergiyi ödemiş ve bilahare vergi hatası sebebiyle fazla vergi beyan ettiği gerekçesiyle düzeltme beyannamesi verip durumu açıklayan yazılı izahata, ilgili vergi dairesine vereceği dilekçede yer vererek ödediği verginin iadesini (mahsuben veya nakden) talep etmişse, düzeltme talebinin kabul edilmesi halinde, mükellefe iade edilecek vergi için vergi dairesine müracaat tarihinden düzeltme fişinin mükellefe tebliğ edildiği tarihe kadar faiz hesaplanacaktır. Diğer taraftan, fazla veya yersiz tahsil edilen vergilerin iade edilebilmesi için varsa gerekli bilgi ve belgelerin

⁹⁶⁴ Fazla ve yersiz tahsil edilen vergi cezalarının iadesinde şimdiye kadar faiz konusu düzenlenmiş değildir. Mahrum kalınan şey vergide olduğu gibi vergi cezalarında da aynı şey, yani para olmasına rağmen bununla ilgili düzenleme yapılmamış olması mağduriyetlere yol açmaktaydı. Bu bakımdan yapılan düzenleme yerinde olmuştur.

⁹⁶⁵ Yapılan yasal düzenlemeden önce savunulmuş bir görüşe göre VUK, md. 112/4'e göre faiz, sadece VUK'a tabi vergi, resim ve harçlarda uygulanabilir. O sebeple kesilen vergi cezaları ile VUK kapsamı dışında kalan diğer amme alacakları, gecikme zamları ve faizlerin iadesinde gecikme olsa bile faiz ödenmesi mümkün değildir. Bkz. Özyer, s.195; Ürel, s.229. Ancak yapılan yeni düzenleme ile bu tartışmalar bitmiştir. 6183 sayılı Kanuna göre tahsil edilen diğer amme alacaklarının iadesinde VUK'un md. 112/4. fıkrasına istinaden faiz hesaplanması mümkün değildir.

tamamlanmasının ve vergi dairesine verilecek dilekçeye ilave edilmesinin icap ettiği tabiidir”.

Öncelikle belirtmek gerekir ki kural olarak mükelleflere faiz ödenmesi, ilgililerce belgelenmesi koşuluna bağlı olarak haksızlığın veya yersizliğin açık olması durumunda mümkün olup⁹⁶⁶ faize hükmedilebilmesi için ya resen düzeltme yapılması veya mükellefler tarafından, vergi hatasının düzeltilmesi için idareye bir başvuruda bulunulmuş ve idarece düzeltmeye karar verilmiş olması gerekmektedir⁹⁶⁷. Bu genel çerçeveye bağlı kalarak mezkur düzenlemenin değerlendirilmesi yapılacak olursa; yeni düzenleme ile mükellef lehine hükümlenacak gecikme faizine yönelik temel sorunlardan sadece bir tanesinin sınırlı şekilde çözüme kavuşturulduğu görülmektedir. Açık ve mutlak vergi hatasının yapıldığı işlemlerde, fazla veya yersiz tahsil edilen vergilerin iadesi esnasında gecikme faizinin hesaplanacağı dönemin vadesi, bir durum hariç mükellefin mağdur olduğu tarihe bağlanmıştır. Buna göre fazla veya yersiz tahsilatın mükelleften kaynaklanması halinde gecikme faizi, mükellefin düzeltmeye dair müracaat tarihinden itibaren; diğer hallerde verginin tahsil tarihinden itibaren başlatılmaktadır. Buna katılmak olanaklı değildir. Mükellefin kusuru ile de olsa her durumda gecikme faizinin hesabında başlangıç tarihi olarak haksız tahsilatın yapıldığı tarihin esas alınması gerekmektedir. Bu sebeple devlet karşısında güçsüz ve korunmaya muhtaç olan mükelleflerin dikkatsizliği sebebiyle yapılmış hatalar onlar için bir cezaya ve mahrumiyete dönüşmemelidir. Danıştayın bazı kararlarında da yer aldığı üzere, mevzuatta bir hüküm olmasa dahi faize hükmedilmesinin gerekli oluşu, bu konuda bize prensibi de vermiş olmaktadır. Dolayısıyla burada da bu prensibin mantığı tatbik edilmeli ve mağduriyetin sınırlı şekilde değil, tamamen giderilmesi sağlanmalıdır.

Yapılan yasal düzenleme ayrıca bir çelişkiyive adaletsizliği de barındırmaktadır. Buna göre 4. fıkrada mükellefin kusurlu olduğu durum dışındaki

⁹⁶⁶ VDDK'nın 26.1.2007 tarih ve E.2006/182, K.2007/3 sayılı kararı(Çevrimiçi), <http://www.danistay.gov.tr>, 12.1.2011.

⁹⁶⁷ Danıştay 7. D'nin 13.12.1999 tarih ve E.1999/1192, K.1999/4113 sayılı kararı(Çevrimiçi), <http://www.kazanci.com>, 20.5.2010.

diğer durumlarda faizin hesabında haksız tahsilatın gerçekleştiği tarih dikkate alınır denmektedir. Yani resen düzeltme yapılan her durumda faizin hesabında mahrum kalınan ilk gün başlangıç olarak kabul edilmektedir. Bunun dışında bir belirleme yapılmamaktadır. Örneğin mükellefin kusuru sebebiyle bir hata yapılırsa dahi, düzeltmenin resen yapılması halinde haksız tahsil tarihi, gecikme faizinin hesabında ilk gün olarak dikkate alınmaktadır. Oysa yukarıda da görüleceği üzere bu durumda düzeltmenin mükellefin başvurusu üzerine yapılması halinde gecikme faizinin hesabında başvuru tarihi dikkate alınmaktadır⁹⁶⁸.

Yapılan düzenlemede idare lehine hükmolunacak faiz türü ve oranı ile mükellef lehine hükmolunacak faiz türü ve oranı arasında paralel düzeni tesis edici bir değişiklik yapılmamıştır. Zira idare lehine hükmolunacak gecikme faizi oranı gecikme zammı oranına bağlı iken mükellef lehine hükmolunacak gecikme faizi tecil faizi oranına bağlanmıştır. Gecikme faizi oranının tecil faizi oranından yüksek olduğu düşünüldüğünde adalet duygusunu zedeleyici bu durumun yeni bir düzenlemeye konu edilmesi gerektiği açıktır⁹⁶⁹.

VUK'un md. 112/4. fıkrasında düzeltme fişinin mükellefe tebliğ edildiği tarihe kadar geçen süre için aynı dönemde 6183 sayılı Kanuna göre belirlenen tecil faizi oranında hesaplanan faizin, gene VUK'un 120. maddesinde yer alan hükümlere göre mükellefe red ve iade olunacağı belirlenmiştir. VUK'un düzeltme yetkisi ve reddiyatı düzenleyen 120. maddesine göre mükellefin, düzeltme fişinin tebliğ tarihinden başlayarak bir yıl içinde parasını geri almak üzere başvurmaması durumunda hakkı düşmektedir. Mükellefin 1 yıl içerisinde iade talebinde bulunabilmesi mümkündür. Burada iki şekilde konuyu değerlendirmek gerekmektedir. İlk duruma göre mükellefin iade konusunda kendi tasarrufu ile geç başvuru yapması durumunda, örneğin başvurusunu düzeltme fişinin tebliğ tarihinden

⁹⁶⁸ Yeni düzenlemeye göre idarenin kusurlu olduğu durumlarda mükellefin başvurusu üzerine yapılan düzeltmelerde faizin hesabında mahrum kalınan ilk gün dikkate alınmaktadır.

⁹⁶⁹ Gecikme faizinin bağlı olduğu gecikme zammı oranı 19.10.2010 tarihinden itibaren yıllık %16.8'dir (aylık %1.40). Tecil faizi oranı ise 21.10.2010 tarihinden itibaren yıllık %12'dir (aylık %1).

5 ay sonra yapması durumunda bu süreler için faiz ödemesi yapılmamaktadır. Bu konuda bir düzenleme de bulunmamaktadır. İkinci duruma göre mükellefin iade talep etmesine rağmen idarenin iadeyi yapmaması durumunda mükellefin uğradığı kaybın telafi edilmesine ve iadenin nihai olarak yapılması gereken tarihe yönelik ne yazık ki yasal bir düzenleme yapılmamıştır⁹⁷⁰.

Gecikme faizi konusunda düzenlemeye ihtiyaç duyulan fakat ne düzenlemeye ne de kanun değişikliğine konu edilen nokta, yargı kararı ile yapılacak iadelerde gecikme faizinin uygulanıp uygulanamayacağı mevzuudur. Bu konuda yukarıda da yer verildiği üzere Danıştayın kararları müstakar değildir. Hemen belirtmek gerekir ki mer'î hukukta yargı kararı çerçevesinde mükellefe red ve iade edilecek vergiler konusunda gecikme faizinin hesaplanmasına yönelik düzenleme⁹⁷¹ bulunmamaktadır⁹⁷². Bu konuda Danıştay son dönemde, 3095 sayılı Kanun çerçevesinde yasal faize⁹⁷³ hükmedilmesi eğilimindedir⁹⁷⁴.

⁹⁷⁰ Bu durumda hizmetin geç işlediği gerekçesiyle vergi yargısı nezdinde açılacak tam yargı davası ile tazminat talep edilmesi söz konusu olabilecektir.

⁹⁷¹ İYUK, md. 28/6'da yer alan hüküm, mahkeme kararının tebliğ tarihi ile ödeme tarihi arasındaki süreye tecil faizi oranında hesaplanacak faiz miktarının ödenmesi gerektiğini düzenlemektedir. Bu fıkrada yer alan düzenlemenin konu ile doğrudan bir ilgisi bulunmamaktadır. Ayrıca burada öngörülmüş olan faiz oranı gecikme faizi oranından düşüktür(21.10.2010'dan itibaren yıllık %12). Bununla birlikte bu madde hükmü, kişilerin menfaatini geçmişe dönük ve geçmişte kavrayacak şekilde korumamaktadır. Burada korunan menfaat yargı kararından sonrayı düzenlemektedir. Müstakbel menfaate ilişkindir. Dolayısıyla geleceğe matuftur.

⁹⁷² Gerçekten de hata dışında başka bir hukuki sakatlık sebebiyle iadesi gereken bir verginin iadesi sürecinde yoksun kalman dönem için öngörülmüş bir faiz planlaması yoktur. Örneğin ödeme emrinin gönderilmesinden sonra ödeme emrine konu olan verginin tahsil edilmesi durumunda davanın nihai olarak mükellef lehine sonuçlanması mümkündür. İşte bu durumda tahsil edilen verginin iadesinde gelirden yoksun kalman dönemi telafi edici bir hüküm pozitif hukukta bulunmamaktadır.

⁹⁷³ 3095 sayılı Kanuni Faiz ve Temerrüt Faizine İlişkin Kanuna göre hesaplanan yasal faiz oranı 1.1.2006'dan itibaren yıllık % 9'dur. Bu oran hem gecikme hem de tecil faizi oranından düşüktür. Bkz. Danıştay 4. D'nin 21.4.2008 tarih ve E.2007/5629, K.2008/1431 sayılı kararı(özel arşiv); Danıştay 4. D'nin (tarih yok), E.2009/5326, K.2011/5743 sayılı kararı(özel arşiv);Danıştay 4. D'nin 6.10.2011 tarih ve E.2011/5499, K.2011/6892 sayılı kararı(Çevrimiçi), <http://www.kazanci.com>,20.5.2012.

⁹⁷⁴ Bu konuda şu noktanın tartışmaya açılması mümkündür. Bugüne kadar mükellefler herhangi bir uyumsuzlukla ilgili açtıkları davalarda ödenen vergilerin iadesi ile birlikte gecikme faizi de talep etmekte, vergi mahkemeleri de genel hükümler çerçevesinde faize hükmetmekteydi. Bugün ise mükelleflerin VUK'un 112. maddesinin 4. fıkrasında yer alan "...diğer diğer hallerde verginin tahsili tarihinden düzeltme fişinin mükellefe tebliğ edildiği tarihe kadar geçen süre için aynı dönemde 6183 sayılı Kanuna göre belirlenen tecil faizi oranında hesaplanan faiz ile birlikte..." cümlesindeki "diğer hallerde" ifadesine dayanarak kanuni

İdarenin mali sorumluluğu ilkesi hukuk devletinin temel ilkelerinden biridir. Adı geçen ilkenin tesisi hukuk devletinin temellerini de kuvvetlendirmektedir. Bu açıdan gecikme faizinin, yargı kararları çerçevesinde iade edilecek vergilerde de uygulanması ve mükellef lehine faize hükmedilmesi gerekmektedir. Çünkü burada önemli olan şey mükellefin gerçek zararının karşılanmasıdır. İdari tasarruf çerçevesinde mükellefin hak kazandığı gecikme faizinin, yargı kararına konu olan hallerde hak konusu yapılamayacağı düşünülemez. Mali sorumluluk bunu gerektirir. O sebeple kanunları yorumlayarak zorlama şekilde faiz kararı vermek yerine (son dönemde yasal faize hükmetme kararında olduğu gibi) tüm tereddütleri ve haksızlıkları telafi edici bir yasal düzenlemenin yapılmasında yarar bulunmaktadır⁹⁷⁵.

5. DÜZELTMEDE ZAMANAŞIMI

5.1. Zamanaşımı Süresi

Sakat bir idari işlem iptal edilinceye kadar hukuka uygunluk karinesinden yararlanmakta ve geçerli sayılmaktadır. İdare bir yandan hukuka aykırı işlemi geri alma yükümü altındayken, öte yandan sakat idari işlemin geri alınmasına kadar doğurduğu hukuki gelişmeleri ve ilişkileri de korumak durumundadır. İdari işleyişte istikrarı koruma endişesi kural olarak sakat bir idari işlemin ancak belli bir sürede geri alınabilmesini ve bu süre içinde geri alınmadığı takdirde sürekli bir geçerliliğe

faiz oranına nazaran daha yüksek orana sahip tecil faizi oranında faize talip olması mümkündür. “Diğer hallerde” ifadesinin kapsamından ne anlaşılması gerektiği açık değildir. Bundan anlaşılması gereken sadece düzeltme konuları mıdır yoksa herhangi bir vergisel uyumsuzluk da buna dahil midir? Bu konuda ne kanunda ne madde gerekçesinde ne de yayımlanan 418 Nolu Genel Tebliğde bir düzenleme bulunmamaktadır. Bu noktanın da vuzuha kavuşturulması zorunluluk taşımaktadır.

975

Bu şekilde bir düzenlemenin yapılması durumunda mükellef ilave bir hakka ve güvenceye kavuşacaktır. Zira İYUK, md. 28/1’e göre idare, yargı kararlarını gecikmeksizin yerine getirmekle mükelleftir. İdarenin kararları yerine getirebileceği süre maksimum 30 gündür. İdarenin bu süreler içinde işlem yapması yasal zorunluluktur. Bunun yapılmaması durumunda idare veya ajanı aleyhine tazminat talepli tam yargı davasının açılması olanaklı hale gelmektedir.

sahip olmasını zorunlu kılmaktadır⁹⁷⁶. İdari yargıda iptal istemlerinin belli süreler ile kayıtladığı düşünüldüğünde idari organların da işlem hukuka aykırı olsa bile işlemi diledikleri zaman geri almaları güçtür. Prensip olarak idarede tutarlılık ve kararlılık bunu gerektirir⁹⁷⁷. Bu konudaki bir diğer yaklaşıma göre, idarenin işlemlerindeki hukuka aykırılıkları düzeltmek, bu tür işlemlerle ortaya çıkan hukuk ihlallerini ortadan kaldırarak hukuka uygun bir düzeni sağlamak idarenin temel görevlerindedir. Hukuk devletinin bir gereği olan hukuka bağlı idare ilkesi, idari işlem ve eylemlerin hukuka uygun yapılmasını emretmektedir. Kamu yararının gerçekleştirilmesi ve gözetilmesini temel görev olarak üstlenmiş olan idare buna uygun olarak görev yapmak, dolayısıyla hukuka uygun işlem tesis etmek zorundadır. Bu noktadan hareket edildiği zaman idarenin, işlemlerindeki hukuka aykırılıkları düzeltmek zorunda olduğu, hatta hukuka aykırı işlemlerin geri alınması konusunda idarenin bağlı yetki içinde olduğu, bir başka deyişle böyle durumlarda idari işlemlerin geçmişe yürümezliği prensibine uymanın zorunlu olmadığı kabul edilmelidir⁹⁷⁸. İdare için sakat işlemi geri almak ve işlemin doğmuş olan bütün neticelerini bir süre tahdidi olmaksızın silmek mecburidir⁹⁷⁹.

Vergi alacağı doğumundan tahsiline kadar beyan, tarh, tebliğ, tahakkuk, tahsil aşamalarından geçmekte vebu işlemlerin yapılması sırasında hesap hataları gibi maddi hatalar; mükellefin tespit edilmesinde veya vergilendirme döneminde olduğu gibi vergilendirme hataları yapılabilmektedir. İşte bu gibi durumlarda zamanaşımı

⁹⁷⁶ Günday, **İdare Hukuku I**, s.159.

⁹⁷⁷ Kazım Yenice/Yüksel Esin, **İdari Yargılama Usulü**, Ankara, 1983, s.31.

⁹⁷⁸ Tan, s.36 vd; Danıştay 5. D'nin 9.10.1997 tarih ve E.1994/7834, K.1997/2030 sayılı kararı(Çevrimiçi), <http://www.danistay.gov.tr>, 12.1.2011.

⁹⁷⁹ Uler, **İdari Yargı**, s.7,10. Danıştay İçtihatları Birleştirme Kurulunun, idari işlemlerin geri alınması koşullarını da belirleyen 22.12.1973 tarih ve E.1968/8, K.1973/14 sayılı kararında, idarenin, yokluk, açık hata, memurun gerçek dışı beyanı veya hilesi hallerinde, süre aranmaksızın kanunsuz terfi veya intibaka dayanarak ödediği meblağı hak doğurmadıklarından ötürü her zaman geri alabileceğine, diğer hukuka aykırı idari işlemlerin dava açma süresi içinde geri alınabileceği, bu sürenin geçmiş olması durumunda iyiniyetli kişileri korumak bağlamında yanlış idari işlemlerden dolayı kişi yararına hak veya korunması gereken yerleşmiş bir durumun doğacağına ve işlemin idare için kesinleşmiş sayılacağına hükmedilmiştir.(Çevrimiçi), <http://www.kazanci.com>,20.5.2010. Benzer yönde bkz. Danıştay 5. D'nin 24.9.2010 tarih ve E.2008/4865, K.2010/5429 sayılı kararı(Çevrimiçi), <http://www.kazanci.com>,20.5.2010; Danıştay 11. D'nin 27.2.2003 tarih ve E.2010/10806, K.2003/104 sayılı kararı(Çevrimiçi), <http://www.kazanci.com>,20.5.2010.

süresi içinde kalmak koşuluyla hataların düzeltilmesini sağlamak olanaklıdır⁹⁸⁰. Vergilendirme alanında düzeltme işlemlerinin yapılabilmesi için işlemin hangi aşamada bulunduğu önemi bulunmamaktadır. Tarh edilen vergi ihtilafsız olarak kesinleşmiş hatta tahsil edilmiş olsa dahi hata varsa düzeltme işlemi yapılmalıdır. Düzeltme için sınırlayıcı olan tek şey öngörülmüş olan zamanaşımı süresidir. Nitekim mükellefin olduğu kadar idarenin de kendisini ve hukuk sistemini koruması anlamında sahip olduğu düzeltme hakkı, belirli süreler içinde kullanılmaz ise sakat idari işlemin hukuk alanında sürekli geçerliliği ortaya çıkmaktadır⁹⁸¹. Bu sürenin dolması zamanaşımından yararlanan taraf için adeta kazanılmış hakkı doğurmaktadır⁹⁸². Bu sebeple hatalı vergilendirme işlemlerinin bu süreden sonra hukuka aykırı olsalar bile düzeltilebilme ve denetlenebilme olanağı yasal olarak yoktur. “*Iura vigilantibus*”(Hukuk dikkatli den yanadır) latin vecizesinde ifade edildiği üzere, hatalı işlemin farkında olan ve bu konuda dikkatli olan bunun düzeltilebilmesi için harekete geçme anlamında avantajlıdır⁹⁸³. Bu avantajın kanunen belirlenmiş sürelerde kullanılması gerekmektedir⁹⁸⁴. Düzeltme hakkı süresiz değildir⁹⁸⁵. Gerçek hukuki durumun bir an önce açıklığa kavuşması, hukuki istikrarın ve vergi idaresinin güvenliği açısından düzeltme hakkının sürelerle kısıtlanması zorunludur⁹⁸⁶.

⁹⁸⁰ Arslan, **Zamanaşımı**, s.153-154.

⁹⁸¹ Erdem, **Hatalı Beyan**, s.134.

⁹⁸² Kurnaz/Erim, s.90.

⁹⁸³ Akıncı, s.177.

⁹⁸⁴ Bununla birlikte, VUK'ta yer alan açık ve mutlak hata hallerinin varlığı durumunda, mükellefin lehine olması kaydıyla her zaman düzeltme işleminin yapılabilir olması tartışılmalıdır.

⁹⁸⁵ Nitekim VDDK'nın 20.11.1998 tarih ve E.1997/237, K.1998/367 sayılı kararında düzeltme zamanaşımı süresi içinde yapılan düzeltme başvurusunun reddi yolundaki işleme karşı dava açılmaması üzerine düzeltme zamanaşımı süresinin akabinde aynı konuda yeniden yapılan düzeltme başvurusuna verilen red cevabının yeni bir dava hakkı doğurmayacağı vurgulanmış ve düzeltme başvurusunun ancak düzeltme zamanaşımı süresi içinde yapılabileceği hükme bağlanmıştır. Benzer yönde bkz. VDDK'nın 7.12.2001 tarih ve E.2001/335, K.2001/475 sayılı kararı(Çevrimiçi), <http://www.danistay.gov.tr>, 12.1.2011; VDDK'nın 10.12.1999 tarih ve E.1999/177, K.1999/518 sayılı kararı(Çevrimiçi), <http://www.danistay.gov.tr>, 12.1.2011; Danıştay 4. D'nin 22.11.1983 tarih ve 1982/1544, K. 1983/9144 sayılı kararı(Çevrimiçi), <http://www.danistay.gov.tr>, 12.1.2011..

⁹⁸⁶ Bu süreler kanun yoluna başvuru sürelerine benzediği için kanun yolu benzeri süre olarak da adlandırılmaktadır. Bkz.Çağan, **Süreler**, s.56.

VUK'ta öngörölmüş olan düzeltme zamanaşımı süresi hem resen düzeltme hem de mükellefin başvurusu üzerine yapılan düzeltme için geçerlidir. Düzeltme kurumunun nimetlerinden yararlanabilmek için, VUK'un vergi alacağını ortadan kaldıran hallerden biri olarak kabul ettiği düzeltme başvurularının zamanaşımı süresi içinde ve usulüne uygun şekilde yapılması gerekmektedir. Hatalı işlemlerin düzeltme konusu yapılması ve başvurunun reddi durumunda mükellefin vergi mahkemesine karşı açtığı davada mahkeme de zamanaşımı süresinin dolup dolmadığını resen dikkate almak zorundadır. Bu bakımdan süresine ve usulüne uygun yapılmamış düzeltme başvurularının tarh zamanaşımı süresi dolmadan bir hak değeri oluşturması ve vergi alacağını ortadan kaldırması mümkün değildir⁹⁸⁷. Dolayısıyla vergi hatalarının meydana geldiği tarihin saptanması önem taşımaktadır. İdarece hatanın saptandığına dair düzenlenen tutanak, inceleme raporu, teftiş raporu vs. veya mükellefin başvuru dilekçesi hatanın belirlendiğine karine olan belgelerdir. Bu belgelerdeki tarihler ile mükellefin dilekçe tarihi, hatanın ortaya çıkarıldığı tarih olarak kabul edilmektedir⁹⁸⁸.

VUK'un 126. maddesine göre *“114'üncü maddede yazılı zamanaşımı süresi dolduktan sonra meydana çıkarılan vergi hataları düzeltilemez”*. Bu hükmün atıf yaptığı VUK'un 114. maddesine göre *“Vergi alacağının doğduğu takvim yılını takip eden yılın başından başlayarak beş yıl içinde tarh ve mükellefe tebliğ edilmeyen vergiler zamanaşımına uğrar”*⁹⁸⁹. Bu sürelerin bitiminden önce her ne sebeple olursa olsun düzeltme zamanaşımı süresinin dolduğundan, dolayısıyla düzeltme yoluna başvurulamayacağından bahsedilemez⁹⁹⁰. Düzeltme zamanaşımı süresi içerisinde

⁹⁸⁷ Arıca, VI, s.65.

⁹⁸⁸ **Vergi Usul Kanunu ve İzahları**, s.282-283;Turgay, **Vergi Usul Kanunu** s.244.

⁹⁸⁹ Bunun yanı sıra düzeltme başvurusunda bulunmak için öngörölmüş sürenin uzun olduğunda şüphe yoktur. Bu sürenin bu şekilde tayini tarh zamanaşımı süresi içinde idare tarafından işlem yapılabilmesi anlayışına dayanmaktadır. Düzeltme başvuru süresinin tarh zamanaşımı süresine eşitlenmesi kabul edilebilir bir şeydir. Ancak mükellef ve idarenin yaptıkları işlemlerde ve başvurularda daha dikkatli olabilmeleri açısından tarh zamanaşımı süresinin ve buna paralel şekilde düzeltme başvuru süresinin kısa tutulması faydalı olacaktır.

⁹⁹⁰ Danıştay 7. D'nin 11.6.1999 tarih ve E. 1998/379, K.1999/349 sayılı kararı(Çevrimiçi), <http://www.kazanci.com>,20.5.2010; Danıştay 7. D'nin 12.3.1997 tarih ve E. 1995/7184, K.1997/1046 sayılı kararı(Çevrimiçi), <http://www.danistay.gov.tr>, 12.1.2011; Danıştay 9.

mükellefin düzeltme talebinde bulunması ve ayrıca düzeltilmesi gereken bir hususun saptanması durumunda düzeltme işleminin yapılması şarttır⁹⁹¹. Bu süreler geçtikten sonra yapılan başvuruların reddi durumunda bir hukuka aykırılıktan sözedilemez⁹⁹².

Düzeltilme zamanaşımı sürelerinin hesabında dikkate alınması gereken başlangıç noktası vergiyi doğuran olaydır⁹⁹³. Ancak VDDK'nın 27.02.2004 tarih ve E.2003/254, K.2004/28 sayılı kararında⁹⁹⁴ “*Düzeltilme yolu, dava açma süresi içinde izlenmesi zorunlu bir yol olarak da öngörülmemiştir. Dava konusu edilmeksizin kesinleşmiş; tahsil edilmiş; dava konusu edilmekle birlikte verilen kararda hata iddiası hakkında hüküm içermeyen yargı kararları uyarınca kesinleşmiş vergilendirmeler nedeniyle de düzeltme yolunun izlenmesine olanak bulunduğundan, vergilendirme dönemini izleyen yılbaşından başlamak üzere beşinci yılın son gününe değin düzeltme istenebilmektedir.*” şeklinde hüküm kurulmak suretiyle hatalı bir yaklaşım ortaya konulmuştur. Zira yukarıda da değinildiği üzere düzeltme zamanaşımı süresinin hesabı vergiyi doğuran olayın gerçekleşme tarihine bağlıdır. Ayrıca takvim yılı esasının dışında özel vergilendirme döneminin saptandığı hallerde de zamanaşımı süresi vergilendirme dönemini takip eden tarihten itibaren değil, vergiyi doğuran olayı takip eden yıldan itibaren hesaplanmalıdır. Aksi halde hak kayıplarının ortaya çıkması mümkün hale gelir.

Düzeltilme zamanaşımı ile ilgili kanunun açık hükmü karşısında vergi hatalarının düzeltilmesinde başlangıç tarihi olarak mükellefin idareye başvuru

D'nin 7.1.1982 tarih ve E. 1980/1396, K.1982/55 sayılı kararı(Çevrimiçi), <http://www.danistay.gov.tr>, 12.1.2011.

⁹⁹¹ MB, 30.12.1988 tarih, S.2111262-1932/83895 sayılı özelgesi(Kızılot, **Muktezalar**, s.797)
⁹⁹² Danıştay 11. D'nin 11.10.1999 tarih ve E. 1998/1516, K.1999/3530 sayılı kararı(Çevrimiçi), <http://www.danistay.gov.tr>, 12.1.2011. Maliye Bakanlığının 30.7.1984 tarih ve VUK, 1/24424-126-119/50146 sayılı özelgesine göre düzeltme zamanaşımı süresi dolduktan sonra düzeltme talebinde bulunan ilgilinin bu talebine yönelik yapılabilecek bir şey bulunmamaktadır. Özelge için bkz. Kızılot, **Muktezalar**, s.799.

⁹⁹³ Danıştay 7.D'nin 12.3.1997 tarih ve E.1995/184, K. 1997/1046 sayılı kararı(Çevrimiçi), <http://www.danistay.gov.tr>, 12.1.2011.

⁹⁹⁴ (Çevrimiçi), <http://www.danistay.gov.tr>, 12.6.2010.

tarahinin esas alınması mümkün deęildir⁹⁹⁵. Zira bu durumda yıllar öncesine ait hatalı vergilendirme işlemlerinin düzeltilmesi mümkün hale gelir ve zamanaşımı süresi belirlemenin anlamı kalmaz.

Bu konuda bir diğer yaklaşım düzeltme zamanaşımı süresinin başlangıcını, hatalı tarhiyatın yapıldığı yıl olarak kabul eden yaklaşımdır⁹⁹⁶. Bu yaklaşımı mükellef yararına olan bir düşünüşle bağdaştırmak mümkündür. Gerçekten de hataların vergi alacağına doğumuna sebep olan olayın gerçekleştiği tarihten çok sonra yapılması da saptanması da mümkün olabilir. Bu durumda zamanaşımı süresinin başlangıç tarihinin bu tarihe bağlanması, hataların düzeltilmesi ve bu çerçevede doğru vergilendirmenin yapılması açısından yerinde sonuçlar doğurabilir. Ancak VUK zamanaşımı süresinin hesabında açık olarak vergiyi doğuran olayın gerçekleştiği tarihi dikkate almaktadır. Dolayısıyla zamanaşımının hesabında hatanın yapıldığı tarihi takip eden yılın esas alınması kanunun açık hükmüne göre mümkün değildir. Ayrıca VUK'un 126. maddesinde yer alan düzeltme zamanaşımı sürelerini uzatan hallerin kabulü yukarıdaki yaklaşımın mümkün olamayacağına bir başka kanıtıdır⁹⁹⁷.

VUK'un 126. maddesi düzeltme zamanaşımı konusunda VUK'un 114. maddesinde yer alan tarh zamanaşımı süresini bir bütün olarak esas almaktadır. Bu bakımdan, tarh zamanaşımı sürelerini durdurucu unsurların varlığı durumunda bunların sürenin hesabında dikkate alınması gerekmektedir. Yani vergi dairesince

⁹⁹⁵ Danıştay 4. D'nin 17.1.1978 tarih ve E. 1977/2974, K. 1978/79 sayılı kararında "*Mükellefin müracaatı vergi hatalarının ortaya çıkarılma yollarından biri olduğuna ve vergilendirme hatası idarece mükellefin müracaatı tarihinde öğrenildiğine göre düzeltme ancak bu tarihten sonra yapılabileceğinden, beş yıllık zamanaşımı süresi mükellefin idareye müracaatı tarihinden itibaren başlar.*" şeklinde hüküm kurulmak suretiyle zamanaşımı süresinin başlangıcı hatalı şekilde mükellefin işlemi öğrendiği tarihe bağlanmıştır. Karar için bkz. Oto, s.69.

⁹⁹⁶ VDDK'nın 20.11.1998 tarih ve E.1997/237, K.1998/367 sayılı kararı(Çevrimiçi), <http://www.danistay.gov.tr>, 12.1.2011;VDDK'nın 9.6.1995 tarih ve E. 1994/306, K.1995/224 sayılı kararı(Çevrimiçi), <http://www.danistay.gov.tr>, 12.1.2011.

⁹⁹⁷ Benzer yönde bkz. Candan, **Vergilendirme Yöntemleri ve Uzlaşma**, s.238.

matrah takdiri için takdir komisyonuna başvurulması durumunda(VUK,md. 114/2)⁹⁹⁸ ve mücbir sebebe yol açan vakaların geçerli olduğu süre müddetince(VUK, md. 15) duran tarh zamanaşımı süresi kadar düzeltme zamanaşımı süresinin de uzadığı kabul edilmelidir.

Kural olarak mükelleflerin hatalı vergilendirme işlemlerine karşı 30 gün içerisinde vergi mahkemesine dava açmaları mümkündür. Bunun yapılmamış olması durumunda mükelleflerin hatalı işlemin düzeltilmesi için düzeltme zamanaşımı süresi içinde yapacağı başvuruların reddi durumunda bu işlemin yargı kararıyla düzeltilmesini sağlama olanakları bulunmaktadır. Düzeltme talebinin reddine karşı süresi içinde dava açmak yeterlidir. Bu anlamda düzeltme zamanaşımı süresinin aynı zamanda idari dava açma süresini genişleten özel bir süre olduğunun kabulü gerekmektedir⁹⁹⁹.

VUK'un 375. maddesinde öngörüldüğü üzere vergi cezalarında yapılan hataların düzeltmeye konu edilmesi mümkündür. Vergi cezalarında yapılan hatalar, VUK'ta vergi hataları için belli edilen usul ve şartlara göre düzeltilmektedir. Bu konuda VUK'un "*Ceza Kesmede Zamanaşımı*" kenar başlıklı 374. maddesi nazara alınmaktadır. Buna göre vergi ziyai cezasında cezanın bağlı olduğu vergi alacağının doğduğu takvim yılını takip eden yılın birinci gününden; 353 ve mükerrer 355. maddeler uyarınca kesilecek usulsüzlük cezalarında, usulsüzlüğün yapıldığı yılı takip eden yılın birinci gününden başlayarak beş yıl; genel usulsüzlükte, usulsüzlüğün yapıldığı yılı takip eden yılın birinci gününden başlayarak iki yıl geçtikten sonra ortaya çıkarılan cezalandırma hatalarının resen veya başvuru üzerine düzeltilmesi mümkün değildir¹⁰⁰⁰. Bir diğer deyişle vergi cezalarında düzeltme zamanaşımının

⁹⁹⁸ VUK'un md. 114/2. fıkrasına göre "*Duran zamanaşımı mezkur komisyon kararının vergi dairesine tevdiini takip eden gündün itibaren kaldığı yerden işlemeye devam eder. Ancak işlemeyen süre her hal ve takdirde bir yıldan fazla olamaz*".

⁹⁹⁹ Akkaya, **Vergi Hataları**, s.163.

¹⁰⁰⁰ Esasında vergi cezalarındaki hatalar konusunda VUK'un 375. maddesi VUK'un 116-126. maddelerine atıf yapmaktadır. Atıf yaptığı maddelerden biri de zamanaşımı sürelerinin belirlenmesi ve hesabıdır. Bu bakımdan vergi cezalarındaki zamanaşımı sürelerinin hesabında VUK'un 374. maddesinde yer alan sürelerin değil VUK'un 114. maddesinde yer alan sürelerin dikkate alınması gerektiği ileri sürülebilir. Bu konuda VUK'un 374.

başlangıç ve bitiş tarihi ceza kesme zamanaşımı sürelerine bağlanmıştır¹⁰⁰¹. Örneğin tebliğ olunan vergi cezasında bir hata bulunduğu iddiası, bu kabahatin işlendiği takvim yılını izleyen yılbaşından itibaren zamanaşımı süresi içerisinde ileri sürülebilmektedir¹⁰⁰².

Kabahatler Kanununda düzeltme konusu ayrıca düzenlenmemektedir. Sadece ilgili kamu kurum ve kuruluşunun mahkeme tarafından karar verinceye kadar kanun yolu başvurusunu kabul ederek idari yaptırım kararını geri alabileceği düzenlenmiştir(KK, md.30/2). Bu durum idareyi süre bakımından VUK'un düzeltme sürelerine nazaran kısıtlamaktadır. Çünkü VUK hükümlerine göre işlem üzerinde idari tasarruf düzeltme zamanaşımı süresi içerisinde mümkündür¹⁰⁰³.

5.2. Düzeltme Zamanaşımında Ek Süre

VUK'ta yer alan tüm hata halleri için öngörölmüş olan temel zamanaşımı süresi bazı hallerin varlığı durumunda uzamaktadır¹⁰⁰⁴. VUK'un 126. maddesinde belirtildiği üzere üç özel durumun varlığı halinde düzeltme başvuru süresinin “*bir yıldan az olamayacağı*” kabul edilmiştir. Kanun koyucu bu durumlarda başvuruda bulunacaklara asgari bir başvuru süresi buyurmakla birlikte sürenin üst sınırı

maddesinde yer alan sürelerin uygulanması gerektiğine yönelik yasal düzenlemenin yapılması yerinde olacaktır.

¹⁰⁰¹ Vergi cezalarında yapılan hataların düzeltilmesi ile ilgili VUK'un 374. maddesinin nazara alınması durumunda, maddenin birinci fıkrasında yer alan parantez içi hükmün VUK'un 112. maddesinin ikinci fıkrasına yaptığı iç atıf sebebiyle sadece vergi ziyayı ve özel usulsüzlük cezaları bakımından, vergi dairesince matrah takdirini için takdir komisyonuna başvurulması vergi cezalarında düzeltme zamanaşımı sürelerini uzatacaktır.

¹⁰⁰² Candan, **Vergi Suçları ve Cezaları**, s.477.

¹⁰⁰³ Taşdelen, s.108.

¹⁰⁰⁴ VUK'un 126. maddesine göre “*114'üncü maddede yazılı zamanaşımı süresi dolduktan sonra meydana çıkarılan vergi hataları düzeltilemez. şu kadar ki, düzeltme zamanaşımı süresi: a) Zamanaşımı süresinin son yılı içinde tarh ve tebliğ edilen vergilerde hatanın yapıldığı; b) (2686 sayılı Kanunun 26'ncı maddesiyle değişen bent) İlan yolu ile tebliğ edilip vergi mahkemesinde dava konusu yapılmaksızın tahakkuk eden vergilerde mükellefe ödeme emrinin tebliğ edildiği; c) (3239 sayılı Kanunun 11'inci maddesiyle eklenen bent) İhbarname ve ödeme emri ilan yoluyla tebliğ edilen vergilerde 6183 sayılı Kanuna göre haczin yapıldığı; tarihten başlayarak bir yıldan aşacağı olamaz*”.

konusunda bir belirleme yapmamaktadır. Dolayısıyla bu noktanın vuzuha kavuşturulması şarttır¹⁰⁰⁵.

Düzeltilme zamanaşımı süresinin kalan kısmının bazı durumlarda hatalı verginin düzeltilmesi için yeterli olmayacağı varsayımıyla kabul edilen bu ek sürelerin uygulanabilmesi için, hatalı verginin mutlaka tarh zamanaşımı süresi içinde tarh ve ilgisine tebliğ edilmesi ve buna ilave olarak kanunda öngörülen üç özel durumun gerçekleşmesi gerekmektedir¹⁰⁰⁶. Temel tarhiyatın tarh zamanaşımı süresi içinde yapılması durumunda, bu süreçte yapılan işlemlerde meydana gelen hatalar için düzeltme başvurusunun zamanaşımının temel ve ek süreleri içinde yapılması mümkündür¹⁰⁰⁷.

Davacıdan hatalı alındığına ihtilaf bulunmayan vergi ve cezanın iadesi istemiyle yapılan düzeltme başvurusunun, zamanaşımı süresi içinde yapıp yapılmadığının saptanmasına ilişkin bir uyuşmazlıkta “1999 yılında elde edilen faiz geliri nedeniyle davacı adına resen tarh eden ve aynı tarih itibarıyla tahakkuk fişi düzenlenen vergi üzerinden kesilen vergi ziyai cezasının düzeltilmesiyle ilgili zamanaşımı süresi, ceza ihbarnamesinin tebliğ edildiği 2.11.2004 tarihine göre tespit edileceğinden, ihbarnamenin tebliği üzerine uzlaşma talep edilmesinden sonra uzlaşılan ceza için tahakkuk fişinin düzenlendiği 12.2.2005 tarihi esas alınarak, 28.12.2005 tarihinde vergi ziyai cezası için yapılan düzeltme başvurusu.” düzeltme zamanaşımı süresi dolmadığı gerekçesiyle kabul edilerek cezanın iadesi yönünde

¹⁰⁰⁵ Esasında kanun koyucunun amacı bir yıla kadar süre vermek iken kanun metninin yazımı aşamasında özensiz hareket edilmesinden ötürü böyle bir ifadenin ortaya çıkmış olduğu anlaşılmaktadır. Çünkü düzeltme başvurusunun genel olarak tarh zamanaşımı ile sınırlandırılmış olduğu bir hukuki yapıda ek sürelerin sınırının belirlenmemiş olduğu düşünülemez.

¹⁰⁰⁶ Bozdağ, s.198.

¹⁰⁰⁷ Danıştay 7. D'nin 27.5.2009 tarih ve E.2008/1371, K.2009/2629 sayılı kararında “*Olayda ise, 1997 ila 2000 yıllarında doğan ve zamanaşımına uğradığı açık olan vergiler, davacı Kurumca ödenerek 2.8.2006 tarihinde şikayet başvurusuna konu edilmiş bulunduğundan, Mahkemece, yeniden verilecek kararda, bu hususun da değerlendirilmesi gerekmektedir.*” şeklinde görüş açıklanarak düzeltme talebinin reddi durumunda açılan davada mahkemenin bu durumu da dikkate alarak karar vermesi gerektiğine hükmedilmiştir(Çevrimiçi), <http://www.danistay.gov.tr>, 12.1.2011.

verilen vergi mahkemesi kararı bozulmuştur¹⁰⁰⁸. Düzeltme başvuru süresi ceza ihbarnamesinin tebliğ edildiği, dolayısıyla hatanın yapıldığı tarihten itibaren 1 yıldan aşağı olamaz. 2.11.2004 tarihinden tebliğ edilen ceza ihbarnamesine göre düzeltme başvurusu 2.11.2005 tarihinde dolmaktadır. Oysa başvuru 28.12.2005 tarihinde yapılmıştır. Dolayısıyla ek süre de dahil zamanaşımı süresinin dolduğu tarihten sonra yapılan başvurularının dikkate alınması kural olarak mümkün değildir.

a. Düzeltme zamanaşımı süresinin son yılı tarh ve tebliğ edilen vergilerde düzeltme başvuru süresinin hatanın yapıldığı tarihten başlayarak bir yıldan aşağı olamayacağı kabul edilmiştir(VUK, md. 126/a). Bu düzenlemeye göre ek zamanaşımı süresinin vergi hatasının vukua geldiği tarihten itibaren hesaplanması gerekirken bu hesaplamanın hatanın vukua geldiği tarihten veya verginin hesaplandığı tarih veya tahakkuk zamanaşımının sonundan değil işlemin mükellefe duyurulduğu tarihten itibaren hesaplanması gerekmektedir. Bir başka deyişle nazara alınması gereken asıl tarih tahakkuk fişi veya ihbarnamenin usulüne uygun tebliğ edildiği tarihtir. Çünkü mükellefe duyurulmamış, kayıtlarda kalan işlemler hüküm ifade etmez¹⁰⁰⁹. Ayrıca zamanaşımı süresinin son yılının başında tarh edilen hatalı verginin yıl sonunda tebliğ edilmesi durumunda yapılan hatadan mükellefin zamanında haberi olamayacağı için ek süreden yararlanma olanağı önemli oranda kısıtlanabilecektir. O bakımdan hatanın vuku bulduğu tarihi değil hatalı işlemin tebliğ tarihi esas alınmalıdır¹⁰¹⁰.

Örneğin 2006 takvim yılına ilişkin 2.12.2011 tarihinde tebliğ edilen resen tarhiyatla ilgili ihbarnameye 10 bin lira yerine hataen 100 bin lira yazılmıştır. Olağan zamanaşımı süresi 2006 yılı için 31.12.2011 yılında dolmaktadır. Ancak tarhiyat görüleceği üzere zamanaşımının son yılı içinde tebliğ edildiğinden düzeltme zamanaşımı süresi 2.12.2012 tarihinde dolacaktır.

¹⁰⁰⁸ Danıştay 3. D'nin 28.1.2010 tarih ve E. 2008/97, K. 2010/197 sayılı kararı(Çevrimiçi), <http://www.kazanci.com>,20.5.2010.

¹⁰⁰⁹ **Vergi Usul Kanunu ve İzahları**, s.285; Turgay, **Vergi Usul Kanunu**, s.254.

¹⁰¹⁰ Koç, (Çevrimiçi) <http://www.vergidunyasi.com.tr>, 10.3.2010.

b. İlan yoluyla yapılan tebliğden genellikle mükellefin haberi olmamakta ve vergi de dava konusu yapılmaksızın tahakkuk etmektedir. Mükellefin bu durumdan haberdar olması ancak ödeme emrinin tebliği üzerine mümkün olmaktadır. Yani mükellef hatalı durumu verginin tahsili için yapılan takibat üzerine öğrenebilmektedir. Bazı durumlarda mükellefin ödeme emrini öğrendiği tarihte tarh zamanaşımı süresinin dolmuş olması sözkonusu olabilmekte ve dolayısıyla mükellefin düzeltme talebinin dikkate alınması ve incelenmesi mümkün olmamaktadır. Bu durumu dikkate alan kanun koyucu sadece ilan tebliğ edilen¹⁰¹¹ vergilere ilişkin olmak üzere düzeltme zamanaşımı süresinin ödeme emrinin tebliği tarihinden başlamak üzere bir yıldan az olamayacağını kabul etmiştir(VUK, md. 126/b)¹⁰¹².

Örneğin 2005 yılına ait 10 bin lira olarak tarh edilmesi gereken vergi 20 bin lira olarak tarh edilmiştir. Mükellefin bilinen adreslerinde bulunamaması üzerine 10.10.2010 tarihinde tarhiyat ilan tebliği yapılmıştır. Bu süreçte mükellefin adres bildirmemesi durumundatebligat, 10.11.2010 tarihinde yapılmış sayılacaktır. Bu kişinin dava açmaması üzerine 10.12.2010 tarihi itibariyle tahakkuk eden vergi aynı zamanda kesinleşmiş olacaktır. Verginin kesinleşmesinden itibaren 1 ay içinde ödenmesi gerekeceğinden verginin vadesi 10.1.2011 olacaktır. Tahsil zamanaşımı süresi bu durumda 1.1.2012 tarihinde başlayıp 31.12.2016 tarihinde dolacaktır. Mükellefe ödeme emrinin 25.12.2016 tarihinde tebliğ edilmesi durumunda düzeltme

¹⁰¹¹ İlan tebliğ dışında diğer usullerle yapılan tebliğlerde ilave sürenin uygulanması mümkün değildir(VUK, md.126/b).

¹⁰¹² Nitekim VUK, md. 126/b'nin maddeye eklenme gerekçesi; “İlan yoluyla yapılan tebliğlerde mükelleflerin ekseriyetle keyfiyetten zamanında haberdar olmaları dolayısıyla vergi itirazsız tahakkuk etmektedir. Filhakika bu gibi vergilerde ilgilerce vukuuna müşahede ve ittula hasıl edilen vergi hatalarının kanunun mer'i 116 ncı maddesi hükümlerine göre tarh zamanaşımı süresi içinde düzeltme yoluyla tetkik ve ıslahı mümkün ise de kendisine ödeme emri tebliği suretiyle verginin tahsili bakımından yapılan takibat üzerine hadiseye ittula hasıl eden mükelleflerin ödeme emrinin tebliğ edildiği tarihte tarh zamanaşımı süresi dolmuş olan vergi dolayısıyla yapacağı düzeltme talebinin tetkiki mümkün olamayacağından mağduriyetlerine mahal verilmemek üzere bahsedilen şekilde tahakkuk etmiş vergilere münhasır olmak üzere düzeltme zamanaşımı süresinin, mütehakkak verginin ödenmesi için Amme Alacaklarının Tahsil Usulü Hakkındaki Kanuna göre mükellefe tebliği muktazi ödeme emrinin tebliğ edildiği tarihten başlamak üzere bir yıldan aşağı olmayacağı yolunda maddeye hüküm vaz'ı uygun görülmüş ve gerekli tadilat yapılmıştır.” şeklinde açıklanmıştır. (Çevrimiçi)http://www.gib.gov.tr/fileadmin/mevzuatek/gerekciler/VUK/VUK_gerekce.pdf, 10.9.2011.

zamanaşımı süresi ödeme emrinin tebliği(herhangi bir tebliğ yöntemi ile tebliği) tarihinden itibaren 1 yıldan aşağı olamayacağından düzeltme başvurusunun yapılabileceği son tarih 25.12.2017 olacaktır¹⁰¹³. Görüleceği üzere burada 2005 yılına ait bir vergi için yapılan tarhiyatta yer alan hatanın özel durumlarda, 2017 tarihine kadar düzeltilmesi mümkün olabilmektedir. Bununla birlikte iki hususun belirtilmesi gerekmektedir. Birincisi ilan edilen yapılacak tebliğlerde ilan edilen tebliğ tarihi tarhiyatın yapıldığı tarihten itibaren bir ay sonra gerçekleşmektedir. Dolayısıyla ilan edilen tebliğin gerçekleştiği tarihin olağan tarh zamanaşımı süresinin dışına taşmış olması durumunda yapılacak tarhiyat zamanaşımı süresinden sonra yapılmış tarhiyat olacağından bunun hukuken geçerliliği olmayacaktır. İkincisi ödeme emri gönderildikten sonra düzeltme başvurusunda bulunulamayacağına dair görüşlerin burada savunulamayacak oluşudur. Zira tahsil aşamasında düzeltme yoluna başvurulamayacağına kabul edilmesi durumunda burada ödeme emrinden sonra düzeltme için verilen bir yıllık sürenin anlamı kalmamaktadır.

c. Tarh edilen vergilerle ilgili ihbarnameler ile gönderilen ödeme emrinin ilan yoluyla tebliğ edilmesi halinde 6183 sayılı Kanuna göre haczin yapıldığı tarihten itibaren bir yıldan az olmamak üzere düzeltme başvurusunda bulunmak mümkündür(VUK, md. 126/c)¹⁰¹⁴. Bu hüküm ile mükelleflerin beş yıllık zamanaşımı süresi içinde öğrenemedikleri ve ancak 6183 sayılı Kanuna göre yapılan takip sonucunda öğrendikleri hatalı işlemlerin düzeltilmesine imkan tanınmıştır¹⁰¹⁵.

Örneğin 2005 yılına ilişkin 10 bin lira tutarındaki verginin hataen 20 bin lira olarak tarh edilmiş fakat mükellefin adresi bulunamadığı için tebliğin 10.10.2010 tarihinde ilan edilmiş olduğu varsayımında vergi de 10.11.2010 tarihinde tahakkuk etmiş olmaktadır. Tahakkuk eden bu vergiye yönelik ödeme emri ise 1.10.2015 tarihinde ilan edilmiştir. Söz konusu vergi için 10.2.2016

¹⁰¹³ Arslan, **Zamanaşımı**, s.161.

¹⁰¹⁴ Bu hüküm de VUK, md. 126/b'de olduğu gibi tahsil aşamasında düzeltme yoluna başvurulamayacağına dair ileri sürülen görüşlerle çelişmektedir.

¹⁰¹⁵ Mehmet Nadir Arıca, "Mükellef ve Vergi Sorumlularının Muhatap Olabilecekleri Vergi Hataları IX", **Maliye ve Sigorta Yorumları**, Mayıs 2010, S.543, s.98.

tarhinde haciz yapılması durumunda düzeltme zamanaşımı süresi 10.2.2017 tarhinde dolmuş olacaktır¹⁰¹⁶.

5.3. Düzeltme Zamanaşımı Süresinin Ortadan Kalkması

Hataların düzeltilmesine yönelik kanunkoyucu tarafından öngörölmüş olan düzeltme yolunun tarh zamanaşımına koşut bir zaman diliminde yapılması konusunda bir tartışma konusu da düzeltme işleminin yapılabilmesi için düzeltme başvurusunun zamanaşımı süresinde yapılmış olmasının yeterli mi olacağıının yoksa düzeltme işleminin de gene zamanaşımı süresinde tamamlanmış olması mı gerektiğinin belirsiz oluşudur. Burada kabul edilmesi gereken şey düzeltme başvurusunun düzeltme zamanaşımı süresi içinde yapılmış olmasıdır. Yoksa kanun koyucunun kastettiği şeyin düzeltme işleminin zamanaşımı süresi içinde tamamlanmış olması değildir. Bir başka deyişle düzeltme işleminin yapılabilmesi için düzeltme sürecinin zamanaşımı süresi içinde tamamlanmış olması değil zamanaşımı süresi içinde düzeltme başvurusunun yapılmış olması yeterli olmalıdır¹⁰¹⁷. Bu çerçevede zamanaşımı süresi içinde yapılacak düzeltme başvurusunun düzeltme zamanaşımı süresini ortadan kaldırdığı kabul edilmeli¹⁰¹⁸ ve mükellefe kanunun düzeltme süreci ile ilgili öngörmüş olduğu tüm idari ve yargısal haklar bağımsız şekilde tanınmalıdır¹⁰¹⁹. Aksi halde örneğın mükellefin zamanaşımı süresinin son ayı içerisinde düzeltme başvurusunda bulunması durumunda idare herhangi bir cevap vermemek suretiyle işi sürüncemede bırakarak açık ve mutlak hataların düzeltmeye konu edilmesini fiilen engelleyebilir. O sebeple doğması

¹⁰¹⁶ Arslan, **Zamanaşımı**, s.161-162.

¹⁰¹⁷ Belirtmek gerekir ki düzeltme başvurusunun reddinden sonra şikayet yoluna başvuru süresi bu tartışmadan bağımsız bir tartışma konusudur.

¹⁰¹⁸ Ancak bir görüşe göre bu durumda zamanaşımı süresi durmalı ve bu aşamada duran zamanaşımı süresi, işlemin reddi durumunda kaldığı yerden işlemeye devam etmelidir. Bkz. Candan, **Vergilendirme Yöntemleri ve Uzlaşma**, s.242.

¹⁰¹⁹ Danıştay 4. D'nin 30.4.1954 tarih ve E.1953/55, K.1954/98 sayılı kararına göre düzeltme zamanaşımı süresi içinde yapılan başvurular, düzeltme zamanaşımı süresini keser. Dolayısıyla mükelleflerin başvurduğu tarh itibariyle zamanaşımına uğramayan kısmın düzeltilmesi gereklidir. Karar için bkz. **DŞKD**, S.66, 1956-1957, s.23-25.

muhtemel zararların önlenmesi için düzeltme başvurusunun zamanaşımı süresi içerisinde yapılmış olması yeterli sayılmalıdır¹⁰²⁰.

5.4. Hakkaniyet İlkesi Bağlamında Düzeltme Zamanaşımı Süresi

Zamanaşımı kurumu, VUK'ta vergi alacağını kaldıran hallerin yer aldığı altıncı kısımda düzenlenmiştir. Zamanaşımı süreleri kanunda düzenleniş yeri nazara alındığında şüphesiz mükellef yararına gözükse de esasında varolma nedeni kamu düzenini tesistir. Bu süreler aynı zamanda düzeltme zamanaşımı sürelerinin dayanağıdır. Ancak açık ve mutlak hataların düzeltmeye konu edilmesinde süre tahdidi hususu tartışmaya açıktır. Özellikle mükellef aleyhine cereyan etmiş açık ve mutlak hata hallerinin varlığı durumunda, düzeltmenin süre hududundan muaf tutulması bazı durumlarda hakkaniyete uygun düşecektir. Nitekim Danıştay 4. D'nin 6.4.1977 tarih ve E. 1976/1861, K. 1977/931 sayılı kararına konu olayda, esasen ödenmiş olan başkasına ait verginin tekrar istenemeyeceği iddiasıyla yapılan düzeltme başvurusunun, zamanaşımı süresinin dolduğu gerekçesiyle reddi üzerine dava açılmıştır. Bu olay ile ilgili Danıştay dairesi verdiği kararında mükellefi tarafından ödenmiş bir verginin bir başkasından yeniden istenemeyeceğini vurgulamak suretiyle, düzeltme isteminin zamanaşımı süresinin geçtiği ileri sürülerek reddinde isabet olmadığına hükmetmiştir. Bu konuda Daire, "*Hakkında vergiyi doğuran olay cereyan etmemiş, herhangi bir geliri nedeniyle vergiye tabi olmayan davacıdan süresinde beyan edilerek vergisi ödenmiş bir başkasına ait verginin istenmesi üzerine, henüz tahsil dahi edilmemiş bulunan vergiye ait hatanın*

¹⁰²⁰ Maliye Bakanlığı, düzeltme zamanaşımı süresi içerisinde yapılmış olan bir talebe ilişkin işlemlerin vergi dairesince türlü nedenlerle geciktirilmiş olması veya yaptığı düzeltme işleminin hatalı bulunmasının, düzeltme zamanaşımı süresi dolduktan sonra aynı konuya ilişkin yapılacak düzeltmeye engel teşkil etmeyeceği hususunda verdiği bir özelgede, düzeltme zamanaşımının hesabında düzeltme talebinin düzeltme zamanaşımı süresinde yapıp yapılmadığının dikkate alınması gerektiği, dolayısıyla düzeltme fişinin hatalı düzenlendiğinden bahisle düzeltme zamanaşımının olağan süresinden sonra yapılan, düzeltme fişinin hatalı düzenlendiği ve bu nedenle işlemin düzeltilmesine yönelik yeni düzeltme başvurusunun süresinde yapılmış bir başvuru olarak kabulünün zorunlu olduğu ileri sürülmüştür.(MB, 4.8.1988, 26815/2865). Bkz. Arıca, IX, s.98.

düzeltilmesi isteminin zamanaşımı bulunduğundan bahisle reddinde müessesenin amacına vakanunda bu konuda yer alan hükümlere uyarlık bulunmamaktadır.” yaklaşımını ortaya koyarak böyle bir durumun hak ve adalet ilkeleriyle bağdaşmayacağına karar vermiştir¹⁰²¹.

¹⁰²¹ DD, S.28-29, 1978, s.326-328.

ALTINCI BÖLÜM

VERGİ HATALARIN DÜZELTİLMESİNDE YARGISAL ÇÖZÜM YOLU

1. YARGISAL ÇÖZÜM YOLUNDA BAZI SORUNSALLAR

1.1. Genel Olarak

VUK'un 123. maddesinin, 20.7.1982 tarihinde 2686 sayılı Kanunla¹⁰²² değişmeden önceki şekline göre, düzeltme başvurularının başvurudan itibaren bir ay içinde karara bağlanması ve sonucun talep sahibine bu süre içinde bildirilmesi; itiraz süresi içinde yapılan düzeltme başvurularının reddedilmesi halinde isesöz konusu düzeltme taleplerinin itiraz(dava) dilekçesi kabul edilerek itiraz mercilerine resen gönderilmesi gerekmektedir. Ancak bu düzenleme, 2577 sayılı İYUK'un yürürlüğe girmiş olması sebebiyle madde metninden çıkarılmış ve madde yeniden düzenlenmiştir. Yapılan değişikliğin nedeni, aynı konularda benzer hükümlere sahip İYUK'un ve özelde 10. ve 11. maddelerinin yürürlüğe girmiş olmalarıdır¹⁰²³. İYUK'un düzeltme ile ilgili hükümlerinin daha sonra yapılan yasal değişikliklerle yürürlükten kaldırılması, idarenin düzeltme başvurularına cevap sürelerine ve dava açma süresi içinde yapılan düzeltme başvurularının dava açma sürelerine etkisi konusunda yasal bir boşluğun ortaya çıkmasına yol açmıştır. Düzeltme talebine karşı, temel unsurların ilgili usul kanununda düzenlenmiş olmaması, sürecin nasıl ilerleyeceği sorusunu ortaya çıkarmaktadır¹⁰²⁴. Bugün itibariyle VUK'un 123.

¹⁰²² RG,29.6.1982 tarih, S.17739.

¹⁰²³ İYUK'un 10 ve 11. maddelerinin ilk halinde, düzeltme başvurularına karşı idarenin cevap süresi ve dava açma süresi içinde yapılan düzeltme başvurusunun dava açma süresine etkisi düzenlenmiş durumdaydı. Mükerrer düzenleme olmaması adına VUK'un 123. maddesinde değişiklik yapılmıştır. Ancak unutulmamalıdır ki İYUK, md. 10 ve 11'in kabul edilmiş olması sebebiyle 2686 sayılı Kanun ile bazı düzenlemeler yapılmış olsa da İYUK ile getirilen bu düzenlemeler VUK'ta yer alan düzeltme hükümlerine tam uyumlu özellikler taşımamaktaydı.

¹⁰²⁴ Elif Sonsuzoğlu, "Vergi Hatalarının Düzeltilmesi Usulü ve Yargısal Çözüm", **Vergi Dünyası**, S.167, Temmuz 1995, s.134-140.

maddesi, sadece düzeltme talebinin vergi idaresince incelenmesini düzenlemiş durumdadır. Bunun dışında düzeltme talebi ile ilgili süreler ve bununla bağlantılı yapılabilecek işlemler konusunda başka bir hüküm ihtiva etmemektedir. Bu açıdan mevcut düzenlemeler tartışmaları gidermekten uzaktır¹⁰²⁵.

Temel bir hak olarak görülen, idareyi ve işlemlerini yargılama hakkının kullanılabilmesi için idari tasarrufların gerçek yapısının ve denetiminin belirlenmesi ve çerçevesinin kesin olarak çizilmesi gereklidir¹⁰²⁶. Ancak yürürlükte olan düzenlemelerin yetersizliğihem uygulamada hem Danıştay kararlarında hem de doktrinde farklı görüşlerin savunulmasına yol açmaktadır.

1.2. İdari Usul ve Düzeltme Yolu

Hukuk, esas ve biçim şeklinde ikiye ayrılarak incelenmektedir. Esasın etkili güvencesi şekil ve usuldür¹⁰²⁷. Usule ilişkin hükümlerde bir belirsizlik esasın da sakatlanmasına veya esasın ortaya çıkarılmamasına yol açmaktadır. İdari hukuk, diğer hukuk dallarından farklı olarak iki ana usul alanına maliktir. Bunlar, idari usul ve yargısal usuldür. İdari usul kurallarının etkili ve yeterli olduğu oranda idari yargının iş yükü de azalmaktadır. İdari yargı bireyin korunmasında olaydan sonra etkindir. Bir olumsuz durumla karşılaşan kişilerin temel amaçlarından biri yaşanan şeylerin olumsuz izlerini silmeye çalışmaktır. Bunu sağlayacak yollardan biri de idari başvurularda bulunmaktır. İdari usul adı verilen bu süreçte getirilen düzenlemeler, hem olaydan önce hak ihlalinin vuku bulmasını önlemekte hem de hak ihlalden sonra bunun idari aşamada çözüm yollarını göstererek¹⁰²⁸ bireyi idare karşısında edilgen durumdan çıkarmakta, ona idareye karşı ileri sürebileceği haklar tanınmasını mümkün hale getirmektedir¹⁰²⁹.

¹⁰²⁵ Bünyamin Öztürk, “Vergi Hukukunda Hataların Düzeltilmesi III”, **Maliye Postası**, S.270, 1991, s.57.

¹⁰²⁶ Özkan, **İdari Usul**, s.30.

¹⁰²⁷ Özay, **Günışığında Yönetim**, s.917.

¹⁰²⁸ Tekin Akıllıoğlu, “İdari Usul ve Kişisel Verilerin Korunması” (Çevrimiçi) [Http://www.İdare.Gen.Tr/Akillioglu-İdariusul.Htm](http://www.İdare.Gen.Tr/Akillioglu-İdariusul.Htm), 13.5.2010.

¹⁰²⁹ Akyılmaz, **İdari İşlemlerin Yapılış Usulü**, s.65vd.

İşlem üretme ve kontrolü süreci olarak ifade edilen idari usul, idari işlemlerin yapılışından kanuna uygunluk denetimine kadar olan kurallar bütünüdür. Başka bir deyişle idarenin bütününe veya idari faaliyetlerin tümünü düzenleyen kurallardır¹⁰³⁰. Aynı zamanda idare tarafından bireysel nitelikte idari tasarrufların meydana getirilmesini sağlayan ve bu tasarrufların, hukuka uygun olup olmadıklarına yönelik başvuru yollarının neler olduğunu gösteren ve bu kapsamda idare tarafından resen veya ilgililerin istemi üzerine denetlenmesine yönelik işlemlerin tabi olduğu, yargısal usule benzeyen bir yoldur. İdare edilenlerin menfaatlerinin hukuk tarafından himaye görmesi için idari faaliyetlerin belli şekil ve usul kurallarına bağlanması kaçınılmazdır¹⁰³¹.

İdarenin faaliyetlerini yargısal usullere benzeyen usul kurallarıyla düzenlemek ve idareyi daha etkin bir şekilde denetlemek önemli bir ihtiyaç durumundadır. Temel usul kuralların bulunmaması idarenin, kamu hizmetinin etkili ve verimli yürütmesini önlediği gibi özellikle bireylerin yargı öncesinde korumasız kalmasına ve idareyle birey ilişkilerinde istenilen sonucun elde edilememesine neden olmaktadır. Bu anlamda idari usul gibi ilgilileri birtakım hak ve yetkilerle donatan, ilgililerin idare önünde menfaatlerini korumalarına imkantanıyan çağdaş bir müesseseye duyulan gereksinim belirginleşmiş durumdadır. Bu gereksinim yönetimde demokrasinin sağlanması açısından da son derece önemlidir¹⁰³².

İdari usul sürecinde, idari işlemin muhatabı bakımından gerek uygulama-bilgilenme ve gerekse hukuk yollarına müracaat haklarının yeterince açık ve yol gösterici olma zorunluluğu bulunmaktadır. İdari işlemin sadece gerekçe ve hüküm fıkrasının bildirilmesi, bireysel hak ve menfaatler için yeteri kadar güvence

¹⁰³⁰ Gürsel Özkan, "İdari Usul", **DD**, Yıl 30, S.101, 2000, s.14-15.

¹⁰³¹ Azrak, **Umumi İdari Usul**, s.10, 15.

¹⁰³² Genel İdari Usul Kanunu Taslağı, (Çevrimiçi) <http://www.turkhukusitesi.com/showthread.php?t=31834>, 28.2.2011. Adalet Bakanlığına hazırlanan bu taslak şu an kadük durumdadır.

taşımamaktadır¹⁰³³. Zira kişiler yasama ve yargı süreci içinde doğrudan veya dolaylı şekilde karar alma sürecine katılabilmekte iken kapalı kapılar ardında ve tek yanlı karar veren idare açısından bu katılımcı yapıdan söz etmek çok mümkün olmamaktadır. Bu yönüyle kişilerin bu sürece önceden ve meşru yollarla katılmalarının sağlanması zorunluluk arz etmektedir¹⁰³⁴.

Günümüzde idari başvurular yeknesak uygulama esaslarına sahip değildir. Bunun temel sebebi, genel bir idari usul kanununun olmayışıdır. Çünkü idari usul kanunu gibi kanunlar, bireysel nitelikteki idari tasarrufların hazırlanışından kesinleşmesine kadar olan aşamaları ve bu aşamalara ilişkin işlemleri, dinamik bir organizmanın yaşamındaki evreler gibi detaylı olarak düzenleyebilmektedir¹⁰³⁵.

İdari usul kanunlarının olmayışı veya yürürlükteki kanunların bu amaçların dışında düzenlenmiş oluşu veya bu amaçları kavrayamayışı, kişilerin haklarını öğrenme ve arama noktasında bazı sıkıntılar yaşamasına yol açmaktadır¹⁰³⁶. Dolayısıyla asgari düzeyde de olsa yeryüzünde devlet adı verilen en gelişmiş örgüt ile birey arasında doğumdan ölüme kadar yaşanan ilişkinin ve karşılaşılan durumların anayasal ve yasal hükümler çerçevesinde düzenlenmesi önem taşımaktadır¹⁰³⁷. Bu bağlamda idare ile ilişki içerisine giren birey için güvence; idare

¹⁰³³ İDDK'nın 16.6.2005 tarih ve E.2003/428, K.2005/2175 sayılı kararında yer alan karşı oy görüşü.

¹⁰³⁴ Özay, **Günışığında Yönetim**, s.917.

¹⁰³⁵ Sancar, s.86.

¹⁰³⁶ **Merkezi Hükümet Teşkilatı Araştırma Projesi Yönetim Kurulu Raporu**, s.54-55.

¹⁰³⁷ 1982 Anayasası'nın md. 40/2. fıkrasına göre "*Devlet, işlemlerinde, ilgili kişilerin hangi kanun yolları ve mercilere başvuracağını ve sürelerini belirtmek zorundadır*". Kural olarak Anayasa hükümleri kural olarak doğrudan uygulanacak hükümler olmadığından, uygulama ile ilgili kanunların çıkarılması gerekmektedir. Bununla birlikte Anayasanın ayrıntılı biçimde düzenlediği konularda Anayasa hükümlerinin doğrudan uygulanacağı kabul edilmektedir. Bu bağlamda kamu kurum ve kuruluşlarının, tesis edecekleri işlemlerde bundan etkilenen ilgili kişilerin bu işlemlere karşı başvuracakları idari mercileri ve kanun yollarını, sürelerini de belirterek bildirmeleri zorunludur. Son derece dağınık mevzuat karşısında kanun yolu, mercii ve sürelerin belirtilmesi hak arama hürriyetinin kullanımı, hak ve hürriyetlerin korunması açısından gereklilik arz etmektedir. Bu durum aynı zamanda Anayasanın 36. maddesinde düzenlenmiş olan hak arama hürriyeti ve adil yargılanma ilkesi açısından da önem taşımaktadır. Bkz. VDDK'nın 20/06/2008 tarih ve E.2008/124, K.2008/372 sayılı kararında yer alan karşı oy yazısı.

ve idare ajanları açısından ise standart model davranışlarının ilke ve kurallarını düzenleyen usul kurallarının gerekliliği tartışmasıdır¹⁰³⁸.

İdarenin, günümüzde, uyuşmazlıkların yargı öncesi çözüm usullerinden tam faydalandığını söylemek mümkün değildir. Yargı öncesi çözüm usullerinde, pozitif hukuk düzenlemelerinin bulunmayışı veya yetersizliği, idarenin, kişilerin zararlarını giderecek yetki ve kaynaklara sahip olmaması ve mutlaka bir mahkeme kararının beklenmesi, uyuşmazlıkların yargı öncesi çözüm usulleri çerçevesinde çözülememesinin başlıca nedenlerindedir. Başka bir deyişle idare, uyuşmazlıkların doğumuna engel olamamakta ve çıkan uyuşmazlıkların çözümünü sağlayamamaktadır. Bunun sağlanması bakımından, her türlü idari denetimi yeterli ve etkili kılacak bir düzenlemeye gidilmesi ve idari başvuru müesseselerinin daha rasyonel bir şekilde oluşturulma zorunluluğu bulunmaktadır¹⁰³⁹.

Düzenli bir idari usul kanununun kabulü, idareyi karar almadan önce yeterli araştırma yapmaya zorlayarak, tarafsız, objektif ve doğru kararlar vermeye zorlayacaktır. Bunun yanı sıra kişiler, şeffaflığın ve eşgüdümün sağlanmasıyla idari karar alma sürecine katılarak yapılan işleri gözlemleyebilecek ve böylece tatmin düzeyi yukarıya doğru ivmeleneceği için herhangi bir uyuşmazlığın yaşanması durumunda konu yargı aşamasına taşınmadan idari aşamada çözümlenebilecek¹⁰⁴⁰, yargısal denetimin yükü de idari kararların tesisinden önce ve tesisi sırasında idare ile onun tasarrufuna muhatap olan kişiler arasında daha fazla işbirliğinin sağlanmış olmasından ötürü azalmış olacaktır. O sebeple yargısal denetimin yanında ve idari tasarruf aşamasında bazı katılımcı usullerin ve bunu olanaklı kılacak kanunların kabulü zorunludur¹⁰⁴¹.

¹⁰³⁸ Yüzel Oğurlu, “İdari Usul Kanunu Neden Acil ve Zorunludur”, **EHFĐ**, C.9, S.1-2, 2005, s.82-83.

¹⁰³⁹ Genel İdari Usul Kanunu Taslağı, (Çevrimiçi) <http://www.turkhukuk sitesi.com/showthread.php?t=31834>, 28.2.2011

¹⁰⁴⁰ A. Ülkü Azrak, “İdari Usulün Kodifikasyonuna İlişkin Sorunlar”, **T.C. Başbakanlık İdari Usul Kanunu Hazırlığı Uluslar Arası Sempozyumu Bildiriler**, Ankara, 1998, s.91.

¹⁰⁴¹ Sait Güran, “Yönetimde Açıklık”, **İHİD**, Prof. Dr. Ragıp Sarıca’ya Armağan, S.1-3, 1982, s.102.

Türkiye’de vergi ödevine ilişkin işlemlerin yapılması ve uyuşmazlıkların çözümünde uygulanması gereken idari usul kuralları, farklı konuları ve aşamaları düzenleyen ve değişik tarihlerde yürürlüğe giren üç ayrı kanunla düzenlenmiştir¹⁰⁴². Bu kanunlarda aynı konulara ilişkin çoğu birbiriyle uyumsuz hükümler yer almaktadır¹⁰⁴³. Bu durum, sözü edilen hükümlerin anlaşılmasında ve uygulanmasında birtakım olumsuzlukların yaşanmasına yol açmaktadır. Bunun giderilmesi adına öncelikle Vergi Usul Kanunu ile Amme Alacaklarının Tahsil Usulü Hakkında Kanunun birbirleriyle ve bu iki kanunun İdari Yargılama Usulü Kanunu ile ilişkileri ve atıf konularının belli edilmesi, aynı konuya ilişkin farklı kanunlarda hükümlerin olması halinde bunların uyumlu hale getirilmesi gerekmektedir. Bu çerçevede, vergi usulüne ilişkin hükümlerin Vergi Usul Kanununda; yargılama usulüne ilişkin hükümlerin ise İdari Yargılama Usulü Kanununda toplanması sağlanmalıdır¹⁰⁴⁴.

Vergi hatalarının düzeltilmesi ve varsa bunun sonucunda hatalı tahsil edilen vergilerin iadesi maddi vergi hukukunun alanına girse de düzeltme talebi ve talebin incelenmesi neticesinde yapılması gereken düzeltme işlemi, geniş anlamda idari usul hukukunun bir bölümü olan vergi usul hukukunun konusudur¹⁰⁴⁵. Buna rağmen VUK’ta düzeltme başvuru süreci ile ilgili temel hususlar hakkında kapsamlı bilgiler yer almamaktadır. Başka bir deyişle VUK’un 116-126. maddelerinde özellikle, başvuru ve bekleme süreleri ve dava açma süresi içinde yapılan düzeltme başvurusunun dava açma süresine etkisine ilişkin özel bir düzenleme bulunmamaktadır. İşte bu konular düzeltmenin sisli alanlarındandır ve bu sisin ortadan kaldırılması gerekmektedir. O nedenle VUK’a bu konulara ilişkin açık hükümlerin konulması zorunludur¹⁰⁴⁶.

¹⁰⁴² Bu kanunlar Vergi Usul Kanunu, Amme Alacaklarının Tahsil Usulü Hakkında Kanun ve İdari Yargılama Usulü Kanunu’dur.

¹⁰⁴³ Örneğin, bir usul kodu olan Vergi Usul Kanununda yargılama usulüne, bir yargılama usulü kodu olan İdari Yargılama Usulü Kanununda ise idari usule ilişkin hükümler bulunmaktadır.

¹⁰⁴⁴ **8. 5 Yıllık Kalkınma Planı Vergi Özel İhtisas Komisyonu Raporu**, s.61.

¹⁰⁴⁵ Çağan, **Süreler**, s.5-6,56.

¹⁰⁴⁶ Gerçek anlamda bir genel idari usul kanununun kabul edilmesi durumunda da bu soruların yanıt bulacağı aşikardır. Ancak böyle bir kanun ikincil-tamamlayıcı özellik taşıyacaktır. Asıl olan özel bir idari usul kanunu niteliğindeki VUK’ta düzenleme yapılmasıdır.

İdari usule ilişkin açık hükümlerin varlığı, açık ve mutlak hataların düzeltilmesi konusunda iki temel noktada katkı sağlama potansiyeline sahiptir. Birinci katkı mükelleflerin idarenin işlemlerine katılma hakkı ile işlemlerin birlikte yapılması aşamasında meydana gelen hataların yerinde ve zamanında görülüp düzeltilebilmesi imkanının elde edilecek olmasıdır. İkinci katkı ise işlemlerin yapılması aşamasında hatanın saptanamamış olması halinde veya mükellefin beyanlarında hata olması halinde düzeltme süreci ile ilgili sınırları kesin olarak çizilmiş ve güvencelemiş haklara sahip olunmasının kişileri doğru vergileme ve mükellef hakları bağlamında en geniş şekilde koruyabilecek olmasıdır.

1.3. Düzeltme Başvurusunun İYUK, md. 11 ve 10 Çerçevesinde Değerlendirilmesi

1.3.1. Genel Olarak İYUK, md. 11 ve 10¹⁰⁴⁷

İYUK'un "Üst Makamlara Başvurma" kenar başlıklı 11. maddesine göre;

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

Maddenin kısa bir analizi yapıldığında belli başlı kriterlerin ortaya çıktığı görülmektedir. Üst makamlara başvurulabilmesinin nirengi noktası, ortada

¹⁰⁴⁷ Bir idari işleme karşı ilk başvuru yolu İYUK, md. 11 ile irtibatlandırıldığı için kanundaki madde sıralamasına uyulmadan açıklama yapılacaktır.

yürütülmesi zorunlu bir işlemin yani bir idari işlemin bulunmasıdır. İdari işlem niteliği taşımayan işlemlerin olduğu durumlarda, örneğin hazırlık işlemlerinde, bilgi verici işlemlerde olduğu gibi, üst makamlara başvuru yolundan yararlanılmasına olanak bulunmamaktadır¹⁰⁴⁸. Üst makamlara başvuru yolu ancak söz konusu idari işleme karşı dava açma süresi içinde kullanılabilir. Nitekim maddede de idari işlemlere idari dava süreleri içinde başvurulması halinde dava açma süresinin duracağı vurgusu göze çarpmaktadır. İdari işleme karşı dava açma süresi geçtikten sonra bu yola başvurulması mümkün değildir. İYUK, md. 11 çerçevesinde yapılan başvuru idari işlemin geri alınması, değiştirilmesi veya kaldırılması için¹⁰⁴⁹ üst makama, üst makam yoksa işlemi yapan makama yapılmak zorundadır. Bu başvuru dava açma süresini etkileyen bir durum olarak öngörülmüşse de temeli, üst kişi ve makamların ast üzerinde sahip olduğu yetkililerdir. Üst makamın olmaması durumu dışında işlemi yapan yere başvuru, dava süresini etkilememekte ve işlemi yapanın onu değiştirme, düzeltme veya kaldırma gibi olanakları ancak üstün emir ve yönlendirmesi doğrultusunda mümkün olabilmektedir¹⁰⁵⁰. İşte bu koşullara uyularak yapılan başvurular her ne kadar idari işlemlerin yürürlüğünü durdurmasa da işlemeye başlamış olan dava açma süresini durdurmaktadır. Dava açma süresi içinde yapılan başvuruların dava açma sürelerini durdurucu etkisi sadece ilk derece sıfatıyla idari mahkemelere açılacak davalarda geçerlidir. Herhangibir sebeple üst derece mahkemesine başvuru aşamasında idari başvuruda bulunmak(düzeltilme başvurusu gibi) itiraz veya temyiz sürelerini durdurucu etkiyi haiz değildir¹⁰⁵¹. Dolayısıyla bu hiyerarşik idari sıralamaya uyulmadan yapılan başvurunun veya idare dışı bir kuruma yapılan

¹⁰⁴⁸ Bazı durumlarda ortada idari işlem bulunmasına rağmen kanun koyucunun özel düzenlemesi gereğince İYUK'un 11. maddesi işletilemeyebilir. Örneğin beyannameye dayalı tarhiyatlara karşı özel durumlar hariç dava açmak mümkün olmadığından İYUK, md. 11'e göre başvuru söz konusu olmayacaktır.

¹⁰⁴⁹ Danıştay 7. D'nin 31.10.2000 tarih ve E.2000/2118, K.2000/3001 sayılı kararına göre "Öte yandan; söz konusu başvuruda, idari işlemin kaldırılması, geri alınması, değiştirilmesi veya yeni bir işlem yapılması değil, idare ile uzlaşmaya gidilmesi istenildiğinden, bu başvurunun 2577 sayılı Kanunun 11'inci maddesi kapsamında kabul edilmesi de mümkün değildir". Bu durumlarda dava açma süresinin durmayacağı da tabiidir.(Çevrimiçi), <http://www.kazanci.com>, 20.5.2010.

¹⁰⁵⁰ Özay, **Günlükte Yönetim**, s.158.

¹⁰⁵¹ Danıştay 4. D'nin 12.12.1984 tarih ve E.1984/4322, K.1984/4465 sayılı kararı(Çevrimiçi), <http://www.danistay.gov.tr>, 12.1.2011.

başvurunun yasal koşullara aykırı bir başvuru olarak kabul edilmesi gerekmektedir¹⁰⁵².

Şartlarına uyularak yapılan başvuru üzerine idarenin 60 gün içinde cevap vermemesi durumunda istem reddedilmiş sayılmaktadır¹⁰⁵³. İsteğin doğrudan reddi veya reddedilmiş sayılması durumunda duran dava açma süresi kaldığı yerden işlemeye devam eder. Kişilerin bu durumda kalan dava açma süresi içinde¹⁰⁵⁴ yargı yoluna başvurmaları gerekmektedir¹⁰⁵⁵. İdarece daha sonra cevap verilmesinin dava

¹⁰⁵² Örneğin vergilendirme işlemine karşı dilekçe hakkı çerçevesinde TBMM Dilekçe Komisyonuna yapılacak başvuru üst makama yapılmış bir başvuru olarak kabul edilemez. Üst makamdan anlaşılması gereken, hiyerarşik üst makamdır. Yani işlemi yapmış olan makamın aynı örgüt içindeki üst makamıdır. Bu nedenle idari vesayet makamına, Cumhurbaşkanlığı veya TBMM Dilekçe Komisyonu gibi idari hiyerarşi içinde bulunmayan makam veya mercilere veya işlemi yapan idare ile aynı hiyerarşi düzeni içinde yer almayan bir makama yapılacak başvuru geçerli olmayacaktır. Ayrıca üst makamın olması durumunda işlemi yapan makama başvuru da kanun hükmünün kabulü dışındadır. Bkz. Nuri Alan, “İptal Davalarının Ön ve Esastan Kabul Şartları”, **DD**, Yıl 13, S.50-51, 1983, s.37; Yenice/Esin, s.213-214.

¹⁰⁵³ İdare kişilerin menfaatlerini sadece idari işlem veya eylemde bulunmaları halinde etkilemez, bunlar olmaksızın da suskun veya hareketsiz kalmaları durumunda kişilerin menfaatleri etkilenir. Bu durumda mükelleflerin yargı yoluna başvurma ve bu yoldan haklarını arama imkanı bulunmaktadır. Esasında bu durumda dava açma hakkının tanınması, idarenin her türlü eylem veya işleminin yargı denetimi altında olduğunu belirleyen Anayasa hükmünün doğal sonucudur. Bkz. Celal Karavelioğlu, **Açıklama ve Son İctihatlara İdari Yargılama Usulü Kanunu**, 6. Bası, Ankara, 2006, s.615-616.

¹⁰⁵⁴ Danıştay 3. D'nin 16.3.1999 tarih ve E.1997/5123, K.1999/1027 sayılı kararında “2577 sayılı İdari Yargılama Usulü Kanununun 7/1. ve 11. maddesi hükümleri uyarınca, idari işlemin kaldırılması, geri alınması, değiştirilmesi veya yeni bir işlem yapılması istemiyle 11. madde çerçevesinde yapılacak başvurulara 60 gün içerisinde cevap verilmemesi durumunda, isteğin reddedilmiş sayılarak 60 günlük sürenin bitim tarihinden itibaren vergi mahkemelerinde 30 gün içerisinde dava açılması gerektiği”ne hükmedilerek kanunun öngördüğü kalan süre kriterinin dışında 30 günlük yeni bir dava açma süresinin varlığı kabul edilmiştir(Çevrimiçi), <http://www.danistay.gov.tr>, 12.1.2011. Burada Dairenin nasıl bir mantıkla hareket ettiğini anlamak güçtür. Zira İYUK’un 11. maddesinde yer alan hüküm açıktır. Hatalı ve yürütülmesi zorunlu bir işlemin bulunması halinde uygulanması gereken tek madde vardır o da İYUK, md. 11’dir. Dolayısıyla dava açma süresinde yapılan başvurunun reddi durumunda kalan dava açma süresi içinde yargı yoluna gidilmelidir. Bu kararda olduğu gibi konuyu red kararını yeni bir idari işlemmiş gibi düşünüp iptali için 30 güne dava açılmalıdır kararını vermek olanaklı gözükmemektedir. Ayrıca bkz. Danıştay 3. D’nin 23.1.2003 tarih ve E.2001/3321, K.2003/445 sayılı kararı(Çevrimiçi), <http://www.danistay.gov.tr>, 12.1.2011.

¹⁰⁵⁵ Danıştay 7. D’nin 19.4.2004 tarih ve E.2001/315, K.2004/1045 sayılı kararına göre “Vergi ve ceza ihbarnamelerinin tebliğinden itibaren 29. günde, 2577 sayılı Kanunun 11’inci maddesine göre başvuruda bulunan davacı şirketin, anılan maddede öngörülen 60 günlük bekleme süresinin bitiminden itibaren, davayı, kalan 1 günlük dava açma süresinde açması gerekirken, 2. günde açtığı davada süre aşımı bulunmaktadır”.(Çevrimiçi), <http://www.danistay.gov.tr>, 12.1.2011. Benzer yönde bkz. Danıştay 7. D’nin 30.9.1998 tarih ve E.1997/2737, K.1998/3086 sayılı kararı(Çevrimiçi), <http://www.danistay.gov.tr>, 12.1.2011.

süresine etkisi bulunmamaktadır¹⁰⁵⁶. Buradan hareketle İYUK, md. 11'in idari başvuru halinde dava açma süresini durdurmak suretiyle idari süreçten olumlu yanıt alamayan ilgililerin dava açma hakkını himaye ettiği söylenebilir. Bu yaklaşım aynı zamanda İYUK, md. 11'in amaçsal yorumunu da doğrular niteliktedir¹⁰⁵⁷.

İYUK, md.11 çerçevesinde yer alan düzenlemenin temel amacı bir yönden, hukuka bağlı idare anlayışına uygun davranmak durumunda olan idareye, yapmış olduğu hukuka aykırı idari işlemi, dava yoluna gidilmesine gerek bırakmaksızın düzeltme olanağı tanımak; diğer yönden de, idare edilenlerin, uzun ve masraflı yargı başvurusu yerine, daha kısa ve masrafsız olan idari başvuru ile hedeflerine ulaşabilmelerini sağlamaktır¹⁰⁵⁸. Amacı bu şekilde belirlenmiş olan üst makama başvuru yolu ihtiyari özellik taşımaktadır. Yani dava açma hakkına sahip olan ilgilinin ihtiyarına bırakılmıştır. Mükellef isterse idareye başvurur isterse yargı yoluna gidebilir, isterse her ikisine birden başvurabilir¹⁰⁵⁹. Tüketilmesi zorunlu bir idari başvuru yolunun öngörüldüğü durumlarda, öncelikle bu yola başvurulması gerekmektedir. Bu hallerde İYUK, md. 11'in uygulanma olanağı yoktur¹⁰⁶⁰. İlgililer bu yola bir idari işlem için bir kez başvurabilmektedirler. Örneğin idarenin 60 gün içinde cevap vermemesi veya red cevabı vermesi durumunda işlemeye başlayan dava süresi içinde yeniden idareye başvurunun, işlemeye başlamış olan dava açma süresine etkisi bulunmamaktadır¹⁰⁶¹.

¹⁰⁵⁶ Danıştay 3. D'nin 12.11.1986 tarih ve E.1986/1210, K.1986/2201 sayılı kararında “*Düzeltilme isteminin reddine ilişkin yazının, başvuru tarihinden altmış gün geçerek isteğin reddedilmiş sayılması ve kalan dava süresinin geçmesinden sonra tebliğ edilmesi halinde söz edilen maddede özel bir hüküm yer almadığından yeni bir dava hakkının doğduğu veya dava açma süresinin yeniden işlemeye başladığı düşünülemez.*” şeklinde hüküm kurularak zımnî red cevabının dava açma hakkını canlandırmayacağı, bu durumda açılan davanın esasa girmeden süre yönünden reddi gerektiğini belirlenmiştir. Benzer yönde bkz. Danıştay 4. D'nin 17.3.1986 tarih ve E.1984/1617, K.1986/1009 sayılı kararı (Çevrimiçi), <http://www.danistay.gov.tr>, 2.3.2011. Danıştay 4. D'nin 11.7.1985 tarih ve E.1985/2569, K.1985/1931 sayılı kararı (Çevrimiçi), <http://www.danistay.gov.tr>, 2.3.2011.

¹⁰⁵⁷ Akkaya, **Vergi Hataları**, s. 163.

¹⁰⁵⁸ Sağlam, (Çevrimiçi), <http://www.vergidunyasi.com.tr>, 12.8.2010.

¹⁰⁵⁹ Ramazan Yıldırım, **İdari Başvurular**, Mimoza, Genişletilmiş 2. Bası, Konya, 2006, s.112.

¹⁰⁶⁰ Yenice/Esin, s.215.

¹⁰⁶¹ Alan, **İptal Davalarının Ön ve Esastan Kabul Şartları**, s.37.

İYUK'un "İdari Makamların Sükutu" kenar başlıklı 10. maddesine göre;

"1. İlgililer, haklarında idari davaya konu olabilecek bir işlem veya eylemin yapılması için idari makamlara başvurabilirler.

2. Altmış gün içinde bir cevap verilmezse istek reddedilmiş sayılır. İlgililer altmış günün bittiği tarihten itibaren dava açma süresi içinde, konusuna göre Danıştaya, 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".

Bu maddenin de kısa bir analizi yapıldığında maddenin getiriliş amacının, henüz ilgili leh veya aleyhine işlem yokken idareyi bu yönde iptali istenebilen bir işlemde veya eylemde bulunmaya sevk etmek olduğu anlaşılmaktadır¹⁰⁶². Birinci fıkrada kişilerin başvuru hakkı, ikinci fıkrada ise bu başvuru üzerine idarece sergilenecek davranış biçimlerine göre idari dava açma hakkının kullanılış yöntem ve süreleri düzenlenmektedir¹⁰⁶³. Düzenlemenin verdiği olanaklardan yararlanabilmek için başvurunun, uyuşmazlık konusunda yetkili idari makama yapılması gerekmektedir. Yaşanan uyuşmazlıkta mevcut bir idari tasarrufun bulunduğu hallerde veya yetkili olmayan bir idari makama başvuru halinde bu madde hükmünün olanaklarından

¹⁰⁶² Danıştay 10. D'nin 10.10.1988 tarih ve E.1988/1459, K.1988/1553 sayılı kararına göre "2577 sayılı Yasanın 10. maddesi yazılı metninden de anlaşılacağı gibi, ortada henüz idari davaya konu olabilecek bir uyuşmazlığın bulunmadığı hallerde, idari davaya konu olabilecek işlemin tesisi için yapılacak başvurular üzerine açılacak davalara ilişkin süreleri düzenlemektedir. Daha önce tesis edilmiş idari davaya konu edilebilecek bir işlemin kaldırılması, değiştirilmesi istemiyle ilgililerce idareye yapılmış başvurular üzerine açılacak davalarda 2577 sayılı Yasanın 10. maddesinin değil, aynı yasanın 11. maddesinin uygulanması gerektiği açık bulunmaktadır".(Çevrimiçi), <http://www.danistay.gov.tr>, 24.4.2011.

¹⁰⁶³ Candan, İYUK, s.402.

yararlanmak mümkün değildir¹⁰⁶⁴. Bu konuda idareye başvuru için bir süre öngörülmemiş olsa da idarenin cevap verme süresi öngörülmüş durumdadır. Bu süre 60 gündür ve bu süreler içinde idarece lehte veya aleyhte cevap verilmezse başvurunun reddedilmiş sayılacağı kabul edilmiştir¹⁰⁶⁵. Bu durumda veya doğrudan red kararının verilmesi durumunda ilgili kişinin uyuşmazlık konusuna göre idari yargıda dava açması olanaklıdır.

Kural olarak vergisel uyuşmazlıklar için başvuru makamı vergi mahkemesidir¹⁰⁶⁶. İlgili kişilerin idarenin red tarihini takip eden günden itibaren 30 gün içinde dava açmaması durumunda dava açma olanakları kalmamaktadır. Çünkü burada dava açma süresi hak düşürücü süredir. İdareye yapılan başvuru üzerine idarece 60 günlük cevap süresi içinde verilen cevabın kesin olmaması durumunda kişiler, bunu istemin reddi sayarak dava açabileceği gibi idarece verilecek kesin cevabı da bekleyebilir¹⁰⁶⁷. Bekleme süresi başvuru tarihinden itibaren 6 ayı geçemez. Bu süre içinde dava açma süresi de işlememektedir. Ancak bu durumda idarece verilen cevabın, sorulan soru ile doğrudan ilgili olmadığı rahatlıkla anlaşılması gerekir. Altı ayın sonunda kesin cevabın

¹⁰⁶⁴ Danıştay 7. D'nin 26.9.2002 tarih ve E. 2002/3190, K.2002/2962 sayılı kararına göre “*Olayda, davacı tarafından yapılan başvuruya konu edilen akaryakıt ve özel tüketim vergilerinin kaldırılması konusundaki istem hakkında işlem yapma yetkisi davalı idarelere ait bulunmadığından; bu yolda yapılan başvuruya başvuru tarihinden itibaren altmış gün içinde cevap verilmemiş olmasının; 2577 sayılı Kanunun yukarıda açıklanan 10'uncu maddesi uyarınca zımnen (kapalı biçimde) tesis edilmiş idari işlem olarak kabulüne yasal olanak bulunmamaktadır*” (Çevrimiçi), <http://www.danistay.gov.tr>, 24.4.2011. Danıştay 6. D'nin 5.6.2003 tarih ve E.2002/3200, K.2003/3476 sayılı kararına göre “*Tapu kaydındaki okul alanı şerhinin kaldırılabilmesi için mevcut planın değiştirilmeye yetkili olan belediyeye başvurulması gerektiğinden, yetkili olmayan valiliğe yapılan başvurunun cevap verilmemek suretiyle reddi yolundaki işlemle mevzuata aykırılık bulunmamaktadır*”.(Çevrimiçi), <http://www.danistay.gov.tr>, 24.4.2011.

¹⁰⁶⁵ Bu sürenin öngörülme sebebi idarenin başvurulara karşı vereceği cevabı belli sürelerle sınırlandırmak değildir. Amaç başvuruda bulunanların haklarını sürüncemede bırakılmasını önlemektir. Bu çerçevede kanun koyucu, başvuru tarihinden itibaren belli sürelerde cevabın verilmemesi başvurunun reddi anlamına geleceği kabul edilmiştir. Bkz. Candan, **İYUK**, s.408-409.

¹⁰⁶⁶ Danıştay 4. D'nin 26.4.1993 tarih ve E.1992/3435, K.1993/1842 sayılı kararına göre haksız ödendiği ileri sürülen gecikme zammının iadesi istemiyle idareye yapılan başvurunun reddedilmiş sayıldığı tarihten itibaren 30 gün içinde açılan davanın incelenmesinde süre aşımı yönünden bir sakınca bulunmamaktadır. (Çevrimiçi), <http://www.danistay.gov.tr>, 24.4.2011.

¹⁰⁶⁷ Danıştay 10. D'nin 6.10.1989 tarih ve E.1989/2322, K. 1989/2351 sayılı kararına göre “*2577 sayılı yasanın 10. maddesine göre idareye yapılan başvuru üzerine idarece 60 gün içinde verilen cevap kesin olmasa bile, ilgilinin bu cevap üzerine iptal davası açabilmesi mümkündür*”. (Çevrimiçi), <http://www.danistay.gov.tr>, 24.4.2011.

gelmemesi durumunda istem gene reddedilmiş sayılarak dava açma süresi içinde dava açılması gerekmektedir. Aksi halde dava açma hakkı kaybedilir. İdari başvuru sonrasında dava açılmaması veya davanın süreden reddi durumunda zımni red süresi olarak da kabul edilen 60 günlük sürenin bitiminden itibaren, yapılan başvuruya yetkili makamlar tarafından kendiliğinden cevap verilmesi durumunda¹⁰⁶⁸ cevabın tebliğinden itibaren 60 gün içinde¹⁰⁶⁹ ilgili kişilerce davanın açılması mümkündür¹⁰⁷⁰. Bununla birlikte başvurularına altmış gün içinde bir cevap alamayan kişilerin, idarenin sonradan verebileceği cevabı beklemeden hemen dava yoluna gitmeleri kendi menfaatlerine olacaktır. İdareyi mutlaka cevap vermeye zorlayan bir kural yoktur. Dolayısıyla beklemeyi tercih ettiklerinde belki de çok haklı olan idari başvuruları sonuçsuz kalabilecektir¹⁰⁷¹.

İYUK, md. 10 uygulamasında idareye yapılacak yeni bir başvurunun yeni bir dava hakkı vermesinden söz edilemez. İlk başvurudan sonra süresinde dava açmayan kişilerin dava açma süresini yeni bir başvuru ile canlandırmalarına olanak bulunmamaktadır. Bu şekilde her zaman için yargı yolunun canlandırılması mümkün değildir. Aksi halde dava açma sürelerini yasal şekilde belirlemenin anlamı kalmayacaktır. Nitekim Danıştay 7. D'nin 24.3.2004 tarih ve E.2001/3476, K.2004/753 sayılı kararında da belirtildiği üzere ilk olarak yapılan başvuruların zımnen reddi

¹⁰⁶⁸ Bu konuda bir görüşe göre, dava hakkının istenildiği anda kullanılması sonucunu doğurarak dava sürelerinin önemini azalacağına ve dava açma hakkının sonsuz bir zaman dilimine yayılacağına dair tereddütlere rağmen(Bkz. Zabunoğlu, **Dava Açma Süresi** s.204) idarenin sonradan kendiliğinden ve keyfince belirlediği zamanda vereceği yanıt üzerine dava açma süresinin yeniden başlaması sakıncalı bir durum teşkil etmiyorsa kişilerin yeniden yaptığı başvuruya karşı verilecek cevaba karşı da dava açma süresinin yeniden işlemeye başlaması sakınca doğurmamalıdır. Bkz. Sancar, s.79.

¹⁰⁶⁹ Bir yaklaşıma göre burada kanun koyucu tarafından öngörülmüş olan 60 günlük süreyi uyuşmazlığın türüne göre algılamak gerekmektedir. Bu bakımdan yetkili makamlarca daha sonra verilecek cevaba karşı vergi mahkemelerinde dava açılacak ise buradaki süreyi 30 gün olarak düşünmek gereklidir. Bkz. Candan, **İYUK**, s.413. Gerçekten İYUK'un md. 10/2. fıkrasında 4001 sayılı Kanundan önceki son cümlede yer alan "*cevabın tebliğinden itibaren dava açma süresi yeniden işlemeye başlar*" şeklindeki uyuşmazlık konusuna göre dava makamının ve süresinin tayin edilmesi gerektiğini belirleyen ifade de bu mantığı doğrulamaktadır.

¹⁰⁷⁰ Danıştay 2. D'nin 12.9.2008 tarih ve E.2008/1133, K.2008/3470 sayılı kararına göre idari işlem tesis edilmesi amacıyla başvuran davacının bu başvurusu üzerine, dava açma süresi geçirildikten sonra idarece kendiliğinden cevap verilmesi halinde, açılan davanın süresinde olduğu kabul edilmelidir(Çevrimiçi), <http://www.danistay.gov.tr>, 24.4.2011.

¹⁰⁷¹ Yenice/Esin, s.209.

üzerine, süresi içerisinde dava açılması gerekirken, bu süre geçirilerek, daha sonra yapılan ikinci başvurunun, yeni bir dava hakkı doğurmayacağı, ikinci başvurunun reddine ilişkin işlemin iptali istemiyle açılan davanın süresinde kabul edilmeyeceği ifade edilmiştir¹⁰⁷². Danıştay 4. D'nin 26.2.1997 tarih ve E.1995/6358, K.1997/445 sayılı kararında da “İdarenin kendiliğinden veya başvuru üzerine tesis ettiği idari işlemlere karşı süresinde dava açılmaması ve böylece dava hakkının kullanılmayarak düşmüş (sübut) olması halinde ilgilinin zamanla bağlı olmaksızın ikinci bir başvuru yaparak dava hakkını istediği anda kullanmasına, idari istikrar ilkesi ve dava hakkının belirli bir süreyle sınırlandırılmasını gerektiren nedenler karşısında hukuken olanak bulunmamaktadır.” şeklinde hüküm verilerek vergi yargısının konuya yaklaşımı ortaya konulmuştur¹⁰⁷³. Ancak bir görüşe göre idarenin hukuka uygun davranma ödevi sürdüğü sürece, kişiler, istemlerinde bir yararı kalmamış olmadıkça idare nezdinde istemlerine devam ederek hukuka uygun surette davranışta bulunmaya zorlayabilir. İdarenin bu şekilde bir edimde bulunmaya bağlanması belli bir süre ile sınırlandırılmamalıdır¹⁰⁷⁴. Bu hususta özellikle Danıştay İdari Dava Daireleri ve Kurulu, bazı hallerde, idareye yapılan her yeni müracaatın yeni bir dava açma hakkı vereceğini kabul etmektedir. Örneğin Danıştay 11. D'nin 23.10.2009 tarih ve E. 2007/5080, K. 2009/8694 sayılı kararında¹⁰⁷⁵ “İYUK, md. 10, ilgililerin haklarında bir idari işlem yapılması için idareye her zaman için başvuru yapabilmelerine ve bu başvurunun reddedilmesi üzerine dava açabilmelerine olanak tanımaktadır. Daha önce ilgililerin idareye başvuruda bulunmuş veya başvuruda bulduktan sonra dava açmış olmaları, etkisi devam eden ve her defasında idare tarafından ayrı bir işlem yapılması gereken durumlarda idareye başvuruda bulunup işlem tesis edilmesini isteme ve bunun üzerine dava açma haklarını ortadan kaldırmamaktadır.” şeklinde hüküm kurularak bu duruma işaret edilmiştir¹⁰⁷⁶.

¹⁰⁷² (Çevrimiçi), <http://www.danistay.gov.tr>, 2.3.2011.

¹⁰⁷³ (Çevrimiçi), <http://www.danistay.gov.tr>, 2.3.2011. Benzer yönde bkz. VDDK'nın 07.12.2001 tarih ve E.2001/335, K.2001/475 sayılı kararı(Çevrimiçi), <http://www.danistay.gov.tr>, 2.3.2011; Danıştay 7. D'nin 12.4.1999 tarih ve E.1998/1893, K.1999/1402 sayılı kararı(Çevrimiçi), <http://www.danistay.gov.tr>, 2.3.2011.

¹⁰⁷⁴ Uler, **Yönetmelik Yargısı**, s.249

¹⁰⁷⁵ **DD**, S. 123, 2010, s. 391-393.

¹⁰⁷⁶ Danıştay idari dava daireleri bu yaklaşımı özellikle temel hak ve özgürlüklerin kullanılması amacını taşıyan başvurular ve kamu personel hukuku alanında yapılan bazı başvurular

İdari işlem ve eylemler, idarece resen tesis edilebilecekleri gibi, ilgililerin idareye başvurusu ile de tesis edilebilir. İlgililerin ileriye dönük hukuki sonuçlarından menfaat umarak idareye başvurmaları durumunda bu talebin kabul edilmesi de reddedilmesi de mümkündür. Her ne suretle olursa olsun idarenin vereceği cevabın yazılı şekilde olması gerekmektedir. Oysa uygulamada bu zorunluluğa çok dikkat edilmediği, başvuruların bazen cevapsız bırakıldığı bazen de başvurulara çok geç cevap verildiği görülmektedir¹⁰⁷⁷. Bu noktada ortada idarece verilmiş bir cevap yoksa ilgilinin dava açma hakkından ve bu hakkın süresinde kullanılması gerekliliğinden sözedilemez. İşte böyle durumlarda kişilerin, İYUK'un 10. maddesine göre idareye her zaman başvurarak işlem tesis ettirmeleri ve bu işleme karşı da 10. maddede öngörülen usule uygun olarak idari yargıda dava açmaları mümkün bulunmaktadır¹⁰⁷⁸.

İdari makamların sükutu ve üst makamlara başvuruyu düzenleyen İYUK'un 10 ve 11. maddelerinin 3622 sayılı Kanunla¹⁰⁷⁹ değiştirilmeden önceki son fıkraları, "*Vergi Usul Kanunu'nda yer alan vergi hatalarının düzeltilmesi istemleri dışında bu madde hükümleri vergi uyuşmazlıklarında uygulanmaz.*" şeklinde hüküm içermekteydi. Anılan maddelerde 3622 sayılı Kanunla yapılan değişiklikte söz konusu fıkralar, "*Bu madde hükümleri vergi, resim ve harçlarla benzeri mali yükümlerin tarh, tahakkuk ve tahsilinden ve bunların zam ve cezalarından doğan uyuşmazlıklarda uygulanmaz.*" şeklinde yeniden düzenlenmiştir. Bu düzenlemeler ile dava açma süresi içerisinde yapılan düzeltme taleplerinin, dava açma süresini durdurup durdurmayacağı ve idarenin başvurular karşısında hangi durum ve sürelerde cevap vermesi gerektiğine yönelik şartlar tartışma konusu olmuştur. Bununla birlikte söz konusu fıkralar, 4001 sayılı Kanunun¹⁰⁸⁰ 5 ve 6. maddeleriyle yürürlükten kaldırılarak tartışmalar farklı bir seyir almıştır. Söz konusu fıkraların neden yürürlükten kaldırıldığı ve kanun değişikliğinin

bakımından isabetli bulunmaktadır. Bu konuda bkz.Cemil Kaya, "İdari Yargılama Usulü Kanunu'nun 10. Maddesi Uyarınca İdareye Yapılan Her Yeni Müracaatın Dava Açma Süresini Canlandırması", **İÜHFİM**, C. LXVIII, S.1-2, 2010, s. 61vd.

¹⁰⁷⁷

Yenice/Esin, s.203-204.

¹⁰⁷⁸

Danıştay 12. D'nin 17.11.1998 tarih ve E.1998/2746, K.1998/4282 sayılı kararı(Çevrimiçi), <http://www.danistay.gov.tr>, 2.3.2011.

¹⁰⁷⁹

RG, 10.4.1990 tarih, S.20488.

¹⁰⁸⁰

RG,18.6.1994tarih, S.21964.

hangi amaçla yapıldığı kanunun genel gerekçesinde şu şekilde açıklanmıştır¹⁰⁸¹; “Vergi, resim ve harçlarla benzeri mali yükümlerin tarh, tahakkuk ve tahsili ve bunların zam ve cezalarından doğan uyuşmazlıklarda; idari davaya konu olacak işlemlere karşı mevcut hükümlere göre dava açılmadan önce idari makamlara başvurulması mümkün değildir. Başvuru yapılması dava süresini durdurmadığı için, daha sonra açılan davalar süreden reddedildiğinden çoğu zaman hak kayıplarına neden olmaktadır. Gerek bu gibi haksızlıkların ortadan kaldırılması ve gerekse dava yoluna başvurulmadan idareye yapılacak başvuru yoluyla uyuşmazlıkların çözümlenmesinin sağlanmasının, dava sayısını azaltma yönünden yapacağı olumlu etki gözönüne alınarak 2577 sayılı Kanununun 10. maddesinin 3. fıkrası ve 11. maddenin 4. fıkrası yürürlükten kaldırılmaktadır”.

Şurası çok açıktır ki düzeltme yolu, dava yolu ile ilişki açısından İYUK, md. 10 ve 11. hükümleri ile bütünleşik uygulanagelmiştir¹⁰⁸². Bununla birlikte bugüne kadar bu maddelerin vergihataları konusunda (ve diğer vergisel uyuşmazlıklarda) tatbik edilip edilemeyeceğimevzuu kadim bir tartışma konusu olmuştur. Bu mevzuu bugün de tartışılmaya devam etmektedir. Ortaya çıkan ve ortada olan tartışmaların kaynağı, aynı konuda VUK ve İYUK’un birlikte uygulanmasının yarattığı güçlüklerde yatmaktadır. Bunun yanı sıra VUK içerisinde düzenlenen düzeltme müessesesinin işleyişine ilişkin bir hususun, VUK’ta değil de İYUK’ta düzenlenmiş olması, mevcut düzenlemelerin birbirleriyle uyumlu ve açık olmaması tartışmaları daha da çetrefilleştirmektedir¹⁰⁸³.

¹⁰⁸¹ Kanun koyucu her kanunun kabul edilmesinde kanunun çıkarılmasına neden olan saiki yani gerekçeyi belirterek düzenleme yapmaktadır. Bir vakianın vergi kanunları karşısındaki durumu saptanırken öncelikle düzenlemenin lafzına ve ruhuna bakarak bir değerlendirme yapılmaktadır. Ancak lafiz açık değilse ilgili kanunun konuluşundaki maksat, örneğin kanunun gerekçesi dikkate alınmaktadır. Bu açıdan ihtilafli olan ve farklı yaklaşımların ortaya konulduğu durumlarda kanunkoyucunun asıl iradesini ortaya koymak suretiyle değerlendirme yapmak tercih edilmelidir. Bu konuda bkz. T. Tolga Kalkan, “Yargı Kararları Işığında Vergi Hukukunda Yasa Gerekçelerinin İşlevi (III)”, **Vergi Dünyası**, Ağustos 2007, S.312, s.91 vd.

¹⁰⁸² Yaltı, **Anlaşma**, s.15.

¹⁰⁸³ TOBB, **Vergi Özel İhtisas Komisyonu Raporu**, s.213.

1.3.2. İYUK, md. 11 Çerçevesinde Değerlendirme

Dava açma süresi içinde ya da dava açma süresi geçtikten sonra aynı/üst makama yapılan başvuruların dava açma süresine etkisi konusunda ayrı kanunlarda yer alan uyumsuz hükümlerin sebebi ve izahı, bir yargılama usulü kanunu olan İdari Yargılama Usulü Kanununda idari usule ilişkin hükümlere yer verilmesi ve bir vergi usul kanunu olan Vergi Usul Kanununda da idari usule ilişkin olan düzeltme konusunda yeterli, kapsamlı bir düzenlemeye yer verilmemiş olmasıdır. Bugüne kadar vergi usul alanında uygulama önceliği VUK hükümlerinde olmasına rağmen, bu kanunda gerekli ve yeterli düzenlemelerin bulunmamasından dolayı kanundaki boşluklar İYUK hükümleriyle doldurulmaya çalışılmaktadır. Ancak her zaman İYUK hükümlerinin yardımıyla doyurucu bir çözüme ulaşılması mümkün olamayabilmektedir¹⁰⁸⁴.

Çalışmanın önceki bölümlerinde de değinildiği üzere VUK'un 123. maddesinde yer alan hükümler, 2686 sayılı Kanun ile değişiklik yapılmadan önce dava açma süresi içinde yapılan idari başvuruyu, talebin reddi durumunda dava dilekçesi olarak kabul etmekteydi. Bugün itibariyle VUK'ta düzeltme talebinin dava açma süresi içinde yapılması durumunun dava açma süresine etkisi ile ilgili bir düzenleme bulunmamaktadır¹⁰⁸⁵. O sebeple dava açma süresi içinde yapılan düzeltme başvurularında, genel kanun hükmü niteliğinde olan İYUK, md.11'in ve bu maddenin dava açma sürelerini durdurucu etkisinin kabulü ve uygulaması konusu açıklığa kavuşturulmalıdır. Son dönemde yargı organları bu konuda temelde iki farklı yönde tavır almaktadır. Danıştayın 7. Dairesi dışındaki daireler ve dolayısıyla Vergi Dava Daireleri Kurulu, genel olarak İYUK, md. 11'in ne hata konusunda ne de herhangi bir vergisel uyuşmazlık konusunda uygulanabileceğine karar vermektedir¹⁰⁸⁶. Örneğin VDDK'nın 26.12.2008 tarih ve E.2007/700, K.2008/763

¹⁰⁸⁴ Karakoç, **Süreler**, s.172-173.

¹⁰⁸⁵ Yılmaz Özbacı, **Vergi Davaları**, Oluş, Ankara, 2001, s.220.

¹⁰⁸⁶ Ne de İYUK, md. 11'in dava açma sürelerini durdurucu etkisinin kıyasen VUK çerçevesinde yapılan düzeltme başvurularına uygulanabileceğine karar vermektedir.

sayılı oyçokluğu ile verilen kararına göre vergilendirmede yapılan hataların yargı yoluna başvurulmadan giderilmesi amacını taşıyan düzeltme yolu, VUK'ta özel olarak açıkça düzenlenmiş olduğundan, İYUK'un "Üst Makama Başvurma" başlığını taşıyan 11. maddesinin hata dahil¹⁰⁸⁷ vergisel uyumsuzluklarda uygulanmasına olanak bulunmamaktadır¹⁰⁸⁸.

¹⁰⁸⁷ VDDK'nın 18.10.2006 tarih ve E.2006/75, K.2006/300 sayılı kararında "213 sayılı Vergi Usul Kanununda belirtilen haller dışında üst mercii bulunmayan vergi dairelerinde düzenlenen ceza ihbarnamelerinin tebliği üzerine 2577 sayılı İdari Yargılama Usulü Kanununun 11 inci maddesinin uygulanma olanağı bulunmadığından..." şeklinde hüküm kurularak İYUK, md. 11'in bir çözüm yolu olarak hata hallerinin varlığı durumunda uygulanabileceği, ancak bunun dışındaki vergisel uyumsuzluklarda uygulanamayacağı istisnai bir yaklaşımla ortaya konulmuştur(Çevrimiçi), <http://www.danistay.gov.tr>, 2.3.2011.

¹⁰⁸⁸ (Çevrimiçi),<http://www.danistay.gov.tr>, 2.3.2011. Benzer yönde bkz. VDDK'nın 27.02.2004 tarih ve E.2003/254, K.2004/28 sayılı kararı(Çevrimiçi), <http://www.danistay.gov.tr>, 2.3.2011; VDDK'nın 20.11.2009 tarih ve E.2009/251, K.2009/591 sayılı kararı. Bununla birlikte VDDK'nın 27.2.2004 tarih ve E.2003/254, K.2004/28 sayılı kararında yer alan karşı oy görüşünde "...11. maddenin, bu madde hükümlerinin, vergi, resim ve harçlarla benzeri mali yükümlerin tarh, tahakkuk ve tahsilinden ve bunların zam ve cezalarından doğan uyumsuzluklarda uygulanmayacağına dair 4'üncü fıkrası hükmü ise, 10.6.1994 gün ve 4001 sayılı Kanunun 6'ncı maddesiyle yürürlükten kaldırılmıştır. Son fıkranın 4001 sayılı Kanunla yürürlükten kaldırılmasından önce, maddenin ilk üç fıkrası, idari dava açma süresi içerisinde hiyerarşik makama veya işlemi yapmış olan idari makama yapılan idari başvurunun, idari dava açma süresi üzerindeki etkisine ilişkin "kuralı"; son fıkrası ise, bu kuralın "istisnasını" düzenlemekte idi. Kural, idari dava açmadan önce, bir idari işlemin kaldırılması, geri alınması, değiştirilmesi veya yenisinin yapılması isteğiyle üst makama; üst makam bulunmayan hallerde, işlemi yapmış olan makama yapılan başvurunun, işlemekte olan idari dava açma süresini durdurmasıdır. İstisna ise, bu başvurunun, verginin tarh, tahakkuk ve tahsiline ilişkin işlemlere karşı idari dava açma süresi üzerinde herhangi bir durdurucu etkisinin olmamasıdır. O halde; maddenin 4001 sayılı Kanunun yürürlüğünden önceki şeklinde söz konusu istisna hükmü olmasaydı, tarh işleminin kaldırılması, geri alınması veya değiştirilmesi isteğiyle yetkili makama yapılacak başvuruların, işlemekte olan vergi mahkemesinde dava açma süresini durdurması, söz konusu "kural"ın doğal sonucu olacaktı. O tarihte, bunu engelleyen, istisna hükmü taşıyan 4'üncü fıkranın düzenlemesiydi. Bu fıkra hükmü 4001 sayılı Kanunla 18.6.1994 gününden itibaren yürürlükten kaldırılmıştır. Yani, anılan tarihten itibaren kuralın istisnası bulunmamaktadır. İstisnanın yürürlükten kaldırılmasıyla, kuralın istisnasının konusuna da şamil bir biçimde uygulanacak duruma gelmesi, bir hukuk kuralıdır. İdari Yargılama Usulü Kanununun 11'inci maddesinin sözel, tarihsel ve amaçsal tekniklerle yapılan yorumlarıyla bu sonuçlara ulaşılmaktadır." denilerek dava açma süresi içinde hata konusu dahil vergisel uyumsuzluklar için yapılan örneğin geri alma istemli İYUK, md. 11'in uygulanış şekline paralel temel idari başvurularınbu madde kapsamında yapılan başvurular olarak kabul edilmesi gerektiği savunulmuştur. Benzer yönde bkz. VDDK'nın 26.12.2008 tarih ve E.2007/700, K.2008/763 sayılı kararında yer alan karşı oy görüşü(Çevrimiçi), <http://www.danistay.gov.tr>, 2.3.2011; Danıştay 7. D'nin 30.9.1998 tarih ve E.1997/2737, K.1998/3086 sayılı kararı(Çevrimiçi), <http://www.danistay.gov.tr>, 12.1.2011; Danıştay 7. D'nin 19.4.2004 tarih ve E.2001/315, K.2004/1045 sayılı kararı(Çevrimiçi), <http://www.danistay.gov.tr>, 3.2.2011.

VDDK'nın 16.2.2007 tarih ve E. 2006/232, K. 2007/62 sayılı oyçokluğu ile verilen kararında mükelleflerin dava açma süresi içinde yapılan düzeltme başvurularının reddi durumunda, idari işlemin ilk tebliğ tarihine göre henüz dava açma süresi geçmemiş ise esasına yönelik dava açabileceği; idarenin cevap süresi itibariyle ilk işleme karşı dava açma süresinin geçmiş olması durumunda ise sadece hata halleri ile sınırlı olmak üzere gene dava açabilmenin mümkün olduğu hükme bağlanmıştır¹⁰⁸⁹. Bu kararda da görüleceği üzere İYUK, md. 11'in bazı hükümlerinin kıyasen dahi olsa vergi hatalarına uygulanamayacağı zımnen kabul edilmektedir. Bu yönde verilecek kararların makul ve mükellef yararına olan yönleri bulunmakla birlikte sonuç olarak kabul edilmemesi gerekmektedir. Bu kararlarda yer alan yaklaşımın olumlu yanı, mükellefi düzeltme başvurusunun reddi üzerine şikayet yoluna gitmeden doğrudan yargı yoluyla buluşturmasıdır. Ancak burada yapılacak olan yargılama sadece hata hallerine mahsus yargılamadır. Mükellefi tüm hukuki uyumsuzluklar bakımından korumaktan uzaktır. Bu durumda örneğin bir hatanın değil de bir hukuki uyumsuzluğun varlığı halinde, mükellefin yapabileceği bir şey kalmamaktadır. Oysa aşağıda da izah edileceği üzere İYUK, md. 11'in dava açma sürelerini durdurucu etkisinin kabulü durumunda mükellefin her türlü hukuka aykırılık karşısında hakkını araması olanaklı hale gelmektedir.

Bu çalışmada İYUK, md. 11'in hata dışındaki vergisel uyumsuzluklarda alternatif bir çözüm yolu olarak varlığı ve bazı hüküm ve özelliklerinin hata

¹⁰⁸⁹ (Çevrimiçi), <http://www.danistay.gov.tr>, 11.3.2011. Benzer yönde Danıştay 9. D'nin 28.10.2011 tarih ve 2007/5300, K.2011/7243 sayılı kararı (Özel arşiv). Aynı yönde verilen VDDK'nın 22.4.2011 tarih ve E.2010/530, K.2011/160 sayılı kararında (özel arşiv) “*Bir vergilendirmeye karşı dava açılabilmesi için öngörülen ve otuz gün olan dava açma süresi, düzeltme yoluna başvurulmasından etkilenmemekte, durmamakta veya kesilmemektedir. Bu nedenle, vergilendirmenin matrahında hata yapıldığı iddiasıyla yaptığı düzeltme başvurusu kabul edilmeyen davacıya, istemin reddine ilişkin işlemin tebliğ edildiği tarihte, vergilendirmeye karşı vergi mahkemesinde dava açma süresinin geçtiği de saptanmaktadır. Ancak davacının, ihbarnamelerin tebliği üzerine tarhiyata karşı vergi mahkemesinde dava açma yolunu izlemeyerek iddiasının matrah hatasına dayanması nedeniyle düzeltme yolunu izlediği de anlaşılmakta ve bu davaya düzeltme merciinin düzeltme isteminin reddi yolundaki işlemi konu yapmasına karşın, vergi mahkemesince davanın vergilendirmeye karşı açılmış bir dava olduğu yanılığısıyla incelenmesi ve süre aşımı nedeniyle reddedilmesi hukuka uygun düşmediğinden ısrar kararının bozulması gerekmiştir.*” şeklinde hüküm kurularak, vergi mahkemesinin, düzeltme başvurusu üzerine dava açma süresinin durduğuna yönelik kabulünü oyçokluğu ile bozmuştur.

konusunda özel yol olan düzeltme uygulamalarında kıyasen uygulanabileceği kabul edildiğinden aşağıda yapılacak açıklamalar bu minvalde olacaktır.

Hata hallerinin çözümüne yönelik özel usul kuralları VUK'ta düzenlenmiş durumdadır. Hatalı işlemlerin varlığı halinde VUK'ta yer alan vergi hataları ile ilgili düzeltme kurallarının uygulanması zorunluluğu izahtan varestedir. Bununla birlikte vergi mükellefleri tarafından vergi idaresine yapılan her başvuru hata hallerine ilişkin olmamakta ve bu durumlarda düzeltme yolu kullanılmamaktadır. Buna göre vergi hataları için öngörülen özel çözüm yolu hariç hukuki sakatlık mahiyetine sahip mevcut bir vergisel işlemin kaldırılması, geri alınması, değiştirilmesi veya yeni bir işlem yapılması için İYUK, md. 11 hükümlerinin uygulanması olanaklıdır. Yer verilen bu imkanların hilafına mevzu hukukta düzenleme bulunmamaktadır¹⁰⁹⁰. Nitekim Danıştay 3. D'nin 23.1.2003 tarih ve E.2001/3321, K.2003/445 sayılı kararında verilen karşı oy görüşünde de belirtildiği üzere, *“Vergi Usul Kanunu ve Amme Alacaklarının Tahsil Usulü Hakkında Kanun, genel ve yazılı bir idari usul yasası bulunmayan ülkemizde vergilendirme alanında geçerli olan usul yasalarıdır. 2577 sayılı İdari Yargılama Usulü Kanunu ise yargılama hukukunu düzenlemekle birlikte, yürürlükten kaldırdığı 521 sayılı Danıştay Kanununda da olduğu gibi kimi idari usul kurallarını da içermektedir. İdari davaya konu olabilecek bir işlemin yaratılması ve bu işlemin kaldırılması, geri alınması, değiştirilmesi veya yeni bir işlemin yapılmasının üst makamdan, yoksa aynı makamdan istenmesi yöntemine ilişkin düzenlemeleriyle 2577 sayılı Yasanın 10 ve 11'inci maddeleri idari usul kuralları koymaktadır. Bu iki kural öngördükleri yöntem yönünden genel niteliktedir. Vergilendirme alanında geçerli idari usullere ilişkin Vergi Usul Kanunu hükümleri ise özel düzenleme içermektedir. Bir işlemin yapılması, kaldırılması, değiştirilmesi veya yeni bir işlemin yapılması yönteminin Vergi Usul Kanununda yer alması halinde, özel kuralın önceliği ilkesinden dolayı 2577 sayılı Yasanın 10 ve 11'inci maddelerinin değil, Vergi Usul Kanununun özel düzenlemesinin uygulanması*

¹⁰⁹⁰

Aksi halde örneğin idari işlemlerin geri alınması talebine karşı sadece yargısal yollara başvurunun kabul edilmesinin mümkün olduğu anlamı ortaya çıkar ki bunun hukuk mantığı ile izahı güç olur. Bu bakımdan hata halleri dışında diğer vergilendirme işlemleri açısından İYUK, md. 11 hükmünün uygulanabilmesi gerekmektedir.

gerekmektedir...2577 sayılı Yasanın 10 ve 11'inci maddelerine dayanılarak vergilendirmeye ilişkin ve idari davaya konu edilebilecek işlem kurulması ya da kurulan işlemin üst makam veya yoksa aynı makamca değiştirilmesi, kaldırılması, yeni işlem yapılması istenerek işlem yaratılması; Vergi Usul Kanununun sebebi, 117 ve 118'inci maddelerinde; yöntemi, 119, 120, 121, 122 ve 123'üncü maddeleriyle 124'üncü; kapsamı, 125'inci; zamanaşımı da 126'ıncı maddelerinde gösterilerek, vergi yükümlülerine ve aynı Yasanın 375'inci maddesiyle ceza muhatabına tanınan düzeltme ve şikayet yoluyla yapılan vergi düzeltme istemleri dışındaki başvurularda uygulanabilir.” durumdadır¹⁰⁹¹.

Özel kanunlarda düzenlemelerin olması durumunda genel kanun hükmünün doğrudan uygulanması olanaklı değildir. Ancak özel kanunda hüküm bulunmaması halinde başvurulacak kaynağın genel kanun hükümleri olması bir genel hukuk kuralıdır¹⁰⁹². Bu anlamda iki farklı kanunda yer alan düzenlemeler birbirinin yerine geçeni değil bazı yönleriyle İYUK, md. 11, VUK, md.116 ve devamında yer alan hükümlerin tamamlayıcısı niteliğindedir. Buna bağlı olarak düzeltme ile ilgili VUK'ta hüküm bulunmayan hallerde İYUK, md. 11 hükmünün cari olması gerektiğinden, düzeltme başvurularının vergi dairelerine yapılmasından ve dava açma süresi içinde yapılan düzeltme başvurularının dava açma süresini durdurmasından kuşku duyulmaması gerekmektedir. Şimdi sırasıyla bu iki nokta açıklanmaya çalışılacaktır.

¹⁰⁹¹ (Çevrimiçi), <http://www.danistay.gov.tr>, 2.3.2011. Bu konuda İDDK'nın 16.6.2005 tarih ve E.2003/428, K.2005/2175 sayılı kararında da İYUK, md. 11'e nazaran özel hüküm niteliğinde olan bir hükmün olması durumunda İYUK, md. 11'in değil özel hükmün uygulanması gerektiği vurgulanmıştır. Buna göre özel olarak itiraz yolunun öngörüldüğü bir konuda genel kural niteliği taşıyan İYUK hükümlerinin uygulanması mümkün değildir. (Çevrimiçi), <http://www.kazanci.com>, 20.5.2010.

¹⁰⁹² Danıştay 7. D'nin 12.6.2012 tarih ve E. 2011/7700, K.2012/3050 sayılı kararına göre “Gümrük Kanunu uyarınca idarece resen veyahut ilgililerin isteği üzerine tesis edilen işlemlere karşı idareye yapılacak başvuru yollarının yöntem ve süreleri ile kendisine başvuruda bulunulan idarenin cevap verme süreleri, anılan Kanunda, genel hükümlerden (İdari Yargılama Usulü Kanununun 10'uncu maddesindeki esaslardan) ayrı olarak düzenlenmiştir. Bu nedenle, Gümrük Kanununa göre yapılan vergi tahakkukları ile ilgili olarak idari davaya konu olabilecek işlemlerin oluşumunun, yukarıda açıklanan başvuru usulleri ve süreleri konusunda özel Kanun niteliği taşıyan, anılan Kanun hükümlerine göre, bu Kanunda hüküm bulunmayan hallerde ise, genel Kanun niteliğindeki 2577 sayılı İdari Yargılama Usulü Kanununun 10'uncu ve 11'inci maddeleri hükümlerine göre belirlenmesi gerekmektedir”.(Çevrimiçi), <http://www.kazanci.com>,3.1.2013.

Genel bir usul kanunu hükmü olarak İYUK'un 11. maddesi, hukuka aykırı olduğu savlanan idari işlemlere karşı üst makama başvuru durumunda uygulanabilmektedir. Bu bakımdan bu maddenin hata konusunda başvurunun yapılacağı yerle ilgili uygulanma olanağı bulunmamaktadır¹⁰⁹³. Başka bir ifadeyle üst makama başvuru yolunu düzenleyen İYUK, md. 11'in düzeltme başvurusunun yapılacağı merci konusunda doğrudan uygulanamayacağına yönelik önerme kabule şayandır. Çünkü idari başvurunun yapılacağı makamın belirlenmesi yargılama usulünün değil, idari usulün konusudur. İYUK'ta öngörülen üst makama başvurulması kuralı yargılama usulüne ilişkin değildir, idari usule ilişkindir. Özel bir idari usul kuralının bulunması durumunda genel kanunlarda yer alan idari usule ilişkin kurallar uygulanamaz. Bu sebeple vergi hatalarının düzeltilmesi ile ilgili başvurulacak idari makam konusunda genel değil, özel kuralın uygulanması gerektiği tartışmadan uzaktır¹⁰⁹⁴.

Yukarıda yer verilen açıklamaların bir sonucu olarak mükelleflerin, aleyhine yapılacak olağanüstü tarhiyatlara, resen aleyhe düzeltmeye bağlı çıkarılan ihbarnamelere veya hata sebebiyle beyannamesine karşı doğrudan dava açabildiğinin kabulü durumlarında bu beyannamelere karşı; üst makama değil işlemi yapan

¹⁰⁹³ Esasında bu konudaki temel tartışma İYUK'un 10 ve 11. maddelerinde, 1990 ve 1994 yıllarında yapılan düzenlemelerde düğümlenmektedir. Zira 1990 yılından önceki dönemde 10 ve 11. maddenin vergi hatalarının düzeltilmesi konusunda uygulanabileceği yazılıydı. Hatta bu sebeple VUK'un 123. maddesinde sürelerle ilişkin hükümler yürürlükten kaldırılmıştı. O dönemde her ne kadar İYUK, md. 10 ve 11'in vergi hatalarının düzeltilmesi konusunda uygulanabileceği kabul ediliyor idiyse de başvuruların yapılacağı makam ile ilgili -VUK ile İYUK arasında uyumsuzluğa rağmen- yine vergi daireleri temel yetkili organ olarak kabul edilmekteydi. 1990 yılı öncesi süreçte Danıştayın görüşü de bu istikametteydi. Nitekim Danıştay 3. D'nin 12.11.1986 tarih ve E.1986/1210, K.1986/2201 sayılı kararında da belirtildiği üzere "*Konuya Vergi Usul Kanununda yer alan vergi hatalarının düzeltilmesi açısından bakıldığında; her ne kadar maddede, idari dava açılmadan önce idari işlemin kaldırılması, geri alınması, değiştirilmesi veya yeni bir işlem yapılmasının üst makamlardan, üst makam yoksa işlemi yapan makamdaki istenebileceği belirtilmişse de, 213 sayılı Vergi Usul Kanununun 122. maddesinde vergi hatalarının düzeltilmesinin vergi dairelerinden istenebileceği hükme bağlandığından, düzeltme yapılması için davaya konu olabilecek işlemin tebliğinden sonra, dava açma süresi içinde üst makama değil, işlemi yapan vergi dairesine başvurulması gerekmektedir*". (Çevrimiçi), <http://www.danistay.gov.tr>, 2.3.2011.

¹⁰⁹⁴ Mustafa Akkaya, "Vergi Hatalarının Yargısal Yolla Düzeltilmesinde Süre(İYUK, md. 10-11)", **Yaklaşım**, Ocak 1994, S.13, s.158-160.

makama düzeltme başvurusunda bulunmaları gerekmektedir¹⁰⁹⁵. Çünkü VUK düzeltme konusunda yetkiyi vergi dairesi müdürüne ve vergi dairesi başkanına vermektedir¹⁰⁹⁶.

Başvuru usulü açısından özel düzenlemelerin bulunduğu durumlarda özel düzenleme hükümlerinin uygulanması esastır. Vergi hataları konusunda da VUK'ta yer alan kurallar özel düzenleme hükmündedir. Özel düzenlemelerde hüküm bulunmayan haller için genel kanun hükümleri uygulanabilmektedir. Bu anlamda VUK'ta yer alan düzeltme müessesesi ile ilgili eksik kalan hukuki noktalarda İYUK, md. 11'in ilgili hükümlerinin referans olarak uygulanması kabul edilmelidir. Kural olarak, idari bir süreçle ilgili olan düzeltme konusunda süreç tamamlanıp yargı aşaması başlayıncaya kadar VUK'un; yargı aşamasında ve VUK'ta düzenleme bulunmayan hususlarda İYUK'un uygulanması zorunluluk taşımaktadır. Vergi hataları ile ilgili yasal değişikliklerin kronolojik sıra ve gerekçelerine bakıldığında İYUK, md. 11'in getiriliş ve varlık sebeplerinden birinin bu olduğu açıkça ortaya çıkmaktadır¹⁰⁹⁷.

İdari başvuru imkanları, dava açma hakkının saklı kalması durumunda önemli olsun veya olmasın her hususta idare edilenler için yararlanılmak istenen yolları ifade eder. Bu yolların etkinliği bu yollardan olumlu bir sonuç alınamaması durumunda dava ikamesi yoluna gidilebilmesine bağlıdır¹⁰⁹⁸. Vergi hataları konusunda kabul

¹⁰⁹⁵ İhtirazi kayıt mükelleflerin beyannameyi hür iradelerine göre vermediğini, dolayısıyla dava açma hakkını saklı tuttuğunu belirten bir kayıttır. İhtirazi kayıtla beyannamenin verilmesi durumunda beyan tarihinden itibaren 30 gün içinde dava açma hakkı tanınmıştır. Bu çerçevede göre ihtirazi kayıtla verilen beyannamelerde dava açma süresi içinde yapılan düzeltme başvurusunun da İYUK, md. 11 çerçevesinde dava süresini durdurduğu kabul edilmelidir. Ayrıca kaynakta kesinti durumunda ve tahakkuku tahsile bağlı vergilerde 30 gün içinde dava hakkı bulunmaktadır. Dolayısıyla bu durumlarda da düzeltme başvurusunun İYUK, md.11 çerçevesinde değerlendirilmesi mümkündür. Bkz. Özbacı, **Vergi Davaları**, s.221-222, 261-262.

¹⁰⁹⁶ Bir an için GİB'in üst makam olarak kabul edilmesi düşünülse bile yine İYUK'un aradığı anlamda bir üst makam olması güçtür. Zira İYUK, md. 11 anlamında üst makam, aynı zamanda resen gerekli tashihi yapabilen makamdır. Oysa düzeltme yolunda GİB'in yetkisi "*düzeltilme yapılsın*" şeklinde vergi idaresine talimat vermektir. Bu açıdan da yapılacak başvurularda başvuru makamı vergi dairesi olmalıdır.

¹⁰⁹⁷ Bkz. 6. Bölüm 1.1 nolu başlık

¹⁰⁹⁸ Duran, **İdari Müracaatlar**, s.168-169.

edilmesi gereken düşünüşe göre İYUK, md. 11’de yer alan idari çözüm yolu düzeltme yolunun alternatifi değildir. Zira vergi hataları konusunda müstakil çözüm yolu düzeltme yoludur¹⁰⁹⁹. Ancak hatalı vergilendirme işlemine karşı dava açma süresi içinde düzeltme yolunun tercih edilmesi durumunda yapılan başvurunun dava açma sürelerine etkisi VUK’ta düzenlenmiş olmadığından İYUK, md. 11 uyarınca dava açma süresinin durduğu kabul edilmelidir¹¹⁰⁰.

Hiçbir mükellef hata halleri dahil diğer tüm hukuka aykırılıkları yargı önüne taşıma hakkına sahipken bunun yerine yargıya başvuru hakkının ortadan kalkmasına yol açabilecek bir idari başvuru yolunu kullanmayı tercih etmez¹¹⁰¹. Bu anlamda dava açma süresi içinde yapılacak düzeltme başvurularının dava açma süresini durdurmadığının kabulü halinde mükelleflerin ya haklarından vazgeçmesi ya da tüm idari ve yargısal başvuru haklarını aynı anda kullanmaları gerekecektir. Bu son durumda mükellefler hem dava açmak ve böylece yürütmenin kendiliğinden durmasını sağlamak hem de düzeltme başvurusunda bulunmak durumunda kalmaktadırlar. Böyle bir yaklaşımın idari çözüm yollarının pratikliği ve ucuzluğu

¹⁰⁹⁹ Bu konuda ileri sürülen bir görüşe göre düzeltme başvurusunda bulunabilmek için ortada VUK’un 117 ve 118. maddelerinde yer alan vergi hatalarından birinin varlığı gereklidir ve İYUK’un 11. maddesinde yer alan idareye başvuru hakkı açısından bir konu sınırlaması öngörülmemiştir. Vergi hatasının bulunduğu durumlarda bu müesseseler çakışmaktadır. Mükellefin dilediği başvuru yollarından birine başvuru hakkı bulunmaktadır. Dolayısıyla İYUK’un 11. maddesinin VUK’ta yer alan düzeltme hükümlerinden bağımsız olarak ayrı bir çözüm yolu olarak değerlendirilmesi gerekmektedir. Başka bir ifadeyle 4001 sayılı Kanunla, 11. maddeden üst makama başvuru hakkının vergisel uyumsuzluklarda kullanılamayacağına ilişkin hükmün kaldırılmış olması, sadece düzeltme ile sınırlı olarak başvuru hakkının kabul edildiği ve 3622 sayılı Kanundan önceki uygulamaya dönüldüğü anlamına gelmemektedir. Kanun koyucunun böyle bir niyetinin olması durumunda, kanunda bu hususu açıkça ifade etmesi gerekirdi. Dolayısıyla bütün vergisel uyumsuzluklarda (yani hem ihbarname kuralına göre hem de düzeltme hükümlerine istinaden) dava açmadan önce idareye başvuru hakkı vardır. Bu talep vergi hatalarının düzeltilmesi yolu ile sınırlı değildir. Bkz. Erdoğan Sağlam, “Vergi Uyuşmazlıklarında Mükelleflerin Dava Açmadan Önce İdareye Başvurma Hakkı Var Mıdır?”, **Vergi Dünyası**, Kasım 2003, S.267(Çevrimiçi), <http://www.vergidunyasi.com.tr>, 12.8.2010.

¹¹⁰⁰ Mükelleflerin dava açma süresi içinde yaptıkları düzeltme başvurusunun reddi durumunda şikayet yolu ile üst makama başvurunun kabul edilmesi durumunda bilinmelidir ki bu başvuru, işlemeye başlayan dava açma süresini durdurmamaktadır. Bkz. Özbacı, **Vergi Davaları**, s.253-254.

¹¹⁰¹ İYUK, md.11’in kabul edilmemesi halinde mükellef nezdinde bir hakkın kullanımı sırasında diğer bir hakkın kaybedilmesi riski ortaya çıkmaktadır. Zira mükellefin tercihini düzeltme başvurusu yönünde kullanması halinde dava açma süresinin durmadığının kabulü idarece cevap verilinceye kadar dava süresinin geçirilmesine yol açabilecek ve bu çerçevede dava açma hakkı ortadan kalkabilecektir. Bkz. Sonsuzoğlu, s.144.

denklemini ile izah edilmesi güçtür. Mükelleflerin hatalı vergi işlemine karşı dava açma süresi içinde hem düzeltme hem de yargı yoluna başvurmaya mecbur edilmemesi gerekmektedir¹¹⁰².

Dava açma süresi içinde bulunan düzeltme isteminin reddi üzerine dava açılması durumunda önce düzeltme isteminin verginin tebliği üzerine dava açma süresi içinde yapıp yapılmadığına bakılması, başvuru dava süresi içinde ise düzeltme isteminin reddi üzerine açılan davanın İYUK'un 11. maddesi bağlamında süresinde olup olmadığı yönünden incelenmesi, süresinde açılan dava ise esas yönünden incelenerek sonuçlandırılması gerekmektedir¹¹⁰³. Hatta bu konuda bir görüşe göre dava açma süresi içinde yapılan başvurularda, idare dava süresi geçtikten sonra cevap veriyor ise dava ihtimalini kabul etmiş olmaktadır. O sebeple İYUK'un 10. maddesinde yer alan süre kurallarının 11. maddeye de uygulanabilmesi olanaklı olmalıdır¹¹⁰⁴.

Mükellefler iyiniyetle, “açık ve mutlak hatalar idari aşamada kolaylıkla düzeltilir” düşüncesiyle hareket ederek düzeltme başvurusunda bulduklarında olayın, değerlendirme hatası yaparak vergi hatası dışında hukuki bir uyuşmazlık olduğunu sezememesi mümkündür. Bu durumda İYUK, md. 11'in süreleri durdurucu etkisinin uygulanmaması halinde mükelleflerin telafisi güç ve imkansız zararlarla karşı karşıya kalması hali tahakkuk edebilir. Buna bağlı olarak mükelleflerce düzeltme talebinde bulunulması halinde dava açma süresi durmalı ve talebin reddi durumunda, kalan dava açma süresi içinde açılan davada sadece hata hallerinin değil diğer hukuki uyuşmazlıkların da görülmesi kabul edilmelidir¹¹⁰⁵. Aksi yaklaşımın

¹¹⁰² Mükelleflerin dava açma haklarını kaybetmemeleri açısından teorik bir çözüm yolu olarak düzeltme ile birlikte uzlaşmaya başvurmaları da düşünülebilir. Bu ihtimalde düzeltme talebi reddedilse ve uzlaşma görüşmeleri de olumsuz sonuçlansa dahi uzlaşma hükümleri çerçevesinde her konuda işin esasının gördürebileceği dava açma hakkı korunmaktadır. Böylece mükellefin yaptığı düzeltme başvurularının İYUK, md. 11 çerçevesinde dava açma süresini durdurup durdurmayacağı konusundaki tereddütler belli ölçüde aşılmış olabilecektir.

¹¹⁰³ Danıştay 3. D'nin 7.1.1987 tarih ve E.1986/1975, K.1987/53 sayılı kararı(Çevrimiçi), <http://www.danistay.gov.tr>, 2.3.2011.

¹¹⁰⁴ Yıldırım, **İdari Yargı**, s.355.

¹¹⁰⁵ Bir görüşe göre tarhiyatta hukuki uyuşmazlığın bulunduğu, başka bir deyişle vergi hatası bulunmayan bir işlemin bulunduğu hallerde ilk planda düzeltme isteyip, düzeltme talebinin

kabulü durumunda dava açma süresinin durmasını düzenleyen hüküm anlamını yitirecek ve bu durumda hiç kimse bu riske karşı sadece düzeltme talepli idari başvuru yoluna başvurmayı düşünmeyecektir. O sebeple dava açma süresi içinde idareye yapılan başvurunun dava açma sürelerini durdurucu etkisini, hakkında özel hüküm bulunmayan her konu açısından kabul etmek gerekmektedir. Dava açma süresi içinde yapılan düzeltme başvurularının dava açma sürelerini durdurucu etkisinin kabulünde başka bir murad olmasa gerektir. Zira mükelleflerin sadece hata hallerine mahsus olarak konuyu vergi mahkemeleri huzuruna taşıyabilmeleri düzeltme zamanaşımı içinde zaten mümkündür. Bu bakımdan mükelleflerin hata olarak değerlendirdiği bir konuda yargısal uyuşmazlık yaratmamak adına idari aşamada yapılan başvurular, olayda hukuki uyuşmazlığın olması halinde onları cezalandıran bir yola dönüşmemelidir¹¹⁰⁶. Dolayısıyla yapılan başvuruların niteliği belirlenirken, mükellefi hak kaybına uğratacak dar bir yorumun benimsenmesi yerine mükellefin haklarını kuşatacak bir yaklaşım hem ideal politige hem de hakkaniyet havzasına uygun düşecektir.

Dava açma süresi içinde yapılan düzeltme başvurusunun dava açma sürelerini durdurduğu kabul edildiğinde o vergiye yönelik tahakkukun da ertelendiğinin kabulü gerekir. Başka bir deyişle düzeltme başvurusunun reddi durumunda, kalan sürede

reddi suretiyle dava açma süresinin uzatılması mümkün değildir. Böyle bir hatanın bulunmamasına rağmen düzeltme yoluna başvurulur ve reddi üzerine dava açılırsa mahkeme, düzeltme talebi bağlamında konu İYUK, md. 11 kapsamı dışında kalacağından süre yönünden red kararı vermelidir. Bkz. Özbacı, **Vergi Davaları**, s.218.

¹¹⁰⁶ Yukarda da izah edildiği üzere konunun vergi hatası kapsamının dışında olması durumunda da İYUK, md. 11'in uygulanması gerekmektedir. Bu nedenle dava açma süresi içinde hata düşüncesiyle idareye başvurulsa ve uyuşmazlığın hata dışında bir başka şeye münhasır olduğu anlaşılabilirse bile İYUK, md. 11'in müstakil olarak uygulanması mümkündür. Ayrıca Danıştay 4. D'nin 29.4.1986 tarih ve E.1984/3834, K.1986/1692 sayılı kararına göre "*Vergilendirme işleminde yükümlüye göre yapıldığı varsayılan bu tür bir hatanın varlığı ancak, vergi dairesi müdürlüğü veya açılan dava üzerine mahkemelerde saptanabileceğinden, vergi mahkemesinde dava açma süresi içinde hata yapıldığı inancıyla idareye başvuran yükümlülerin isteklerinin reddi veya reddedilmiş sayılması halinde açacakları davalarda, vergilendirme işleminin incelenmesi gerekmektedir. Bu nedenle, idareye dava açma süresi içinde yapılan başvuru konusunun vergilendirme hatasını oluşturup oluşturmadığı araştırılmayacağı gibi 2577 sayılı Kanununun 11. maddesiyle bu tür başvuruların dava açma süresini durduracağı kesin olarak öngörüldüğünden başvuru konusunun sürenin durmasını etkilemesi de söz konusu değildir*".(Çevrimiçi), <http://www.danistay.gov.tr>, 19.5.2011.

dava açma hakkının tanınması verginin tahakkukunu engeller. Tahakkukun gerçekleşmemesi ödeme emrinin düzenlenip gönderilmesini de önler. Çünkü başvuru reddedildiğinde mükellefin saklı olan dava açma süresi içinde yargı yoluna başvurması, buna bağlı olarak yürütmenin durmasını sağlaması, telafisi güç ve imkansız zararların ortaya çıkmasını önlemesi ve davanın sonunda da hatalı işlemin iptalini sağlaması mümkündür. Buna rağmen ödeme emrinin gönderilmesi ve tahsilatın yapılması durumunda düzeltmenin reddine yönelik açılmış davanın kazanılması, tahakkuk etmemiş verginin istenmiş veya alınmış olduğunu ortaya çıkaracağından ödeme emrini ve yapılan tahsilatı sakatlamış olur. Ancak VDDK'nın 16.2.2007 tarih ve E. 2006/232, K. 2007/62 sayılı oyçokluğu ile verilen kararında *“Öte yandan, söz konusu hükmün tarhiyata ilişkin vergi uyuşmazlıklarında uygulanması, idari müracaatın tarh edilen bir verginin ödenmesini durdurmayaacağı ve kanunen belli süre içinde ödenmeyen verginin cebren tahsilinin zorunlu olduğu göz önüne alındığında, uygulamada tahsil aşamasına gelmiş ve hatta tahsil edilmiş bir verginin tarhına ilişkin işlemin dava konusu edilebilmesi sonucunu doğuracak, bu şekilde açılan bir davada tarh işleminin duracağı yolundaki 2577 sayılı Kanunun 27 nci maddesindeki hüküm bir anlam ifade etmeyecektir. Bu gerekçelerle, 2577 sayılı Yasanın 11 inci maddesinde yer alan hükmün, verginin tarhına ilişkin idari işlemler yönünden uygulanması hukuken mümkün görülemez.”* şeklinde görüş açıklanarak vergisel uyuşmazlıklarda İYUK, md. 11'in uygulanmasının bu açıdan sakıncalı olacağı vurgulanmıştır¹¹⁰⁷. İlk bakışta Kurulun bu açıklaması akla uygun gibi gelse de Kurul temel bir hataya düşmektedir. Yukarıda da izah edildiği üzere İYUK, md. 11'in dava açma sürelerini durdurucu etkisi kabul edildiğinde idarenin tahsil işlemlerine girişmesi mümkün değildir. Bu bakımdan Kurulun belirttiği sakıncalı durumun ortaya çıkması olanaksızdır. Dava süresi içinde yapılan düzeltme başvurusuna karşı idarenin, cevap verme konusunda sahip olduğu uzun bir 60 gün içerisinde tahsil işlemlerine de başlamış ve hatta bu işlemleri bitirmiş olması mümkündür. Ancak bir kez daha belirtmek gerekirse dava açma süresi içinde yapılan

¹¹⁰⁷ (Çevrimiçi), <http://www.danistay.gov.tr>, 2.3.2011. Aynı yönde bkz. Danıştay 4. D'nin 17.11.1998 tarih ve E.1998/2746, K.1998/4282 sayılı kararı(Çevrimiçi), <http://www.danistay.gov.tr>, 2.3.2011.

düzeltilme başvurusunun dava süresini durdurma gücü, yukarıdaki kaygıların zuhuruna geçit vermez¹¹⁰⁸.

Görüleceği üzere İYUK'un 11. maddesinde düzenlenen üst makama başvuru yolunun VUK'ta yer alan hata hallerinin varlığı durumunda uygulanıp uygulanamayacağı konusu tartışmalıdır. Bu konuda doktrin veya yargının istikrarlı bir tutum içinde oldukları savunulamaz. Tartışmaların nihayete ermesi; mükellefin sahip olduğu haklara göre sağlıklı ve hukuka uygun tavır geliştirebilmesi ve düzeltmeye konu olacak işlemler açısından idarenin ne kadar bir süre daha vergilendirme işlemlerinin esasına dönük konularda dava tehdidi altında olup olmayacağına belirlenmesi noktasında önem taşımaktadır. Bilgi Edinme Kanununun itiraz usulünü düzenleyen 13. maddesine göre, bilgi edinme istemi reddedilen kişinin idari dava açmadan önce, kararın tebliğinden itibaren 15 gün içinde Bilgi Edinme Kuruluna itiraz etme şansı vardır. Kurula itiraz, başvuru sahibinin idari yargıya başvurma süresini durdurmaktadır¹¹⁰⁹. Bu tartışmaların nihai çözümü yasal reforma bağlıdır. Kanunların net olduğu, her konuyu kavradığı ve idarenin de hızlı çalıştığı bir ortamda bu sorunların ortaya çıkması zordur. İşte VUK'a da yargı aşamasından önce idareye başvurulması halinde dava açma süresinin duracağına yönelik bir hükmün konulması, dava açma süreci içinde yapılan düzeltme başvuruların dava açma süresini durdurup durdurmayacağı ile ilgili tartışmaları sonlandıracaktır¹¹¹⁰.

¹¹⁰⁸ İYUK, md. 11'in kabul edilmemesi durumunda idare tahsilat işlemlerine devam edebilecek, bu çerçevede ödeme emri gönderilebilecektir. Bunun şöyle bir sakınca doğurma ihtimali vardır. İdarenin ödeme emri göndermesi ile düzeltme başvurularının reddinin aynı döneme denk gelmesi durumunda mükellefin temelde konusu benzer olan iki farklı işlem için dava açması gerekebilecektir.

¹¹⁰⁹ Benzer düzenleme Kamu Denetçiliği Kurumu Kanunu md. 17/8'de de bulunmaktadır. Fıkra göre "*Dava açma süresi içinde yapılan başvuru, işlemeye başlamış olan dava açma süresini durdurur*".

¹¹¹⁰ VUK'ta açık bir hükmün bulunmaması durumunda bir idari usul kanununa bakılabilmelidir. Bunun var olmaması durumunda İYUK'a açık bir hükmün konulması sorunları çözebilecektir. Nitekim bu konuda bir görüşe göre VUK'un md.123/4 ve 5. fıkralarında, dava açma süresi içinde düzeltme talebinde bulunanların bu talepleri reddolunduğu takdirde düzeltme talebinin dava dilekçesi yerine geçtiğini belirleyen düzenlemelerin kaldırılması isabetli olmamıştır. Yürürlükten kaldırılan hükümlerin yerine, düzeltme başvurusunun vergi davası açma süresini durduracağına ve bu sürenin düzeltme talebinin açık veya zımnî şekilde reddedildiği tarihten itibaren işlemeye devam edeceğine yönelik kuralın açık olarak VUK'a veya İYUK'a eklenmesi gerekmektedir. Bkz. Selim Kaneti, "Vergi Usul Kanunundaki Boşlukların Yargı Tarafından Doldurulması", **Vergi Dünyası**, Kasım 1991, S.123, s.38.

Sekizinci 5 Yıllık Kalkınma Planının “*Sorunların İdari Aşamada Çözümü ve/ya da Yargıya İntikali*” kenar başlıklı düzenlemesinde de, vergi idaresi ile yükümlüler arasında çıkan sorunların uyuşmazlık haline getirilip yargı organlarına intikal ettirilmemesi için idari aşamada çözüm yollarına işlerlik kazandırılması, bu başvurulardan sonuç alınamaması halinde başvuru dilekçelerinin dava dilekçesi yerine geçmesi ve bu dilekçelerin idare tarafından vergi mahkemesine intikal ettirilmesini için bazı düzenlemelerin yapılması gerektiği vurgulanmaktadır. Kalkınma planında ayrıca vergilendirme işlemlerine karşı aynı ve/veya üst makama başvuruda bulunduğu hallerde bu başvuruların reddine karşı yargı yoluna başvurulmasının şart ve sonuçlarının, mevcut tereddütleri ortadan kaldıracak şekilde açık ve net bir biçimde düzenlenmesi gerektiği de açıkça izah edilmiş durumdadır¹¹¹¹.

1.3.3. İYUK, md. 10 Çerçevesinde Değerlendirme

Bugün itibariyle her vergisel konuda İYUK, md. 10 hükmünün uygulanması fiilen mümkün bulunmamaktadır. Hiç kimse kolay kolay vergi, resim, harç ve benzeri mali yükümler ile bunların zam ve cezalarının tarh, tahakkuk ve tahsilleri ile ilgili haklarında vergi salınması, ceza kesilmesi veya bunların cebren tahsili konusunda(verdiği beyannameler hariç) idareye başvuruda bulunmaz veya bu talebin reddedilmesi durumunda, red kararı üzerine hakkının ihlal edildiğinden bahisle red kararının iptali için vergi mahkemesine dava açmaz. Tüm bu talepler, idare edilenler aleyhine borç yaratan veya mameleklerinde eksilme meydana getiren işlemlerdir. Dolayısıyla yükümlendirici bu talepler mükelleflerin aleyhine olacağı için bu yola başvurulması beklenemez. Ancak bazı idari işlemler vardır ki mükellef yararına olacak şekilde uygulanması mümkündür(yatırım indirimi uygulaması, mükellef kaydının silinmesi, istisna uygulaması, mahsup talebi, sakatlık indirimi gibi). Mükellefler bu konularda idari işlem tesisi için idareye başvurabilmekte,

¹¹¹¹ 8. 5 Yıllık Kalkınma Planı Vergi Özel İhtisas Komisyonu Raporu, s.63.

başvuruların reddedilmiş olması durumunda ise hakları ihlal edilmiş olmaktadır¹¹¹². Bu noktada düzeltme başvurusunun durumu tartışılmalıdır.

Düzeltilme müessesinin temel ihtiyaç duyduğu şeylerden biri, idare için başvuruları cevaplandırma süresinin hududunu belirlemektir. Nasıl ki mükelleflerin idari başvurularda bulunabilmesi için öngörülmüş süreler bulunmaktadır, idarenin de bu başvurulara karşı cevap verme sürelerinin öngörülmüş olması zorunludur¹¹¹³. Oysa düzeltme sürecini düzenleyen VUK hükümleri içerisinde idari başvurulara karşı idarenin cevap verme sürelerini düzenleyen hüküm bulunmamaktadır. Bu konuda yasal bir dayanak bulmanın zorunluluğu tartışmasıdır. İdarenin cevap vermesini sağlayıcı bu tür süre kısıtlamalarının bulunmaması durumunda idarenin cevap vermemek suretiyle süreci akamete uğratması ve düzeltme sürecinde bir sonraki adıma geçmeyi engellemesi söz konusu olabilir. O sebeple genel kanun niteliği taşıyan İYUK'un, 10. maddesinde yer alan temel süre hükümlerinin düzeltme başvuruları için de kabul edilmesi mümkündür¹¹¹⁴.

Müstakar hale gelen Danıştay kararlarındaki yaklaşıma göre, dava açma süresinden sonra yapılan düzeltme başvurularına idarenin 60 gün içinde doğrudan red kararı verebilmesi; idarenin bu süre içinde düzeltme veya şikayet başvurusuna cevap vermemesi durumunda ise yapılan başvuruların reddedilmiş sayılacağı kabul

¹¹¹² Candan, **İYUK**, s.406-407. Bu konuda benzer yöndeki bir görüş, bu maddenin yararlandırıcı vergilendirme işlemleri yönüyle de hata ile ilişkilendirilemeyeceğini ileri sürmektedir. Vergi hatalarının tanımlayan maddelerde yer alan istenmesi veya alınması kavramları ile yine VUK'un 1. maddesinde yer alan "*Bu kanun hükümleri ikinci maddede yazılı olanlar dışında, genel bütçeye giren vergi, resim ve harçlar ile il özel idarelerine ve belediyelere ait vergi, resim ve harçlar hakkında uygulanır.*" ifadesi bu düşünceyi doğrulayan düzenlemelerdir. Bkz. Akkaya, **Vergi Hataları**, s.162.

¹¹¹³ VUK'ta 2686 sayılı Kanunla değişiklik yapılmadan önceki dönemde düzeltme işlemlerinin sürüncemede kalmaması ve süratle ikmalinin sağlanması açısından düzeltme taleplerinin mükelleflerin başvurusundan itibaren bir ay içinde tetkik ve karara bağlanması ve sonucun bu sürede mükellefe bildirilmesi gerekliydi. Görüleceği üzere önceki dönemde mükellef hakları açısından günümüz mevzuat hükümlerinden daha ileri bir seviye bulunmaktaydı. Oysa ideal-tabiî hukuk, olanı değil olması gerekeni hedefleyen hukuktur. Kanunlarda yapılan değişikliklerin daha iyi koşulları sağlamak üzere yapıldıkları kabul edilir. Ancak burada görülmektedir ki 2686 sayılı Kanunla yapılan değişiklik geriye gidiş anlamına gelmiştir.

¹¹¹⁴ VUK'ta bir hüküm olmaması sebebiyle düzeltme konusunda cevap süreleri İYUK'un 10. maddesinde aranmasına rağmen, bu tür sürelerin asıl yer alması gereken yer bir genel idari usul kanunu olmalıdır.

edilmektedir¹¹¹⁵. Bu son duruma zımni red denmektedir ve ilk durumla birlikte dayanağını İYUK'un 10. maddesinden almaktadır¹¹¹⁶.

Zımni red yaklaşımı ile ilgili bazı hususların belirlenmesi gerekmektedir. Öncelikle hemen belirtmek gerekir ki esas ve anayasal olan şey, kişilerin yetkili mercilere başvurma hakkı ve idarenin de gecikmeksizin bu başvurunun sonuçlarını ilgili kişilere yazılı olarak bildirmesi mecburiyetidir. 1982 Anayasasının 74. maddesinde yer alan hükümde de ilgililerin kamu otoritelerine yaptıkları başvurunun sonuçlarının gecikmeksizin ve yazılı şekilde verilmesi gerektiği düzenlenmiştir. Bu açıdan dolaylı olarak idarenin cevap vermeme yetkisini de düzenleyen İYUK'un 10. maddesinin bu yönüyle anayasaya aykırılık taşıdığı kabul edilmelidir¹¹¹⁷.

Zımni red süresi telafisi güç ve imkansız zararların ortaya çıkmasına neden olabilecek kadar günümüz koşulları açısından uzundur¹¹¹⁸. Dava açma süresinden sonra yapılan düzeltme başvurusu vergilendirme ile ilgili işlemlerin yürürlüğünü durdurmamaktadır. Günümüz şartlarında devlet tarafından ekonomik değerlere ve

¹¹¹⁵ Dava açma süresi içinde yapılan başvurular için red veya zımni red kararının dayanağı İYUK'un 11. maddesinde yer almaktadır. Bu bakımdan İYUK, md. 10'da yer alan hükümlerin dava açma süresi geçtikten sonra yapılacak düzeltme başvuruları için kabulü gerekir.

¹¹¹⁶ Esasında idarenin cevap verme süreleri ile ilgili Tam Otomasyonlu Vergi Daireleri İşlem Yönergesinin 60. maddesinde bir düzenleme yer almaktadır. Bu düzenlemeye göre "*Mükelleflerin, tebliğ edilen vergi ve cezalara karşı vergi mahkemesinde dava açma süresi içinde ya da Vergi Usul Kanununda yazılı zaman aşımı süreleri içinde yaptıkları düzeltme talepleri, vergi dairesi müdürü tarafından 30 gün içinde karara bağlanır*". Ancak Danıştay 7. D'nin 8.2.2007 tarih, E.2006/5220, K.2007/394 sayılı kararda da belirtildiği üzere "*Vergi, resim, harç gibi gelirlerin tahakkuk ve tahsil işlemlerinin, tüm vergi daireleri arasında yeknesaklık içerisinde, düzenli, süratli, etkin ve verimli bir şekilde yürütülmesinin sağlanması amacıyla yönelik olarak hazırlanan ve yayımlanmayan, bu haliyle de Mali İdarenin iç işleyişini düzenlemekten öte herhangi bir fonksiyonu bulunmayan Vergi Daireleri İşlem Yönergesiyle, hak ve yükümlülüklerin düzenlenmesi, bir takım vergisel yükümlülüklerin yerine getirilmesinin engellenmesi, kişilerin hukuki durumları üzerinde etki yaratarak hak ve borçlar doğurması olanaklı değildir*". Görüleceği üzere idari davaya konu olabilecek kesin ve yürütülmesi zorunlu bir işlem özelliği taşımayan, aykırı davranılması durumunda ise, vergi kanunlarıyla ilgili ödevlerin yerine getirilmediğinden söz edilemeyecek olan sadece idareyi bağlayıcı nitelikteki yönerge ile hareket edilmesi sorunlara yol açabilir. Bu sebeple doğrudan bir yasal düzenleme yapılmadığı sürece idarenin cevap süresi ile ilgili İYUK'un 10. maddesinin esas alınması mümkündür (Çevrimiçi), <http://www.danistay.gov.tr>, 2.3.2011.

¹¹¹⁷ Yıldırım, **İdari Yargı**, s.342,355.

¹¹¹⁸ Mülga 3546 sayılı Devlet Şurası Kanununun(RG, 30.12.1938 tarih, S.4098) 33. maddesine göre cevap süresi 4 aydır. Mülga 521 sayılı Danıştay Kanununun(RG, 31.12.1964 tarih, S.11896) 69. maddesine göre bu süre 3 aydır.

bunların sahiplerine ulaşmak çok daha rahat olduğundan idarenin haksız olduğu durumlarda dahi vergilendirme sürecinin tamamlanmasını sağlayacak adımlar atması olasıdır. Vergi idaresi, cevap süresi olan 60 gün içinde mükellef nezdinde yapılması gereken işlemleri tamamlayarak tahsil işleminin dahi gerçekleşmesini sağlayabilir. O sebeple bu sürenin daha kısa bir süre olarak kabulü zorunludur. Bir başka açıdan e-devletin varlığı ve etkinliğinden söz edilen bir dönemde, çağdaş ve etkili yönetim anlayışına göre reorganize edilmesi gereken kamu mali yönetiminin genellikle zımnî red imkanını kullanmayı tercih etmesi sorunlu bir tutumdur. Bilgi ve teknoloji çağında idareden istenen cevabın gelmemesi idare ve personelinin hala mükellefe yeterince değer vermediğinin, onu tam kavrayamadığının bir göstergesidir. Öyle ki idare cevap verme konusunda mükellefi ciddiye almamakta ve ona cevap verme gereği duymamaktadır. Bu durumda bir bakıma esas olan cevap verme yerine istisnai olması gereken zımnî red yolu asıl davranış şekli haline gelmektedir. Bunun önlenmesi adına idarenin cevap vermediği durumlar, idare aleyhine bir hizmet kusuru olarak kabul edilmeli ve ihmali olan sorumlular cezalandırılmalıdır. İlave olarak idarenin cevap vermemek suretiyle zımnî reddin oluşmasına neden olması savunma hakkını da engelleyen bir durumdur. Çünkü mükellef idarenin doğrudan red cevabını vermemesi durumunda başvurusunun reddine yönelik sebep unsurunu öğrenememiş ve dolayısıyla savunmasını ona göre hazırlayamamış olmaktadır.

Zımnî reddin yukarıda belirtilen olumsuzluklarına rağmen kabul edilmesi ile birlikte en azından idarenin başvurular karşısında hareketsizliğinin hukuka uygun olup olmaması saptanabilmekte ve idarenin hareketsiz kalmak suretiyle başvuruya konu olan olayı sürüncemede bırakma imkanı ortadan kaldırılmaktadır¹¹¹⁹. Bu anlamda zımnî red, ilgiliye yargı yolunu açmak amacıyla öngörölmüş olan varsayımsal durum¹¹²⁰ ve idarenin susma konusunda ısrarına karşılık mükellefe karşı hamle hakkı veren hukuki bir kabuldür.

¹¹¹⁹ Sancar, s.73-74; Uler, **Yönetmelik Yargı**, s.227-228.

¹¹²⁰ Akıncı, s.182.

İYUK, md. 10'un düzeltme konusunda etkisi tartışılacak bir boyutu dava açma süresi geçtikten sonra yapılan düzeltme başvurularının reddine karşı dava açma hakkını tanıyıp tanımadığı hususu ile ilgilidir. Bu maddenin, idareye yapılan başvuruların reddi durumunda dava açılacağına yönelik hükmünün, dava açma süresi geçtikten sonra yapılan düzeltme başvurularının reddi konusunda uygulanma olanağına sahip olup olmadığı izaha muhtaçtır. Özel hüküm niteliği taşıyan VUK'un 124. maddesine göre dava açma süresinden sonra yapılan düzeltme başvurularının reddi durumunda, şikayet yolunun idari dava açılabilmesi için başvurulması zorunlu bir yol olup olmadığı belirsizdir. Konuyu iki şekilde ele almak mümkündür. Birinci yaklaşıma göre mükelleflerin düzeltme sürecinin devam etmesini arzulamaları durumunda şikayet yoluyla GİB'e başvurmaları gerekmektedir. Bu durumda süreç, cevap süreleri dışında İYUK, md.10'un kapsamından koparak özel hüküm olan VUK'un 124. maddesi kapsamına girmektedir. Örneğin şikayet başvurusundan önce düzeltme talebinin reddine karşı dava açılması durumunda mahkeme, merci tecavüzü gereği dosyayı GİB'e göndermek zorundadır. Çünkü henüz dava açabilmenin ön şartlarından olan idari işlem tekemmül etmemiştir. Bu tekemmül şikayet talebinin doğrudan veya cevap vermemek suretiyle reddi ile ortaya çıkmaktadır¹¹²¹. Nitekim Danıştay 7. D'nin 27.3.2000 tarih ve E.1999/1827, K.2000/846 sayılı kararında da, davanın açıldığı tarih itibarıyla şikayet başvurusu üzerine zımni red süresi dolduğundan, ortada idari davaya konu olabilecek kesin ve yürütülmesi zorunlu bir işlemin var olduğunun kabulü gerektiği ve bu çerçevede dava açılacağına hükmedilmiştir¹¹²².

Bu konuda ikinci yaklaşıma göre düzeltme başvurusunun reddinden sonra mükelleflerin seçimlik haklara sahip olduğu kabul edilmelidir. Zira VUK'un lafzına göre şikayet yoluna başvuru, zorunlu bir idari başvuru usulü olarak öngörülmemiştir. Aksine "*...şikayet yolu ile Maliye Bakanlığına müracaat edebilirler.*" ifadesi ile bu başvurunun, mükellefin ihtiyarına bırakılmış bir idari başvuru yolu olduğu kabul edilmiştir. Nitekim Danıştay 4. D'nin 15.4.2011 tarih ve E.2009/5518, K.2011/2325

¹¹²¹ Özbalcı, **Vergi Davaları**, s.229; Candan, **Vergilendirme Yöntemleri ve Uzlaşma**, s.240.

¹¹²² (Çevrimiçi), <http://www.danistay.gov.tr>, 2.3.2011.

sayılı kararında(özel arşiv) “...düzeltilme ve şikayet yollarının ayrı idari başvuru usulü olduğu, ilgililerin Kanunda sayılan vergi hatalarından birinin mevcut olması halinde bu hatanın düzeltilmesi için vergi daresine yazı ile başvurabilecekleri bu başvurunun reddine ilişkin olan ve 2577 sayılı İYUK’un 14. maddesinin üçüncü fıkrasının (d) bendinde belirtildiği şekilde kesin ve yürütülmesi zorunlu olan bu idari işlemin iptali istemiyle dava açabilecekleri, dava açma süresi geçtikten sonra yaptıkları düzeltilme istemleri reddolunanların ise şikayet yoluyla ayrıca Maliye Bakanlığına müracaat edebilme ve bu istemlerin reddi halinde bu işlemin iptali istemiyle de idari dava açabilme haklarının bulunduğu anlaşılmaktadır.” şeklinde hüküm kurularak bu duruma işaret edilmiştir.

Yukarıdaki iki değerlendirmeye ve yasal düzenlemelere bakıldığında ikinci değerlendirmenin kabul edilmesi gerektiği anlaşılmaktadır. Ayrıca ikinci değerlendirmenin kabulü durumunda mükellefin idari başvuru sürecini takip etmek suretiyle uğrayacağı zaman kaybının da telafi edilmesi mümkün olacaktır. Çünkü GİB, uygulamadaya vergi dairesi gibi red kararı vermektedir ya da cevap vermemek suretiyle zımnen başvuruyu reddetmektedir. Her iki durumda da açılan davaların hata hallerine münhasır olduğu düşünüldüğünde GİB’e başvurmanın anlamı kalmamaktadır. Sonuç itibariyle mükelleflerin, dava açma süresi geçtikten sonra yapılan düzeltilme talebinin reddi işlemine karşı, isterlerse şikayet yoluna isterlerse yargı yoluna başvuruda bulunabilmeleri olanaklı olmalıdır.

Yapılan açıklamalardan da anlaşılacağı üzere dava açma süresi geçtikten sonra yapılan idari başvuruların doğrudan veya zımni red çerçevesinde reddinden sonra,dava açılması olanaklıdır. Bununla birlikte idarenin cevap verme süresi dolmadan mükellefin dava açması durumunda nasıl bir sonucun ortaya çıkacağı belirsizdir. Bu konuda bir görüşe göre henüz ortada dava konusu edilebilecek bir idari işlem olmadığından davanın süresinden önce açıldığı gerekçesiyle reddi gerekmektedir¹¹²³. Bu çerçevede erken açılan davada idare henüz cevap verme

¹¹²³ Bu yönde verilen Danıştay 7. D’nin 14.11.2005 tarih ve E.2005/2542, K.2005/2713 sayılı kararına göre motorlu taşıtlar vergisi mükellefiyetinin kaldırılması istemiyle, İYUK’un 10. maddesi

süresinin dolmadığına yönelik bir savunma yapmasa dahi bu durumda hakimin resen araştırma ilkesi çerçevesinde konuyu araştırıp ona göre hareket etmesi şarttır¹¹²⁴. Ancak bir başka görüşe göremahkemenin bu durumda davayı reddetmemesi, 60 günlük süre içinde cevabın verilir verilmeyeceğini beklemesi; bu süre içinde olumsuz cevap verilirse veya zımni red koşulları oluşursa davayı esastan görmeye başlaması gerekmektedir. Bu bağlamda mahkeme, 60 günlük bekleme süresi içinde idarece verilen cevap olumlu olursa davanın konusuz kaldırılmasına hükmetmeli; olumsuz olursa yargılamanın devamına karar vermelidir. İkinci görüşün kabulü isabetlidir¹¹²⁵.

Mükelleflerin yapacağı düzeltme başvurusu üzerine 60 günlük cevap süresi, düzeltme başvurularının kayda girdiği tarihten itibaren hesaplanmalıdır. Başvuru dilekçelerinin postayla gönderilmesi halinde ise cevap süresi, dilekçenin taahhütlü olarak postaya verildiği tarihten değil, gene başvuru dilekçesinin kayda girdiği tarihten itibaren başlamalıdır¹¹²⁶. 60 günlük sürenin bitiminin tatile veya çalışmaya ara verme zamanına rastlaması halinde ise bu süre uzamamaktadır. Nitekim Danıştay 4. D'nin 21.1.2003 tarih ve E.2001/4078, K.2003/169 sayılı kararında, İYUK'un 8. maddesinin 2. fıkrasındaki, son günü tatile rastlayan dava açma süresinin tatili izleyen çalışma gününün bitimine kadar uzayacağı şeklindeki düzenlemenin, idarenin cevap verme süresine uygulanamayacağına hükmedilmiştir¹¹²⁷. Dolayısıyla son gün resmi tatile denk gelse dahi başvurunun reddi üzerine açılması gereken davanın zımni red tarihinden itibaren hesaplanması gereklidir. Bu durumu adli tatil

uyarınca idareye başvurulmadan, iptali talep edilecek bir idari işlem ortada olmadığından doğrudan idari dava açılmaz.(Çevrimiçi), <http://www.danistay.gov.tr>, 24.4.2011.

¹¹²⁴ Zabunoğlu, **Dava Açma Süresi**, s.198-199.

¹¹²⁵ Bu görüşe göre bekleme süresi, mahkemeye dava açma süresini önleyen bir süre olarak değil, açılan davalarda bu süre içinde bir karar verilemeyeceğine ilişkin bir süre olarak anlaşılması gerekmektedir. İdare için öngörülen cevap süresi azami süredir. Esasında daha önce harekete geçip karar vermek zorundadır. Ayrıca davanın erken ikame edilmesi idare için hiçbir mahzur taşımamaktadır. İdarenin mahkemeye dava konusu hakkında incelemenin devam ettiğini bildirmesi kafidir. Bkz. Duran, **İdari Müraعاتlar**, s.187-189; Sancar, s.75. İdareye verilen 60 günlük bekleme süresinin idarenin yararlanabileceği bir süre olduğu, ilgilinin dava açmak için beklemek zorunda olduğu bir süre olmadığı, kişinin işin yapısına göre makul bir süre bekledikten sonra başvurusun reddedilmiş olduğunu varsayarak dava açabileceği hakkında görüş için bkz. Uler, **Yönetmelik Yargısı**, s.198 vd.

¹¹²⁶ “Cevap süresi taahhütlü olacak şekilde postaya verildiği tarihten itibaren başlamalıdır.” şeklinde görüş için bkz. Öztürk, III, s.59.

¹¹²⁷ (Çevrimiçi), <http://www.danistay.gov.tr>, 2.3.2011.

bağlamında da benzer şekilde değerlendirmek mümkündür. Buna göre dava açma süresinin son gününün adli tatile denk gelmesi durumunda dava açma süresi uzamakla birlikte idarenin düzeltme başvurularına karşı cevap süresi uzamayacaktır.

Süre konusunda Danıştay tarafından verilen bazı kararlara göre, İYUK'un 10. maddesinde yer alan tüm süre hükümlerinin bir bütün olarak düzeltme başvurusunda kullanılabilmesi mümkündür. Danıştay 7. D'nin 6.11.2007, E. 2007/2623, K. 2007/4486 sayılı kararında da düzeltme başvurularında İYUK'un 10. maddesinin uygulanabileceğinden bahisle bu maddede yer alan altı aylık bekleme süresinden, altmış günlük bekleme süresi içerisinde başvurusuna yanıt verilmeyenlerin yararlanamayacağına; altı aylık sürenin, sadece, başvuruya, altmış gün içerisinde kesin olmayan biçimde cevap verilen hallerde¹¹²⁸ başvurulabileceğine, bu sürenin başvuru tarihinden itibaren altı ayı geçemeyeceğine hükmedilerek bu konudaki yaklaşım ortaya konulmuştur¹¹²⁹. Bu konuda verilen bir başka kararda da Danıştay 7. Dairesi, *“Vergi mahkemesinde dava açma süresi geçtikten sonra Vergi Dairesi Müdürlüğüne yaptığı düzeltme başvurusunun reddi üzerine, şikayet yoluyla Maliye Bakanlığına gitmesine karşın, anılan Bakanlıkça verilen, ancak, kesin nitelik taşımayan cevabı, isteğin reddi saymayarak süresinde dava açmayan, buna karşılık Vergi Dairesi Müdürlüğü'nün ön işlem niteliğindeki, düzeltme başvurusunun reddine ilişkin işleminin iptali istemiyle dava açan davacının, yukarıda açıklanan 10'uncu madde hükmü uyarınca, Maliye Bakanlığına yaptığı başvuru tarihinden itibaren altı ay bekledikten sonra, cevapsız geçen bu sürenin sonundan itibaren işleyecek dava açma süresi içerisinde anılan Bakanlığın husumetiyle dava açması gerekmektedir.”* şeklinde görüşünü açıklayarak idarenin verdiği cevapta kesin nitelik taşıyan bir hususun olmadığı durumlarda mükellefin iki seçeneğinin olduğunu vurgulamıştır¹¹³⁰. Bu karara göre mükellef ya bu cevabı istemin reddi sayarak süresinde dava açmalı

¹¹²⁸ Kesin olmayan cevap ilk bakışta, yapılan idari başvurunun kabul edildiğinin açıkça anlaşılacak şekilde verildiği cevaptır. Bkz. Zabunoğlu, **Dava Açma Süresi**, s.200.

¹¹²⁹ (Çevrimiçi), <http://www.danistay.gov.tr>, 2.3.2011.

¹¹³⁰ Danıştay 7. D'nin 7.12.2004 tarih ve E.2003/123, K.2004/3253 sayılı kararı(Çevrimiçi), <http://www.danistay.gov.tr>, 2.3.2011.

veya 6 aylık sürenin dolmasını beklemelidir. Mükellef tarafından bir başka zaman dilimi içinde aynı işleme karşı dava açılması olanaklı değildir¹¹³¹.

İdari çözüm yolları, sonuç alınmaması halinde bireylerin yargı yoluna da başvurulabilmesini mümkün kılması nedeniyle idare ile yargı yoluna başvuru arasında bir köprü işlevi görmektedir¹¹³². Bu noktada idarenin sonradan cevap vermesi üzerine dava açma hakkının doğması veya idarenin kesin olmayan cevapları üzerine altı aylık bekleme süresi çok fazla yarar sağlamayacaktır. Çünkü idarenin cevap verip vermeyeceği meçhuldür. İdareye başvuru ile amaçlanan şey, meçhul cevap süresi nedeniyle muhal bir hale dönüşebilir. Bu bakımdan hangi kanuna dayanılırsa dayanılsın kesin bir cevap süresinin belirlenmesi ve belirlenen sürede cevabın verilmemesi durumunda kalan sürede yargı yoluna gidilmesi gerekmektedir. Konuyu daha fazla sürüncemede bırakmak doğru değildir. İdarenin olağan cevap süresi içinde açık ve mutlak hatalara karşı cevap verme lütfunda bulunmaması durumunda idareye bu anlamda daha fazla süre ve imtiyaz tanımak etkili bir çözüm yolu olmayacaktır. Bu bakımdan yukarıda yer verilen kararlarda olduğu gibi munzam sürelerin kabulü pratik ve faydalı gözükmemektedir.

2. YARGISAL ÇÖZÜM YOLU

2.1. Genel Olarak

İdari memurlar veya organlar tarafından bir tür olumsuz davranışa veya kanun dışı uygulamaya uğrayan herkesin, işin ait olduğu mercilere yani idari makamlara veya mahkemelere başvurma hakkı vardır. Başvuru hakları tüm gelişmiş ülkelerde var olan bir teminat olmakla beraber aynı zamanda anayasa hukukunun

¹¹³¹ Kararda yer alan, idarenin kesin cevabını bekleme durumunda dava açmak için 6 ay beklemek gerektiğine yönelik yaklaşımın kabulü olanaklı değildir. Kanuna göre mükellefin idarenin kesin cevabını bekleme süresi en fazla 6 aydır. Diğer deyişle bekleme süresi 6 ayı geçemez. Dolayısıyla mükelleflere, 6 aylık sürenin dolmasından önce de idarenin cevabını beklemekten vazgeçerek yargı yoluna başvurma hakkı tanınmalıdır.

¹¹³² Ahmet Kumrulu, **Vergi Yargılama Hukukunun Kuramsal Temelleri**, Ankara, 1989, s.13.

temel ilkelerinden biridir¹¹³³. Bu haklar, vergisel uygulamalar açısından da aynen geçerlidir. Mükelleflerin hata barındırdığını düşündüğü işlem veya uygulamalara karşı doğrudan yargı yoluna başvurmaları mümkün olduğu gibi¹¹³⁴; önce düzeltme başvurusunda bulunma, netice alınamaması durumunda da yargı yoluna başvuraimkanları bulunmaktadır. Bir özel hukuk tabiri ile ifade edilecek olursa burada yarışan haklar¹¹³⁵ bulunmaktadır. Mükellef seçimlik haklara sahiptir. Koşullarına uyması şartıyla istediği yola başvurabilmektedir.

2576 sayılı Bölge İdare Mahkemeleri, İdare Mahkemeleri ve Vergi Mahkemelerinin Kuruluşu ve Görevleri Hakkında Kanunun 6. maddesine göre vergi mahkemeleri vergisel uyuşmazlıklardan doğan davalarda genel görevli mahkemedir¹¹³⁶. İYUK, md. 37/a fıkrasında belirlenen genel kural gereğince vergisel uyuşmazlıklarda yetkili mahkeme “*Uyuşmazlık konusu vergi, resim, harç ve benzeri mali yükümleri tarh ve tahakkuk ettiren, zam ve cezaları kesen dairenin bulunduğu yerdeki mahkemedir*”. Hatalı vergilendirme işlemlerinde veya düzeltme başvurularının reddinde hasım mevkiinde bulunan merci, işlemi yapan vergi dairesi olmaktadır. Dolayısıyla vergilendirme işleminin yapılması halinde doğrudan açılan davalarda veya resen aleyhe düzeltme sebebiyle açılan davalarda yetkili mahkeme ve hasım mevkiinde olması gereken taraf açısından ihtilaf yoktur.

¹¹³³ Ali Fuat Başgil, “Vatandaşların Büyük Millet Meclisine Müracaat Hakkı”, **Ebul’ula Mardin’e Armağan**, İstanbul, 1944, s.537-538.

¹¹³⁴ Mükelleflerin yargı yoluna başvuru hakkı konusundate reddüt bulunmamakla birlikte bu hak vergi sorumluları açısından belirsizdir. Vergi sorumlusu olan kişilerin doğrudan veya idari başvurunun reddi sonrasında dava açıp açamayacağı mevzuu, düzeltme başvurusunda bulunup bulunamayacağı konusuna paraleldir. Bu çerçevede göre düzeltme yoluna başvuruda bulunabilmesinin kabul edilmesi halinde sorumlunun bizzat veya tutacağı vekil marifetiyle dava açabilmesi de mümkün olmalıdır.

¹¹³⁵ Yarışan haklar bir davranışın hem borca aykırılık hem de haksız fiil teşkil etmesi durumunda mağdur olan tarafın ister borca aykırılık çerçevesinde isterse haksız fiil sorumluluğu çerçevesinde başvuruda bulunabilmesidir. Bkz. Oğuzman/Öz, s.701 vd.

¹¹³⁶ 2576 sayılı Kanunun 6. maddesine göre “*Vergi mahkemeleri: a) Genel bütçeye, il özel idareleri, belediye ve köylere ait vergi, resim ve harçlar ile benzeri mali yükümler ve bunların zam ve cezaları ile tarifelere ilişkin davaları, b) (a) bendindeki konularda 6183 sayılı Amme Alacaklarının Tahsil Usulü Hakkında Kanunun uygulanmasına ilişkin davaları, c) Diğer kanunlarla verilen işleri çözümler*”.

İYUK, md. 37/b fıkrasına göre Gümrük Kanununa göre alınması gereken vergilerle Vergi Usul Kanunu gereğince şikayet yoluyla düzeltme taleplerinin reddine ilişkin işlemlerde; vergi, resim, harç ve benzeri mali yükümleri tarh ve tahakkuk ettiren dairenin bulunduğu yerdeki vergi mahkemesi yetkili mahkemedir. Bu açıdan şikayet başvurusunun reddine GİB karar vermesine rağmen, yetkili mahkeme GİB'in bulunduğu yerdeki vergi mahkemesi değildir. Bununla birlikte burada iptali istenen işlem GİB'in red işlemi olduğundan hasım mevkiine GİB alınmalıdır. Ayrıca hatalı vergilendirme işlemine karşı süresinde açılan davalar yürütmeyi kendiliğinden durdurmakla birlikte düzeltme veya şikayet başvurusunun reddi durumunda vergilendirme işlemine karşı olağan dava açma süresinden sonra dava açıldığından bu davada yürütmenin durdurulmasını talep etmek, konusu itibarıyla mümkün değildir.

Vergilendirme işlemlerinde bir hatanın yapılmış olması durumunda mükelleflerin işlemdeki hatanın giderilmesini istemek maksadıyla doğrudan vergi mahkemesine başvuruda bulunmaları mümkündür. Vergi mahkemesine başvurmak suretiyle başlayan yargılama sürecinde İYUK, md. 20'de düzenlenmiş bulunan resen araştırma ilkesi bağlamında, mükelleflerce ileri sürülmesi dahi sadece işlemdeki hata halleri değil, aynı zamanda bu hallerin dışında tüm hukuka aykırılıkların çözüme kavuşturulmasını sağlama imkanı bulunmaktadır. Doğrudan yargı yoluna başvurulması, vergilendirme işleminde vergi hatası kapsamına dahil olmayan hukuki uyuşmazlıkların da çözüme kavuşturulmasını sağlama imkanı verdiği için hak kayıplarının yaşanmaması adına önemli bir garantördür. Oysa bu imkan dava açma süresi geçtikten sonra yapılan düzeltme veya şikayet başvuruları ve bunların reddi durumunda açılan davalar açısından mümkün değildir. Bu açıdan düzeltme veya şikayet yolu, vergi hataları dışında kalan, süresinde dava konusu edilmeyerek kesinleşen veya dava konusu edilmesine rağmen mahkemece reddedilen vergisel uyuşmazlıkların, tekrar vergi mahkemeleri nezdinde dava konusu edilmesini veya idari çözüm yoluna konu edilmesini sağlayan bir yol değildir.

İYUK, md. 31'e göre İYUK'ta hüküm bulunmayan bazı hallerin varlığı durumunda HMK'nın hükümleri uygulanmalıdır. Kabul bu hallerden biridir. 6100 sayılı HMK'nın 308. Maddesinde *“Davaya Son Veren Taraf İşlemleri”* üst başlığı altında düzenlenmiş olan kabul, *“Davacının talep sonucuna, davalının kısmen veya tamamen muvafakat etmesidir. Kabul, ancak tarafların üzerinde serbestçe tasarruf edebilecekleri davalarda hüküm doğurur.”* şeklinde tanımlanmıştır. Muhatabın kabulüne ihtiyaç olmaksızın nihai talebin değiştirebileceği hallerden olan kabul, davacının talep ettiği şeyin davalı tarafından aynen yerine getirileceğine yönelik irade açıklamasıdır. Feragatte olduğu gibi davayı kabulde de tercih hakkını kullanacak tarafın, davanın açılması ile birlikte hükmün kesinleşmesine kadar olan aşamalar içerisinde davayı kabul etmeseçeneği bulunmaktadır. Ayrıca kabul, kesin hüküm gibi sonuç doğuran hukuki bir tasarruftur¹¹³⁷.

Kabulün hüküm ifade etmesi, karşı tarafın ve mahkemenin muvafakatine bağlı değildir. Yargılamayı esasında sonlandıran davalının tek taraflı irade beyanı olmakla birlikte kabule bağlı tüm sonuçlar kendiliğinden meydana gelmemektedir. Kabule bağlı sonuçların doğabilmesi için mahkemenin, yargılamanın o aşamasına kadar yapılmış olan işlem ve kararları nazara almaksızın, kabul nedeniyledavanın kabulüne¹¹³⁸ ve uyuşmazlığın davacı lehine sonlandırılmasına karar vermesi gerekmektedir¹¹³⁹. Bununla birlikte mahkeme nezdinde kabul beyanında

¹¹³⁷ Kuru/Arslan/Yılmaz, s.550.

¹¹³⁸ Ancak Danıştay 9. D'nin 26.12.2011 tarih ve E. 2011/9194, K. 2011/8837 sayılı kararına göre bu durumda mahkemece kabul nedeniyle karar verilmesine yer olmadığına hükmedilmesi gerekmektedir(Özel arşiv).

¹¹³⁹ Feragat gibi davayı kabulün de maddi anlamda kesin hüküm özelliği taşıdığı kabul edilmektedir. Dolayısıyla kabulden sonra davanın, aynı taraflar arasında ve aynı dava sebebine dayanılarak yeniden açılması ve görülmesi mümkün değildir. Davalının davayı kabulü ile dava konusu uyuşmazlık kendiliğinden sona ermektedir. Bu nedenle mahkeme henüz kabul çerçevesinde davanın kabulüne karar vermemiş olsa dahi davalının kabulünden dönmesi olası değildir. Bkz. Kuru/Arslan/Yılmaz, s.551. Bununla birlikte kesin hükümde ancak mahkeme kararlarına tanınmış olan bir yargısal gerçeğin sözkonusu olduğu, kabul ile sonuçlanan davalarda esasa dönük yapılmış bir yargılama sonucunda verilmiş bir mahkeme kararından söz edilemeyeceği, bu tür durumlarda davanın doğrudan doğruya tek taraflı işlem ile bittiği, dolayısıyla kabulde belirlenmiş olan kesinliğin şekli anlamda kesinlik olarak kabulünün zorunlu olduğu, bu kurumların düzenleniş amacının kabul ile sonuçlanan davalarda kanun yollarının kapalı olduğunun anlaşılması gerektiği, bu açıdan kabul sonucunda verilen kararlara, maddi anlamda kesin hükmün sağladığı artık hiçbir yerde ve

bulunulmamakla birlikte davalı tarafın, davacının talebine yönelik edimleri yerine getirmesi durumunda dava konusuz kalmaktadır. Bu durumun mahkeme tarafından saptanması üzerine davanın konusuz kaldığı gerekçesiyle karar verilmesine yer olmadığına hükmedilmesi zorunluluk taşımaktadır.

Davalı tarafın, kabule bağlı olarak, yapılması gerekeni yapmış olmakla birlikte kabul beyanını mahkemeye sunmamış olması, kabulün gerçekleşmediği şeklinde değerlendirilmemelidir. Bu durumda kabul beyanı sunulmamış olsa bile kabulün fiilen gerçekleştiğini kabul etmek gerekir. Ancak davalı tarafın, davayı kabul ettiğini davacıya bildirmiş olmakla birliktebu kabule bağlı olarak yerine getirmesi gereken şeyleri yapmamış olması durumunda(örneğin iades gereken tutarın fiilen iadesi) mahkeme nezdinde kabul taahhüdünde bulunulmamış olması, davacı lehine hak doğurmayacaktır. Bu bakımdanaçılan davada davalının kabul beyanını yargı makamları önünde sunması kişi hakları açısından daha sağlıklı sonuçların alınabilmesini güvence altına alacaktır¹¹⁴⁰.

Kabul, davacının istem sonucunun davalı tarafından aynen yerine getirileceğine ilişkin irade açıklaması olduğundan iptal davasında, dava konusu yapılan idari işlemin geri alınacağı yolundaki davalı idare iradesinin; tam yargı davasında ise davacı isteminin, örneğin tazminat talebinin yerine getirileceğine ilişkin idare iradesinin davaya bakan yargı yerine açıklanması ile olmaktadır. Bu açıklamanın yapılması, istenen sonucun ortaya çıkması için yeterlidir. Buanlamda kabul, iptal ve tam yargı davasının hukuki sonuçlarını doğurmaktadır¹¹⁴¹. Danıştay daireleri de uygulamada davayı kabul olarak değerlendirip buna göre karar vermektedir. Örneğin Danıştay 3. D'nin 15.2.1984 tarih ve K.1984/5082,

hiçbir şekilde yeni bir tartışma aracı olmama anlamı verilmemesi gerektiği hakkında bkz. Önen, s.33-34.

¹¹⁴⁰ Kabul taahhüdünün mahkeme nezdinde kayıt altına alınması halinde bu risk ortadan kalkmaktadır. Örneğin idari uyuşmazlıklarda taahhütte bulunulması halinde davalı taraf olan idareİYUK, md. 28 gereğince taahhüdünün gereğini yerine getirmekle mükelleftir. Bkz. İbrahim Ermenek, **Medeni Usul Hukukunda Davayı Kabul**, Adalet, Ankara 2009, s.165.

¹¹⁴¹ Günday, **HMK**, s.85-86.Ayrıca davanın kabulü üzerine verilen kararın bir iptal hükmünün tüm hukuki sonuçlarını doğuracağına ilişkin bkz. Danıştay 7. D'nin 9.5.1977 tarih ve E.1976/1511, K.1977/1770 sayılı kararı(DD. S. 28-29, s.464 vd.).

K.1985/603 sayılı kararında “*Dosyanın incelenmesinden de Vergi Dairesi Müdürlüğünün davayı kabul etmesi nedeniyle uyuşmazlığın sona erdirildiği anlaşıldığından yargılama giderleri ile avukatlık ücretinin davalı Vergi Dairesi Müdürlüğü üzerinde bırakılmasında yukarıda sözü edilen kanun hükmüne aykırılık bulunmadığına...*” hükmedilerek kabulün mümkün olduğu ifade edilmiştir¹¹⁴².

Hata sebebiyle doğan uyuşmazlıklara karşı doğrudan dava açılması durumunda veya düzeltme başvurularının reddine karşı açılan davalarda davalı idarenin kabul beyanında bulunması mümkündür. Bu durumda vergi mahkemesinin kabul nedeniyle davanın kabulüne hükmetmesi gerekmektedir. Vergi hatası ile ilgili doğrudan yargı yoluna başvuru durumlarda veya düzeltme başvurusunun reddine karşı açılan davalarda, vergi idaresinin dava konusunu ve talebini kabul etmek suretiyle yargı kararını beklemeden tasarrufta bulunması mümkündür¹¹⁴³. Danıştay daireleri bu durumla ilgili bazı uyuşmazlıklarda vergi dairelerinin hareket tarzını dikkate alarak kabulün varlığını benimsemektedir¹¹⁴⁴. Dava sonuçlanmadan vergi hatasının varlığı kabul edilerek yapılan hatanın idarece düzeltilmesi durumunda mahkemenin, davanın vergi hatası iddiasıyla ilgili kısmının idarece kabul edildiğine ve yargılamanın konusuz kalmış olmasından bahisle karar verilmesine yer

¹¹⁴² (Çevrimiçi), <http://www.danistay.gov.tr>, 2.3.2011.

¹¹⁴³ Bir görüşe göre vergisel uyuşmazlıklardan doğan davalarda vergi daireleri tarafından davanın kabul edilmesi, 8.1.1943 tarih ve 4353 sayılı Maliye Vekaleti Baş Hukuk Müşavirliğinin ve Muhakemat Umum Müdürlüğünün Vazifelerine, Devlet Davalarının Takibi Usullerine ve Merkez ve Vilayetler Kadrolarında Bazı Değişiklikler Yapılması Hakkında Kanunun(RG, 18.1.1943 tarih, S.5307) 27 ve 29. maddeleri çerçevesinde mümkün değildir. Zira bu maddelere göre Hazineyi ilgilendiren davalarda feragat etmeye yetkili makamlar, kaymakam, vali ve maliye bakanı olarak sayılmıştır. Sayılan bu makamların, davadan feragat etme yetkileri olduğuna göre kıyas yoluyla davayı kabul yetkilerinin olduğu da kabul edilmelidir. Belirtilen bu makamlar arasında vergi daireleri yer almamaktadır. Verginin yasallığı ilkesi sebebiyle vergi dairelerinin hem davadan feragat hem de davayı kabul yetkileri bulunmadığı ileri sürülebilir. Bu sebeple daha çok davalı sıfatıyla yargılamaya katılan vergi dairelerinin, davayı kabul yönünde hareket edebilmesi sınırlı olacaktır. Bkz. Dursun, **Feragat**, s.116 vd.

¹¹⁴⁴ Danıştay 9. D'nin 28.9.1993 tarih ve E.1993/1583, K.1993/3242 sayılı kararında “*Olayda 1988 yılı Emlak Vergisi 1. taksidine ilişkin şikayet başvurusuna 8.9.1988 gün ve 35199 sayılı işlemle olumsuz yanıt veren davalı idarenin 7.10.1988 tarihinde açılan dava sırasında 23.11.1988 günlü düzeltme fişi ile düzeltme işlemi yaparak tarhiyatı terkin ettiği anlaşılmıştır. Bu durumda, davayı kabul eden idareye yargılama gideri yükletilmesi yasa gereği olduğu...*” vurgulanarak yargılama esnasında fiilen kabulün söz konusu olabileceği hükme bağlanmıştır.(Çevrimiçi), <http://www.danistay.gov.tr>, 2.3.2011. Benzer karar için bkz. 3. D'nin 15.2.1985 tarih ve E.1984/5082, K.1985/1984 sayılı kararı(Çevrimiçi), <http://www.danistay.gov.tr>, 2.3.2011.

olmadığına hükmetmesi gerekmektedir. Mükelleflerin dava açma süresi içinde hem yargı hem de düzeltme yoluna da başvurduğu hallerde, yargı kararından önce düzeltme başvurusunun olumlu neticelenmesi mümkündür. Bu durumda da mahkemenin, vergi hatası ile ilgili uyuşmazlığın sona ermesine dayanarak davanın konusuz kaldığına ve karar verilmesine yer olmadığına hükmetmesi gerekmektedir. Düzeltme başvurusu sonuçlanmadan önce yargının hata hakkında olumlu ya da olumsuz karar vermesi durumunda idari anlamda yapılacak bir şey kalmamaktadır. Bir başka deyişle bu hallerde ne dava açmakla birlikte yapılan düzeltme başvurusundan ne de yeni bir düzeltme başvurusundan himaye ummak olanaklıdır. Zira VUK'un 125. maddesinin yorumundan da anlaşılacağı üzere hata konusunda vergi mahkemesinin karar vermesi durumunda sorunun çözümünde idari çözüm yolları kapanmış olmaktadır.

2.2. Vergi Hatalarının Düzeltmesinde Doğrudan Dava Açma Hakkı

İYUK'un md.63'te yer alan düzenleme ile yürürlükten kaldırılan, VUK'un "*taleple bağlı olma*" kenar başlıklı 386. maddesi, "*İtiraz komisyonu ilk itiraz dilekçesinde ve itiraz süresi içinde verilmiş ek dilekçelerde ileri sürülmeyen bir iddiayı resen nazara alamaz. İtiraz süresi geçtikten sonra taraflar her hangi bir suretle yeni iddialar ileri süremezler. Zaman aşımı ve vergi hataları, taraflarca ileri sürülmemiş olsa bile İtiraz Komisyonunca resen nazara alınır.*" hükmünü amirdi. Görüleceği üzere 1982 yılında yapılan idari yargı reformundan önce bugün için yargı makamlarına karşılık gelen itiraz komisyonlarında hata hallerine özel bir ihtimam gösterilmiştir. O dönemde yapılan inceleme esnasında vergi hatalarına tevafuk edilmesi durumunda bunun resen nazara alınıp düzeltilmesi istikametinde karar verilmesizorunluydu¹¹⁴⁵. İYUK'un yürürlüğe girmesinden önce nasıl ki vergi hataları

¹¹⁴⁵ Aynı şekilde İYUK'un 63. maddesiyle yürürlükten kaldırılan VUK'un 399. maddesine göre "*Temyiz Komisyonu, kararlarında tarafların iddia ve müdafaalarının kabul veya reddi sebeplerini göstermeye mecburdur. İtirazda ileri sürülmeyen iddia ve müdafaalar temyiz sırasında nazara alınmaz. Şu kadar ki, temyiz komisyonu iki tarafın iddia ve müdafaalarıyla*

konusunda yargı aşamasında özel bir hassasiyet bulunmaktaydı, bugün için de bu hassasiyetin artarak devam ettiğini söylemek mümkündür.

İdari işlem teorisine göre idari işlemler iptal edilinceye veya geri alınıncaya kadar hukuka uygunluk karinesinden yararlanmaktadır. İçinde hukuka aykırılık barındırdığı iddia olunan vergilendirme işlemlerinin, yargı makamları tarafından iptal edilmesi mümkündür. Bu durumda bu işlemler hukuk aleminden silinir ve bu çerçevede hukuka aykırı işlemler yerini hukuka uygun işlemler zeminine bırakır. Vergilendirme işlemlerinde VUK'un 117 ve 118. maddelerinde tanımları ayrı ayrı yapılan hesap ve vergilendirme hatalarının bulunması durumunda da ilgililerin süresinde vergi mahkemesinde dava açarak hatalı işlemin iptalini sağlamaları mümkündür¹¹⁴⁶. Ayrıca hatalı vergilendirme işlemlerine karşı doğrudan yargı yoluna başvurulması halinde hatanın dışında, hukuki uyumsuzluk niteliği taşıyan hususların da mahkemece resen tetkik edilerek iptali hususunda tavır alınması gerekmektedir. İşte hukuka aykırı ve hatalı oldukları düşünülen vergilendirme işlemlerine karşı bunların iptali maksadıyla doğrudan yargı yoluna başvurulması durumunda¹¹⁴⁷, olayın hukuki anlamda denetimi söz konusu olmaktadır¹¹⁴⁸.

Mükelleflerin vergilendirme işlemlerine karşı doğrudan yargı yoluna başvuru hakları bulunmakla birlikte vergilendirme işlemlerinde bir hukuki noksanlığın bulunduğunu, dava açma süresi içinde saptayamayan mükelleflerin bu işlemlere karşı doğrudan yargı yoluna başvurma hakkı ortadan kalkmış olmaktadır. Ancak bu hakkın bulunmayışı işlemde bir vergi hatası bulunması halinde hata ile malul vergiye meşruiyet kazandırmamaktadır. Zira bu durumda mükelleflerin düzeltme zamaşımı

mukayyet olmayıp zamaşımı ile maddi hataları ve kanunun açık hükümlerine aykırı gördüğü diğer hususları resen inceleyebilir". Anlaşılacağı üzere temyiz komisyonu aşamasında da hata halleri için özel istisnai düzenlemeler öngörülmüştü.

¹¹⁴⁶ VDDK'nın 26.12.2008 tarih ve E.2007/700, K.2008/763 sayılı kararı(Çevrimiçi), <http://www.danistay.gov.tr>, 2.3.2011.

¹¹⁴⁷ Burada hem beyannameye dayalı tarhiyatta hem de diğer tarhiyat türlerinde meydana gelen hatalar ile tahsil işlemlerinde meydana gelen hatalar için doğrudan yargı yolu kabul edilmelidir.

¹¹⁴⁸ Oysa yargı yolu yerine idari başvurularda bulunulması halinde denenen şey uyumsuzluğun idari aşamada çözümüdür.

süresi içinde düzeltme talebinde bulunmak suretiyle açık ve mutlak hataların önce idari aşamada, bunun menfi neticelenmesi durumunda da yargı aşamasında düzeltilmesini sağlama hakları devam etmektedir¹¹⁴⁹.

İYUK, md. 61/1'in 8.8.2011 tarih ve 650 sayılı KHK'nın 11. maddesi ile değişik birinci cümlesine göre "*Bölge idare, idare ve vergi mahkemeleri her yıl bir eylülde başlamak üzere, yirmi temmuzdan otuz bir ağustos'a kadar çalışmaya ara verirler*". Dolayısıyla bu değişiklik ile hata barındıran işlemlere karşı doğrudan dava açabilme süresinin son gününün çalışmaya ara verme dönemine denk gelmesi durumunda dava süresinin ne zaman dolacağı sorunu aydınlatılmıştır¹¹⁵⁰. Sürelerle ilgili genel esasları belirleyen İYUK, md.8/3'de yer alan "*Bu Kanunda yazılı sürelerin bitmesi çalışmaya ara verme zamanına rastlarsa bu süreler, ara vermenin sona erdiği günü izleyen tarihten itibaren yedi gün uzamış sayılır.*" şeklindeki hüküm, sürelerin ne zaman dolacağına yönelik boşluğu dolduracak mahiyettedir. Bu çerçevede dava açma süresinin son gününün çalışmaya ara verme dönemine denk gelmesi halinde davanın 7 Eylül tarihine kadar açılması gerekmektedir¹¹⁵¹.

¹¹⁴⁹ Özbalcı, **Vergi Davaları**, s.258.

¹¹⁵⁰ Zira bu durumda sürenin son gününün belirlenmesi açısından bir tartışma bulunmaktaydı. İYUK'un 61. maddesinin değişmeden önceki hali "*Bölge idare, idare ve vergi mahkemeleri her yıl ağustosun birinden eylülün beşine kadar çalışmaya ara verirler.*" şeklindeydi ve maddede yer alan "*eylülün beşine kadar*" ifadesi ile kastedilen şey hususunda çelişki söz konusuydu. Yargıda genel kanaat çalışmaya ara vermenin 5 Eylülü de kapsayacağı, dolayısıyla 7 günlük sürenin 5 Eylülü takip eden günden itibaren başlayacağı yönünde iken (Danıştay 9. D'nin 11.12.1989 tarih ve E.1989/1277, K.1989/4231 sayılı kararı(Çevrimiçi), <http://www.danistay.gov.tr>, 2.3.2011;VDDK'nın 6.2.1997 tarih ve E.1996/375, K.1997/97 sayılı kararı(Çevrimiçi), <http://www.danistay.gov.tr>, 2.3.2011; VDDK'nın 18.10.1990 tarih ve E.1990/29, K.1990/58 sayılı kararı(Çevrimiçi), <http://www.danistay.gov.tr>, 2.3.2011)İDDK'nın 19.9.2009 tarih ve 2009/276, K.2009/52 sayılı kararında da belirtildiği üzere bazı kararlarda7 günlük sürenin 5 Eylül'den itibaren hesaplanacağı kabul edilmekteydi (Çevrimiçi), <http://www.kazanci.com>, 20.5.2011; Danıştay 8. D'nin 29.9.2006, E.2006/4877, K.2006/3247 sayılı kararı(Çevrimiçi), <http://www.danistay.gov.tr>, 2.3.2011.Ancak yapılan değişiklik sonrasında bu tartışma ortadan kalkmıştır.

¹¹⁵¹ Bununla birlikte AYM'nin 18.7.2012 tarih ve E.2011/113, K.2012/108 sayılı kararı ile 650 sayılı KHK'nın 11. maddesi iptal edilmiştir. İptal kararının, kararın Resmi Gazetede yayımından itibaren altı ay sonra yürürlüğe gireceği kararlaştırılmıştır(RG, 1.1.2013 tarih, S.28515).

2.3. Aleyhe Resen Düzeltmenin Yapılması Durumunda Dava Açma Hakkı

VUK'un resen düzeltme kenar başlıklı 121. maddesinin ikinci cümlesine göre “*Kendi aleyhlerine düzeltme yapılan kimselerin düzeltmeye karşı vergi mahkemesinde dava açma hakları mahfuzdur*”. Aleyhine düzeltme işlemi yapılan mükelleflerin kendisine tebliğ edilen düzeltme fişini takip eden günden itibaren 30 gün içinde bu işlemi dava konusu yapmaları mümkündür.

Birey hukukunu etkileyen tasarrufların kural olarak idari işlem olarak kabulü gerekmektedir. Resen aleyhe yapılan düzeltme işlemi, ilk yapılan işlemi düzeltme amacı taşımakla birlikte vergilendirme sürecinin unsurları açısından kendi içinde ayrıca değerlendirmeye tabi tutulmak durumundadır¹¹⁵². Bu anlamda resen aleyhe yapılan düzeltme işlemi debir idari işlemdir ve aleyhlerine düzeltme yapılan mükelleflerin bunu yargı önüne taşımaları mümkündür¹¹⁵³. İşte bu çerçevede yapılan düzeltme işlemine karşı açılan davada örneğin hatanın açık ve mutlak olmadığı, bunun ancak bir resen tarhiyat ile saptanabileceği, bunun ise inceleme raporu veya takdir komisyonu kararı ile mümkün olabileceği, vergi hatasının mevcut olmadığı, zamanaşımı süresi dolduktan sonra düzeltme yapıldığı -ki bunu hakim resen nazara almalıdır- ileri sürülebilmektedir¹¹⁵⁴. Ayrıca mükellefin aleyhe resen düzeltme işlemine karşı süresi içinde dava açması durumunda, tahakkukun mahkeme kararına kadar ertelenmesi gerekmektedir(VUK, md. 112/3; İYUK, md. 27/3)¹¹⁵⁵.

¹¹⁵² Erdem, **Hatalı Beyan**, s.139.

¹¹⁵³ “*Başka bir anlatımla bir kamu kurumunun kamu hizmetiyle veya bu hizmetlerin yürütülmesiyle ilgili olan kararları idari nitelik taşıyan kararlardır. İdari nitelikteki bir kararın değiştirilmesi veya geri alınmasına ilişkin kararların da idari karar olduğunda duraksamaya yer yoktur*”. Uyuşmazlık Mahkemesinin, 7.7.1980 tarih ve E.1980/2, K.1980/3 sayılı kararı.

¹¹⁵⁴ Öztürk, **III**, s.64.

¹¹⁵⁵ Yusuf Ziya Taşkan, “Düzeltilme Talebi ve Vergi Mahkemesinde Dava Açma”, **Yaklaşım**, Şubat 1999, S. 74, s.131 vd.

2.4. Düzeltme Başvurusu İle Yargısal Başvuru Arasındaki İlişki

2.4.1. Dava Açma Süresi İçinde Yapılan Düzeltme Başvurusu ve Yargısal Başvuru Arasındaki İlişki

Vergi Usul Kanununda dava açma süresi içinde yapılan düzeltme başvurularına yönelik açık bir hüküm bulunmamaktadır. Bunun sebebi 2686 sayılı Kanun ile yapılan düzenlemelerin dava açma süresi içinde yapılan düzeltme başvurularının akıbeti ile ilgili ortaya çıkardığı boşluktur. Esasında kanun koyucunun 2686 sayılı Kanunla amaçladığı şey, çıkacak boşluğu İYUK'un 11. maddesi ile doldurmak ve böylece dava açma süresi içinde yapılan düzeltme başvurularının dava açma süresini durdurmasını sağlamaktır. Ancak bu değişiklikler mükelleflerin daha önce sahip olduğu, başvurunun reddi halinde doğrudan dava hakkı veren düzenlemeye benzer güçlü bir korumayı sağlayamamıştır¹¹⁵⁶.

VUK'ta düzeltme başvurusunda bulunma süresi ile ilgili özel bir ayrıma gidilmemiş, genel olarak tarh zamanaşımı süresi içinde bu yola başvurulabileceği hükme bağlanmıştır. Bu sebeple mükelleflerin dava açma süresi içinde doğrudan yargı yoluna başvurma hakları olduğu gibi yine bu süreler içinde düzeltme başvurusunda bulunma hakları mevcuttur. Nitekim VUK, md. 124'te yer alan “*vergi mahkemesinde dava açma süresi geçtikten sonra yapılacak düzeltme talepleri*” ifadesinden düzeltme talebinin, dava açma süresi içinde de yapılabileceği anlaşılmaktadır¹¹⁵⁷. Bu bağlamda mükelleflerin bir davranış tarzı olarak dava açma süresi içinde düzeltme başvurusunda bulunabilmesi veya idari işlemlere karşı doğrudan dava açma süresi içinde yargı yoluna başvurmakla birlikte aynı sürede düzeltme başvurusunda bulunulabilmesi mümkündür¹¹⁵⁸.

¹¹⁵⁶ Bu konuda bkz. 6. Bölüm 1.1 nolu başlık.

¹¹⁵⁷ Özbalcı, **Vergi Davaları**, s.221.

¹¹⁵⁸ VDDK'nın 16.2.2007 tarih ve E. 2006/232, K. 2007/62 sayılı kararı(Çevrimiçi), <http://www.danistay.gov.tr>, 21.9.2011.

Bu konuda Danıştay 9. D'nin 30.3.1987 tarih ve E.1987/286, K.1987/1030 sayılı kararında “213 sayılı Yasanın 124. maddesi “İtiraz süresi geçtikten sonra yapılacak düzeltme talepleri,” 123. maddesi ise, “itiraz süresi içinde yapılacak düzeltme talepleri” hakkında yapılacak işlemleri göstermekte iken, 2686 sayılı yasa ile yapılan değişiklikte 124. madde, maddede yer alan “İtiraz süresi”, “Vergi mahkemesinde dava açma süresi” olarak değiştirilmek suretiyle aynen muhafaza edilirken, itiraz süresi içinde yapılacak düzeltme talepleri hakkında uygulanacak işlemleri gösterir 123. madde hükmü yürürlükten kaldırılmıştır. Sözü geçen maddelerin eski ve yeni metinlerinin birlikte incelenmesinden; vergi mahkemesine dava açma süresi içinde düzeltme talebinde bulunma hakkının tanınmadığı, bu süre içinde sadece vergi mahkemelerinde dava yoluna gidilebileceği, ancak vergi mahkemesinde dava açma süresi geçtikten sonra düzeltme isteminde bulunulabileceği, bu istemin reddi halinde şikayet yolu ile üst mercie başvurulabileceği, bu işleme karşı Danıştay’da dava açılabilmesi hususlarını kabul zorunludur.” şeklinde görüş açıklanarak düzeltme sürecinin ancak dava açma süresinden sonra işletilebileceğine, dava açma süresi içinde sadece yargı yoluna başvurulabileceğine hükmedilmiştir¹¹⁵⁹. Bugün itibariyle VUK’un 123. ve 124. maddeleri üzerinde yapılacak lafzi yorumdan böyle bir sonucun çıkarılması mümkün değildir. Başka bir açıdan VUK’ta hatalı vergilendirme işlemlerine karşı dava açma süresi içinde yargı yoluna başvurulmasını zorunlu kılan bir düzenleme yer almadığı gibi bu süreçte düzeltme yoluna başvurulmasını engelleyen bir düzenleme de bulunmamaktadır.

Daha önce de temas edildiği üzere prensip olarak dava açma süresi içinde hatalı vergilendirme işlemlerine karşı yapılan düzeltme başvurusunun İYUK’un 11. maddesi kapsamında süreleri durdurması, bu başvurunun reddi üzerine kalan dava

¹¹⁵⁹ (Çevrimiçi), <http://www.danistay.gov.tr>, 21.9.2011. Ayrıca Danıştay 11. D’nin 18.11.1999 tarih ve E.1999/2824, K.1999/4339 sayılı kararına göre “Eğer ortada Yasanın tanımladığı şekilde bir vergi hatası yoksa veya vergi hatası oluşmuş ancak vergi mahkemesinde dava açma süresi geçmemişse düzeltme ve şikayet yoluna başvurarak bir uyuşmazlık yaratmak söz konusu değildir”. (Çevrimiçi), <http://www.danistay.gov.tr>, 21.9.2011.

açma süresi içinde açılan davada ise sadece hata hallerinin değil diğer tüm uyuşmazlıkların çözüme kavuşturabilmesi olanaklı olmalıdır. Bir görüşe göre, düzeltme dilekçesinin vergi dairesinin ilgili servisinin kaydına geçtiği ya da taahhütlü olarak postaya verildiği tarihte, ihbarnamenin(veya tahakkuk fişinin) tebliği tarihini izleyen günden itibaren işlemeye başlayan dava açma süresi, İYUK'un 11. maddesi uyarınca durmalıdır. Bu sonucun doğması için hata iddiasıyla yapılan düzeltme başvurusu yeterlidir. İddianın gerçek olup olmadığının, davanın esası ile ilgilidir. Esasa ilişkin inceleme, iddia edilen vergi hatasının gerçekten var olup olmadığına yöneliktir. Yapılan yargılamada vergi hatasının saptanması halinde dava kabul edilmeli, aksi halde dava reddedilmelidir¹¹⁶⁰. Bu görüşün kabulü mümkün değildir. Öncelikle bu düşünce ile hareket edilmesi durumunda düzeltme yoluyla ilgili İYUK, md. 11'in uygulanabilirliğini tartışmak anlamını yitirecektir. Mükellefin hata halleri ile ilgili olarak konuyu sonuç itibariyle vergi mahkemeleri nezdinde gördürmek istemesi halinde bunu zaten düzeltme prosedürünü tamamlamak suretiyle başarma şansı vardır. İYUK, md. 11 ile ilgili tartışmalara bu zaviyeden bakmak gerekmektedir. Buna göre mükellefler dava açma süresi içinde yapılan düzeltme başvurularının reddi durumunda kalan sürede her türlü uyuşmazlıkla ilgili yargı yoluna gidebilmelidir¹¹⁶¹.

Dava açma süresi içinde düzeltme yoluna başvurduktan sonra red veya zımni red cevabını beklemeden dava açılıp açılmayacağı belirsizdir. Bu konuda bir görüşe göre düzeltme başvurusu ile dava açma süresi durmuş olacağından cevap alınmadan veya bekleme süresi dolmadan dava açılması durumunda açılan davanın süresinden önce açılan dava olarak kabulü gerekmektedir¹¹⁶². Bununla birlikte bir başka görüşe göre isteğe bağlı başvuruların bulunduğu hallerde idarenin vereceği cevap beklenmelidir. İdarenin vereceği cevap ilgisinin haklarını hukuki açıdan

¹¹⁶⁰ Candan, **Vergilendirme Yöntemleri ve Uzlaşma**, s.236-237.

¹¹⁶¹ Bu konudaki değerlendirmeler için bkz. 6. Bölüm 1.3.2 nolu başlık

¹¹⁶² Özbalcı, **Vergi Davaları**, s.253; Kişiler seçimlik yolu tercih ettiklerinde kendi istemleri ile başlattıkları sürecin sonucunu beklemeli, bundan sonra dava açmalıdır. Bu çerçevede örneğin her ne kadar İYUK, md. 11'de itiraz halinde dava açılmayacağına dair bir kısıtlama yoksa da dava açma süresinin tatile uğrayacağına yönelik hükmün karşılık bulabilmesi için cevabın beklenmesi gerekmektedir. Bkz. Kahraman Berk, "İdare Hukukuna ve İdari Yargıya İlişkin Değerlendirmeler I", **İÜHFİM**, C.LXV, 2007, s.43.

korumaya yeterli değilse yani ilgilinin talebi reddedilirse bu durumda yargı yoluna başvurmak mümkün olmalıdır. Ancak ihtiyari başvuru yoluna başvurduktan sonra idarenin cevabı beklenmeden idari yargıda dava açmak idari merci tecavüzünü doğurur¹¹⁶³. Bu iki görüşün de sorunlu yanları bulunmaktadır. Burada dikkat edilmesi gereken bazı noktalar bulunmaktadır. Öncelikle, düzeltme başvurusuna rağmen henüz idari işlem için öngörülmuş olan olağan dava açma süresinin dolmamış olması durumunda mükelleflerin doğrudan dava açılabilmesinde bir tartışma bulunmamaktadır. Öte yandan bu sürenin geçmiş olduğu durumlarda da idarenin vereceği cevap beklenmeden dava açılabilmesi kabul edilmelidir. İdareye başvuru hakkı İYUK'un 11. maddesi kapsamında nezdinde işlem tesis edilen kişiye kanunun bahsettiği bir haktır ve tanınan bu hakkın kullanılması, başvuru yapan kişiye idarenin cevabını beklemek gibi bir yükümlülük getirmemektedir. Kişinin kendi başvurusu ile kendi dava açma hakkını kısıtlamış olması gibi bir durum düşünülemeyeceğinden, idarenin cevabı beklenmeden açılacak davalarda süre hususunu, temel hukuk mantığı çerçevesinde, hak kayıplarının önüne geçmek ve usul ekonomisini sağlamak üzere yapılan açıklamalar doğrultusunda değerlendirmek gerekmektedir.

Bir vergilendirme işlemine karşı, dava açma süresinin son gününün çalışmaya ara verme dönemine denk gelmesi olağandır. Bu durumda dava açma süresi uzamaktadır. İşte vergilendirme işlemine karşı uzayan dava açma süresi içinde yapılacak düzeltme başvurusunun, dava açma süresi içinde yapılan başvuru olarak düşünülmesi ve bu başvurunun dava açma süresini durdurması kabul edilmelidir. İYUK, md. 11 hükümleri arasında bu maddeye göre yapılacak başvurular için gün tayin edilmemiştir. İYUK, md. 11 çerçevesinde yapılacak başvuruların, idari dava açma süresi içinde yapılması mümkündür. Bir başka deyişle burada dava açma süresi rakamsal olarak tahdit edilmiş değildir¹¹⁶⁴. Önemli olan şey dava açma süresi içinde yapılacak olan düzeltme başvurusudur. Dolayısıyla vergilendirme işlemine karşı

¹¹⁶³ Yıldırım, **İdari Başvurular**, s.202.

¹¹⁶⁴ Örneğin VUK, ek 1. maddeye göre uzlaşma talebinin vergi ihbarnamesinin tebliğ tarihinden itibaren 30 gün içinde yapılması gerekmektedir. Burada görüleceği üzere net bir süre tayin edilmiştir. Bu hakkın 30 güne kullanılması gereklidir. Adli tatile bağlı olarak uzamasından söz edilemez.

dava açma süresinin uzaması halinde temel ve uzayan dava açma süreleri içinde yapılan düzeltme başvurusunun da dava açma süresi içinde yapılan düzeltme başvurusu olarak kabul edilmesi gerekmektedir¹¹⁶⁵. Örneğin 10 Temmuzda yapılan hatalı işleme karşı adli tatil süresi içine denk gelen 20 Ağustosta yapılan düzeltme başvurusu, dava açma süresi içinde yapılan düzeltme başvurusu olarak kabul edilmeli ve talebin reddi veya reddedilmiş sayılması durumunda kalan 17 gün içinde dava açılabilir. Ayrıca uzayan dava açma süreleri içinde yapılan düzeltme başvurusunun reddi üzerine kalan dava açma süresi hiçbir durumda uzayan dava açma süresinin son gününden önceki bir tarih olmamalıdır. Mükellefin düzeltme yoluna başvurmaması halinde 7 Eylül'e kadar uzayacak olan dava açma süresinin, düzeltme başvurusu sebebiyle daha önceki bir tarihe çekilerek kabul edilmesi hakkaniyete uygun değildir¹¹⁶⁶.

Dava açma süresi içinde yapılan düzeltme başvurusunun reddi üzerine kalan dava açma süresinin son gününün adli tatile denk gelmesi halinde dava açma süresinin uzadığını kabul etmek gerekmektedir. Nitekim Danıştay 9. D'nin

¹¹⁶⁵ Bu durumu mali tatil bağlamında da benzer şekilde ele almak mümkündür. 5604 sayılı Mali Tatil İhdas Edilmesi Hakkında Kanununun birinci maddesine göre mali tatil her yıl temmuz ayının birinden yirmisine kadar (yirmisi dahil) uygulanmakta ve vergiyle ilgili işlemlere ilişkin dava açma süreleri mali tatil süresince işlememektedir. Belirtilen süreler mali tatilin bitiminden itibaren tekrar işlemeye başlamaktadır. Buna göre duran dava açma süresinin eklenmesiyle yeniden hesaplanan dava açma süresinin son günü adli tatile denk gelirse dava açma süresi uzar ve bu sürede yapılan düzeltme başvurusu dava açma süresi içinde yapılan başvuru olarak kabul edilir. Örneğin 15 Haziranda yapılan hatalı işleme karşı mali tatil sebebiyle uzayan dava açma süresi adli tatile denk gelmektedir. Bu nedenle adli tatil süresinin bitimi tarihine kadar yapılan düzeltme başvurusunun dava açma süresi içinde yapılan başvuru olarak kabulü gerekecektir.

¹¹⁶⁶ VDDK'nın 18.10.1990 tarih ve E.1990/29, K.1990/58 sayılı kararında da aynı hususa temas edilerek "Olayda davacı, uzamış dava açma süresi içinde düzeltme yoluna başvurmuş, bu süre içinde aldığı yanıt üzerine, düzeltme istemi kabul edilmeyen aylara ilişkin kaçakçılık cezalarının yasaya aykırı bulunduğunu ileri sürerek söz konusu dava açma süresi bitmeden ve 10.9.1987 tarihinde dava açmıştır. Bu durumda, dava açma süresi içinde düzeltme yoluna başvurulduğundan, dava açma süresinin durması ve yanıt alındıktan sonra başvuruya kadar geçen süre de eklenmek suretiyle otuz gün içinde dava açılmasını öngören Yasanın 11. maddesinin 3.fıkrası karşısında son günün çalışmaya ara verme döneminden sonraki bir tarih olan 8.9.1987 gününe rastlaması nedeniyle, artık davacının, aynı Yasanın çalışmaya ara vermeden dolayı dava açma süresinin 12 Eylül 1987 tarihine değin uzamış sayılmasını öngören 8. maddesindeki olanaktan yararlanamayacağını düşünmek, dava hakkının kullanımını kısıtlayıcı sonuç doğurmaktadır." şeklinde hüküm kurulmuştur. (Çevrimiçi), <http://www.danistay.gov.tr>, 21.9.2011. Bu kararla ilgili uyuşmazlığın yaşandığı dönemde adli tatil süresinin 20 Temmuz-5 Eylül arası olduğu unutulmamalıdır.

11.12.1989 tarih ve E.1989/1277, K.1989/4231 sayılı kararında da mükellef tarafından dava açma süresi içinde yapılan düzeltme başvurusunun dava açma süresini durdurduğu ve davanın reddi üzerine kalan dava açma süresinin son gününün çalışmaya ara verme dönemi içinde kalması durumunda dava açma süresinin İYUK'un 8/3. maddesine göre 7 gün uzayacağı hükme bağlanmıştır¹¹⁶⁷.

VDDK'nın 26.11.1999, E. 1999/166, K. 1999/493 sayılı kararına göre *“Davacı kurumun, vergisi uyuşmazlık konusu dönemde, dava açma süresini geçirmeden düzeltme istemesine rağmen, bu istemin ilgili vergi dairesi müdürlüğüne reddedildiği ancak, bu süreçte dava açma süresinin geçirildiği saptanmaktadır. Dolayısıyla başvurunun, dava açma süresinden sonra yapılmış bir başvuru olarak değerlendirilmesi gerektiğinden, idari başvuru yolları tüketilmeksizin, kesin ve yürütülebilir özellikte bulunmayan düzeltme isteminin reddi üzerine vergi mahkemesine başvurulmasına olanak bulunmamaktadır Vergi mahkemesince, davacının vergi dairesine yaptığı başvurunun reddi sonucunda şikayet mercii olan Maliye Bakanlığına müracaat edilmeden açılan davada, dilekçenin 2577 sayılı Yasanın yukarıda açıklanan hükümleri uyarınca, Maliye Bakanlığına tevdi gerekirken, davanın süre aşımı nedeniyle reddinde hukuka uygunluk görülmemiştir”*¹¹⁶⁸. Bu karar vesilesiyle tekrar değinmek gerekirse dava açma süresi içinde yapılacak düzeltme başvurularında dava açma süresinin İYUK,

¹¹⁶⁷ (Çevrimiçi), <http://www.danistay.gov.tr>, 21.9.2011.

¹¹⁶⁸ (Çevrimiçi), <http://www.danistay.gov.tr>, 21.9.2011. VDDK'nın 27.02.2004 tarih ve E.2003/254, K.2004/28 sayılı kararı(Çevrimiçi), <http://www.danistay.gov.tr>, 21.9.2011; Danıştay 7. D'nin 7.10.2004 tarih ve E.2003/450, K.2004/2373 sayılı kararı(Çevrimiçi), <http://www.danistay.gov.tr>, 21.9.2011; Danıştay 4. D'nin 17.11.1998 tarih ve E.1998/2746, K.1998/4282 sayılı kararı(Çevrimiçi), <http://www.danistay.gov.tr>, 21.9.2011. Aynı yönde verilen Danıştay 7. D'nin 20.1.1995 tarih ve E.1992/7719, K.1995/83 sayılı kararında *“Bu yolun, vergi mahkemesinde dava açma süresi geçtikten sonra düzeltme talebinde bulunanlar tarafından kullanılabileceği, dava açma süresi içinde başvurup da talepleri reddolunanların bu yolu kullanamayacaklarını kabul etmek, düzeltme müessesesinin konuluş amacına ters düşer. 213 sayılı Kanununun 124. maddesinden sadece dava açma süresi geçtikten sonra düzeltme ve şikayet yoluna başvurulabileceği anlamı çıkarılamaz. Kanun hükmü başvuru hakkını dava açma süresini geçirenlere tanıdığına göre, bu süreyi geçirmeyenlerin öncelikle bu haktan yararlanabileceğini kabul etmek gerekir.”* şeklinde karar verilerek dava açma süresinde yaptıkları düzeltme talebi reddolunanların da şikayet yoluna başvurabileceği hükme bağlanmıştır(Çevrimiçi), <http://www.danistay.gov.tr>, 21.9.2011.

md. 11 marifetiyle durması gerektiği kabul edilmelidir¹¹⁶⁹. Başvurunun kabul edilmesi halinde sorun çıkmamaktadır. Ancak başvurunun reddi durumunda mükellef kalan sürede yargı yoluna gitmelidir. Mükellefin, kalan dava açma süresi geçtikten sonra dava açması durumunda, mahkeme bu davayı süreden reddetmelidir. Bu aşamada süre red kararının düzeltme başvurusunun reddine karşı değil, ilk işleme karşı açılan davanın süreden reddi olarak düşünülmesi gerekmektedir. Mükellefin bu aşamadan sonra doğrudan şikayet yoluna başvurabilmesi¹¹⁷⁰ veya yeni bir idari başvuruda bulunabilmesi ve bunun reddi durumunda bu karara karşı isterse dava açabilmesi, isterse şikayet yoluna başvurabilmesi olanaklı olmalıdır¹¹⁷¹.

¹¹⁶⁹ Hata halleri dışındaki diğer hukuki uyumsuzluklar için İYUK, md. 11 çerçevesinde başvuruda bulunulabileceği kabul ediliyor ise düzeltme başvurusunda bulunulması halinde de İYUK, md. 11'in sürelerle ilişkin hükümleri kabul edilmelidir. Birincisi, hata hallerinde de diğer hukuka uyumsuzlukların varlığı halinde de esasında hukuki işlemin geri alınması istenmektedir. Her iki talebin konusu aynıdır. Dolayısıyla hata halleri açısından İYUK, md.11'i kabul etmemek diğer uyumsuzluklarda ise kabul etmek adaletsizliktir. İkincisi hata sebebiyle korunması gereken menfaat diğer hukuki uyumsuzluklar sebebiyle korunması gereken menfaatten daha az değerli değildir. Bu sebeple İYUK, md. 11'in süreleri durdurucu etkisinin düzeltme talebine de şamil olması gerekmektedir.

¹¹⁷⁰ VDDK'nın 4.5.1987 tarih, E. 1987/11, K. 1987/12 tarihli kararında "*Dava açma süresi sona ermeden yapılan düzeltme talebinin bu süre geçmeden reddolunması halinde mükelleflerin şikayet yoluyla Maliye ve Gümrük Bakanlığına gitmeleri mümkün değildir. Bu yol ancak dava açma süresinin bitiminden sonra müracaatı reddolunanlar içindir. Dolayısıyla, yukarıdaki şekilde talepleri reddolunanların 2577 sayılı İYUK'un 11. maddesi gereğince olayı vergi mahkemesinde dava konusu yapmaları gerekmektedir.*" denilerek yukarıdaki görüşün aksi yönünde hüküm tesis edilmiştir.(Çevrimiçi), <http://www.danistay.gov.tr>, 21.9.2011. Ancak bu yaklaşımın usul ekonomisi ve hakkaniyet çerçevesinde kabulü güçtür. Şikayet yoluna dava açma süresinden sonra yapılan düzeltme başvurularının reddi durumunda gidilebileceğine yönelik VUK'un 124. maddesi katı yorumlanmamalıdır. Mükellefin daha sonra yararlanabileceği bir yola başta müsaade etmemek iş yükünü artırmak dışında bir anlam taşımayacaktır. Bununla birlikte düzeltme başvurusundan sonra dava açma süresinin geçmediği veya İYUK, md. 11 çerçevesinde kalan dava açma süresinin kabul edildiği hallerde hiçbir mükellefin şikayet yoluna başvurmak isteyeceği kolay kolay düşünülemez. Düzeltme başvurusunun reddi durumunda hata hallerine yönelik idare ile mükellef arasında bir ihtilaf çıkmış olmaktadır. Kalan sürede yargı yoluna gidilmesi halinde, hem hata varsa bunun düzeltilmesi hem de hukuki uyumsuzluk varsa bunun çözümü sağlanabilir. Oysa düzeltme başvurusunun reddi ile idare görüşünü ortaya koyduğundan bu durumda şikayet yoluyla GİB'e gidilse de buradan muhtemelen olumsuz yanıt çıkacaktır. Hem hata hallerine hem de diğer uyumsuzluklara karşı doğrudan dava açma olanağı varken GİB'in işlemi üzerine sadece hata hallerine ilişkin yargı yoluna gitmeyi düşünmek çok faydalı olmayacaktır. Yine de mükelleflerin buna talip olması durumunda bu talep reddedilmemelidir. Bu konuda ayrıca bkz. 6. Bölüm 2.4.2.2.1 nolu başlık.

¹¹⁷¹ Farklı tarihlere farklı yönlerde karar verse de Danıştay'ın genel görüşü şu şekildedir; a) Kural olarak İYUK, md. 11 düzeltme konusunda uygulanamaz. b) Dava süresi içinde yapılan düzeltme başvurularının reddi durumunda açılan davalarda bazı durumlarda merci tecavüzü nedeniyle dosyanın GİB'e gönderilmesine(bu anlamda daireler GİB'e başvurunun zorunlu bir başvuru yolu olduğunu savunmaktadır) bazı durumlarda ise bu red kararına karşı 30 gün içinde dava açılması gerekmektedir.

2.4.2. Dava Açma Süresi Geçtikten Sonra Yapılan Düzeltme Başvurusu İle Yargısal Başvuru Arasındaki İlişki

2.4.2.1. Genel Düzenleme

Nasıl ki kişiler anlaşımadıkları hususu yargı safhasına taşıyarak bu uyuşmazlığın çözümlenmesini talep edebilmektedirler, dava açma süresinden sonra düzeltme başvurusunda veya bu başvurunun reddi üzerine mükellefin isteğine bağlı şekilde şikayet başvurusunda bulunmak suretiyle idareyi mütemerrid duruma düşürmek ve bunun yardımıyla yargı yoluna başvurunun hukuki dayanak noktalarını oluşturmak imkanına sahiptirler.

Düzeltilme başvurusu bakımından zamanaşımı süresi içinde kalmak koşuluyla bir süre kısıtlaması bulunmamaktadır. Ancak dava açma süresi geçtikten sonra yapılacak başvurularda dikkat edilmesi gereken şey, düzeltme talep edilen hususun doğrudan yargıda ileri sürülebilecek tarzda bir itiraz niteliği taşıyıp taşımadığıdır¹¹⁷². Dava açma süresinden sonra yapılan düzeltme başvurusunun reddinden sonra açılan davanın görülebilmesi için işlemde, kanunda tarif edilmiş türden hata hallerinin mevcut olması gerekmektedir.

Mükelleflerin dava açma süresi geçtikten sonra idari başvuru yoluna başvurmadan dava açması durumunda ne tür bir işlemin yapılması gerektiğine yönelik Danıştay kararlarında farklı yaklaşımlar ortaya çıkmıştır. Sonucu ve pratik faydaları sebebiyle Danıştay 3. D'nin 26.4.1985 tarih ve E.1985/35, K.1985/1333 sayılı kararının benimsenmesi mümkündür¹¹⁷³. Bu karara göre, yargı yoluna başvurudan önce idari başvuru yapılmasının şart olduğu durumlarda, bu yapılmadan dava açılır ise mahkemece dilekçenin görevli idari mercie gönderilmesine karar

¹¹⁷² Özyer, s.232.

¹¹⁷³ DD, S.60-61, 1986, s.179-181.

verilmesi ile yetinilmelidir. Bunun yapılması gerekirken, ayrıca davanın reddine de karar verilmiş olmasında mevzuata uyarlık bulunmamaktadır¹¹⁷⁴.

Dava açma süresi geçtikten sonra yapılan düzeltme başvurusu ile yargısal başvuru arasındaki ilişki konusunda genel yaklaşım, dava açma süresi geçtikten sonra yapılan düzeltme başvurularının reddi durumunda yargı yoluna gidilebilmesi için şikayet idari başvuru yoluna başvurulması gerektiği yönündedir. Bu görüşe göre şikayet yolu tüketilmesi gerekli bir başvuru yoludur. İptali istenebilen kesin ve yürütülmesi zorunlu olan idari işlem, şikayet başvurusunun reddi yönündeki işlemdir. Buna rağmen şikayet yoluna başvurmadan dava açılması halinde İYUK, md.15/c gereğince idari merci tecavüzü meydana gelmiş olmaktadır.

Dava açma süresi geçtikten sonra düzeltme başvurusunda bulunmak yürütme işlemlerini durdurmamaktadır. Bu durumda kural olarak idarenin tahsil aşamasına kadar gelip ödeme emri göndermesi, bu arada mükellefin de dava açma süresi geçtikten sonra yaptığı düzeltme başvurusunun reddi mümkündür¹¹⁷⁵. Bu ihtimalde mükellef tarafından aynı dönemde, iki farklı işlem için iki farklı davanın açılması gündeme gelecektir. Ancak burada açılacak davaların muhatabı ve süreleri farklıdır. Dolayısıyla birleştirme kuralının bu anlamda uygulanması olanaklı değildir. Ayrıca açılacak davaların sonucunda iki farklı kararın ortaya çıkması ihtimali bulunmaktadır. Örneğin düzeltmenin reddine karşı açılan davanın kabul edilmesi

¹¹⁷⁴ Ancak Danıştay 7. D'nin 23.12.1985 tarih ve E.1984/141, K.1985/3333 sayılı kararında "2577 sayılı İdari Yargılama Usulü Kanunu uyarınca, idari davalar, idarenin yürütülmesi zorunlu işlemleri aleyhine açılabilir. Vergi uyumsuzluklarında yürütülmesi zorunlu idari işlemler ise, ancak ihbarname veya ödeme emri tebliği, tahakkuk fişi kesilmesi veya vergi tevkifi yahut düzeltme ve şikayet başvurularının yetkili organlar tarafından ret olunması biçimde ortaya çıkar. Hukuki ihtilaflar dışında, Vergi uyumsuzluklarında 213 sayılı Vergi Usul Kanununun 116 ila 126. maddeleri çerçevesi içinde alınmış yürütülmesi zorunlu bir idari karar veya işlemin varlığından bahsedebilmek için yükümlüler tarafından önce düzeltme (iade) yapmaya yetkili vergi dairesi müdürlüğüne başvurulması gerekmektedir. Olayda ise düzeltme yapmaya yetkili makama hiçbir başvuru olmadan fuzulen ödendiği iddia edilen verginin iadesi isteği ile doğrudan vergi mahkemesinde dava açıldığı anlaşıldığından bu isteğin yargı merciince incelenme yeteneği bulunmamaktadır." şeklinde hüküm tesis edilerek davanın reddine karar verilmiştir. (DD, S.62-63,1986, s.311-313).

¹¹⁷⁵ Dava açma süresi içinde düzeltme başvurusunda bulunmak yürütme işlemlerini durdurmamaktadır. Ancak bu durumda İYUK, md. 11 gereğince dava açma süresi duracağından tahakkuk ertelenmiş ve dolayısıyla ödeme emri gönderebilmenin şartları gerçekleşmemiş olacaktır.

ödeme emrine karşı açılan davanın kaybedilmesi mümkündür. Sonucun bu şekilde ortaya çıkması durumunda nasıl bir yol izlenecektir? Burada hatanın varlığını kabul eden mahkemenin kararı esas alınarak hareket edilmesi uygun olacaktır. Diğer ifadeyle hatalı hallerin saptanması durumunda doğru vergilendirme adına idarenin bu doğrultuda inisiyatif olarak tasarrufta bulunması beklenmelidir. İşte bu sorunun bir ölçüde ortadan kaldırılabilmesi açısından yapılan düzeltme başvurularının yürütme işlemlerini kendiliğinden durdurması¹¹⁷⁶ veya idareye bu yönde karar alabilme yetkisinin verilmesi kabul edilmelidir.

“İdari merci tecavüzü, İdari Yargılama Usulü Hukukunda; bir idari işlemin, idari davaya konu edilmeden önce bir başka idari merciin incelemesinden geçmiş olması zorunluluğu bulunan hallerde, bu yapılmadan doğrudan doğruya idari davaya konu edilmesi halidir”¹¹⁷⁷. Bu durumlarda mahkemeler dilekçelerin görevli idari mercie tevdiine karar vermektedirler.

Mükellefler hatalı vergilendirme işleminden sonra bu işleme karşı dava açma süresi içinde dava açma veya düzeltme başvurusunda bulunma konusunda hürdürler. Bu aşamada düzeltme başvurusu mükellefler için tüketilmesi zorunlu başvuru yolu değil ihtiyari başvuru yolu olduğundan doğrudan yargı yolunun tercih edilmesi halinde idari merci tecavüzü ortaya çıkmamaktadır¹¹⁷⁸. Mükelleflerin dava açma süresi geçtikten sonra idari işlemde yapılmış hatanın düzeltilmesi maksadıyla doğrudan dava açması durumunda da idari merci tecavüzünden söz edilemez. Mercii tecavüzü ile ilgili usuli koşullara bakıldığında bu koşulların VUK'ta özel olarak

¹¹⁷⁶ Örneğin uzlaşma başvurusunda bulunulduğunda yürütme işlemleri kendiliğinden durmaktadır. Böyle bir sistemin düzeltme kurumu için de kabulünde, idarenin hızlı çalışması koşuluyla bir sakınca bulunmamaktadır. Bunun yanı sıra idarenin cevap süresinin daha kısa tutulmasına yönelik yasal düzenlemenin yapılması ve idare açısından da yönetim ahlakı olarak zimni reddin değil doğrudan cevap vermenin benimsenmesi sorunların çözümünü sağlayıcı diğer adımlar olacaktır. Bu düzenlemelerin kabul edilmesi durumunda mükellefin bu yolu suiistimal ederek dava süresini uzatma veya diğer işlemlerin sonuçlanmasını engelleme gibi bir yola başvurabileceği iddia olursa bile, idarenin gecikme faizi gibi enstrümanlar sayesinde zararını giderebileceği açıktır.

¹¹⁷⁷ Danıştay 3. D'nin 13.3.1986 tarih, 1986/44, K. 1986/851 sayılı kararı(Çevrimiçi), <http://www.danistay.gov.tr>, 21.9.2011.

¹¹⁷⁸ VDDK'nın 27.02.2004 tarih ve E.2003/254, K.2004/28 sayılı kararı(Çevrimiçi), <http://www.danistay.gov.tr>, 21.9.2011.

düzenlenen düzeltme koşulları ile örtüşmediği görülmektedir. Mercî tecavüzünün meydana gelmesi için ortada bir idari işlem mevcut iken bu işlemin iptali için yargı yoluna gitmeden önce idari başvuruda bulunulması şarttır. Dava açma süresinden sonra yapılan düzeltme başvurularında durum bundan farklıdır. Çünkü burada idari mercî tecavüzü için ilk ve temel şart olan forma aykırı olarak, dava açma süresinden sonra idari davaya konu olacak bir işlem tesisi için yeni bir idari başvuruda bulunmaktadır. Bu başvuru kaybedilen dava hakkını yeniden ihya edebilmek için yapılması zorunlu olan yeni bir başvurudur. Burada düzeltme talebi, hak arayışını sürdürmenin ve bir yargı yoluna müracaat hakkının yeniden elde edilebilmesinin ilk basamağı niteliğindedir. Bu açıdan dava açma süresinden sonra doğrudan yargı yoluna gidilmesi halinde, açılan davanın idari mercî tecavüzü çerçevesinde değil kesin ve yürütülmesi zorunlu işlem yokluğu çerçevesinde ve İYUK, md.15/1-b'e dayanarak reddi gerekmektedir.

Adalet Bakanlığı 2006 yılı dahil, o tarihten bugüne yayımladığı istatistiklerde dava türüne göre karar dağılımlarını açıklamaktadır. Bu istatistiksel değerlere bakıldığında düzeltme ve/ya şikayet işlemleri sebebiyle ortaya çıkan iş yükü, toplam iş yükü içerisinde ehemmiyetli bir orana sahip değildir. Bu konuda özellikle 2012 yılı değerleri şayan-ı dikkattir. 2012 yılında düzeltme ve/ya şikayet işlemleri çerçevesinde 11 farklı türde karar açıklanmıştır. Toplam dava adedi 4568'dir. Dava sayısının toplam iş yüküne oranı % 4.5'tir (toplam dava sayısı 100.919 olarak açıklanmıştır). Bu davaların 1383'ünde red, 1475'inde iptal, 321'de ise kısmen iptal kısmen red kararı verilmiştir¹¹⁷⁹. 2012 yılına ait istatistiksel değerlerin dikkat çeken yönü, düzeltme ve/ya şikayet konusunda verilen kararların önceki yıllara nazaran oldukça yüksek olmasıdır. Öyle ki 2012 yılından önce açıklanan değerler içerisinde, düzeltme ve/ya şikayet işlemleri sebebiyle karar verilen dosyaların toplam iş yüküne oranı, çoğu zaman % 1'lere dahi ulaşmamıştır¹¹⁸⁰.

¹¹⁷⁹ (Çevrimiçi) http://www.adliscil.adalet.gov.tr/istatistik_2012/175.pdf, 20.2.2013.

¹¹⁸⁰ 2006 ile 2012 arasında düzeltme ve/ya şikayet konusunda verilen kararların toplam iş yüküne oranı yaklaşık şu şekilde olmuştur: 2006 yılında toplam 97 karar ile oran % 0.1; 2007 yılında toplam 247 karar ile %0.3; 2008 yılında toplam 605 karar ile %0.6; 2009 yılında toplam 1240 karar ile % 1.1; 2010 yılında toplam 877 karar ile %0.7; 2011 yılında toplam 1490 karar ile % 1.2. Bu değerler için (Çevrimiçi) http://www.adliscil.adalet.gov.tr/ist_arsiv_2.html (20.2.2013) adresinde yer alan istatistiksel listelere bakılması mümkündür.

2.4.2.2. Şikayet Yoluna Başvuru ve Yargısal Başvuru Yolu Arasındaki İlişki

2.4.2.2.1. Şikayet Yolu

Şikayet genel anlamı ile gadre uğrayan ve elem içinde bulunan insanın içinin acısını, sözle veya yazı ile başkasına duyurmasıdır. Hukuki anlamda şikayet ise kanun dışı bir muameleye uğrayan kimsenin resmi bir makama sızlanma şeklindeki müracaatını ifade etmektedir. Ancak bu sızlanma kişinin kendi haline yanması anlamına gelmemekte, yetkili bir makamın harekete geçmesini ve kanun dışı durumun ortadan kaldırılmasını talep etme olarak nitelendirilmektedir¹¹⁸¹.

Kural olarak hiyerarşik başvuru yolunun temeli, idari makam tarafından verilen bir karardan tatmin olmayan ve bu surette o idari makam ile anlaşmazlığa düşen bireylerin sorun yaşadığı makamın bağlı bulunduğu bir üst kademeye, alınan kararın değiştirilmesi veya düzeltilmesi için başvurusudur¹¹⁸². Ancak yönetimin büyük bir aile olarak kabul edilmesi halinde, hiyerarşik denetim aynı aileye mensup kamu görevlileri arasında gerçekleştirilen bir denetim olduğundan, kötü yönetimin önlenmesinde her zaman beklenen sonuçları verememesi olasıdır. Zira hiyerarşik denetimde ailenin büyükleri olan hiyerarşik amirlerin, ailenin küçükleri konumundaki astlarını koruma içgüdüleriyle hareket edip aile içi dayanışma gereği kusur ve hatalı işlemleri görmezden gelmeleri mümkündür¹¹⁸³.

Esasında kişiler 1982 Anayasasına göre üst makamlara başvurarak haklarını arama imkanına sahiptirler(AY, md. 74). Bu ana kural VUK'ta da vergi hatalarının düzeltilmesi usulünde şikayet yoluna başvuru hakkı ile tekrarlanmış durumdadır¹¹⁸⁴.

¹¹⁸¹ Başgil, s.540.

¹¹⁸² Payaslıoğlu, s.6-7.

¹¹⁸³ Şengül, s.134.

¹¹⁸⁴ Vergi Usul Kanunu ve İzahları, s.286.

Şikayet yolunun düzenlenmesinde amaç gereksiz yere dava açmayı önlemek, eğer bir hata söz konusu ise konunun yeniden daha yetkili bir organca incelenerek hatanın düzeltilmesini sağlamaktır¹¹⁸⁵.

VUK uygulaması içinde genel kabul gören görüşe göre şikayet yolu, dava açma süresi içinde vergi hatasını fark etmeyen ve bu nedenle dava açma hakkını kaybeden kişinin, yeniden dava açma hakkına kavuşabilmesini sağlayıcı ikinci bir şanstır¹¹⁸⁶. VUK, md 124'e göre "*Vergi mahkemesinde dava açma süresi geçtikten sonra yaptıkları düzeltme talepleri reddolunanlar şikayet yolu ile Maliye Bakanlığına müracaat edebilirler*". Nitekim Danıştay 7. D'nin 11.6.2001 tarih ve E.2000/1631, K.2001/2097 sayılı kararında da "*davacı kurum tarafından, vergi mahkemesinde dava açma süresi geçtikten sonra Vergi Dairesi Müdürlüğüne yapılan düzeltme başvurusunun reddi üzerine açılan davada, bu işlemin yukarıda açıklanan düzeltme ve şikayet kapsamında bir başvuru olduğu, davanın ancak, yapılacak şikayet başvurusunun Maliye Bakanlığınca reddi üzerine açılabileceği göz ardı edilerek, 2577 sayılı İdari Yargılama Usulü Kanununun idari makamların sükutu ve üst makamlara başvurmayı öngören 10'uncu maddesinin uygulanması suretiyle verilen kararda isabet görülmediği...*" şeklinde hüküm verilerek bu durum ifade edilmiştir¹¹⁸⁷. Mükellefler hatalı işlemlere karşı sadece yargı yoluna başvuruda bulunmamaktadır. Bunun yanı sıra düzeltme zamanaşımı süresi içinde düzeltme ve şikayet yoluna, bu başvuruların reddi durumunda da yargı yoluna başvuruda bulunabilmektedirler¹¹⁸⁸.

¹¹⁸⁵ Yalçın Kökey, "2686 ve 2577 Sayılı Yasalar Açısından Düzeltme Talebinin Reddi ve Dava Konusu Edilmesi", **Vergi Dünyası**, Aralık 1982, S.16.(Çevrimiçi) <http://www.vergidunyasi.com.tr>, 22.10.2010.

¹¹⁸⁶ Bozdağ, s.197.

¹¹⁸⁷ (Çevrimiçi), <http://www.danistay.gov.tr>, 21.9.2011. Benzer yönde verilen Danıştay 4. D'nin 21.1.2003 tarih ve E.2001/4078, K.2003/169 sayılı kararında da "*İhtirazi kayıtla beyan üzerine tahakkuka karşı süresinde dava açılmamasının, düzeltme şikayet başvurusunun sonucuna göre dava açılmasına engel olmadığı*"na hükmedilerek yargı yoluna başvuru hakkı olmasına rağmen bu haktan yararlanmayan kişilerin düzeltme ve şikayet sürecini takip etmek suretiyle hata hallerine mahsus konuları incelemek üzere dava açma hakkını ihya edebilecekleri belirtilmiştir(Çevrimiçi), <http://www.danistay.gov.tr>, 21.9.2011.

¹¹⁸⁸ Ancak bilindiği üzere vergi dairesi doğrudan veya dolaylı red kararı verdiği zaman onun üst makamı olan GİB de genellikle aynı istikamette tavır almaktadır. Dolayısıyla genel kabul gören görüşe göre mükellef için şikayet yoluna başvuru, bir neticeye ulaşma umuduyla değil

Genel kabul gören bu yaklaşıma göre VUK, md. 124 gereğince yaptıkları düzeltme talepleri reddolunanların şikayet yolu ile Maliye Bakanlığına(GİB'e), il özel idare vergileri hakkında valiliğe¹¹⁸⁹ ve belediye vergileri hakkında belediye başkanlığına¹¹⁹⁰ müracaat etmeleri düzeltme sürecinin devamı için zorunludur. Şikayet yolu yargı safhasına geçebilmek için tüketilmesi gereken bir ön koşuldur. Dava açma süresi geçtikten sonra yapılan düzeltme başvurusunun reddi veya reddedilmiş sayılması üzerine şikayet yoluna başvurulmadan dava açılması mümkün değildir. Aksi halde açılan davada mahkemenin merciine tevdi kararı vermesi gerekmektedir. Bir başka deyişle *“vergi mahkemesi tarafından merciine tevdi kararı verilebilmesi için, davacı tarafından yasal dava açma süresinin herhangi bir nedenle geçirildikten sonra vergi hatasının düzeltilmesi istemiyle düzeltme yoluna başvurulmuş olması, yapılan bu başvurunun davalı idare tarafından reddedilmesi ve söz konusu düzeltme isteminin reddi üzerine davacı tarafından Maliye Bakanlığına veya belediye başkanlığına şikayet yolu ile müracaat edilmeden doğrudan vergi mahkemesinde dava açılmış olması gerekmektedir”*¹¹⁹¹. Örneğin Danıştay 9. D'nin 8.6.1987 tarih ve E.1986/1780, K.1987/1948 sayılı kararında¹¹⁹² *“Dava açma süresi geçtikten sonra düzeltme talebinde bulunanların bu talebi vergi dairesince reddedildiği takdirde öncelikle Maliye ve Gümrük Bakanlığına müracaat etmeleri,*

şikayetin reddinden sonra yargı yoluna başvuru hakkının elde edilebilmesi amacıyla yapılmaktadır.

¹¹⁸⁹ Danıştay 9. D'nin 25.6.1969 tarih ve E.1969/38, K.1969/1574 sayılı kararı. Karar için bkz. Karagözoğlu/Kazancı, s.284.

¹¹⁹⁰ Danıştay 9. D'nin 8.10.2008 tarih ve E. 2006/286, K. 2008/4478 sayılı kararına göre *“Belediye vergileri hakkında vergi mahkemesinde dava açma süresi geçtikten sonra yaptıkları düzeltme talebi reddolunanların şikayet yolu ile belediye başkanlığına müracaat edebileceklerdir”*.(Çevrimiçi), <http://www.danistay.gov.tr>, 21.9.2011. Benzer yönde bkz. Danıştay 9. D'nin 20.9.1988 tarih ve E.1987/2687, K.1988/2780 sayılı kararı(Çevrimiçi), <http://www.danistay.gov.tr>, 21.9.2011.

¹¹⁹¹ Danıştay 9. D'nin 2.12.2010 tarih ve E. 2009/1124 K. 2010/6378 sayılı kararı(Çevrimiçi), <http://www.kazanci.com>,20.5.2010.

¹¹⁹² (Çevrimiçi), <http://www.danistay.gov.tr>, 21.9.2011; Danıştay 9. D'nin 8.10.2008 tarih ve E. 2006/2431, K. 2008/4472 sayılı kararı(Çevrimiçi), <http://www.danistay.gov.tr>, 21.9.2011; Danıştay 7. D'nin 31.12.2004 tarih ve E. 2001/2220, K. 2004/3742 sayılı kararı(Çevrimiçi), <http://www.danistay.gov.tr>, 21.9.2011; Danıştay 3. D'nin 7.1.1987 tarih ve E.1986/1975, K.1987/53 sayılı kararı(Çevrimiçi), <http://www.danistay.gov.tr>, 21.9.2011; Danıştay 9. D'nin 9.11.1984 tarih ve E.1984/2116, K.1984/3130 sayılı kararı(Çevrimiçi), <http://www.danistay.gov.tr>, 21.9.2011; Danıştay 9. D'nin 16.2.1989 tarih ve E.1987/4067, K.1989/499 sayılı kararı(Çevrimiçi), <http://www.danistay.gov.tr>, 21.9.2011.

bu müracaatın sonuçlanmasından sonra yasal süresi içinde yargı yoluna başvurmaları, 2577 sayılı İdari Yargılama Usulü Kanununun 15/1-e maddesine göre de, idari merci tecavüzü halinde dava dilekçesinin görevli idari mercie gönderilmesi gerekmektedir.” şeklinde hüküm kurularak dava açma süresi geçirildikten sonra yapılan düzeltme talebinin reddi üzerine şikayet yoluna gidilmeksizin doğrudan mahkeme nezdinde açılan davanın görülmemesi gerektiğine karar verilmiştir¹¹⁹³.

Yukarıdaki genel yaklaşıma rağmen nasıl ki İYUK, md. 11 çerçevesinde idareye başvuru ihtiyari bir yoldur, yani hak sahibinin takdirine bırakılmıştır; İYUK dışındaki kanunlarda da başvurabilirler, istenebilir, itiraz edilebilir, müracaat edebilirler şeklinde takdiri ifadelerin bulunması halinde o başvuru yolunun ihtiyari başvuru yolu olduğunun kabulü gerekmektedir¹¹⁹⁴. Bu çerçevede VUK’un 124. maddesinde yer alan “...şikayet yolu ile Maliye Bakanlığına müracaat edebilirler.” ifadesine bağlı olarak dava açma süresi geçtikten sonra yapılan düzeltme başvurularının reddi durumunda yargı yoluna başvuru için şikayet yoluna başvuru şart olarak kabul edilmemelidir. Mükellef isterse yargı yoluna isterse şikayet yoluna gidebilmelidir. Bu durumda mahkemelerce ne idari merci tecavüzü çerçevesinde karar verilmeli¹¹⁹⁵ ne de kesin ve yürütülmesi zorunlu nitelikte bir işlem olmadığı gerekçesi ile karar verilmelidir. Mahkeme bu durumda davayı esastan görmelidir¹¹⁹⁶.

¹¹⁹³ Bu konuda bir görüşe göre dava açma süresinden sonra yapılan düzeltme başvurusunun reddi üzerine dava açılması durumunda yargının, şikayet yoluna başvurulmadan dava açılması sebebiyle henüz ortada idari davaya konu olabilecek nitelikte kesin ve yürütülmesi zorunlu nitelikte bir işlem olmadığı gerekçesiyle davanın reddine karar vermesi gerekir. Bu durumda dava dilekçesinin idari merci tecavüzü sebebiyle şikayet merciiine gönderilmesine karar verilmesi hatalıdır. Bkz. Candan, İYUK, s.527. Buna rağmen bu görüş sahibinin yakın döneme kadar üyesi ve başkanı olduğu Danıştay 7. Dairesi de şimdiye kadar konuyu idari merci tecavüzü çerçevesinde değerlendirmiştir. Örneğin bkz. Danıştay 7. D’nin 3.7.2000 tarih ve E.2000/872, K.2000/2232 sayılı kararı (Çevrimiçi), <http://www.kazanci.com>, 20.5.2011; Danıştay 7. D’nin 7.10.2004 tarih ve E.2003/450, K.2004/2373 sayılı kararı (Çevrimiçi), <http://www.danistay.gov.tr>, 21.9.2011

¹¹⁹⁴ Yıldırım, İdari Başvurular, s.112.

¹¹⁹⁵ Şu nokta itibariyle de idari merci tecavüzünden söz edilemez. İdari merci tecavüzünde idari başvurudan sonra açılan davanın konusu idari başvurunun reddi yolundaki açık veya zımni red işlemi değil bu itiraza konu edilen ilk idari işlemdir (Bkz. Candan, İYUK, s.527-528). Bununla birlikte VUK’a göre düzeltme başvurusundan sonra idari davaya konu olabilecek işlem düzeltme başvurusunun reddine ilişkin işlemdir. Ayrıca idari merci tecavüzü sonucunda ilgililerce idarenin red kararına karşı açılan davada, sadece mükellefin itiraz dilekçesinde belirttiği hususların değil uyuşmazlığın esasına dönük tüm uyuşmazlıkların tartışma konusu yapılması mümkündür. İYUK’un 20. maddesine göre mahkeme heyeti işlemin iptali için ileri sürülen sebeplerle bağlı

VUK'un "*Vergi Hatalarını Düzeltme ve Reddiyat*" başlıklı altıncı kısmının üçüncü bölümünde, düzeltme zamanaşımı ile ilgili süre dışında, düzeltme talebine red cevabı verilmesi üzerine, ilgililerin hangi süreler içinde şikayet yoluna başvurabileceklerini gösteren bir düzenlemeye yer verilmemiştir¹¹⁹⁷. Mükellefin şikayet yoluna başvurmak istemesi durumunda bunun hangi süreler içerisinde yapılabileceği hususunda farklı görüşler ileri sürülmüştür. Bir görüşe göre kanunda bir süre kısıtlamasının olmamasıyla birlikte bu başvurunun, düzeltme zaman aşımı süresi içerisinde yapılmış olması yeterlidir¹¹⁹⁸. Bir diğer görüşe göre düzeltme isteyen mükellef biran önce sonuç alma isteğindedir. O sebeple şikayet yoluna 60 gün içinde gidilmesi kabul edilmelidir¹¹⁹⁹. Bir başka görüşe göre ise İYUK, md. 11 idari işlemler ile ilgili üst makama yapılacak başvuruyu süre yönünden düzenlemektedir. Şikayet çerçevesinde başvurulacak makam üst makamdır. Dolayısıyla şikayet yoluna idari dava açma süresi içinde yani düzeltme talebinin reddinin tebliğ tarihinden başlayarak 60 gün içinde başvurmak gerekmektedir. Bu başvurunun işlemeye başlamış olan idari dava açma süresini durdurması, şikayetin reddedilmesi veya reddedilmiş sayılması halinde ise dava açma süresinin yeniden işlemeye başlaması zorunludur¹²⁰⁰.

Öncelikle belirtmek gerekir ki şikayet yoluna başvuru için bir sürenin öngörülmemiş olması, işlemlerin sürüncemede bırakılabilmesi için uygun ortamı hazırlama gücüne sahiptir. VUK'ta yer alan hükümlere bakıldığında düzeltme zamanaşımı süresi, hataların düzeltilmesi sürecinde ilk başvurunun yapılabileceği zaman dilimini belirlemektedir. Mükellefin düzeltme başvurusunda bulunduktan

değildir. Burada mükellefin idareye itirazında ileri sürmediği noktaların da mahkemece saptanması suretiyle işlemin iptaline karar verilmesi mümkündür. Oysa düzeltme taleplerinin reddine karşı açılan davalarda mahkeme sadece hata halleri ile sınırlı yargılama yapmak durumundadır. Bunun dışında mahkemenin diğer hukuki uyumsuzlukları inceleme yetkisi bulunmamaktadır.

¹¹⁹⁶ Bu konudaki daha önceki değerlendirmeler için bkz. 6. Bölüm 1.3.3 nolu başlık.

¹¹⁹⁷ VDDK'nın 07.12.2001 tarih ve E.2001/335, K.2001/475 sayılı kararı(Çevrimiçi), <http://www.danistay.gov.tr>, 21.9.2011.

¹¹⁹⁸ Danıştay 3. D'nin 13.11.2012 tarih ve E.2010/2951, K.2012/3620 sayılı kararı(Çevrimiçi), <http://www.kazanci.com>,10.2.2013.

¹¹⁹⁹ Özbalcı, **Vergi Davaları**, s.231.

¹²⁰⁰ Kaneti, **Vergi Hukuku**, s.158-159.

sonra şikayet yoluna başvurmak istemesi durumunda kanun koyucu tarafından öngörölmüş nihai bir süre bulunmamaktadır. Bu sonucun idari işlemlerin sürekliliği açısından ciddi bir tehlike oluşturacağı açıktır. Örneğin düzeltme talebinin reddinden yıllar sonra şikayet yoluna ve devamında yargı yoluna başvurabilme hakkı, idare açısından yargı tehdidinin uzun ve belirsiz bir süre devam etmesini ortaya çıkarır.

4001 sayılı Kanunla İYUK, md.11’de yapılan değişiklikten hemen önceki dönemde, VUK’ta şikayete başvuru süresi düzenlenmemiş durumdaydı. Bu süreçte zamanaşımı süresi doluncaya kadar şikayet başvurusunda bulunulabilmekteydi. Ancak 4001 sayılı Kanun ile İYUK’un 11. maddesinde yapılan değişiklik, hangi sürede şikayet yoluna gidilebileceği sorununu çözmüştür. Artık düzeltme başvurusu reddedilen kişilerin İYUK, md. 11 gereğince üst makama başvurmaları mümkündür¹²⁰¹. Buna göre dava açma süresi geçtikten sonra yapılan düzeltme başvurusunun reddi yolundaki işleme karşı 30 gün içinde vergi mahkemesinde dava açılabilirliğinden, üst makama başvuru mahiyetinde görülebilecek şikayetyoluna da - her ne kadar GİB üst makam sıfatının tüm özelliklerini haiz olmasa da- bu süre içerisinde gidilebilmesi kabul edilmelidir.

Dava açma süresi içinde yapılan düzeltme başvurularının reddi durumunda şikayet yolu ile GİB’e gidilip gidilemeyeceği belirsizdir. Bu konuda yasal düzenlemelerde yer alan hükümlere bakıldığında şikayet yolunun bu aşamada mümkün olmadığı anlaşılmaktadır. Ancak daha önce de temas edildiği üzere kanun lafzının katı bir şekilde değerlendirilmemesi, başvuru sonrasında davanın kalan sürede açılmaması halinde isteğe bağlı olarak şikayet yoluna gidilebilmesinin kabulü uygun olacaktır. Aksi durumda şikayet yolunu kapamak hatalı işlemin bir süre daha hukuk alanında kalmasına yol açacağı gibi öte yandan mükellefin yeni bir düzeltme başvurusunda bulunmaya mecbur bırakılması idarenin iş yükünü artıracaktır. Esasında bu aşamada vergi idaresi red cevabı vermek veya hiç cevap vermemek

¹²⁰¹ Sonsuzoğlu, s.142,144-145.

suretiyle düşüncesini ortaya koymaktadır. Bu sebeple mükellefin tercihine bağlı olarak şikayet yoluna başvurunun kabul edilmesi gerekmektedir¹²⁰².

Dava açma süresi geçtikten sonra fark edilen hatalı işlemlere karşı düzeltme yoluna başvurmadan doğrudan GİB'e başvurulması durumunda, yapılan başvurunun işleme konulmaması ve başvuru dilekçesinin düzeltme mercii olan vergi idaresine gönderilmesi gerekmektedir. Ancak bu durumda başvuru cevabını bekleme süresinin hesabı sorunu ortaya çıkmaktadır. İYUK, md. 10'a göre 60 günlük cevap süresi işlemi tesis eden makam için öngörülmüştür. Bundan dolayı bekleme süresi, dilekçenin vergi dairesine iletilmesinden itibaren hesaplanmalı ve bu durum mükellefe de duyurulmalıdır¹²⁰³. Buna rağmen bazı durumlarda GİB, doğrudan kendisine yapılan başvurulara cevap verebilmektedir¹²⁰⁴. Verilen cevabın talebin reddi şeklinde olması durumunda bu işleme karşı açılacak davanın incelenmemesi gerekmektedir. Zira VUK'a göre şikayet başvurusunda bulunabilmek için vergi daireleri nezdinde düzeltme başvurusu yapılmış olmalıdır¹²⁰⁵. Ancak Danıştay bazı kararlarında üst makamın görüşünün ortaya çıkmış olması sebebiyle, bu red kararına karşı açılan davaların incelenmesi gerektiğine hükmetmiştir¹²⁰⁶.

¹²⁰² Bu durumda şikayet yoluna başvuru süresi, düzeltme başvurusunun reddi tarihinden itibaren 30 gün olarak kabulü mümkündür.

¹²⁰³ Özbalcı, **Vergi Davaları**, s.235-236.

¹²⁰⁴ Şikayet dilekçesinde, düzeltme başvurusu sonrasında mükellefe verilen doğrudan veya zımni red şeklindeki cevapların tarihleri ile beraber yazılması gerekmektedir. Aksi halde şikayet makamı olan GİB'in, hata savıyla kendisine yapılan başvurunun, düzeltme talebinin reddine karşı bir başvuru mu yoksa hatalı işleme karşı ilk kez yapılan başvuru mu olduğunu anlaması olanaksızlaşır. Dolayısıyla yukarıdaki duruma benzer sorunlar ortaya çıkabilir.

¹²⁰⁵ 20.12.1988 tarih ve 20025 sayılı Resmi Gazetede yayımlanan 188 Nolu VUK Genel Tebliğinin şikayet yoluyla başvurma kenar başlıklı 2. maddesine göre şikayet yolu ile Bakanlığa(GİB'e) başvurulabilmesi için öncelikle, düzeltmeye yetkili vergi dairesine düzeltme talebinde bulunulması ve bu talebin reddedilmiş olması gerekmektedir.

¹²⁰⁶ Benzer yönde bkz. Danıştay 4. D'nin 8.12.2004 tarih ve E.2003/256, K.2004/2486 sayılı kararı(Çevrimiçi), <http://www.danistay.gov.tr>, 21.9.2011; Danıştay 7. D'nin 27.5.2009 tarih ve E.2008/1371, K.2009/2629 sayılı kararı(Çevrimiçi), <http://www.danistay.gov.tr>, 21.9.2011. Aksi yönde Danıştay 4. D'nin 8.4.2002 tarih, E. 2001/1100, K. 2002/1471 sayılı kararı(Çevrimiçi), <http://www.danistay.gov.tr>, 21.9.2011. Hatta Danıştay 7. D'nin E. 2003/244, K. 2005/1491 sayılı kararında "*Vergi dairesinin yapılan düzeltme başvurusunun Maliye Bakanlığının görüşünün alınmasından sonra reddedilmesi durumunda ayrıca şikayet yoluna başvurulmasına gerek yoktur. Doğrudan dava açılması mümkündür*".(Çevrimiçi), <http://www.danistay.gov.tr>, 21.9.2011.

Dava açma süresinden sonra yapılan düzeltme başvurularının reddinden sonra şikayet yoluna başvurunun tercih edilmesi halinde, vergi idarelerinin amiri olan şikayet merciinin düzeltme kararı vergi idaresi tarafından icra edilmelidir. Vergi dairesinde çalışan memurlar amirlerinin emrini yerine getirmek zorundadır. Nitekim AY, md. 137’de düzenlenmiş olan kanunsuz emir dışında idari yönden amir olan kişi ve makamların verdiği kararın astı durumunda olan memurlarca yerine getirilmesi zorunludur. Memurlar verilen emri itiraz ve ısrar konusu yapamazlar. Bu anlamda GİB’in hatalı işlemin düzeltilmesi istikametindeki talimatının yerine getirilmesi zorunludur.

2.4.2.2.2. Şikayet Başvurusunun Reddi Durumunda Yargı Yolu

Genel yaklaşıma göre şikayet başvurusu, vergilendirme işlemleri sırasında yapılan hataların giderilmesine imkan tanıyan özel ve sınırlı idari başvuru yoludur. Bu başvuru yolundan olumlu sonuç alınamaması halinde yargı yolu da yine sınırlı bir inceleme alanı için açılmış olmaktadır. Şikayet yolu özellikle vergi mahkemesinde dava açma süresini geçiren ve açık bir vergi hatasına maruz kalan mükellefler yönünden önemli bir yasal imkandır. Şikayet yolu, idari başvuru yolu açısından nihai çözüm yolu olmakla birlikte mükellef talebinin reddi halinde sadece hata halleri ile sınırlı olmak üzere¹²⁰⁷ yargı denetimini mümkün hale getirmektedir¹²⁰⁸.

Bu genel görüşün benimsediği yaklaşıma göre dava açma süresinden sonra zorunlu olan şikayet başvurusunun reddi durumunda açılacak davanın konusu şikayet

¹²⁰⁷ Danıştay 7. D’nin 8.4.2004 tarih ve E.2002/365, K. 2004/923 sayılı kararında “*Dava konusu olayda, davacı Şirket adına resen yapılan tarhiyatın kaldırılması istemiyle yapılan şikayet başvurusunun reddine ilişkin işlemin, vergi incelemesi yapmaya yetkili olmayanlar tarafından düzenlenen tutanağa dayanılarak tarhiyat yapıldığı ileri sürülerek iptali istenilmiş ise de; bu iddianın, hesap hataları ve vergilendirme hataları kapsamında değerlendirilmesi olanaklı değildir. Böyle bir iddia ancak, tarh işlemine karşı süresinde açılacak davada ileri sürülebilir ve incelenebilir niteliktedir.*” denilmek suretiyle şikayet talebinin reddine ilişkin açılan davada ancak VUK, md. 116 vd. bulunan hata hallerine bakılarak karar verilmesinin mümkün olduğu vurgulanmıştır (Çevrimiçi), <http://www.danistay.gov.tr>, 21.9.2011.

¹²⁰⁸ Hacıgül/Karataş, (Çevrimiçi) <http://www.vergidunyasi.com.tr>, 12.1.2011.

başvurusunun reddi olmaktadır. Danıştay 4. D'nin 8.2.1994 tarih ve E.1993/2229, K.1994/602 sayılı kararında “*Şikayet yoluyla yapılan başvurunun 60 gün içinde Maliye Bakanlığınca cevaplandırılmaması halinde, 2577 sayılı İdari Yargılama Usulü Kanunu'nun 10. maddesinin 2. fıkrası uyarınca isteğin reddedilmiş sayılarak ilgililerin 60 günün bittiği tarihten itibaren dava açma süresi içinde dava açmaları mümkündür. Vergi hatalarının düzeltilmesi konusunda yapılacak başvurularda dava konusu edilebilecek kesin ve nihai işlem Maliye Bakanlığı'nun şikayet yoluyla müracaatın reddi yolundaki işlemidir.*” şeklinde hüküm tesis edilerek bu husus vurgulanmıştır¹²⁰⁹. Yapılan şikayet başvurusunun doğrudan veya dolaylı reddi durumlarında açılacak davada davalı(hasım) mevkiinde GİB'in olması gerekmektedir. Davaya konu olan son işlemi tesis eden ve bu konuda son sözü söylemek durumunda olan mercii GİB'dir¹²¹⁰. Ayrıca GİB'in doğrudan veya dolaylı red kararı vermesinden sonra GİB'e yapılacak yeni başvurular, cevaplınsın veya cevaplanmasın yeni dava süresi başlatmamaktadır¹²¹¹.

Dava açma süresinden sonra yapılan düzeltme başvurularının reddi durumunda başvurusu mükellefin ihtiyarına bırakılmış olan şikayet yolundanolumlu netice alınırsa süreç nihayete ermektedir. Ancak yukarıda özeti verilen genel yaklaşıma karşılıkşikayet başvurusunun olumsuz sonuçlanması durumunda bu red

¹²⁰⁹ (Çevrimiçi), <http://www.danistay.gov.tr>, 21.9.2011. Danıştay 7. D'nin 30.9.1998 tarih ve E. 1997/3611, K. 1998/3075 sayılı kararı(Çevrimiçi), <http://www.danistay.gov.tr>, 21.9.2011; Danıştay 7. D'nin 31.12.2004 tarih ve E. 2001/2220, K. 2004/3742 sayılı kararı(Çevrimiçi), <http://www.danistay.gov.tr>, 21.9.2011; Danıştay 7. D'nin 7.12.2004 tarih ve E.2003/123, K.2004/3253 sayılı kararı(Çevrimiçi), <http://www.danistay.gov.tr>, 21.9.2011.

¹²¹⁰ Danıştay. 7. D'nin 21.09.1998 tarih ve E.1997/3723, K.1998/2931 sayılı kararında “...*düzeltilme şikayet yoluyla yapılan bir başvurunun reddi üzerine açılacak davada, şikayet yoluyla yapılan başvuru sonucu Maliye Bakanlığı'nca tesis edilen olumsuz işlem dava konusu edilebilecektir. Hal böyle olunca da, bu tür işlemlere karşı açılacak davalarda, dosyanın Maliye Bakanlığı'nın husumetiyle tekemmül ettirilerek karara bağlanması icap etmektedir.*” şeklinde hüküm kurularak yanlış hasımla görülen dava sonunda verilen mahkeme kararında isabet bulunmadığı ifade edilmiştir. (Çevrimiçi), <http://www.danistay.gov.tr>, 21.9.2011. Bu durumda mahkemece dava dilekçesinin İYUK'un md.15/1-c bendi uyarınca gerçek hasma tebliğine karar verilmesi gerekmektedir.

¹²¹¹ Danıştay 4. D'nin 28.9.1987 tarih ve E.1987/4697, K.1987/2635 sayılı kararında şikayet başvurusunun reddi üzerine 30 gün içinde dava açmayan kişinin aradan birkaç yıl geçtikten sonra aynı konuda yaptığı çeşitli başvurular üzerine idarece eski işleme göndermede bulunularak verilen yeni yanıtın, süresi geçmekle düşen dava açma hakkını yeniden doğurucu nitelik taşımayacağına hükmedilmiştir. Karar için bkz. Karavelioğlu, s.656-657.

kararına karşı yeni dava açma süresinin tahsisi ile yargı yoluna gidilememelidir¹²¹². Zira mükellefin düzeltme başvurusunun reddi üzerine yargı yoluna başvurması olanaklıdır. Bu aşamada mükellefin yargı yoluna başvurmayıp şansını bir de şikayet marifetiyle GİB nezdinde denemesi durumunda, İYUK, md. 11 gereğince, düzeltme talebinin reddi üzerine işlemeye başlamış olan dava açma süresi durmalı, şikayet başvurusunun reddi durumunda kalan sürede yargı yoluna başvurabilmek mümkün olmalıdır¹²¹³.

Mükellefin düzeltme talebinin reddinden sonra şikayet yolunu tercih etmesi durumunda bu başvuruya, zımnî reddin sonra fakat dava açma süresi dolmadan, doğrudan red cevabının gelmesi mümkündür. Bu durumda dava açma süresinin nasıl hesaplanacağı belli değildir. Bir görüşe göre bu durumda zımnî red tarihine göre dava açma süresinin hesaplanması gerekmektedir¹²¹⁴. Ancak bu konuda doğrudan red cevabının mükellefe tebliğ edildiği tarihin dikkate alınması daha yerinde olacaktır. Zımnî red süreleri, idarenin, başvurulara cevap vermemek suretiyle kanundan doğan sorumluluklarını suistimal etmesini önlemek üzere getirilmiş sürelerdir. Başvurulara karşı idarenin cevap vermesi esas, susması talidir. Dolayısıyla idarenin doğrudan red cevabı verdiği durumlarda henüz dava açılmamış ise kalan dava açma süresinin red cevabının tebliğ tarihinden itibaren hesaplanması gerekmektedir¹²¹⁵.

¹²¹² Bununla birlikte mevzuat hükümleri şikayet yoluyla düzeltme taleplerinin reddine ilişkin işlemlere karşı da dava açılabilirliğini kabul etmiş durumdadır. Bkz. İYUK, md. 37/b.

¹²¹³ Belirtmek gerekir ki bu açıklama şikayet yoluna 30 gün içinde gidilmesi gerektiği anlayışı üzerine bina edilmiştir. Kanunun lafzından anlaşıldığı şekliyle şikayet yoluna başvuru süresi konusunda daha farklı ve uzun bir sürenin kabulü durumunda şikayet başvurusunun reddine karşı da yargı yoluna gitmek mümkün olabilecektir.

¹²¹⁴ Özbalcı, **Vergi Davaları**, s.234.

¹²¹⁵ İYUK, md. 10 çerçevesinde idarenin sonradan cevap verdiği durumlarda bile yeni bir dava açma süresi tanıyorken burada da bunun kabul edilmesi hakkaniyete uygun olacaktır.

2.5. Vergi Yargısında Açılacak Davaların Hukuki Niteliği

2.5.1. Genel Olarak Vergisel Uyuşmazlıklardan Doğan Davaların Hukuki Niteliği

İdarenin kamu gücüne dayanarak tesis ettiği tek yanlı tasarruflara karşı bireylerin hak ve menfaatlerini korumak bakımından sahip oldukları hukuksal başvuru olanakları ile bunların gücü ve etkinliği son dönemlerde hukuk devleti kimliğinin de önemli göstergelerinden olmuştur¹²¹⁶. Faal durumda olan idari yargının temel işlevi, idarenin hukuka bağlılığını sağlamak, bireyleri idarenin hukuka aykırı tasarrufları karşısında korumak ve böylece bir yargısal koruma şemsiyesi oluşturmaktır. Başka bir ifadeyle idari tasarrufların denetimi, ancak bunlara karşı yargısal başvuru yollarının varlığı durumunda temel amacını yerine getirebilmektedir. Bu açıdan, yargı yetkisi, idari davalar yoluyla hak arama hürriyetinin hayata geçmesine hizmet etmektedir¹²¹⁷.

Konusu idari uyuşmazlık olan ve idari dava yoluyla çözümlenebilecek bir uyuşmazlıkta, mutlak suretle, davacı ve davalı olmak üzere iki taraf bulunmaktadır. Davacı, açtığı idari davada ya bir hakkının korunmasını ya da hukuka uygunluğun sağlanmasını amaçlamaktadır. Hakkın korunması konusunda açılan davalar, tam yargı davalarının; hukuka uygunluğun sağlanması yönünde açılan davalar ise, iptal davalarının konusunu oluşturmaktadır. İdari dava türleri, idarenin hukuka uygun hareket edip etmediğinin denetlenmesi veya idarenin eylem ve işlemlerinden hakları ihlal edilenlerin zararlarının telafi edilmesi amacıyla çeşitlenmiştir. İdari dava türlerini ortaya çıkaran şey idarenin faaliyetlerindeki farklılıklar değil bu faaliyetler sonucunda kişilerin uyuşmazlık konusu yaptıkları şeydir¹²¹⁸. İdari dava türleri

¹²¹⁶ Celal Erkut, “İdari Yargıya Başvuru Haklarının Sınırı ve İdari Davaların Kapsamı”, **2000 Yılında İdari Yargı Sempozyumu**, Ankara 11-12 Mayıs 2000, s. 89.

¹²¹⁷ Taner Ayanoglu, “Yargısal Korunma İşlevi Bakımından Tam Yargı Davasının Niteliği”, (Çevrimiçi) http://www.danistay.gov.tr/2-yargisal_korunma_islevi.htm, 12.9.2011.

¹²¹⁸ Turgut Candan, “Vergi Uyuşmazlıkları ve İdari Davalar”, **DD**, Yıl 14, S.54-55, 1984, s.31-32.

hakkında genel çerçeve bu şekilde olmakla birlikte, uygulamada özellikle vergisel uyuşmazlıkların çözümü aşamasında bu ayrımın kesin olarak yapılması mümkün olmamaktadır¹²¹⁹.

Vergisel uyuşmazlıklardan doğan davaların hukuki nitelendirmesine ilişkin açıklamaların daha anlaşılabilir olmasına katkı sağlayacağından iptal davası ve tam yargı davası konularının ele alınması gereklidir. Bu nedenle öncelikle bunlara ilişkin açıklamalar yapılacak devamında vergisel uyuşmazlıklardan doğan davaların hukuki nitelendirmesine yer verilecektir.

İdari davaların genel türlerini oluşturan iptal ve tam yargı davalarının genel kabul gören özelliklerine kısaca bakılacak olursa¹²²⁰, iptal davası idarenin hukuka uygun davranmasını sağlamanın, hukuka aykırı tasarruflarını ortadan kaldırmanın en özgün yoludur. İdarenin yargı yolu denetimi büyük ölçüde iptal davası ile gerçekleşmektedir¹²²¹. İptal davalarında sakatlığın doğduğu andaki durum yargılanmaktadır. İşlemdeki sakatlığın saptanmasının sonucu olan iptal kararı ile işlem, sakatlığın ortaya çıkmasından yani işlem tarihinden itibaren kalkmış ve hukuki

¹²¹⁹ Ahmet Esen, “Vergi Mahkemeleri ile Yargılama Usulü”, **Vergi Dünyası**, S.17, Ocak 1983, (Çevrimiçi), <http://www.vergidunyasi.com.tr>, 2.9.2010. İYUK’un genel dava türü olarak kabul ettiği iptal ve tam yargı davasının yanı sıra gene aynı kanuna göre istisnai bir idari dava türü olarak “*Tahkim yolu öngörülen imtiyaz şartlaşma ve sözleşmelerinden doğan uyuşmazlıklar hariç, kamu hizmetlerinden birinin yürütülmesi için yapılan her türlü idari sözleşmelerden dolayı taraflar arasında çıkan uyuşmazlıklara ilişkin davalar*” kabul edilmiştir. Bireylerin talepte buldukları konu çerçevesinde bu dava türlerinden birinin kullanılması mümkündür. Bkz. Metin Tekgündüz, “İdari Dava Türleri ve Vergi Davası”, **DD**, Yıl 13, S.50-51, 1983, s.56. Üçüncü tür olarak kabul edilen bu dava konusunun tam yargı davasına konu olması gerektiğine dair görüş için bkz. Gözübüyük, **Yönetmelik Yargı**, s.263.

¹²²⁰ Teorik olarak idari uyuşmazlıkların ve çözüm yollarının hukuksal niteliklerine göre ayırım yapılması durumunda iki ana akım ortaya çıkmaktadır. Birinci akımda derdest davada sorunun hukuki niteliğine göre ayırım yapılmaktadır. Bu ayırımı objektif nitelikli ve subjektif nitelikli davalar söz konusudur. İkinci akımda ise uyuşmazlıkları çözmekle yetkili ve görevli hakimın sahip olduğu yetkilerin genişliği ve niteliğine göre ayırım yapılmaktadır. Objektif nitelikli davalar veya hakimın verdiği kararların içeriği ve getirdikleri açısından geniş yetkilere sahip olmadığı davaların türü iptal davası; subjektif nitelikli ve hakimın verdiği kararların içeriği ve getirdikleri açısından geniş yetkilere sahip olduğu davalar ise tam yargı davası olarak kabul edilmektedir. Ayırımın temeli Fransız doktrinidir. Bu konudaki teorik tartışmalar hakkında detaylı bilgi için bkz. Civan Turmangil, “Vergi Davasının Hukuki Niteliği”, **AÜHF**, C.39, 1982-1987, S.1-4, s.137 vd.

¹²²¹ Alan, s.24.

varlığı son bulmuş sayılır¹²²². İptal kararı ile idarenin hukuka aykırı davranışı ortadan kaldırılmış ve hukuk alanı dışına çıkmış olan idare yeniden bu alanın içine alınır¹²²³. Kararla birlikte eski hukuki durumun kendiliğinden geri gelmesi gerekmektedir. İdare buna mani olacak fiili veya hukuki bir engelin var olması durumunda bunları ortadan kaldırma yükümlülüğü altındadır¹²²⁴. Bu sebeple denilebilir ki iptal davası, özel hukukta benzeri olmayan, idarenin tek yanlı işlemlerinin hukuka uygunluğunu denetleyebilen ve idari yargıya özgü yegane dava türüdür¹²²⁵.

Tam yargı davaları, idarenin bir işleminin veya eyleminin kişinin subjektif haklarına bir zarar meydana getirmesinden doğar. Bu davalarda hakim, zarar ile idarenin tasarrufları arasında nedensellik bağına kurmayı dener ve bunu sağlarsa zararın giderilmesine karar verir¹²²⁶. Bir başka deyişle idari bir tasarrufun icrası ile bir hakkın ihlal edilmesi ya da bir zarara sebebiyet verilmesi üzerine açılan tam yargı davalarında ya ihlal olunan bir hakkın korunması ve iadesi ya da uğranılan zararın tazmini talep edilir¹²²⁷. Tam yargı davası davacının subjektif hukuki durumunda yaşanan olumsuzluğu gidermek gibi kişisel ve özel bir amaç taşımaktadır¹²²⁸. Bu bağlamda tam yargı davalarında, ihlal edilmiş bir hakkın yerine getirilmesi suretiyle bozulmuş olan mali denge düzeltilmektedir. İptal davasında yerine getirdiği görevin aksine tam yargı davasında hakim sadece hukuka aykırılığı çözümlenmekle kalmaz, zarar doğuran fiilleri, maddi olayları ve bundan çıkacak hukuki sonuçları¹²²⁹ takdir yetkisini kullanarak karara bağlar¹²³⁰. Hakim kendisine karar verilmek üzere sunulan idari uyuşmazlıkta tam bir yetki ile hareket eder. Araştırma ve değerlendirme yetkisi

¹²²² Yıldırım Uler, **İdari Yargıda İptal Kararının Sonuçları**, Ankara, 1970, s. 16.

¹²²³ Alan, s.24; Uler, **İdari Yargı**, s.4; Yenice/Esin, s.30.

¹²²⁴ Süheyl Derbil, **İdare Hukuku**, C.I, 3. Bası, Ankara, 1950, s.177; Gözübüyük, **Yönetmelik Yargı**, s.248.

¹²²⁵ Ülkü Azrak, “İptal Davalarının Objektif Niteliği Üzerine Düşünceler”, **Onar Armağanı**, İstanbul, 1977, s.146; Murat Sezginer, **Ayrılabilir İşlem Kuramı**, Yetkin, Ankara, 2000, s.25.

¹²²⁶ Alan, s.25; Yenice/Esin, s.72.

¹²²⁷ Ragıp Sarıca, “İdari Kararlardan Dolayı İdare Aleyhine Açılan Tam Yargı Kazaları”, **İÜHFİM**, C.10, S.3-4, 1945, s.494-495.

¹²²⁸ Yenice/Esin, s.72-73.

¹²²⁹ Recep Başpınar, “Tam Yargı Davaları”, **Yüzyılboyunca Danıştay**, Ankara, 1968, s.482,484.

¹²³⁰ Sarıca, s.495-496.

sınırlı değildir¹²³¹. Bu anlamda tam yargı davaları sadece ilgili nezdinde ortaya çıkan zararın veya haksız kazanımın aritmetiğini konu edinen bir hesaplama faaliyeti değildir. Ancak nihai hedef idarenin gerçekleşen zararı gerçekçi şekilde karşılamasını sağlamaktır. İdari yargı yerlerinin bu kapsamda vereceği her tam yargı kararı, iptal kararlarından farklı olarak, idareye yönelik bir emir ve buyruk görünümündedir¹²³².

Tam yargı davalarında, idarenin bir işlemi, eylem veya eylemsizliği nedeniyle ortaya çıkan zararın hangi sorumluluk esası çerçevesinde giderilmesi gerektiği karara bağlanmaktadır¹²³³. Tam yargı davaları en dar biçimde salt bir tazminat talebinden oluşan davalar olarak kabul edilmektedir¹²³⁴. Tazminat taleplerinde, alınan bedelin iadesi, belli bir edimde bulunmaya mahkum edilmesi, müdahalenin menı, bir idari işlemin anlam ve kapsamının saptanması gibi taleplerin de dile getirilebileceği kabul edilmektedir¹²³⁵.

İptal ve tam yargı davalarının genel mahiyeti yukarıdaki gibi olmakla beraber, ayrıca bu davaların açılabilmesi ve adalete erişim hakkı olarak ifade edilen mahkemeye başvuru hakkının gerçekleşebilmesi için bir ön gereğin, o idari tasarruf ile hukuki bir ilişkinin olması gerekmektedir. Bu ön gerek ve hukuki ilişki iptal davalarında menfaat¹²³⁶, tam yargı davalarında kişisel haktır¹²³⁷. Subjektif dava

¹²³¹ Eroğlu, **İdare Hukuku**, s.403.

¹²³² Sait Güran, “Türk İdare Hukukunda Tam Yargı Davalarının Hedefi ve İşlevi”, **Yargı**, S.39, Ağustos 1979, s.22; Ali Sıtkı Gökalp, “İptal Davaları”, **Yüzyılboyunca Danıştay**, Ankara, 1968, s.443.

¹²³³ Özay, **Yargısal Korunma**, s.181.

¹²³⁴ Erkut, **İdari Yargı**, s.93.

¹²³⁵ Ayanoğlu, “Yargısal Korunma İşlevi Bakımından Tam Yargı Davasının Niteliği” (Çevrimiçi) http://www.danistay.gov.tr/2-yargisal_korunma_islevi.htm, 12.9.2011.

¹²³⁶ Menfaat, bir idari işlemin yargı önüne götürülebilmesi için işlemle davacı arasında varolduğu kabul ve yeterli görülen makul, ciddi ve aktüel ilişkinin varlığıdır. İptal davası açmak için sadece ilgili kişinin menfaatin olumsuz yönde etkilenmesinin yeterli sayılması, hem bu kurumun uygulanma olanağını genişletmekte hem de onu her derde deva, ucuz ve kolay bir başvuru yolu haline getirmektedir. Bu durum hukuk devleti ile idare hukukunu, idarenin yargısal denetimi bağlamında birbirine yakınlıktır. Bkz. Özay, **Yargısal Korunma**, s.135-136. İDDK'nın 2.2.1990 tarih ve E.1989/430, K.1990/18 sayılı kararında iptal davalarında aranan menfaat ihlalinin, “*ciddi ve makul alaka*” anlamında değerlendirilmesi gerektiğine hükmedilmiştir. (Çevrimiçi), <http://www.danistay.gov.tr>, 22.8.2011.

ehliyeti¹²³⁸ olarak tanımlanan bu şartlar, davanın esasına ilişkin bulunmayan, sadece davanın kabulü ve dinlenilmesi için aranılan usul ve şekil şartlarıdır¹²³⁹.

Tam yargı davaları subjektif davalardır. Bu davada davalı tarafın subjektif bir borç, bir tazmin borcu ile yükümlendirilmesi söz konusu edilmektedir. Zira bu dava, idari tasarrufun kişinin subjektif haklarına zararlı bir etkide bulunması ve o hakkın ihlal edilmiş olması durumunda açılabilir. Bu durumda idarenin tasarrufu, ferdin subjektif haklarını etkilemekte ve bir zarar meydana getirmek suretiyle bir hakkı ihlal etmektedir¹²⁴⁰. İptal davası türünde ise yapılan şey, hukuki tasarrufun kanun hükümlerine uygun olup olmadığını ve bu çerçevede unsurlarında bir sakatlık bulunup bulunmadığını saptamak ve ihlal varsa tasarrufu iptal etmek suretiyle kamu hukuku disiplinini sağlamaktır. Bunun dışında idari tasarrufun kişinin üzerinde bıraktığı etki ile ilgilenilmemektedir¹²⁴¹. Başka bir ifadeyle durum, uyuşmazlık yaşayan kişinin özel statüsünden bağımsız olarak incelenmektedir¹²⁴². Bu yönüyle iptal davaları dava konusu edilen işlemle menfaat ilişkisi kurabilen kişiler tarafından açılan objektif nitelikte ve nesnel sonuçlar doğuran davalardır¹²⁴³. İptal davalarında idarenin davalı durumda bulunması görünüştedir. Gerçekte yargılanan idare değil

¹²³⁷ Kişisel bir hakkın ihlalinde davacı ile idari işlem arasında daha sıkı bir bağ aranmakta ve burada kanun ile korumaya değer görülen hukuki bir faydanın varlığı sorgulanmaktadır. Bkz. Akıncı, s.144-145.

¹²³⁸ Ayrıntılı bilgi için bkz. Gürsel Kaplan, “İdari Yargıda Ehliyet ve Husumet Sorunu Üzerine Düşünceler”, (<http://www.idare.gen.tr/kaplan-husumet.htm>); Hüseyin Çelikkol, “İdari Yargıda Ehliyet ve Husumet”, **Adalet Dergisi**, Sayı: 3, 1985, s. 750 vd. Danıştay 6. D’nin 13.1.2010 tarih ve E.2009/13189, K.2010/82 sayılı kararına göre “*İdarenin eylem ve işlemlerinin hukuka uygunluğunun yargısal denetim yoluyla sağlanmasının en etkin araçlarından biri iptal davaları olduğundan, iptal davalarında “menfaat ihlali” olarak tanımlanan subjektif ehliyet koşulunun kişiye bağlı subjektif hak ihlallerinin giderilmesinin yanı sıra idari işlemlerin hukuka uygunluğunun denetlenebilmesi kapsamında da belirlenmesi gerekmektedir. Davacı ile iptali istenilen idari işlem arasında kurulabilecek bir ilişki veya ilgi, menfaat ihlali koşulunun varlığı için yeterlidir. Bu itibarla yargısal kararlarda menfaat ihlali koşulu, davacının idari işlemle meşru, kişisel ve güncel bir menfaat ilgisinin kurulmasıdır. Aranılan diğer şartlar ise “objektif dava ehliyeti” olarak tanımlanmaktadır*”. (Çevrimiçi), <http://www.kazanci.com>, 20.5.2010.

¹²³⁹ Onar, s.1232. Bir görüşe göre bugün itibarıyla menfaat ve hak kavramları, bunların zedelenmesi veya kayba uğraması içiçe geçmiş durumdadır. Çoğu zaman bu kavramları birbirinden ayırt etmeye olanak bulunmamaktadır. Bkz. Yahya K. Zabunoglu, **İdari Yargı Hukuku Dersleri**, Ankara, 1982, s.157; Candan, **Vergi Uyuşmazlıkları**, s. 36-37

¹²⁴⁰ Onar, s.1769-1770,1772.

¹²⁴¹ Onar, s.1770.

¹²⁴² Azrak, **İptal Davalarının Objektif Niteliği**, s.147.

¹²⁴³ Yenice/Esin, s.11; Özay, **Yargısal Korunma**, s.137.

iptali istenen işlemdir ve ileri sürülen iddia ise bu işlemin hukuka aykırı olduğudur. İptal davalarının amacı genel ve kişisel olmayan bir özellik taşır. Önemli olan idarenin hukuka bağlılığını sağlamaktır¹²⁴⁴. Bu çerçevede iptal davalarında hasım gösterilmesi işlemi yapan idareye işlemin gerekçeleri açıklama anlamında söz hakkı tanımaktır. Oysa tam yargı davalarında hasım gösterilmesi tazminata mahkum olacak bütçenin belirlenmesi açısından önem taşımaktadır¹²⁴⁵.

Vergi yargısının idari yargı kolu içinde özel görevli yargı kolu olarak düzenlenmiş olması, vergisel uyuşmazlıklardan doğan davaların idari yargıda yer alan dava türleri içinde nerede yer alması gerektiğinin belirlenmesini zorunlu kılmaktadır¹²⁴⁶. Genel kabul gören görüşe göre vergisel uyuşmazlıklarda vergisel işlemin hukuka uygunluğunun sağlanması amacıyla iptal davası açılacağı gibi mamelekte bir azalmanın meydana gelmesi durumunda tam yargı davasının da açılabilmesi mümkündür.

Vergisel uyuşmazlıklara karşı açılan davaların niteliğini saptarken idari dava türlerinden birinin davanın değişmez kalıbı olarak kabulü zorunlu olmamakla birlikte, idarenin vergisel tasarruflarına karşı iptal ve tam yargı davası tüm uyuşmazlıkları kavrayıcı nitelik taşımaktadır¹²⁴⁷. Bir yaklaşıma göre idari yargılama alanında genel dava tür ve konularının dışında, vergi davası türü ve deyiminin de kabul edilmesi gerekmektedir. Ancak bu yaklaşım vergi davası türü ve deyiminin neye karşılık geldiğini açıklamamaktadır. Bugün itibariyle vergi davası bir dava türü olarak kabul edilmemekle beraber, vergi davası deyiminin yargılama kanunlarındaki hükümler arasına özel hüküm ve ifadeler şeklinde serpiştirildiği görülmektedir¹²⁴⁸. İşte bazı kanunlarda kullanılan vergi davası deyimini nedeniyle ilk bakışta vergi

¹²⁴⁴ Gökalp, s.443; Gözübüyük, **Yönetmelik Yargı**, s.243.

¹²⁴⁵ Candan, **Vergi Uyuşmazlıkları**, s.35.

¹²⁴⁶ Akkaya, **Vergi Sorumlusu**, s.195.

¹²⁴⁷ Candan, **Vergi Uyuşmazlıkları**, s.34, 40.

¹²⁴⁸ 2577 sayılı Kanun'un 3/e,17/1,28/6. maddelerinde vergi davası deyimine yer verilmiştir. Bu konuda bir görüşe göre vergisel uyuşmazlıklar için idari yargı içinde ama ondan ayrı olacak şekilde bir vergi yargısı oluşturulmalıdır. Bkz. Celal Erkut, "İYUK Çerçevesinde İdari Dava Türleri ve Bazı Usuli Değişiklikler", **İÜHF**, C. 51, S.1-4, 1985, s.223.

davasının ayrı bir dava mı yoksa idari dava türlerinden birinin bir parçası mı olduğu anlaşılammaktadır¹²⁴⁹.

Esasında mevcut durumda karmaşık bir vaziyet varmış gibi bir algı yaratılmıştır. Bu sebeple nasıl ki “*idare davası*” şeklinde bir dava türünden söz edilmesine gerek yoksa vergisel uyuşmazlıklar açısından da “*vergi davası*” şeklinde üçüncü bir dava türü ve deyiminin bu alanda istihdam edilmesine gerek yoktur. Ancak vergisel uyuşmazlıklara ilişkin davaların idari yargı kolu içinde yer alan vergi mahkemelerinde görüleceğinin belirlenmesine rağmen, “*vergi davaları*” adı altında ayrı bir türün açıkça kanunda belirlenmiş olmaması teorik sorun ve tartışmalara yol açmaktadır. İşte bu tartışmaları sona erdirmek, ilgililerin hak arayışında daha fazla saydamlık ve belirginliğin sağlanması adına İYUK’un “*İdari Dava Türleri ve İdari Yargı Yetkisinin Sınırı*” kenar başlıklı 2. maddesinin, 4. fıkrasında, vergi davası türünün belirtilmesi ve mahiyetinin açıklanması gerekmektedir¹²⁵⁰.

Doktrinde ve yargı kararlarında yapılan değerlendirmelere göre vergisel uyuşmazlıklardan doğan davaların iptal veya tam yargı davaları içinde mi değerlendirileceği veya kendine özgü ayrı bir dava türü mü olduğu hususunda tartışmalar yapılmaktadır. Aşağıda vergisel uyuşmazlıklardan doğan davaların türüne ilişkin görüşlere yer verilecektir.

2.5.1.1. İptal Davası

Vergisel uyuşmazlıkların mevcut idari dava türleri arasında en kolay ve uygun şekilde yerleştirilebileceği kategori, iptal davasıdır. Çünkü vergisel uyuşmazlıklar, mutlaka idarenin aldığı bir kararın ilgilinin menfaatini zedelemiş olmasından kaynaklanır ve bunun hukuka ve mevzuata aykırı olduğu, bir başka

¹²⁴⁹ Turmangil, s.126.

¹²⁵⁰ Güneş/Şirin, s.143-144.

ifadeyle verginin yasallığı ilkesine ters olduğu ileri sürülür¹²⁵¹. Burada tahsil edilen vergilerin iadesi dahil tüm vergisel uyuşmazlıklardan doğan davalar iptal davasına konu olacak niteliktedir¹²⁵². Örneğin bir vergi tarh işlemine karşı açılan davada vergi mahkemesi zararın varlığını, idari işlem veya idari eylem-zarar ilişkisini ve bunun nasıl giderileceğini değil, vergilendirme işleminin unsurları yönünden kanuna uygun olup olmadığını incelemektedir¹²⁵³. Bu bağlamda vergi idaresinin vergileme alanında yaptığı işlemlere karşı açılacak dava kural olarak iptal davası niteliği taşımaktadır. İptal davasında vergi mahkemesi ya idari işlemi hukuka aykırı bularak iptal eder ya da davanın reddi yolunda karar verir¹²⁵⁴. İptal davalarında verilen iptal kararı, idari işlemin geri alınmasıyla aynı niteliğe sahiptir. Ancak burada bir idari tasarruf üzerine geri alma işlemi değil yargılama faaliyeti sonucu iptal kararı verilmiş olmaktadır¹²⁵⁵. Vergi mahkemesi tarafından davacının kısmen haklı bulunması durumunda tarh, ceza kesme ya da takdir komisyonu kararının tümü değil ancak kısmen iptali söz konusu olur. Vergi dairesi de yeniden bir işlem tesis etmeksizin mahkeme kararına göre hesapladığı vergi ve cezaları mükellefe bildirmekle yetinir¹²⁵⁶. Sözelimi vergi tarhına yönelik işlemler, ödeme emrinin düzenlenmesi, tahakkuka veya ihtiyati tahakkuka dayanan ihtiyati haciz uygulaması, haciz uygulaması, tecil ve terkin taleplerinin reddedilmesi, takdir komisyonlarınca karar alınması gibi işlemler iptal davasına konu olabilecek işlemler arasındadır. İptal davalarında terkin, kısmi terkin veya tasdik gibi idari usule ilişkin kavramların hakim tarafından kullanılmalari

¹²⁵¹ Lütfi Duran, “İdari İşlem Niteliğinde Yargı Kararıyla Vergi Davalarının Çözümü II”, **AİD**, C.21, S.1, Mart 1988, s.71.

¹²⁵² Alan, s.39.

¹²⁵³ Vergi yargılamasında hakim, idarenin işlemi yapma ehliyeti olup olmadığını yetki açısından, idari işlemin vergi usul kanununda öngörülen usullere uygun şekilde alınıp alınmadığını şekil açısından, idarenin dayandığı sebep olan vergiyi doğuran olayın gerçekte var olup olmadığını sebep açısından, bu sebeplerin kanunun amaçladığı sonucu yaratıp yaratmadığı hususunu konu açısından, kamu yararının gözetilip gözetilmediği hususunu amaç açısından araştırarak ve idari işlemin bu yönleri ile hukuka uygun olup olmadığını değerlendirecek, hukuka aykırılığı saptarsa işlemi iptal edecek, bulmazsa davanın reddine karar verecektir. Bkz. Candan, **Vergi Uyuşmazlıkları**, s.32.

¹²⁵⁴ Uluatam/Methibay, s.242.

¹²⁵⁵ Uler, **İdari Yargı**, s.7.

¹²⁵⁶ Erdal Sönmez/Garip Ayaz, **Vergi Yargısı**, Oluş, Ankara, 1999, s. 173.

mümkün değildir. Aksi halde kanunlarla idareye verilmiş olan yetkinin idari hakim tarafından kullanılması söz konusu olur¹²⁵⁷.

Bir görüşe göre vergisel uyuşmazlıklardan kaynaklanan davaları, vergilendirme sürecinin adımlarını esas alarak değerlendirmek mümkündür. Bu görüşün değerlendirmesine göre vergisel uyuşmazlıklardan doğan davalar esas olarak iptal davası niteliği taşımakla birlikte istisnai olarak tam yargı davası kimliğine bürünebilmektedir. Buna göre henüz tarh aşaması söz konusu ise veya tahsil aşaması söz konusu olmasına rağmen henüz tahsil edilmiş vergi yoksa dava türü iptal davası; vergilerin tahsili gerçekleşmiş ise (iade, istirdat ve tazmin davaları) dava türü tam yargı davasıdır¹²⁵⁸. Bir başka açıdan vergisel uyuşmazlıklardan doğan davaların özü kişiselleştirilmiş objektif yargı çerçevesinde iptal davası olarak görülmelidir. Bununla birlikte istisnai durumlarda hakim kullandığı yetkiler ve davanın özü açısından tam yargı davasının özelliklerini de gösterebilmektedir. Ancak bu durum vergisel uyuşmazlıklardan doğan davaların kural olarak iptal davası niteliğine sahip olduğunu değiştirmez¹²⁵⁹.

Mahkemelerin yargılama evresinde resen hareket etme imkanına sahip olması hiç bir şekilde yargının idari işlem ve eylem niteliğinde karar veremeyeceği yasağını delmeye yetmez. İdari yargıda geçerli olan resen araştırma ilkesi, idari yargı yerlerinin uyuşmazlığa yol açan olay ve olguları aydınlığa kavuşturmak ve davayı çözümlmek için gerekli tüm bilgi ve belgeleri, taraflar ileri sürmemiş ve iletmemiş olsalar bile resen araştırıp elde etmeye yetkili olduklarını gösterir. Resen araştırma idare yerine geçme veya idareye emir verme anlamına gelmemektedir. Bu yargılamanın gereğidir. Bir başka deyişle, idari yargıda soruşturma ve araştırma, kanıtları sağlamak ve değerlendirmekten ibaret olup, vergi mahkemeleri yapacakları araştırma ve soruşturma ile bilirkişi incelemesi sonucunda belli bir kaniya vararak

¹²⁵⁷ Candan, **Vergi Uyuşmazlıkları**, s.33.

¹²⁵⁸ Öncel/Kumrulu/Çağan, s.190-191; Candan, **İYUK**, s.215-216; Ahmet Kumrulu, “Vergi Davalarının Kuramsal Kimliği Üzerine Düşünceler”, **I. Ulusal İdare Hukuku Kongresi**, Üçüncü Kitap, Ankara, 1992, s.972.

¹²⁵⁹ Kumrulu, **Vergi Yargılama Hukuku**, s.148,297.

idari işlemi iptal edebilir. Ancak mahkemeler AY, md. 125/2’de ve İYUK, md. 2’de yer alan idari işlem veya eylem niteliğinde hüküm tesis etme yasağına aykırı hüküm tesis edemez¹²⁶⁰.

Vergisel uyuşmazlıklardan doğan davaların iptal davası olduğu yönünde Danıştay kararları bulunmaktadır¹²⁶¹;

Danıştay 3. D’nin 15.12.1989 tarih ve E. 1989/1325, K. 1989/2825 sayılı kararında matrah farkının tespiti suretiyle tarh işleminin değiştirilmeyeceğine karar verilerek dava türü olarak iptal davasının esas olduğuna vurgu yapılmış, aksine hareket edilmesi durumunda ise idarenin yerine geçilmiş olacağına hükmedilmiştir¹²⁶².

Danıştay 7. D’nin 18.3.1983 tarih ve E. 1982/2796, K. 1983/445 sayılı kararında “*Her ne kadar, doktrinde vergi davalarının, idare hukukuna özgü tam yargı davaları içinde sayılması gerektiği yolunda görüşler var ise de, bu düşünce, daha doğru bir ifade ile böyle bir sınıflandırma, vergi davalarında rakamla ifade edilen bir miktarın söz konusu olmasından kaynaklanmaktadır. Yoksa, vergi davalarında tam yargı davalarının esas unsurlarından olan bir zararın giderilmesi*

¹²⁶⁰ Duran, **İdari İşlem**, s.73-74. İptal davasının kurucu olduğu yani hukuki yeni bir durumun kendiliğinden ortaya çıkmış sayılacağı, tam yargı davalarında ise mahkemenin bir edime hükmettiği, sonuç itibarıyla bu iki durumda da AY md. 125 ve İYUK, md. 2’de yer alan “*İdari işlem ve eylem niteliğinde yargı kararı verilemez*” hükmünün ihlal edilmiş sayılacağı, bu sebeple ya bu iki hükmün pozitif hukuktan çıkarılması veya vergi yargısından vazgeçilmesi gerektiği yönündeki görüş için bkz. Kumrulu, **Vergi Davalarının Kuramsal Kimliği**, s.974.

¹²⁶¹ Vergisel uyuşmazlıklardan doğan davaların hukuki niteliği hakkında Danıştay’ın vermiş olduğu kararlardan bazıları için bkz. Hasan Dursun, “Vergi Uyuşmazlıklarından Doğan Davaların Kuramsal Niteliğini Saptayabilmek”, **TBBD**, S.78, 2008, s.272 vd.

¹²⁶² (Çevrimiçi), <http://www.danistay.gov.tr>, 22.8.2011. Danıştay 3. D’nin 4.2.1987 tarih ve E. 1986/1816 ve 1987/347 sayılı verdiği bir başka kararında “*Öte yandan, idari Yargılama Hukuku ilkelerine göre yetkisi hukuka uygunluk denetimi ile sınırlı bulunan idari yargıcın, hukuka aykırılığını saptadığı dava konusu idari işlemin iptaline karar verecek yerde, idarenin yerine geçerek eylem ve işlem tesis etmesi sonucunu doğuracak nitelikte yargı kararı vermesine hukuken imkan bulunmadığından kararda, tarh ve ceza kesme işlemlerinin iptali yerine tarhiyatın terkinine hükmedilmiş olması da kararı sakatlayacak niteliktedir.*” şeklinde hüküm kurularak konu iptal davası çerçevesinde değerlendirilmiştir. (Çevrimiçi), <http://www.kazanci.com>,20.5.2011. Buna göre idare yargı iptal etmeye veya reddetmeye muktedirdir. İdareye ait olan terkin yetkisi yargı kararına esas olamaz.

ve ihlal edilen bir hakkın yerine getirilmesi bahis konusu olmamaktadır. Bu nedenle vergi davalarında idare hukukunun tam yargı ile ilgili genel hükümlerini de uygulama olanağı bulunmamaktadır.” şeklinde hüküm kurularak bir verginin geri verilmesi isteğinin reddine ilişkin idari işlemin yargı kararı ile iptal edilmesinin, bu verginin, özel kanununda belirtilen usulde iadesini gerektirdiğine vurgu yapılmıştır¹²⁶³.

2.5.1.2. Tam Yargı Davası

Vergisel uyuşmazlıklardan kaynaklanan davalarda mahkemece verilen kararların niteliğinin tadil, terkin, iade şeklinde olması tam yargı davasının temel delillerindedir¹²⁶⁴. Bunun yanı sıra vergileme ile ilgili idari işlemlerde kişisel(subjektif) hakkın tartışma konusu yapılması, para ile ölçülebilen bir hak ihlalinin söz konusu olması¹²⁶⁵ ve bazı kanunlarda yer alan vergi yargısı ile ilgili pozitif hukuk düzenlemeleri de vergisel uyuşmazlıkların tam yargı davaları kapsamında olduğuna emare teşkil etmektedir¹²⁶⁶. Tam yargı davası idare hukukuna

¹²⁶³ Buna karşılık kararda yer alan azlık oyunda “Olayda, davacı kurumun fuzulen ödediği gümrük vergisi kurumun patrimuanından çıktığına göre, bu idari işlem sonucu davacının hakkı ihlal edilmiş olmakla ve bu verginin istirdadını sağlamak amacı ile tam yargı davası açma hakkı doğmuş bulunmaktadır. Esasen, davacı esas dava dilekçesinde işlemin iptali yanında fuzulen tahsil edilen vergilerin iadesine hükmedilmesi isteğinde de bulunduğu halde bu isteği hakkında herhangi bir hüküm verilmemiştir.” şeklinde görüş ortaya konulmuştur.

¹²⁶⁴ Lütfi Duran, “İdari Yargı Adlileşti”, **İHİD**, Prof. Dr. Ragıp Sarıca’ya Armağan, Yıl 3, S.1-3, 1982, s.77-78.

¹²⁶⁵ Öncel/Kumrulu/Çağan, s.190; Kumrulu, **Vergi Yargılama Hukuku**, s.141.

¹²⁶⁶ Şöyle ki, 2577 sayılı Kanunun md. 28/5. fıkrasında yer alan “Vergi uyuşmazlıklarına ilişkin mahkeme kararlarının idareye tebliğinden sonra bu kararlara göre tespit edilecek vergi, resim, harçlar ve benzeri mali yükümler ile zam ve cezaların miktarı ilgili idarece mükellefe bildirilir.” hükmü; VUK’unmd. 112/3.fıkrasında yer alan “Vergi mahkemesinde dava açma dolayısıyla 2577 sayılı İdari Yargılama Usulü Kanununun 27 nci maddesinin 3 numaralı fıkrasigereğince tahsili durdurulan vergilerden taksit süreleri geçmiş olanlar, vergi mahkemesi kararına göre hesaplanan vergiye ait ihbarnamenin tebliği tarihinden itibaren bir ay içinde ödenir.” hükmü; 6183 sayılı Kanunun md. 58/5. fıkrasında yer alan “İtirazında tamamen veya kısmen haksız çıkan borçludan, hakkındaki itirazın reddolunduğu miktardaki amme alacağı % 10 zamlı tahsil edilir.” hükmü; vergi mahkemelerinin takdir komisyonu kararlarında yer alan matrahlar ile vergi dairelerinde yapılan tarhiyat veya kesilen cezaları değiştirebilecekleri veya kararların hüküm fıkrasında belirlemek suretiyle vergi idaresine yapılacak vergilendirme işlemlerinin dayanağını talimatlandırması davaların tam yargı davası olduğuna karinedir. Bir başka açıdan kanunlara aykırı vergi salındığında veya tahsil edildiğinde mükellefin haksız bir işleme maruz kalıp zarara uğraması ve bu sebeple

özgü tazmin, telafi ve geri alma¹²⁶⁷ davaları dışında vergi, resim, harç ve benzeri mali yükümlerle bunların zam, ceza ve miktarlarına karşı açılan davalar için de geçerli dava türüdür. Bu davanın teorik anlamı budur¹²⁶⁸. Yargılamanın neticesinde, bir haksızlığın yapılmış olduğunun belirlenmesi durumunda bunun tamir ve tazminine karar verilir. Örneğin yükümlü olmadığı halde kendisinden vergi istenen veya yükümlü olduğundan fazla vergi istenen kimsenin açtığı dava tam yargı davasıdır. Burada mahkeme, aranan verginin terkinine veya indirilmesine karar vermek suretiyle tam yargı davasının tanıdığı olanaklar bağlamında hareket etmiş olur¹²⁶⁹.

Vergi yargısında tam yargı davası, hakim bir yargılamada bütün yetkilerini sınırlama olmadan kullanabilmesi anlamına gelmektedir¹²⁷⁰. Vergi mahkemesi karar verirken vergi dairesine gerçekte yapılması gereken işlemin ne olduğunu göstermesi yeterli olmayıp, işlemde bir haksızlığı saptaması halinde bunun giderilmesi için gereken şeye de hükmetmesi gerekmektedir. Bu durumda mahkeme, davacı adına salınması gereken bir vergi veya cezanın türü ve miktarını da hüküm altına almak durumundadır¹²⁷¹. Bir başka deyişle vergisel uyumsuzlıklardan doğan tam yargı davalarında mahkeme, kendisine sunulan uyumsuzlukta tam bir hakemlik yapmak suretiyle maddi ve hukuki unsurları incelemekte ve bunun sonucunda idarenin kararlarını düzeltebilmekte, tazminata hükmedebilmekte ve çoğu zaman subjektif hakları belirlerken geniş yetkiler kullanabilmektedir¹²⁷².

malvarlığı değerlerinde aşınma meydana gelmesi bir hakkın ihlalini ortaya çıkaracağından açılan davanın tam yargı davası olduğunun kabulünü gerektirir. Bkz. Tekgündüz, s.57-58.

¹²⁶⁷ Vergi hukuku açısından tahakkuku tahsile bağlı vergilerde tahsilat, tevkif yoluyla yapılan vergilendirmede tevkifat veya kesinleşen vergilerde ve haksız alınan verginin geri istenilmesi söz konusu olduğunda açılan dava istirdat davası özelliği taşımaktadır. Bkz. Tekgündüz, s.58.

¹²⁶⁸ Yenice/Esin, s.73.

¹²⁶⁹ Sarıca, s.492-493; Derbil, s.178-179. Bununla birlikte vergisel uyumsuzluklar ile ilgili olarak iki tam yargı davası İYUK'ta özel hüküm ile düzenlenmiş durumdadır. Bunlar vergi mahkemesi kararlarını uygulamayan idare aleyhine açılacak tazminat davaları(İYUK, md. 28/3) ile vergi dairesince kararın infazının geciktirilmesi nedeniyle kanunen öngörülen gecikme faizine ilişkin davalardır(İYUK, md.28/6). Bkz. Öncel/Kumrulu/Çağan, s.190-191.

¹²⁷⁰ Turmangil, s.149.

¹²⁷¹ Sönmez/Ayaz, s. 170.

¹²⁷² Turmangil, s.146.

Vergisel uyuşmazlıklardan doğan davaların tam yargı davası olduğu yönünde Danıştay kararları bulunmaktadır;

Danıştay 4. D'nin 23.11.1983 tarih ve E.1983/2202, K.1983/9134 sayılı kararında “...bir tarh işlemi, yükümlülerin menfaatlerini ihlal etmekle kalmayıp onları tarh muamelesinin konusunu oluşturan belli bir miktar para borcunun, borçlusu durumuna da getirmektedir. Adına salınan bir vergi veya kesilen cezaya karşı dava açan yükümlüler, bu dava ile tarh işleminin kısmen veya tamamen yasaların koruduğu menfaatlerinin ve belli miktarda vergi borcunun borçlusu durumuna da getirmekle haklarının da ihlal edildiğini ileri sürmek durumunda kalırlar...Adına salınan bir vergi veya kesilen cezayı, kendisine tebliğ olunan ihbarnamelerle öğrenen yükümlülerin, bu vergi ve cezanın yasal dayanağının bulunmadığı ya da idarenin, vergi salma ve ceza kesme işlemine esas aldığı dayanağın, yasal düzenlemelerle korunan haklarını ihlal ettiği iddialarıyla açacakları davalar, İdari Yargılama Usulü Kanununun 2/1-b maddesinde öngörülen tam yargı davalarından olduğundan, vergi mahkemesince çözüme ulaşılırken vergi idaresinin gerçekte yapması gereken işlemin ne olduğunun gösterilmesi yeterli olmayıp, işlemde bir haksızlığın varlığının saptanması halinde bunun giderilmesi için gereken şeye de hükmedilmesi gerekmektedir. Bu cümleden olarak mahkeme, davacı adına salınması gereken bir vergi veya cezanın türü ve miktarını da hüküm altına almak durumundadır.” şeklinde hüküm verilerek vergisel uyuşmazlıklardan doğan davaların tam yargı davası olduğuna vurgu yapılmıştır¹²⁷³.

2.5.1.3. Kendine Özgü Dava

Vergisel uyuşmazlıklara ilişkin davaların, iptal ve tam yargı davasına benzer özellikleri olmakla birlikte kendine özgü ilke ve yönleri bulunmaktadır¹²⁷⁴. Bu

¹²⁷³ (Çevrimiçi), <http://www.danistay.gov.tr>, 22.8.2011.Benzer yönde bkz. VDDK'nın 8.4.1988 tarih ve E. 1987/35, K.1988/25 sayılı kararı(bkz. Kumrulu, **Vergi Yargılama Hukuku**, s. 195); Danıştay 4.D'nin 8.11.1984 tarih ve E.1984/99, K.1984/4031 sayılı kararı(bkz. Kızılot, **Danıştay Kararları ve Özelgeler**, s.2054).

¹²⁷⁴ Kaneti, **Vergi Hukuku**, s.276.

görüŖe göre mahkeme, dava sonunda verginin kaldırılmasına ya da indirilmesine, fazla alınan verginin geri verilmesine karar verebilmektedir. Ancak buna rağmen vergi mahkemelerinin görevleri, vergisel uyuŖmazlıkların niteliği ve davacının isteği dikkate alındığında vergisel uyuŖmazlıkların bir bölümünün iptal davası, bir bölümünün tam yargı davası olduğu kabul edilmelidir. Ayrıca vergisel uyuŖmazlıklardan kaynaklanan davaların, vergi hukuku ilke ve konularından kaynaklanan kendine has özelliklerinin de bulunduğu gözardı edilmemelidir¹²⁷⁵.

Kendine özgü bir işlem olarak vergilendirme işlemi, yasal düzenlemelerin mükellefe uygulanması mecburiyeti karşısında objektif bir işlem olarak kabul edilmektedir. Bu işlem iptal davasına konu olacak unsurları bünyesinde taşımaktadır. Ne var ki vergi hakimi objektif hukuk kuralını mükellefin özel durumuna uygulamak suretiyle olayı kişiselleştirmekte ve vergi yargısına subjektiflik özelliği de kazandırmaktadır. Bu sebeple uygulamada vergi hakimi sadece vergilendirme işlemi iptal etmekle yetinmemekte verginin azaltılması, çoğaltılması, yükümlünün ibrası gibi uyuŖmazlıđı temelinden çözecek kararlar da vermektedir. Dolayısıyla vergisel uyuŖmazlıklardan doğan davalar ne iptal davasının ne de tam yargı davasının bazı özelliklerini dışarıda bırakarak uygulanabilmesi mümkün olan davalardır¹²⁷⁶.

Vergisel uyuŖmazlıklardan doğan davaların kendine özgü dava olduğu yönünde DanıŖtay kararları bulunmaktadır;

VDDK'nın 14.11.1986 tarih ve E.1986/16, K.1986/18 sayılı kararında “*İdari Yargı yerinde görülmekte olan vergi uyuŖmazlıklarının, iptal ve tam yargı davalarına benzer yönleri bulunmakla beraber kendine özgü ilkeleri ve bu dava türlerine benzemeyen tarafları da vardır. Nitekim 2577 sayılı İdari Yargılama Usulü*

¹²⁷⁵ Tekgündüz, s.57-58; Gözübüyük, **Yönetmelik Yargı**, s.265-266. Gözübüyük, mezkur eserinin 1983 tarihli 6. basısına kadar, vergisel uyuŖmazlıklardan doğan davaları, salınan bir verginin esasına veya tutarına itiraz edilmesinden ötürü tam yargı davası içerisinde görmekteydi.

¹²⁷⁶ Buna göre dava açmayı düşünen kişiler, idarece yapılan vergilendirme işleminin kanunun amir hükümlerine aykırı ve objektif hukuka aykırı olduğu gerekçesiyle iptalini; bu saptamaya bağlı olarak vergi borcunun ibra edilmesini, azaltılmasını veya iadesini vergi hakiminden istemelidir. Bkz. Turmangil, “Vergi Davasının Hukuki Niteliği”, s.153-154,156.

Kanununun 31. maddesi 2. fıkrasındaki, bu Kanun ve yukarıdaki fıkra uyarınca Hukuk Usulü Muhakemeleri Kanununa atıfta bulunulan haller saklı kalmak üzere, vergi uyuşmazlıklarının çözümünde Vergi Usul Kanununun ilgili hükümlerinin uygulanacağına ilişkin hüküm de, vergi uyuşmazlıklarının diğer idari dava türlerinden farklı yönlerinin bulunduğunu göstermektedir.” şeklinde hüküm kurularak görevli vergi mahkemelerinin, 2577 sayılı Kanunun 20. maddesi çerçevesinde yapacakları araştırma, soruşturma ve bilirkişi incelemesi sonucu tasarrufta bulunurken, kanuna aykırı gördükleri takdir komisyonu kararının iptali ile yetinmeyip, daha ileri giderek anlaşmazlığı çözüme ulaştırmaları gerektiğine ve bunun idarenin yerine geçerek karar verme anlamına gelmeyeceğine hükmedilmiştir¹²⁷⁷.

2.5.1.4. Değerlendirme

Vergisel uyuşmazlıkların iptal davası mı, tam yargı davası mı yoksa kendine özgü dava niteliğinde mi olduğu sorusunun pratik bir yararı ve sonucu yoktur¹²⁷⁸. İptal davası ile tam yargı davası hakimin görev ayrımı, her ikisinde de görevin tek hakimde toplanması sebebiyle nispeten önemsizdir¹²⁷⁹. İptal davası nitelemesi dava yeteneği(menfaat ölçütünün hak ölçütünden geniş değerlendirilmesi) açısından önem taşımakta ve iptal kararının etkisi bakımından(bazı durumlarda iptal kararının sonuçlarından herkesin yararlanabilmesi mümkündür) farklar söz konusu olabilmektedir¹²⁸⁰.

Buraya kadar ileri sürülen görüşlerden çıkan sonucu şu şekilde özetlemek mümkündür; iptal davası olarak kabul edilen davada hakim hukuka aykırı işlemi iptal etmekte fakat tam yargı davası olarak kabul edilen davada hakim iptale ilave olarak

¹²⁷⁷ (Çevrimiçi), <http://www.danistay.gov.tr>, 22.8.2011. Benzer yönde bkz. Danıştay 7. D'nin 12.4.1985 tarih ve E.1984/3570, K.1985/1039 sayılı kararı(Çevrimiçi), <http://www.danistay.gov.tr>, 22.8.2011.

¹²⁷⁸ Duran, **İdari İşlem**, s.71.

¹²⁷⁹ Sezginer,s.31.

¹²⁸⁰ Kumrulu, **Vergi Davalarının Kuramsal Kimliği**, s.973.

iptal edilen işlemi değiştirebilmekte ve yerine yenisini kurabilmektedir. Bu genel yaklaşıma rağmen Türk yargı mevzuatında böyle bir kurum mevcut değildir. Mahkemenin iptalle yetinmeyip yeni bir işlem kurması mümkün değildir. Bu sebeple idari işlemlerin hukuka uygunluğunun denetiminde kullanılan temel yargısal araç iptal davasıdır. Vergisel işlemlerin hukuka uygunluk bakımından denetimi bu araçla mümkündür¹²⁸¹.

İptal davalarında mahkemeler hukuka aykırılığı belirler ve bırakır. İptal kararının, iptale konu işlemi olumsuzlayarak ortadan kaldırması olumsuz kuruculuktur. İdari mahkemeler, geri alma tasarrufu ile ortak nitelikler taşıyan idari işlem niteliğinde bir karar vererek, dava konusu edilen işlemi geçmişe yönelik ortadan kaldırmakta ve yeni bir durum kurmaktadır. İptal kararının temel ve otomatik sonucu budur. Vergi mahkemesi örneğin yapılan vergi tarhiyatını sebep unsuru açısından iptal ederse(örneğin vergiyi doğuran olayın gerçekleşmemiş olması) bunun akabinde o konuda yeni bir tarhiyat işlemi yapması mümkün değildir. Ancak mahkeme yapılan işlemi konu unsuru açısından iptal ederse(örneğin yanlış kişiye tarhiyat yapma) bu durumda idare yeni bir işlem yapmak zorundadır. Son durumda vergi mahkemesi özellikle işlemin konu unsurunda saptanan sakatlık ile ilgili ya işlemin içeriğini oluşturan idarenin kimi unsurları hesaba katmadığını belirterek işlemin iptaline karar verir ya da söz konusu unsurları hesaba katarak hukuka uygun içeriği saptar ve dava konusu işlemi bu içeriğe uygun olmadığı gerekçesiyle iptal eder. Bu durum bir olumsuz kuruculuktur ve yargısal denetimin doğal sonucudur. Mahkemenin iptal kararı vermesi durumunda idare, aynı veya benzer konularda ve hukuka uygun bir işlem yapmak zorunda ise kararın gerekçelerini de dikkate almak ve iptal kararı sonucunda ortadan kaldırılan işlem yerine mahkeme kararında

¹²⁸¹ Onur Karahanoğulları, “İdari İşlem Niteliğinde Yargı Kararları ve Vergi Davaları”, **Şeref Gözübüyük’e Armağan**, Turhan, Ankara, 2005, s.199 vd. (Çevrimiçi)http://80.251.40.59/politics.ankara.edu.tr/karahan/makale/idariislemniteligindeyargikararlari.htm#_ftn12, 18.4.2011.

belirtilen çerçevede hukuka aykırılıkları giderilmiş yeni bir işlem yapmak zorundadır. İdare mahkeme kararına uymama şeklinde bir ihtiyara sahip değildir¹²⁸².

Gerekçeli verilen yargı kararlarında (AY, md. 141/son; İYUK, md.24/e) dava konusu işlem iptal edilirken idarenin hukuken yapması gerekeni yapmadığının gösterilmesi ve bunun teferruatlı bir biçimde açıklanması idareye doğrudan verilen emir olarak anlaşılmamalıdır. Yargı kararı burada idareye yol gösterici olma özelliğine sahiptir. Ancak bu durum idareye yargı kararının gereklerini yerine getirmeme ve yargı kararlarını etkisiz kılma hakkı tanımaz. Bu gibi durumların, hukukun hakime hukuku söyletme yetkisi olarak değerlendirilmesi gereklidir¹²⁸³.

İdari organlar yargı kararları açısından edilgen özellik taşımaktadır. Bu organlar yargı kararlarını tartışmamak, hukuksal geçerliliklerini tanımak ve bunları uygulamak zorundadır¹²⁸⁴. Mahkemece verilen kararlar, idarenin yeni bir işlem yapma konusunda takdir hakkına sahip olmadığı haller için talimat niteliği taşımaktadır¹²⁸⁵. Bu bağlamda mahkemeler için doğru olmayan şey iptalle

¹²⁸² Ancak Danıştay daireleri verdiği bazı kararlarda varılan sonuçları kullanarak kesin rakamlara ulaşmakta ve dava konusu olan işlemi tadilen tasdik etmektedir. Danıştay 9. D'nin 20.4.2000 tarih ve E. 1998/4802, K.2000/1396 sayılı kararı(Çevrimiçi), <http://www.danistay.gov.tr>, 22.8.2011; Danıştay 9.D'nin 4.3.2000 tarih ve E.1999/2036, K.2000/3047 sayılı kararı(Çevrimiçi), <http://www.danistay.gov.tr>, 22.8.2011; Danıştay 3. D'nin 5.10.1994 tarih ve E.1994/3254, K.1994/2948 sayılı kararı(Çevrimiçi), <http://www.danistay.gov.tr>, 22.8.2011; Danıştay 9. D'nin 17.9.1998 tarih ve E. 1997/5411, K.1998/3244 sayılı kararı(Çevrimiçi), <http://www.danistay.gov.tr>, 22.8.2011; Danıştay 7. D'nin 15.11.1999 tarih ve E. 1999/1309, K.1999/3702 sayılı kararı(Çevrimiçi), <http://www.danistay.gov.tr>, 22.8.2011; Danıştay 7. D'nin 23.3.1997 tarih ve E. 1996/2593, K.1997/1275 sayılı kararı(Çevrimiçi), <http://www.danistay.gov.tr>, 22.8.2011. Ayrıca bkz. Karahanoğulları,(Çevrimiçi)http://80.251.40.59/politics.ankara.edu.tr/karahan/makale/idariisl-emniteligindeyargikararlari.htm#_ftn12, 18.4.2011

¹²⁸³ Ethem Atay, "İptal Davasının Nitelikleri ve İptal Kararlarının Uygulanması", **2007 Yılı İdari Yargı Sempozyumu**, (Çevrimiçi), <http://www.danistay.gov.tr>, 12.1.2011.

¹²⁸⁴ Uler, **İdari Yargı**, s.80.Genel düzenleyici işlem iptal edildiğinde ilgili kişilerin başvurarak gereğinin yapılmasını istemeleri gerekmektedir. Ancak bireysel bir işlem iptal edildiğinde bu kararın gereğinin başka bir karara gerek kalmaksızın yerine getirilmesi zorunludur.

¹²⁸⁵ Uygulamada, idare iptal kararını bir idari işlem olarak değerlendirip yeni işlem yapmamakta veya sonraki işlemlerini iptal kararının üzerine kurmaktadır. Pratiklik kaygısıyla yapılan bu uygulama doktrinde mahkemenin idarenin idari işlem kurması olarak değerlendirilerek bu şekildeki tasarrufların tam yargı davasının sonucu olabileceği ileri sürülmektedir. Oysa İYUK, md. 20'de düzenlenmiş bulunan resen araştırma ilkesinin verdiği olanaklar dairesinde verilen iptal kararlarının AY md. 125 ve İYUK, md. 2'de yer alan "idari eylem veya işlem niteliğinde karar tesis edilemez" kaidelerini ihlal ettiği savına katılmak mümkün değildir. Bir

yetinmeyip yeni bir işlem kurulmasıdır. Vergi mahkemesinin idari işlemi iptal ettikten sonra yerine yenisini kurması veya işlemi düzeltmesi olumlu kuruculuk niteliği taşımaktadır. Mahkemenin verdiği kararda Anayasanın ve kanunun yasakladığı olumlu kuruculuk fonksiyonunu üstlenmesi idarenin yerine geçmesi anlamına gelir ve kuvvetler ayrılığı ilkesinin zedelenmesine yol açar¹²⁸⁶.

Yürütmenin durduğu tüm durumlarda davanın niteliği tartışmasız iptal davasıdır. Çünkü henüz zarar olarak tanımlanacak bir olay meydana gelmemiştir. Sadece zarar tehlikesi vardır. Müstakbel zarar ihtimali, konuyu tam yargı davasının

kamu hukuku türevi olarak vergi yargılama hukukunun esas görevi objektif gerçeği ortaya koymaktır. Vergi yargısının görevi sadece olan durumu saptamak değil olması gereken ile ilgili de değerlendirmelerde bulunmaktır. Bkz. Karahanoğulları,(Çevrimiçi)http://80.251.40.59/politics.ankara.edu.tr/karahan/makale/idariisl emniteligindeyargikararlari.htm#_ftn12, 18.4.2011. Ayrıca bu yönde bkz. VDDK'nın 21.2.1997 tarih ve E. 1995/209, K. 1997/124 sayılı kararı(Çevrimiçi), <http://www.danistay.gov.tr>, 22.8.2011. Bu konuda aksi yönde verilen VDDK'nın 1.12.1989 tarih ve E.1989/29, K.1989/120 sayılı kararında idari davaların görülmesi sırasında idari mahkemelerin her türlü bilgi ve evrakı isteyerek değerlendirebileceklerini kurala bağlayan İYUK, md.20/1'in sadece dava konusu yapılan idari işlemin hukuka uygunluğunun denetlenmesi amacını taşıdığı, bu işlemin yerine nitelik yada nicelik yönünden farklı bir işlemin uygulanması gerektiğinin belirlenmesihalinde mahkemelerin, olması gerekeni hüküm altına almalarının, 2577 sayılı Kanunun 2. maddesinin 2. fıkrasına aykırı şekilde idari işlem niteliğinde yargı kararı verilememesi kuralına aykırı olacağı hükme bağlanmıştır. (Çevrimiçi),<http://www.danistay.gov.tr>, 22.8.2011.

1286

Danıştay 4.D'nin 21.12.2000 tarih ve E.1999/5428, K.2000/2702 sayılı kararına konu olan olayda vergi mahkemesi, idarece kesilen cezanın ilgili hükümlere uygun olmadığına hükmetmiş, buna rağmen davayı kabul etmek yerine mükellefçe yapılan eylemin başka bir madde çerçevesinde zaten cezalandırılması gerektiğine hükmederek açılan davayı reddetmiştir. Danıştay dairesi ise yerinde bir karar vererek ilk derece mahkemesi kararını bozmuştur. (Çevrimiçi), <http://www.danistay.gov.tr>, 22.8.2011. Burada mahkeme idarenin yerine geçerek işlem tesis etmiştir. Oysa mahkemenin, davayı kabul etmesi ve cezanın kaldırılmasına karar vermesi gerekirdi. Benzer yönde verilen Danıştay 3. D'nin 19.12.1985 tarih ve E.1985/579, K.1985/3404 sayılı kararında da 2577 sayılı Kanunun 2. maddesinin 2. fıkrasında, idari eylem ve işlem niteliğinde yargı kararı verilemeyeceğinin öngörülmüş bulunması ve bir idari işlemin tasdikinin, idare hukuku ilkelerine göre idari işlemi tesis eden idari makamın hiyerarşik üstüne veya vesayet makamına tanınmış bir yetki olduğu vurgulanarak idari yargıcın, hukuka uygunluğunu denetlediği bir idari işlemi hukuka uygun bulması halinde davayı reddedeceği, aykırı bulması halinde iptaline karar vereceği yerde, bu idari işlemin konusu olan vergi ve cezayı tadilen tasdik etmesi, yürütme ve yargı yetkisinin karışmamasını temin amacıyla getirilen anılan yasaklamaya aykırı şekilde idarenin yerine geçilerek karar verilmesi sonucunu doğuracağı hüküm altına alınmıştır. Aynı yöndeki diğer kararlar için bkz. Danıştay 9. D'nin 24.2.1998 tarih ve E.1997/1158, K.1998/711 sayılı kararı(Çevrimiçi), <http://www.danistay.gov.tr>, 22.8.2011; Danıştay 4.D'nin 27.11.2002, E.2001/4356, K.2002/3684 sayılı kararı(Çevrimiçi), <http://www.danistay.gov.tr>, 22.8.2011. Aksi yönde verilen karar için bkz. VDDK'nın 06.03.1997 tarih ve E.1995/417 ve 1997/152 sayılı kararı(Çevrimiçi), <http://www.danistay.gov.tr>, 22.8.2011.

sahasına itmez. Dava konusunun parasal bir değer ifade etmesinin önemi yoktur¹²⁸⁷. Tartışma bunun dışında özellikle yürütmenin durmadığı ve idarenin işlemleri sebebiyle mükellefin malvarlığında bir azalmanın meydana gelmesi durumunda bunun telafi edilmesi için açılacak davanın türünde ortaya çıkmaktadır. Yukarıda ismi zikredilen bir kısım yazarlar ve bazı Danıştay kararları bu davanın tam yargı davası olduğunu ileri sürmektedirler. Oysa bu durumdada davanın türü iptal davası olmalıdır. Bir verginin geri verilmesine yönelik talebin idarece reddine karşı iptalistemi ile açılan davanın kazanılması, iade edilmeyen bu verginin, mükellefe red ve iadesini gerektirdiği hususunu beraberinde getirmektedir. Yani red kararının mahkemece iptali, temel zararın giderilmesini de mündemiçtir¹²⁸⁸. Bu açıdan doktrinde ve bazı Danıştay kararlarında tam yargı davası hakimine verilen yetkiler esasında iptal davası hakiminin görev konusuna girmektedir. Fark olarak ortaya konan hususlardan bugün için geçerli olan tek şey hakimin tam yargı davası ile tazminata hükmedebilmesidir. Diğer fark olarak ortaya konanlar iptal davasının doğal sonuçlarıdır¹²⁸⁹.

Hukuk devleti ilkelerinden biri de idarenin mali sorumluluğudur. 1982 Anayasasının 125. maddesinin son fıkrasında “*İdare, kendi eylem ve işlemlerinden doğan zararı ödemekle yükümlüdür.*” denilmek suretiyle bu ilkeye vurgu yapılmaktadır. Zarar gördüğünü iddia eden kişilerin idarenin sorumluluğuna başvurmaları mümkündür. Buna bağlı olarak tam yargı davasının konusunu mükelleflerin zararını gidermeye yönelik tazminat sonuçlu yargısal koruma işlevi gören davalar olarak kabul etmek gerekmektedir. Tazminat kurumunun amacı başka yollarla ortadan kaldırılamayan ihlallerin tazminini sağlamaktadır. Bir haktaki ihlali ortadan kaldırmaya yönelik ilk değil son çaredir. İdari yargıda tazminata ilk çare olarak bakılması, iptal davalarının dahi varlığını ve gerekliliğini tartışmaya açabilecek bir durumdur. Bu bakımdan idari işlemler açısından işlemin iptal edilmesi

¹²⁸⁷ Benzer yönde bkz. Serkan Acinöroğlu, “Vergi Davasının Hukuki Niteliği”, **Atatürk Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Dergisi**, 2009, C.23, S.3, s.192.

¹²⁸⁸ Bkz. Danıştay 7. D’nin 18.3.1983 tarih ve E. 1982/2796, K. 1983/445 sayılı kararı(Çevrimiçi), <http://www.danistay.gov.tr>, 22.8.2011.

¹²⁸⁹ Yıldırım, **İdari Yargı**, s.458.

durumunda işlem sebebiyle meydana gelen zararın tazminat talepli bir tam yargı davasına konu edilmesi mümkün olabilir¹²⁹⁰. Bu hallerde iptal davası tam yargı davasının öncülü durumundadır¹²⁹¹.

Vergisel uyuşmazlıklardan doğan davaların tam yargı davalarından ayrı olarak kurumsallaşmış olduğu ve tam yargı adı verilen dava türünün vergisel uyuşmazlıklardan doğan uyuşmazlıkları bütün olarak kapsamadığı görülmektedir. Bugün mer'î olan mevzuata bakıldığında tam yargı davasının sadece idarenin mali sorumluluğuna dayanan tazminat davalarında¹²⁹², genel hükümlere dayanılarak faize hükmedilmesi istenen davalarda, İYUK, md. 28/3 ve 4'te özel olarak düzenlenmiş bulunan zararın giderilmesi talepli davalarda, mahkeme kararının infazının geciktirilmesi sebebiyle faiz istemli açılan davalarda, İYUK, md. 12 çerçevesinde ilgililerin haklarını ihlal eden idari işlemlerden doğan zararların giderilmesine yönelik davalarda ve İYUK'un 13. maddesine göre idari eylemlerden ötürü hakları ihlal edilenlerin açtıkları davalarda kabulü olanaklıdır¹²⁹³. Tam yargı davası idarenin işlemleri sebebiyle mükellefin zarar görmesi durumunda bu zararın giderilmesine yönelik bir eda hükmüyle sonuçlanan davadır. Dolayısıyla vergisel uyuşmazlıklardan doğan davaları hakim yetkilerine göre tanımlayıp vergisel uyuşmazlıklardan doğan davaları tam yargı davası olarak kabul etmek mümkün olmamalıdır. Vergi hakimi yargılamanın sonucunda *"hukuka aykırı gördüğü işlem varsa bunu iptal eder ve yerine olması gereken hukuka uygun işlemi kurar"* sözü geçerli değildir. Örneğin

¹²⁹⁰ Danıştay 7. D'nin 7.10.2010 tarih ve 2008/4699, K.2010/4819 sayılı kararında da belirtildiği üzere idarenin işlemine karşı açılan davada işlemin iptalinden sonra, bu işlem nedeniyle uğranılan zararın tazmini amacıyla açılan dava tam yargı davasıdır(Çevrimiçi), <http://www.danistay.gov.tr>, 22.8.2011.

¹²⁹¹ Aynı yönde bkz. Taner Ayanoglu, "Yargısal Korunma İşlevi Bakımından Tam Yargı Davasının Niteliği", http://www.danistay.gov.tr/2-yargisal_korunma_islevi.htm. Bir diğer ihtimalde ise iptal davası ile tam yargı davasının birlikte açılması mümkündür(İYUK, md. 12)

¹²⁹² Erkut, İYUK, s.222.

¹²⁹³ Vergisel uyuşmazlıklardan doğan davalarda hakim tam yargı hakimine tanınmış yetkileri kullanarak işin esasına girmek suretiyle yeni bir işlem kurabileceğine dair ileri sürülen dayanak noktalarından biri İYUK'un 49. maddesinde mahkemenin temyiz incelemesi esnasında işin esas hakkında karar verme yetkisine sahip olduğunu ifade eden düzenlemeydi. Ancak bu düzenleme 5.4.1990 tarih ve 3622 sayılı Kanun ile yürürlükten kaldırılmıştır. Bkz. Karahanoğlu,(Çevrimiçi)http://80.251.40.59/politics.ankara.edu.tr/karahan/makale/idariislem_niteligindeyargikararlari.htm#_ftn12, 18.4.2011.

vergi hakiminin bilirkişiyeye başvurmak suretiyle matrah takdir ettirmesi mümkündür. Bu idarenin yerine geçme anlamına gelmez. Fakat hakim kararında bilirkişinin belirlediği matrahı hüküm kısmında belirtmemelidir. Diğer deyişle doğru miktarı hesaplayarak karar kısmına koymamalıdır. Burada hakim yapması gereken şey olması gereken vergisel yapıyı gerekçe kısmında belirleyip sonuç kısmında işlemi iptal veya reddetmekle yetinmektir.

Topluca ifade etmek gerekirse, kural olarak vergisel uyuşmazlıklardan doğan davalar iptal davası niteliğindedir. Ancak vergisel uyuşmazlığı doğuran olaya bağlı olarak zarar da meydana gelmişse bu halde uyuşmazlık konusu olayın iptalinden sonra veya birlikte tam yargı davası açmak mümkündür.

2.5.2. Düzeltme Süreci Çerçevesinde Açılacak Davaların Hukuki Niteliği

İçinde hata barındıran idari işleme karşı dava açma süresi içinde yargı yoluna başvurmak mümkündür. Başvuru üzerine yürütme işlemleri kendiliğinden durmaktadır. Dolayısıyla mükellef açısından henüz meydana gelen bir zarardan veya malvarlığında meydana gelmiş bir eksilmeden söz etmek olanaklı değildir. Açılan davanın konusu haksız olan ilk ve temel idari işlemin iptalidir. Davanın niteliği kuşkusuz iptal davasıdır.

Hatalı vergilendirme işlemine karşı dava açma süresi içinde düzeltme başvurusunda bulunmak mümkündür. Yapılan başvurunun İYUK, md. 11 çerçevesinde dava açma süresini durdurduğu kabul edilmelidir. Bu kabule bağlı olarak red kararından sonra kalan sürede açılan davanın konusu ilk ve temel idari işlemin iptali, dava türü ise iptal davasıdır.

VUK'un 126. maddesine göre tarh zamanaşımı süresi içinde yapılan düzeltme başvurusunun vergi dairesi nezdinde veya şikayet mercii olarak GİB nezdinde

reddedilmesi durumunda, bu red işlemine karşı açılacak davanın konusu red kararının iptalidir. Diğer deyişle dava açma süresinden sonra yapılan düzeltme başvurusunun veya şikayet başvurusunun reddi durumunda red kararının iptali dava konusu edilmektedir. Burada ana uyuşmazlık konusu işlem değil, idarenin ilk red işlemi dava konusu yapılmaktadır¹²⁹⁴. Bu çerçevede açılan davanın türü iptal davasıdır¹²⁹⁵.

Bilindiği üzere düzeltme başvurusunda bulunmuş olmak yürütme işlemlerini durdurmamaktadır. Bu bağlamda düzeltme süreci tamamlanmadan tahsil işlemlerinin yapılması mümkün olabilmektedir. Buna rağmen mükelleflerce yapılan başvurunun reddine karşı dava açılması durumunda açılan davanın türü yine değişmemektedir. Davanın türü iptal davasıdır. Yargılamanın sonucunda dava kabul edilirse vergi mahkemesi red işleminin iptaline karar vermektedir. Bu durumda verilen karar, idarenin vergiyi tahsil etmiş olması ihtimali için iade yükümlülüğünü de beraberinde getirmektedir. İdare İYUK, md. 28/1'e göre, mahkemenin verdiği iptal kararının gereğini gecikmeksizin yerine getirmeye mecburdur. Bu süre hiçbir şekilde kararın idareye tebliğinden itibaren 30 günü geçemez¹²⁹⁶. Objektif kriter ve temellere

¹²⁹⁴ Bkz. Sonsuzoğlu, s.143. Danıştay 4. D'nin 7.2.1996 tarih ve E.1995/663, K:1996/389 sayılı kararına göre "Bu davalar 2576 ve 2577 sayılı Kanunlarda "vergi tarhi" üzerine vergi mahkemelerinde açılacağı belirtilen "vergi tarhi" üzerine vergi mahkemelerinde açılacağı belirtilen "vergi davası"ndan konusu itibariyle ayrılmaktadır. Vergi davasının konusunu, tarh işlemi teşkil ettiği halde, vergi hatası iddiasıyla açılan davanın konusunu hata iddiasının reddi yolundaki idari işlem teşkil etmektedir. Olayda da vergileme işleminde hata bulunduğu iddiasının idarece reddi yolundaki işlem davanın konusunu teşkil ettiğine göre, hasım mevkiine Maliye Bakanlığı'nın alınması ve davada vergileme hatasının bulunup bulunmadığının incelenmesi gereklidir".(Çevrimiçi), <http://www.danistay.gov.tr>, 22.8.2011.

¹²⁹⁵ VDDK'nın 19.6.1992 tarih ve E.1991/556, K.1992/290 sayılı kararına göre "...düzeltme ve şikayet yollarını izleyerek yaptığı başvurusunun reddi yolunda kurulan olumsuz işlemi davaya konu yaptığı anlaşılmaktadır. Bu yol izlenerek açılan dava, 2577 sayılı İdari Yargılama Usulü Kanununun 2. maddesinin 1/a fıkrasında yazılı olan iptal davasıdır. İptal davalarının özelliği gereği yargı yerleri, davaya konu yapılan idari işlemin öğelerinde hukuka aykırılık olup, olmadığını araştırır ve aykırılık saptandığı takdirde idari işlemi iptal etmekle yetinirler".(Çevrimiçi), <http://www.danistay.gov.tr>, 22.8.2011. Benzer yönde bkz. Danıştay 4. D'nin 8.2.1994 tarih ve E.1993/2229, K.1994/602 sayılı kararı(Çevrimiçi), <http://www.danistay.gov.tr>, 22.8.2011; VDDK'nın 8.11.1991 tarih ve E.1991/2, K.1991/98 sayılı kararı(Çevrimiçi), <http://www.danistay.gov.tr>, 22.8.2011.

¹²⁹⁶ İdarenin iade işlemini yapmaması durumunda doğrudan iade istemli dava açılamaz. Bu durumda mükellef önce idareye yargı kararının yerine getirilmesine yönelik başvuruda bulunulmalıdır. Bir netice alınmazsa bu red işleminin iptali istenmelidir. Bunun yanı sıra

yaslanarak görev yapan vergi mahkemesi hakiminin yaptığı yargılama sonucunda verilen karar verginin yasallığına uygun, hukuka uygun durumu ortaya çıkarmaktadır. İşte nesnel hukuku ortaya koymayı amaçlayan bu yargılamanın sağalttığı şeylerden biri de mükellefin subjektif durumudur. Bu durum yargı kararı ile ortaya çıktığından yargı kararı idare için yerine getirilmesi zorunlu bir ödevniteliği taşımaktadır¹²⁹⁷.

Hatalı işlemlerin düzeltilmesi istemi ile yapılan başvuruların reddi üzerine açılan davaların görülebilmesi için konu açısından bir sorunun olmaması gerekmektedir. Düzeltme talebinin reddi üzerine açılan davada konunun hata kapsamı içinde bulunmaması halinde; bir diğer deyişle hukuka aykırılığın VUK'un 117 ve 118. maddelerinde düzenlenen hata türlerinden birisine girmemesi halinde davanın kabul edilmesi mümkün değildir¹²⁹⁸. Söz konusu dava sadece vergi hatası bulunan durumlara özgüdür. Bu davada vergilemenin özüne ilişkin hukuki uyuşmazlıklar tartışılmamaktadır. Dava açma süresi içinde bu hakkını kullanmayan mükelleflerin, düzeltme veya şikayet yolunu izleyerek uyuşmazlığın özünü bir hukuki uyuşmazlık boyutuyla yargı önüne getirmesi olanaklı değildir¹²⁹⁹. O sebeple yargı makamları, hukuki uyuşmazlık niteliği taşıyan bir konunun varlığı sebebiyle, düzeltme başvurusunun reddi üzerine açılan davayı, dosyayı tekemmül ettirdikten sonra konu itibariyle reddetmelidir.

idare ajanlarının ihmali sebebiyle doğan bir zararın mevcut olması halinde bunun tam yargı davası ile talep edilmesi mümkündür.

¹²⁹⁷ Bir hata sonucu fazladan alınan verginin iadesi için açılan geri alım davalarının tam yargı davasına konu olması gerektiğine yönelik görüşler için bkz. Candan, **Vergi Uyuşmazlıkları**, s.39; Kumrulu, **Vergi Davalarının Kuramsal Kimliği**, s. 974;Günday, **İdare Hukuku**, s.275.

¹²⁹⁸ VDDK'nın 9.2.1996 tarih ve E.1994/501, K.1996/60 sayılı kararı(Çevrimiçi), <http://www.danistay.gov.tr>, 22.8.2011.

¹²⁹⁹ Taşkan, **Düzeltilme**, s. 136.

2.6. İdari Yargılama Usulü Kanununda Açıklama ve Yanlışlıkların Düzeltilmesi

İYUK'un 29. maddesinde düzenlenmiş olan "Açıklama" müessesesi ile taraflara, idari yargı makamlarınca verilen kararların yeterince açık ve anlaşılır olmaması ve birbirine aykırı hüküm fıkraları içermesi durumunda, kararı veren makamdan kararın açıklanması veya aykırılığın giderilmesini talep etme yetkisi verilmektedir¹³⁰⁰.

Açıklamanın amacı, kararın belirsiz ve açık olmayan taraflarını veya birbirine aykırı görünen hüküm fıkralarını ortadan kaldırmak ve onun gerçek anlamını meydana çıkarmak suretiyle yerine getirilmesini kolaylaştırmak ve böylece kararın gerçek anlamından başka türlü yorumlanmasının ve anlamının değiştirilmesinin önüne geçilmesini sağlamaktır¹³⁰¹. Açıklama ile idari yargı yerlerince verilen kararların doğru anlaşılıp, doğru uygulanmaları ve kararın sonucunu değiştirmeyecek nitelikte olan maddi hataların, itiraz ya da temyiz başvurusuna gerek kalmaksızın düzeltilmeleri de amaçlanmaktadır¹³⁰².

Kararın açıklanması ancak ve ancak ilgili kararı veren mahkemeden¹³⁰³ dilekçe ile başvurmak suretiyle istenebilmektedir. Talepte bulunabilecek kişiler

¹³⁰⁰ Hüküm kısmı açık ve anlaşılır olmakla birlikte gerekçeler arasında çelişkiler var ise bu durum açıklama istemeye neden teşkil etmez. Bkz. Özbacı, **Vergi Davaları**, s.445-446.

¹³⁰¹ Danıştay 5. D'nin 23.2.2005 tarih ve E. 2003/6533 K. 2005/1064 sayılı kararı(Çevrimiçi), <http://www.danistay.gov.tr/>, 10.11.2011. Kararın devamında, "Açıklama yolu ile daha önce verilen bir kararın değiştirilmesi mümkün bulunmamasına rağmen; açıklama veya aykırılığın giderilmesi isteği üzerine, idari yargı merciince daha önceki hüküm değiştirilmiş veya her ne suretle olursa olsun, yeni bir hüküm verilmiş ise, bu kararın nihai bir karar niteliğinde olduğunu ve söz konusu karara karşı yapılacak temyiz başvurusu üzerine işin esasına girilebileceği..." açıklığa kavuşturulmuştur. Ancak kural olarak idare ve vergi mahkemelerince verilen kararların açıklanması isteminin reddine ilişkin kararlar, nihai karar niteliğinde olmadıkları için tek başlarına temyize konu edilememektedirler. Bkz. Danıştay 5. D'nin19/04/1990 tarih ve E. 1990/907, K. 1990/898 sayılı kararı(Çevrimiçi), <http://www.danistay.gov.tr/>, 10.11.2011.

¹³⁰² Danıştay 7.D'nin 12.10.2005 tarih ve E. 2004/3158, K. 2005/2429 sayılı kararı(Çevrimiçi), <http://www.danistay.gov.tr/>, 10.11.2011.

¹³⁰³ Konuya ilişkin karar için bkz. Danıştay 9. D'nin 27.09.1990 tarih ve E. 1990/2476, K. 1990/3023(Çevrimiçi), <http://www.danistay.gov.tr/>, 10.11.2011.

sadece taraflardır¹³⁰⁴. Bu durumda ilgili mahkeme inceleme yaparak esası değiştirmeyecek nitelikte açıklamalar yapmaktadır. Ayrıca açıklama kararın yerine getirilmesi aşamasına kadar istenebilmektedir. Daha açık bir ifadeyle hükmün infazına kadar açıklama talebinde bulunmak mümkündür¹³⁰⁵.

İYUK, md. 30'da düzenlenmiş olan “Yanlışlıkların Düzeltilmesi” müessesesi, iki tarafın adı ve soyadı ile sıfatı ve iddiaları sonucuna ilişkin yanlışlıklar ile hüküm fıkrasındaki hesap yanlışlıklarının¹³⁰⁶ yine aynı mahkemeden alınacak ve ilamının altına yazılacak bir karar ile düzeltilmesini içermektedir.

Yanlışlıkların düzeltilmesi, ancak maddede açıkça belirtilmiş sebeplerden kaynaklı olması durumunda yapılabilmektedir. Bu sebepler dışındaki hallerde örneğin yargılama giderlerine ilişkin hüküm fıkrasında yer alan yanlışlıkların¹³⁰⁷ veya gerekçenin¹³⁰⁸ düzeltmeye konu edilmesi olanaklı değildir.

Yanlışlıkların düzeltilmesinde açıklamadaki yer alan usuller aynen geçerli olmakla birlikte açıklamadaki durumun aksine, yanlışlıkların düzeltilmesini talep etme konusunda bir süre sınırlaması bulunmamaktadır¹³⁰⁹.

¹³⁰⁴ Katılanın açıklama talebinde bulunamayacağına dair bkz. Danıştay 6. D'nin 27.5.1983 tarih ve E. 1982/3772, K. 1982/4692 2577 sayılı kararı(Çevrimiçi), <http://www.danistay.gov.tr/>, 10.11.2011. Kanunun gönderme yaptığı HMK'nın 57. maddesi uyarınca ise davaya katılanın tarafla birlikte hareket edeceği kurala bağlanmıştır. Bu itibarla katılan talepte bulunamayacaktır.

¹³⁰⁵ Özbalcı, **Vergi Davaları**, s. 447.

¹³⁰⁶ “Vergi Mahkemesi kararının hüküm fıkrasında 148.500 lira yerine 184.500 lira yazılmak suretiyle yapılan maddi hatanın düzeltilmesinin kararı veren mahkemeden istenmesi gerekmektedir”.Bkz. Danıştay 3. D'nin 16.4.1987 tarih ve E. 1986/1925 K. 1987/1059(Çevrimiçi), <http://www.danistay.gov.tr/>, 10.11.2011.

¹³⁰⁷ Danıştay 11. D'nin 15.4.2008 tarih ve E. 2007/11485 K. 2008/3945 sayılı kararı(Çevrimiçi), <http://www.danistay.gov.tr/>, 10.11.2011.

¹³⁰⁸ Danıştay 12. D'nin 9.5.1997 tarih ve E. 1995/9011, K. 1997/977 sayılı kararı(Çevrimiçi), <http://www.danistay.gov.tr/>, 10.11.2011.

¹³⁰⁹ Danıştay 7. D'nin 22.10.1992 tarih ve E. 1989/2744 K. 1992/5273 sayılı kararına göre “Mahkeme kararının kesinleşmesi maddi hatanın düzeltilmesine engel olmadığı gibi, kararın yerine getirilmesiyle sınırlı olmaksızın her zaman yanlışlığın düzeltilmesi istenebileceğinden bu durum süreyi kesen ya da durduran bir sebep teşkil etmemektedir”.(Çevrimiçi), <http://www.danistay.gov.tr/>, 10.11.2011.

İdari yargılama usulünde yer alan bu iki müessese genel hatlarıyla bu özelliklere sahiptir. Açıklama ve yanlışlıkların düzeltilmesinin istenebileceği hallerde, VUK'ta yer alan düzeltme yoluna da başvurulabileceği akla gelse de düzeltme bir idari başvuru yolu olduğundanbu mümkün olmamaktadır. Çünkü İYUK, md. 29 ve 30'da yer alan müesseseler, yargısal faaliyet sonucunda verilen kararlarda esasa etkili olmayan yanlışlıkların veya açıklamaya muhtaç olan kısımların yine hükmü veren makamca düzeltilmesini veya açıklanmasını düzenlemektedir. Başka bir deyişle VUK çerçevesinde meydana gelen hatalar idare tarafından düzeltilmekte iken; İYUK çerçevesinde meydana gelen yukarıdaki durumlarda yargının vermiş olduğu karar, yine aynı yargı makamlarınca düzeltmeye konu edilmektedir.

3. VERGİ MAHKEMESİ KARARLARINA KARŞI BAŞVURU YOLLARI

Yargı makamlarınca verilen nihai kararların kimi hallerde bir üst yargı mercii tarafından kimi hallerde de kararı veren makam tarafından denetime tabi tutulması söz konusu olabilmektedir. Kesinleşmemiş yargı kararlarına karşı itiraz, temyiz ve karar düzeltme olmak üzere olağan kanun yolları; kesinleşmiş yargı kararlarına karşı ise kanun yararına bozma ve yargılamanın yenilenmesi olmak üzere olağanüstü yargı yolları mevcuttur.

Vergi mahkemesi kararlarına karşı, konusu itibariyle tek hakimin verdiği kararlara karşı Bölge İdare Mahkemesinde itiraz kanun yoluna, kurul halinde verilen kararlarda ise Danıştayda temyiz kanun yoluna başvurulabilmektedir(İYUK, md. 45-46 vd.).

Danıştay Dava Daireleri ve İdari veya Vergi Dava Daireleri Kurullarının temyiz üzerine verdikleri kararlar ile Bölge İdare Mahkemelerinin itiraz üzerine verdikleri kararlara ilişkin bir defaya mahsus olmak üzere kararın tebliğ tarihini

izleyen on beş gün içinde taraflarca; kararın esasına etkisi olan iddia ve itirazların, kararda karşılanmamış olması, kararda birbirine aykırı hükümler bulunması, kararın usul ve kanuna aykırı bulunması veya hükmün esasını etkileyen belgelerde hile ve sahtekarlığın ortaya çıkmış olması hallerinde kararın düzeltilmesi istenebilmektedir(İYUK, md. 54).

Danıştay ile bölge idare, idare ve vergi mahkemelerinden verilen kararlar hakkında, İYUK, md. 53'te sayılan sebepler dolayısıyla yargılamanın yenilenmesi yoluna müracaat edilebilmektedir. Yargılamanın yenilenmesine ilişkin kararı esas kararı vermiş olan mahkemenin vermesi zorunluluk taşımaktadır(İYUK, md. 53).

SONUÇ

İdari yönetimde asıl olan, uyuşmazlık ve çatışmaların çeşitli yollarla önlenmesine çalışmaktır. Bunun mümkün olmaması durumunda yapılması gereken şey bu tür sorunların kolayca çözülmesini olanaklı kılacak bir vasat hazırlamaktır. Bu anlamda hukuki uyuşmazlıkları ve çatışmaları çözümlmek için formel idari mekanizmalar düzenlenmiştir. Zira *“barış yolları yargı yollarına, yargı yolları savaş yollarına tercih edilmelidir”*. İşte vergisel işlemler dahil olmak üzere kişilerin, hukuka aykırı idari işlem vücuda getirmiş olan idari mercilere karşı yapacakları başvurular ile idareyi uyarabilmeleri ve bu tasarrufların hukuk kurallarına tevkifini sağlayabilmeleri olanaklıdır.

Tüm idari işlemlerde olduğu gibi vergisel işlemlerde de hata yapılmaması temel amaçtır. Bununla birlikte sürekli dikkat gösterilse ve bu anlamda enerji sarfedilse de hataların yapılması mümkün ve kaçınılmazdır. Bir hatanın varlığı halinde ödenmesi gereken vergilerin yapısı ve miktarı olması gerekenden farklı bir sonuca evrilir. Bu durumda eksik veya fazla vergi almak veya istemek suretiyle mükellef veya ceza sorumlusunun hukuki güvenliği etkilenmiş olur. Bu sebeple *“vergi hataları kolaylıkla ve her zaman düzeltilebilir”* prensibi çerçevesinde yapılan hataların ıslah edilmesi zaruridir. Böylece barışçıl yollar çerçevesinde işlemlerin hukuk kurallarına tevkifi sağlanabilir. Bu konuda mer’i mevzuat hükümleri içinde kullanılan temel idari başvuru aygıtı *“düzeltme”* müessesesidir.

Düzeltilme işlemi, bir idari işlemin içeriğine ve doğuracağı sonuçlara dokunulmaksızın, yanlış hükümlerinin yerine doğrularını geçmişe ve geleceğe yönelik ortaya koyma ameliyesidir. Bununla birlikte idarenin düzeltme yönündeki tasarrufu, temel remzini geçmişe yönelik bir onarım hareketi olarak ortaya koyar. Zira vergilendirmede herhangi bir sorunun olmaması halinde ne geçmişe dönük düzeltme hareketinden ne de örneğin bir olağanüstü tarhiyat denemesinden söz edilebilir. Vergilendirme işleminin sıhhatli olması, onu dokunulmaz kılar.

VUK'ta yer alan hataların hepsi verginin tahakkuku aşamasında yapılmamaktadır. Dolayısıyla hatalı işlemler sonucunda eksik ya da fazla istenen veya alınan vergilerin, vergilendirme sürecinin tamamına şamil olacak şekilde tetkik edilerek düzeltme bloğunda yer alan hükümlere ıslahı idari süreç içinde mümkün olmalıdır.

Hata hallerine ilişkin maddelerin uygulamasında, vergi idaresi ve vergi yargısı, hatanın genel tanımında yer alan “*haksız yere fazla veya eksik vergi istenmesi veya alınması*” ibaresini ikinci plana iterek, hatalı vergilendirmeyi sadece VUK'un 117 ve 118. maddelerinde belirlenmiş hallere mahsus, dar ve formalist bakış açısıyla kabul etmiş durumdadır. Vergi hatasına ilişkin idare ve yargı tarafından benimsenen bu hakim görüş, uygulamada hata hükümlerinin, haksız vergilendirmeyi önlemek şeklinde yüklendiği işlevi tam olarak yerine getirememesine neden olmaktadır. Dolayısıyla bu kısır döngünün kırılması gerekmektedir.

Hesap ve vergilendirme hataları şeklinde yapılan ve tüm hataları kavramada sorunlu olan VUK'un 116. maddesindeki hata tanımı ile ilgili soru işaretlerinin ve sorunların ortadan kaldırılmasına matuf olacak şekilde yeni bir düzenlemenin yapılması mümkündür. Bu çerçevede vergi hataları, haksız yere vergilendirme fazla veya eksik vergilendirme şeklinde kabul ve tasnif edilebilir. Ayrıca VUK'un 116. maddesinin sadece haksız yere fazla veya eksik istenmesi halini değil istenmemesi veya alınmaması gerekirken istenen veya alınan vergileri de kapsayacak şekilde daha kapsayıcı üslupla düzenlenmesinde yarar bulunmaktadır.

Mükellef aleyhine yeni bir tarh işlemi yaratmayan ancak onun daha sonraki vergisel yükümlülüklerini etkileme gücü olan vergi inceleme raporlarının; usulsüz ve yapılan değerlendirmelerin hatalı olduğuna inanan mükelleflerin, dava açma olanaklarına paralel şekilde, müstakbel hatalara yol açacak sakatlıkların bulunduğu iddiasıyla, düzeltme başvurusuna konu edilmeleri mümkün olabilmelidir.

Vergi hatalarının açık ve mutlaklığı matematiksel bir kesinliği ifade etmemektedir. Uygulamada hata halleri ile hukuki uyumsuzluk hallerinin ayırt edilmesinde kesin formüller bulunmamaktadır. Örneğin bir konuda farklı karar ve görüşlerin farklı dava dairelerine ait olması, aynı dairede kararların, oyçokluğu ile verilmesi gibi durumlar açıklık ve mutlaklığı gölgelemektedir. Buna rağmen, vergi idaresi bazı hallerde düzeltme hükümleri çerçevesinde hareket etmek ve tartışmalı hale gelen nihai kararı uygulamak zorunda kalmaktadır. Bu durum yeknesak bir uygulamanın sağlanması olanaksızlaşmaktadır. Açıklık ve mutlaklık kavramının yeniden tanımlanmasında yarar bulunmaktadır.

Bir yargı kararı ile hata hali olarak kabul edilen bir durumun bu konuda bir yasal düzenleme olmadıkça daha sonra öğeleri tamamen aynı olan unsurlar bakımından da hata olarak kabul edilip düzeltme işlemlerinin yapılması hakkaniyete uygun olacaktır.

İçtihadı birleştirme kararı ile geçmiş döneme yönelik bir belirlemede bulunulur ise İBK'ya kadar açık ve mutlak olmayan durum, İBK'dan sonra artık açık ve mutlak hale gelmiş olmaktadır. Dolayısıyla esasında istenmesi veya alınması mümkün olmadığı halde istenen veya alınan tutarlar için İBK'dan sonra zamanaşımı süresi içinde ve düzeltme hükümleri çerçevesinde terkin veya iade talebinde bulunmak adalet ve hakkaniyetin gereğidir.

Düzeltilme işleminin yapılabilmesi için kusur araştırmasının yapılmasına gerek yoktur. Bu noktada düzeltme yolunun, taraflara kusur izafe etmeksizin hatanın düzeltilerek doğru vergilendirmenin gerçekleştirilmesini hedefleyen idari bir başvuru yolu olarak kabulü gerekir.

Kamu idarelerinin e-devlet, e-beyanname uygulamaları ve vergi idaresinin otomasyon programı çerçevesinde görevlerini yerine getirmesinin, bazı hataların gerçekleşmesini önemli oranda minimize ettiği kabul edilmelidir. Zira veri tabanlı

çağdaş vergi sistemine geçiş hem vergi idareleri arasında eşgüdümü sağlamış hem de otomasyon sistemi bazı hataların ortaya çıkmasını engeller duruma gelmiştir.

VUK'un 375. maddesinde kesilen cezaların vergi aslına dayanan ceza olup olmadığına yönelik bir belirleme bulunmamaktadır. Dolayısıyla vergi aslına bağlı olmayan cezalarda da yapılan hataların düzeltme kapsamında ele alınması gereklidir.

Defter ve belgelerde yapılan hatalar vergi matrahının haksız yere eksik veya fazla gösterilmesine sebep olmaktadır. Dolayısıyla defter ve belgelerin kanunda matrahta hataya sebebiyet veren vergilendirme belgelerinden sayılıp bu belgelerdeki hataların düzeltilmesi mümkün olmalıdır.

Mükellef tarafından tereddüt edilen konularda idareden özelge istenmesi konuları düzeltme açısından tartışmalı hale getirmemektedir. Bu gibi durumlarda hatayı ortaya çıkaran asıl şey alınan özelgeye göre hareket edilmiş olmasına rağmen idarenin ceza kesmesi ve gecikme faizi istemesidir. Bu bakımdan düzeltme işleminin yapılması kabul edilmelidir.

İkmalen tarhiyat ile düzeltme yoluyla tarhiyatın farkları ortaya konulmalıdır. İkmalen tarhiyat, sadece matrah veya matrah kısmından dolayı ortaya çıkan vergi farkı için kullanılabilen bir usul iken düzeltme yoluyla tarhiyat kanunda yer alan ve ikmalen tarhiyata göre daha geniş bir alanı kapsayan vergi hataları çerçevesinde verginin haksız yere fazla veya eksik istenmesi veya alınması ile ilgilidir. Ayrıca açık ve mutlak hata bulunan işlemler açısından yapılan düzeltme işleminde ilave tarhiyat bir inceleme raporuna veya takdir komisyonuna dayanmamakta, düzeltme fişi ile yapılmakta iken ikmalen tarhiyat, çoğu zaman inceleme raporu veya takdir komisyonu kararına dayanmakta ve tarhiyatta düzeltme fişi kullanılmamaktadır.

İYUK'ta öngörülen idari başvuru yollarının düzeltme konusunda uygulanıp uygulanamayacağı belirsizdir. Ayrıca düzeltme yolu özel kanunlarda öngörülmüş olan tüketilmesi zorunlu bir idari çözüm yoluda değildir. Bu açıdan hata konusunda

kamu denetçiliği kurumuna başvuruda bulunulup bulunulamayacağına yönelik Kanunda açık düzenlemelerin yapılması gerekmektedir.

Hataların giderilmesi konusunda vergi idaresinin kişilerin karşısında değil de yanında olup hatanın nedenini araştırması mükelleflerin takdir edecekleri bir davranıştır. Bu tutum mükelleflerin, vergisel ödevleri tam ve eksiksiz yerine getirme konusundaki inancını arttırmaya katkı sağlayarak önce vergi etiğinin oluşmasına sonra pekişmesine katkı sağlayacaktır.

Yargı kararına göre yapılan işlemlerde her zaman maddi, açık ve mutlak hatalar bulunabileceğinden bunların mahkeme kararına uygun olup olmadığına dikkat edilmeli, yargı kararına göre yapılan işlemlerde hata söz konusu olursa hem yargı yolu hem de düzeltme yolu işletilebilir olmalıdır.

VUK'un 125. maddesinde yer alan, “...yargı kararları kesinleşmiş olsa bile evvelki maddelerde yazılı usul dairesinde düzeltilebilir.” ifadesinin, sadece kesinleşen değil, henüz kesinleşmeyen ve devam etmekte olan davalar için de düzeltme yolunu açık tutan bir hüküm olduğunu kabul etmek gerekmektedir. Ayrıca VUK'un 125. maddesinin son cümlesinde belirtilen “*hata ile ilgili yargının karar vermemiş olması gerekir*” şartlı ifadesinden hata ile ilgili kararın kesinleşmiş yargı kararı olması gerektiğini belirlemek gerekmektedir.

VUK'un 125. maddesine göre davadan feragat sonucu kesinleşen ancak içinde vergi hatası bulunan durumlarda işlemin hata ve düzeltme yoluna başvurularak uyuşmazlık konusu yapılması ve ıslahı mümkün olmalıdır.

VUK'un ek 7. maddesinin dördüncü fıkrasına göre uzlaşmanın olumsuz sonuçlanması halinde, dava açma süresinin bitmiş veya 15 günden az kalmış olması durumunda bu süre tutanağın tebliği tarihinden itibaren 15 gün olarak uzamaktadır. Bu konuda düzeltme ile ilgili bir açıklık bulunmasa da uzlaşmanın reddi üzerine

uzayan ek dava açma süreleri içinde yapılacak düzeltme başvurusunun, dava açma süresi içinde yapılan düzeltme başvurusu olarak kabul edilmesi gerekmektedir.

Bazı hata hallerinin mahiyeti(mükellefin şahsında hata, mükellefiyette hata, mevzuda hata, vergilendirme veya muafiyet döneminde hata gibi) uzlaşma kurumunun mahiyeti ile bağdaşmamaktadır. Zira bu türden hatalarda uzlaşma kurumunun mantığı içinde yer alan ve tarafların üzerinde anlaşacakları veya pazarlık konusu edebilecekleri bir vergi veya ceza bulunmamaktadır. O sebeple uzlaşmaya başvuru dayanakları arasında vergi hatalarının gösterilmesi yerinde değildir. Ayrıca hata üzerinden uzlaşmak suretiyle olması gereken tutardan daha farklı ve daha az bir vergi yükü belirlemek açık olarak verginin yasallığına ve eşitlik ilkesine aykırıdır.

Uzlaşma tutanaklarının kesin olduğu ve bu tutanaklar üzerine dava açılmayacağı ve hiçbir mercie şikayette bulunamayacağı hususu, hatalı işlemler sonucunda mükelleflerden kanuna dayanmayan bir vergi alınamaz anlayışıyla çelişmektedir. Dolayısıyla VUK'un 125. maddesinde yer alan hüküm esas alınarak, uzlaşılan vergilendirme işleminde hata bulunduğu saptanması halinde düzeltme yolunun işletilebilmesi mümkün olmalıdır.

Uzlaşmaya dair tutanak düzenlendikten sonra bu işlemin vergi hatası sebebiyle geri alınması halinde, vergi dairesi tarafından, mükellefin ilk tarh üzerine var olan dava hakkını canlandırmak adına, hatalardan arındırılmış yeni bir tarhiyat yapılmalı ve bu tarhiyat mükellefe bir ihbarname ile duyurulmalıdır. Bunun üzerine mükellef isterse bu yeni ihbarnameye karşı dava açabilmeli, isterse uzlaşma yoluna isterse gene hatanın düzeltilmiş olmadığı kanısında ise düzeltme yoluna başvurabilmelidir.

Uzlaşma tutanağında maddi hata yapılması durumunda bu hataların uzlaşma tutanağının yenilenmesi ile birlikte düzeltilmesi mümkün olmalıdır. Çünkü düzeltme işleminde maksat ödenmesi gereken doğru vergileri saptamaktır. Uzlaşmaya varılması halinde ödenmesi gereken tutar değil, esasında üzerinde anlaşılan tutar

ortaya çıkmakta, hata da bu tutarda yapılmaktadır. Dolayısıyla yapılan hataların düzeltme hükümlerine göre değil uzlaşmanın yenilenmesi şeklinde düzeltilmesi icap etmektedir.

Ödeme emri aşamasında yapılacak düzeltme başvurusu, ödeme emri belgesindeki hatalara değil, ödeme emrine dayanak olan işlemlerdeki hatalara ilişkindir. Dolayısıyla bu başvurunun, dava açma süresinden sonra yapılmış düzeltme başvurusu olarak kabul edilmesi gerekmektedir. Bu durumda sürecin tahsil aşamasına geldiği, dolayısıyla önceki işlemlerin mevcut bulunan işlemi ve aşamasını sakatlamayacağı hususu, hata durumunda dikkate alınmamalıdır.

Tarhiyat işlemlerinde hukuki sakatlık bulunmamakla birlikte ödeme emrinde hata yapılması halinde(borçlu olunan tutarın yanlış gösterilmesi(vergi miktarında hata), borcun ödenmiş olmasına rağmen ödeme emrinin gönderilmesi(verginin mükerrer olması), yanlış kişiye ödeme emri gönderilmesi(mükellefin şahsında hata) gibi) tek çözüm yolunun, ödeme emrine karşı yargı yolunun kabul edilmesi, usul ekonomisine ve idari çözüm yollarının düzenlenme amacına uygun değildir. Hata üzerinden vergi alınmaması esastır ve bu ilke açık haksızlıklar karşısında belli bir blokajla karşı karşıya bırakılmamalıdır. Bu bakımdan ödeme emri belgesinde vergi hatasının yapılması halinde düzeltme yoluna başvuru kabul edilmelidir.

Vergilendirme için gerekli olan vergiyi doğuran olayın, daha sonra tamamen veya kısmen ortadan kalkması-kaldırılması halinde verginin konusu kalmayacağından, bu durumlarda yapılan tarhiyatın hata sebebiyle hukuken sakat tarhiyat olarak kabul edilmesi ve düzeltme işleminin yapılması gerekmektedir.

Mükelleflerin iptal edilen düzenleme dolayısıyla, örneğin fazladan ödediği vergilerin iade edilmemesi, iptal kararı ile ortadan kaldırılmış bir düzenlemenin hukuki ve fiili sonuçlarını yürürlükte bırakmak, iptal davasının amacına ve davacının iptal davası ile korunmak istenen hukukuna aykırılık taşımaktadır. O sebeple

düzeltilme konusuna giren haller açısından düzeltilme işleminin yapılması hakkın ilgisine iadesi açısından benimsenmesi gereken uygulama olacaktır.

Düzeltilme yolunun, beyannamenin dokunulmazlığına getirilmiş istisnai bir düzenleme olduğu kabul edilmelidir. Ayrıca mükelleflerin yaptıkları hataların düzeltilmesi için düzeltilme beyannamesi vermeleri de kabul edilmiştir. Düzeltilme beyannamesi vermek suretiyle yapılmış olan düzeltilme başvurusunu, hataların düzeltilmesinde sadece beyannameye dayalı tarhiyatlara ve beyannameye yapılan hatalara münhasır “*mükellef eliyle gerçekleşen*” özel bir başvuru ve çözüm yolu olarak kabul etmek gerekmektedir.

Beyannameye hata bulunması halinde hata ile ilgili yargı tarafından karar verilmediği sürece istenirse doğrudan yargı yoluna istenirse önce düzeltilme yoluna ve reddi durumunda da yargı yoluna başvurmak mümkün olmalıdır. Bu sebeple VUK’un md.378/2. fıkrasını, beyannameye vergi hatasının bulunduğu durumlarda doğrudan yargı yoluna başvuru yapılabileceğini kabul eden yasal bir düzenleme olarak düşünmek ve kabul etmek yerinde olacaktır.

Gümrük kanunu çerçevesinde tahakkuk eden vergiler ile ilgili bir uyuşmazlığın ortaya çıkması halinde bu kanunun 242. maddesinde yer alan hükümler esas alınmalıdır. Buna göre mükelleflerin, istenen vergi, kesilen ceza veya diğer işlemler için onbeş gün içinde yetkili idari mercilere başvuruda bulunma imkanına sahiptirler. Burada uyuşmazlığın giderilmesi için benimsenen idari çözüm yolunun zorunlu bir yol değil, mükellefin tercihine bırakılmış bir yol olduğu kabul edilmelidir.

Damga vergisinde vergiyi doğuran olayın gerçekleşmiş olmasına rağmen örneğin sair şekillerde ödenmiş olsa bile imzadan önce kağıt konusu işleminden vazgeçilmiş olması, işlemin tekemmülünün mükellef iradesi dışında ortadan kaldırılmış olması gibi hallerde vergiye tabi işlem tekemmül etmiş olmayacağından

alınmış olan tutarların düzeltme hükümleri çerçevesinde iade edilmesi gerekmektedir.

Hukuken yok sayılan bir işlem nedeniyle düzenlenen kağıdın damga vergisi uygulamasında, vergilendirilecek bir kağıt olarak kabulünden söz etmek imkanı bulunmamaktadır. Dolayısıyla bu gibi durumlarda vergiyi doğuran olay meydana gelmediğinden vergilendirme yapılması sözkonusu olmamaktadır. Bu durumda varsa ödenmiş vergilerin, vergiyi doğuran olayın gerçekleşmemiş olması sebebiyle düzeltme hükümleri çerçevesinde iade edilmesi yerinde olacaktır.

Bir hakkın kullanılması onu kullanana yarar sağlamıyorsa onun varlığından söz edilemez. O sebeple nasıl ki uygulamada kanunların iptal kararından önce uyuşmazlık yaratıldığından bahisle, somut norm denetimi sonrasında verilen iptal kararlarının görülmekte olan davalara etkisi kabul edilmektedir, bu etkinin düzeltme yoluna başvurmak suretiyle en azından idari uyuşmazlık başlatmış kişilere de uygulanması kabul edilmelidir. Bu bağlamda bu durumda olan mükelleflerin iptal kararının mükellef lehine yaratacağı nimetlerin hissedarı olmaları sağlanmalıdır.

Anayasa Mahkemesinin iptal kararından itibaren tahsil edilmemiş vergilerin henüz vergilendirme süreci tamamlanmadığı için talep edilemez olması gerekmektedir. Zira iptal kararı ile birlikte o vergi dayanağını yitirmektedir. İdare, mahkeme kararı üzerine işlemin icrasından vazgeçerek anayasaya aykırı hale gelen verginin terkinine resen karar vermeli ve tahsilinden vazgeçmelidir. Buna rağmen terkin işleminin yerine getirilmemesi durumunda mükelleflerin konuda hata çerçevesinde düzeltme başvurusunda bulunması mümkün olmalı ve bu başvuru ile iptal kararı sonrası ortaya çıkan hukuki sakatlık giderilmelidir.

Tahsil edilmekle idari işlem serencamı sona eren vergilendirme işleminde alınan vergilerin, Anayasa Mahkemesinin iptal kararından sonra düzeltme başvurusu üzerine iade edilmesi de mümkün olmalıdır. Anayasa Mahkemesinin verdiği iptal kararının geçmişe yürütülememesi hakkı buna bağlı olan mükelleflerin muhtemel

kazanımlarının dolaylı şekilde gasp edilmesine yol açmaktadır. Bu noktada iptal kararı ile birlikte daha önce alınmış tutarların aslında vergi olmadığı, hukuka aykırı tahsil edilmiş olduğu ortaya çıkmaktadır. İptal kararı ile birlikte geçmişe etkili şekilde hakkın onarılması, anayasayı en üstün norm olarak kabul eden hukuk devletinin temel görevlerinden biridir.

Anayasa Mahkemesi tarafından iptal kararı verilmesinden sonra fakat bu kararın yürürlüğe girmesinden önce yapılan işlemlerin konuda hata hükümleri çerçevesinde mütalaa edilmesi mümkün olmalıdır. Mükellefin bu aşamada yapılan işlemlere karşı doğrudan yargı yoluna başvuruda bulunması halinde bu işlemin iptalini sağlayabilmesi kabul ediliyor iken öncelikle yargısal çözüm yolunu değil idari çözüm yolunu tercih etmesi sebebiyle bazı haklardan mahrum bırakılması adalet ve hakkaniyete uygun olmayacaktır.

VUK'un 120 ve 121. maddelerinde eksik alınan verginin düzeltme fişiyle isteneceği belirtilmekle birlikte düzeltilen verginin ihbarname ile isteneceğine ilişkin hüküm bulunmamaktadır. Bu noktada kanunda bir boşluk bulunmaktadır. Bu boşluğun yapılacak düzenlemede uygulamada olduğu gibi *“düzeltme fişi ile birlikte ihbarnamenin de düzenlenip tebliği gerekir”* şeklinde doldurulması mümkündür.

GİB'in talimatı üzerine veya düzeltme talebinin kabulü üzerine düzeltme yapmaya yetkili vergi dairesince yapılan düzeltme işlemleri bir idari işlem hüviyetindedir. Bu süreçte lehe ya da aleyhe düzeltme işleminin yapılmış olmasının önemi yoktur. Vergilendirme işleminde yer alan vergi hatasını onarma konusunda doğru işlemlerin yapılmaması durumunda bu işleme karşı da düzeltme başvurusunda bulunabilmek mümkün olmalıdır.

VUK, düzeltme yolu ile tarhiyat dışında diğer olağanüstü tarhiyatlar için ödeme zamanını özel olarak belirlemiştir. Düzeltme sonucu yapılan tarhiyatın ödeme süresi ve süreci kanunda belirlenmediğinden bu konuda 6183 sayılı Kanuna bakmak

gerekmektedir. 6183 sayılı Kanununun 37. maddesi çerçevesinde Maliye Bakanlığınca belirtilen usulde yapılacak tebliğden itibaren bir ay içinde ödenmesi gerekmektedir.

Mükellefin beyanname vermeden önce özelge istemesi ve beyannamesini özelgeye uygun vermesi durumunda idarenin yanlış görüş verdiğinden hareketle resen aleyhe düzeltme işleminin yapılması mümkün değildir. Çünkü bu halde ortada açık ve mutlak bir durumun varlığından söz etmek güçtür. Dolayısıyla idare aleyhine ortaya çıkan bu durumda idarenin yapabileceği şey, olağanüstü tarhiyat çerçevesinde işlem yapmak olmalıdır.

Resen aleyhe yapılan düzeltme işlemlerine karşı uzlaşma yolunun açık tutulması ihtimalinin, uzlaşma kurumuna getirilen genel eleştiri sebepleri çerçevesinde değerlendirilmesi gerekmektedir. Zira düzeltme sonucu yapılan tarhiyat olması gereken tarhiyattır. Bu açıdan resen aleyhe yapılan düzeltme işlemine karşı uzlaşma yoluna başvuru hem verginin yasallığı ilkesine hem de eşitlik ilkesine aykırılık gösterecektir.

Düzeltilme başvurusunda bulunulmadan önce hata niteliğinin belirlenmesi zorunlu olmamalıdır. Mükellefin herhangi bir hataya tevafuk etmemesine rağmen düzeltme talep etmesi halinde de idarenin talebi değerlendirmesi ve hata halini saptaması durumunda düzeltme işlemini yapması gerekmektedir. Çünkü yargıdaki resen araştırma ilkesine benzer hassasiyetin vergilendirme işlemlerinde ve özellikle hata halleri için aranması, hedefinde gerçek ve doğru tutarlar üzerinden vergi almak olan idare için de geçerli anlayıştır.

Mükellefin düzeltme başvurusunu sadece kendi lehine olan durumlar için yapacağı düşünülemez. Resen düzeltmenin lehe veya aleyhe yapılabilmesinde olduğu gibi mükellef talebi üzerine yapılacak düzeltmelerin de bu şekilde olması mümkündür. Buradan hareketle mükellefin kendi lehine yapılmış hataların düzeltilmesi için de idareye başvuruda bulunabilmesi kabul edilmelidir.

Vergi ziyai cezasının da mükellefe kesildiği durumlarda ceza muhatabının düzeltme başvurusunda bulunabileceği konusunda ihtilaf bulunmamaktadır. Vergi aslına bağlı olan cezalarda ise, ceza muhatabının mükelleften farklı bir kişi olması durumunda da ceza muhataplarının-sorumlularının başvuruda bulunabilmeleri mümkün olmalıdır.

Kanuni mükellef yerine ekonomik ve iktisadi bir tabire yaslanan, kanuni mükellefle alışveriş temelinde oluşan bağ dışında bağı olmayan vergi yüklenicisinin düzeltme başvurusunda bulunma hakkı olmamalıdır. Mevzuat açısından olması gereken budur. Ancak bu kişilerin yapacakları başvurunun bir ihbar olarak görülüp, idarenin harekete geçirilmesi mümkündür.

Vergi sorumlularının düzeltme talebinde bulunma hakkının, her olay özelinde ve her olayın niteliğine göre değerlendirilmesi ve ona göre karar verilmesi gerekmektedir. Bu çerçevede idare lehine yapılan hatalı vergilendirme işleminin akabinde haksız yere eksik veya fazla vergi istenen veya alınan kişi kim oluyor ve nihai anlamda kimin malvarlığı etkileniyor ise onun düzeltme başvurusunda bulunabilme hakkının olduğu kabul edilmelidir. Ancak dikkat edilmesi gerekir ki, haksız yere fazla veya eksik vergi istenmesi veya alınması durumunun kişiler nezdinde saptanması aşamasında, zarar gören malvarlığını tayinde, sadece hatalı vergilendirme işleminin tesis edildiği andaki mameleki pozisyonlar dikkate alınmamalıdır. Bu durumda yapılan hatalı işlemin olası etkileri çerçevesinde, haksız yere fazla veya eksik vergi istenmesi veya alınması halinin etkileyebileceği malvarlığının ve bunların maliklerinin de dikkate alınması ve nihai planda ortaya çıkan sonuca göre hareket edilmesi gerekmektedir

Vekillerin düzeltme başvurusunda bulunabilmesi konusunda VUK'ta hüküm bulunmamaktadır. Bu noktada Borçlar Kanununda iradi temsile ilişkin hükümlerin kabul edilip uygulanması uygun olacaktır. Ayrıca vekilin uzlaşmaya başvurabilme hakkı(Uzlaşma Yönetmeliği md. 7) dikkate alındığında, yargı yoluna müracaatı engellemeyen düzeltme başvurusunda da bulunabilmesi kabul edilmelidir.

Tasfiye veya iflas süreci tamamlandıktan sonra hukuki hükmünü kaybeden kuruluşların işlemlerinde tasfiye veya iflas sürecinden önce yapılmış hataların saptanması durumunda düzeltme başvurularının veya yargısal başvuruların nasıl ve kimler tarafından yapılabileceği belirsizdir. Şirketlerin tür değiştirmeleri durumunda yeni oluşturulan yapı içinde görev yapan kanuni temsilcilerin hatalara karşı başvuru hakkı bulunmaktadır. Ancak burada kurumların hükmi şahsiyeti son bulmaktadır. Bu sebeple hatanın yapıldığı dönemde görev yapan kanuni temsilcilerin düzeltme başvurusunda bulunabilme hakkı kabul edilmelidir.

Hakkında gaiplik emareleri gözüken mükellefler nezdinde gerçekleşen vergilendirme işlemlerinde bir hatanın olması durumunda, kanuni temsilcinin olmadığı hallerde kayyım olarak atanan kişinin düzeltme veya şikayet başvurusunda bulunabilmesi ve yargı yoluna gidebilmesi kabul edilmelidir.

Gaipliğe karar verilen hallerde bu karar ölüm tehlikesinin gerçekleştiği veya son haberin alındığı günden başlayarak geçmişe etkili şekilde hüküm doğurmaktadır. Bu gerekçeyle örneğin kişi hakkında son alınan tarihten itibaren gaiplik kararı verilinceye kadar yapılan vergilendirme işlemlerinin vergilendirme hatası çerçevesinde düzeltmeye konu edilebilmesi mümkün değildir.

Esasında VUK'ta sadece vergi dairelerine düzeltme başvurusunda bulunulabileceği yazmaktadır. Kanun yer yönünden yetkili daireyi belirlememektedir. Düzeltme konusunda yer yönünden yetkili daire, mükellefin bağlı olduğu yer vergi dairesidir. Ayrıca yanlış daireye yapılan başvurularda ne yapılacağı belirsizdir. Bu konuda 3071 sayılı Dilekçe Hakkının Kullanılmasına Dair Kanunun "*gönderilen makamda hata*" kenar başlığına sahip 5. maddesinde düzenlenen "*Dilekçe, konusuyla ilgili olmayan bir idari makama verilmesi durumunda, bu makam tarafından yetkili idari makama gönderilir ve ayrıca dilekçe sahibine de bilgi verilir.*" hükmünün kıyasen dikkate alınması mümkün olmalıdır.

Düzeltilme talep edilen mercide hata yapılmış olmasına rağmen şikayet yoluyla GİB'e yapılmış bir başvuru sözkonusu ise ve bu başvuruya GİB red cevabı vermiş ise artık idarenin nihai görüşü ortaya çıktığından dava açma hakkının olduğu kabul edilmelidir.

Düzeltilme yetkisi sadece vergi dairesi uhdesindedir. Mükellefin yapabileceği tek şey kanunun tanıdığı olanaklar çerçevesinde düzeltilme sürecini başlatma ve bu süreci takip etmektir. Bunun dışında hatalı işlemlere karşı bu yönde verilmiş VDDK kararına rağmen düzeltilme işlemlerinin yapılması anlamında bir girişimde veya tasarrufta bulunma(kendisinin mahsup işlemini yapmasında olduğu gibi) imkanı bulunmamaktadır.

Düzeltilme talebindeki esaslı olmayan noksanlıkların düzeltilme talebine etkisi yoktur. Düzeltilmesi gereken işlemin dilekçe metninden anlaşılması yeterlidir. Düzeltilme başvurusunun sözlü olup olamayacağı belirsizdir. Her ne kadar VUK'un 122. maddesinde "*yazı ile isteyebilirler*" ifadesi yer alsada bu ifade geniş şekilde yorumlanmalı ve sözlü başvurular vergi idaresi personeli tarafından kayıt altına alınarak düzeltilme başvurusu kabul edilmelidir.

Mükellefin bağlı olduğu vergi dairesinin değişmesi durumunda mükellefin, bağlı olunan eski vergi dairesi ile hukuki bağlar kopmuş olmaktadır. Dolayısıyla geçmişte yapılmış vergilendirme işlemlerinde bir hatanın olması durumunda düzeltilme başvurusunun yeni vergi dairesine yapılması, düzeltilme işleminin de yeni vergi dairesince yapılması gerekmektedir.

Düzeltilme işlemi sonrasında iade edilecek bir tutar varsa mükellefin, düzeltilme fişinin tebliğ tarihinden başlayarak bir yıl içinde parasını geri almak üzere idareye başvurması gerekmektedir. Ancak burada iade ile ilgili bir talebin beklenmesi günümüzde çok pratik ve akla uygun değildir. O sebeple iade edilmesi gereken tutarın varlığı evrak üzerinden veya VEDOP sisteminden anlaşılmış ise düzeltilme

fişinin düzenlenmesinden sonra bu tutarların mükellefin hesabına talep olmaksızın yatırılması uygun olacaktır.

Nasıl ki alınan özelgeye uygun hareket edilmesi durumunda mükelleften gecikme faizi alınmaması gerektiğini öngörmektedir, aynı şekilde hatalı vergilendirme işlemini idarenin yaptığı durumlarda, idarenin denetim anlamında gerekli özeni göstermediği durumlarda veya idarenin mükellef tarafından yapılan açık ve mutlak vergi hatasını saptayıp mükellefi uyarmaması(vergi gibi çok spesifik, çok katmanlı bir alanda idareden bunu beklemek mükellefler için hak görülmelidir) gibi durumlarda mükelleften gecikme faizinin alınmaması anlayışı kabul edilmelidir.

Gecikme faizine ancak resen, ikmalen veya idarece tarhiyatlarda hükmedilebileceği hüküm altına alındığından kıyas yoluyla ve verginin yasallığı ilkesine aykırı şekilde bu tarhiyatlar dışındaki diğer tarhiyat ve işlemler için gecikme faizine hükmedilemeyeceği kabul edilmelidir. Bu noktada gecikme faizini düzenleyen VUK, md. 112/3'ün deyimisel yorumu ile yetinilmesi, bu çerçevede "*faiz gelirden mahrum kalınan sürenin yaptırımıdır*" mantığıyla hareket edip hakkaniyet faktörünün idare lehine ileri sürülememesi yerinde olacaktır.

VUK, md. 112/4'e göre fazla veya yersiz tahsilatın mükelleften kaynaklanması halinde gecikme faizi, mükellefin düzeltmeye dair müracaat tarihinden itibaren; diğer hallerde verginin tahsil tarihinden itibaren başlatılmaktadır. Buna katılmak olanaklı değildir. Mükellefin kusuru ile de olsa her durumda gecikme faizinin hesabında başlangıç tarihi olarak haksız tahsilatın yapıldığı tarih esas alınmalı ve mükellefin mağduriyeti sınırlı şekilde değil, tamamen giderilmelidir.

Ayrıca VUK, md. 112/4 mükellefin kusurlu olduğu durum dışındaki diğer durumlarda faizin hesabında haksız tahsilatın gerçekleştiği tarih dikkate alınır denmektedir. Yani resen düzeltme yapılan her durumda faizin hesabında mahrum kalınan ilk gün başlangıç olarak kabul edilmektedir. Bunun dışında bir belirleme yapılmamaktadır. Oysa bu durumlarda düzeltmenin mükellefin başvurusu üzerine

yapılması halinde gecikme faizinin hesabında başvuru tarihi dikkate alınmaktadır. Bu eşitsizliğin giderilmesi gerekmektedir.

İdare lehine hükmolunacak faiz türü ve oranı ile mükellef lehine hükmolunacak faiz türü ve oranı arasında paralel düzen bulunmamaktadır. Zira idare lehine hükmolunacak gecikme faizi oranı gecikme zammı oranına bağlı iken mükellef lehine hükmolunacak gecikme faizi tecil faizi oranına bağlanmıştır. Gecikme faizi oranının tecil faizi oranından yüksek olduğu düşünüldüğünde adalet duygusunu zedeleyici bu durumun yeni bir düzenlemeye konu edilmesi gerektiği açıktır.

VUK'un md.112/4. fıkrasında düzeltme fişinin mükellefe tebliğ edildiği tarihe kadar geçen süre için hesaplanacağı ve mükellefe red ve iade olunacağı belirlenmiştir. Burada mükellefin iade talep etmesine rağmen idarenin iadeyi yapmaması durumunda mükellefin uğradığı kaybın telafi edilmesine ve iadenin nihai olarak yapılması gereken tarihin belirlenmesine yönelik düzenlemenin yapılması zaruridir.

Yargı kararı ile yapılacak iadelerde gecikme faizinin uygulanıp uygulanamayacağı mevzuu belirsizdir. Bu konuda mevzuatta düzenleme bulunmamaktadır. Danıştay son dönemde, 3095 sayılı Kanun çerçevesinde yasal faize hükmedilmesi eğilimindedir. Mükellef lehine hükmedilecek gecikme faizi konusunda, kanunları yorumlayarak zorlama şekilde faiz kararı vermek yerine tüm tereddütleri ve haksızlıkları telafi edici bir yasal düzenlemenin yapılmasında yarar bulunmaktadır.

Düzeltilme başvurusunda bulunmak için öngörölmüş sürenin uzun olduğunda şüphe yoktur. Bu sürenin bu şekilde tayini tarh zamanaşımı süresi içinde idare tarafından işlem yapılabilmesi anlayışına dayanmaktadır. Ancak mükellef ve idarenin yaptıkları işlemlerde veya başvurularda daha dikkatli olabilmeleri açısından tarh

zamanaşımı süresinin ve buna paralel şekilde düzeltme başvuru süresinin kısa tutulması faydalı olacaktır.

VUK'un 126. maddesi düzeltme zamanaşımı konusunda VUK'un 114. maddesinde yer alan tarh zamanaşımı süresini bir bütün olarak esas almaktadır. Bu sebeple, tarh zamanaşımı sürelerini durdurucu unsurların varlığı durumunda bunların sürenin hesabında dikkate alınması gerekmektedir. Yani vergi dairesince matrah takdiri için takdir komisyonuna başvurulması durumunda ve mücbir sebebe yol açan vakaların geçerli olduğu süre müddetince duran tarh zamanaşımı süresi kadar düzeltme zamanaşımı süresinin de uzadığı kabul edilmelidir.

Esasında vergi cezalarındaki hatalar konusunda VUK'un 375. maddesi VUK'un 116-126. maddelerine atıf yapmaktadır. Atıf yaptığı maddelerden biri de zamanaşımı sürelerinin belirlenmesi ve hesabıdır. Bu bakımdan vergi cezalarındaki zamanaşımı sürelerinin hesabında VUK'un 374. maddesinde yer alan sürelerin değil VUK'un 114. maddesinde yer alan sürelerin dikkate alınması gerektiği tartışmaya açıktır. Vergi cezalarında düzeltme konusunda ceza kesme zamanaşımı sürelerinin kabulüne yönelik açık bir düzenleme yapılması yerinde olacaktır.

VUK'un 126. maddesinde belirtildiği üzere üç özel durumun varlığı halinde düzeltme başvuru süresinin *“bir yıldan az olamayacağı”* kabul edilmiştir. Kanun koyucu bu durumlarda başvuruda bulunacaklara asgari bir başvuru süresi buyurmakla birlikte sürenin üst sınırı konusunda bir belirleme yapmamaktadır. Kanun koyucunun amacı üst sınırı belli olmayan süre vermek değildir. O sebeple bu hükmün yeniden yazılmasında yarar bulunmaktadır.

Düzeltilme işleminin yapılabilmesi için düzeltme sürecinin zamanaşımı süresi içinde tamamlanmış olması değil zamanaşımı süresi içinde düzeltme başvurusunun yapılmış olması yeterli olmalıdır. Bu çerçevede zamanaşımı süresi içinde yapılacak düzeltme başvurusunun düzeltme zamanaşımı süresini ortadan kaldırdığı kabul

edilmeli ve mükellefe kanunun düzeltme süreci ile ilgili öngörmüş olduğu tüm idari ve yargısal haklar bağımsız şekilde tanınmalıdır.

Özellikle mükellef aleyhine cereyan etmiş açık ve mutlak hata hallerinin varlığı durumunda, düzeltmenin süre hududundan muaf tutulması bazı durumlarda hakkaniyete uygun düşecektir.

VUK'ta düzeltme başvuru süreci ile ilgili temel hususlar hakkında kapsamlı bilgiler yer almamaktadır. Başka bir deyişle VUK'un 116-126. maddelerinde özellikle, başvuru ve bekleme süreleri ve dava açma süresi içinde yapılan düzeltme başvurusunun dava açma süresine etkisine ilişkin özel bir düzenleme bulunmamaktadır. İşte bu konular düzeltmenin sisli alanlarındandır. O nedenle VUK'a bu konulara ilişkin açık hükümlerin konulması zorunludur.

Vergi hataları için öngörülen özel çözüm yolu hariç hukuki sakatlık mahiyetine sahip mevcut bir vergisel işlemin kaldırılması, geri alınması, değiştirilmesi veya yeni bir işlem yapılması için İYUK, md. 11 hükümlerinin uygulanması olanaklı olmalıdır. Bu çerçevede İYUK, md. 11'in, VUK, md.116 ve devamında yer alan hükümlerin tamamlayıcısı niteliğinde olduğu kabul edilmelidir.

Mükelleflerin, aleyhine yapılacak olağanüstü tarhiyatlara, resen aleyhe düzeltmeye bağlı çıkarılan ihbarnamelere veya hata sebebiyle beyannamesine karşı doğrudan dava açabildiğinin kabulü durumlarında bu beyannamelere karşı; üst makama değil işlemi yapan makama düzeltme başvurusunda bulunmaları gerekmektedir. Çünkü VUK düzeltme konusunda yetkiyi vergi dairesi müdürüne ve vergi dairesi başkanına vermektedir.

Vergi hataları konusunda müstakil çözüm yolu düzeltme yoludur. Ancak hatalı vergilendirme işlemine karşı dava açma süresi içinde düzeltme yolunun tercih edilmesi durumunda yapılan başvurunun dava açma sürelerine etkisi VUK'ta düzenlenmiş olmadığından İYUK, md. 11 uyarınca dava açma süresinin durduğu

kabul edilmelidir. Dava açma süresi içinde yapılacak düzeltme başvurularının dava açma süresini durdurmadığının kabulü halinde durumunda mükelleflerin ya haklarından vazgeçmesi ya da tüm idari ve yargısal başvuru haklarını aynı anda kullanmaları gerekecektir. Böyle bir yaklaşımın idari çözüm yollarının pratikliği ve ucuzluğu denklemi ile izah edilmesi güçtür.

Dava açma süresi içinde düzeltme yoluna başvurmakla birlikte aynı zamanda yargı yoluna başvurulması, hem yürütmenin durdurulmasının sağlanması hem de hukuki uyuşmazlığın söz konusu olduğu durumlarda muhtemel hak kayıplarının önlenmesi açısından mükelleflerin yararına olacaktır.

Mükelleflerin dava açma haklarını kaybetmemeleri açısından teorik bir çözüm yolu olarak düzeltme ile birlikte uzlaşmaya başvurunun da göz önünde bulundurulması mümkündür. Bu ihtimalde düzeltme talebi reddedilse ve uzlaşma görüşmeleri de olumsuz sonuçlansa dahi uzlaşma hükümleri çerçevesinde her konuda işin esasının gördürebileceği dava açma hakkı korunmuş olacaktır.

Mükelleflerin dava açma süresi içinde yaptıkları düzeltme başvurusunun reddi üzerine, kalan dava açma süresi içinde açılan davada, sadece hata hallerinin değil diğer hukuki uyuşmazlıkların da görülmesi kabul edilmelidir. Dava açma süresi içinde yapılan düzeltme başvurularının dava açma sürelerini durdurucu etkisinin kabulünde başka bir murad olmasa gerektir. Bu bakımdan yapılan başvuruların niteliği belirlenirken, mükellefi hak kaybına uğratacak dar bir yorumun benimsenmesi yerine mükellefin haklarını kuşatacak bir yaklaşım hem ideal politığe hem de hakkaniyet havzasına uygun düşecektir.

VDDK'nın aksi yöndeki düşüncesine rağmen dava açma süresi içinde yapılan düzeltme başvurusunun dava açma sürelerini durdurduğu kabul edildiğinde o vergiye yönelik tahakkukun da ertelendiğinin kabulü gerekir. Tahakkukun gerçekleşmemesi ödeme emrinin düzenlenip gönderilmesini de önler. Buna rağmen ödeme emrinin gönderilmesi ve tahsilatın yapılması, tahakkuk etmemiş verginin istenmiş veya

alınmış olduğunu ortaya çıkaracağından ödeme emrini ve yapılan tahsilatı sakatlamış olur.

Düzeltilme müessesinin temel ihtiyaç duyduğu şeylerden biri, idare için cevaplandırma süresinin hududunu belirlemektir. Nasıl ki mükelleflerin idari başvurularda bulunabilmesi için öngörölmüş süreler bulunmaktadır. İdarenin de bu başvurulara karşı cevap verme sürelerini belirleyen hükümler bulunmak zorundadır. Ancak bu konuda VUK'ta düzenleme bulunmamaktadır. Bu konuda bir yasal dayanak bulmanın zorunluluğu tartışmasızdır. O sebeple genel kanun niteliği taşıyan İYUK'un, 10. maddesinde yer alan temel süre hükümlerinin düzeltme başvuruları için de kabul edilmesi mümkündür.

Esas ve anayasal olan şey, kişilerin yetkili mercilere başvurma hakkı ve idarenin de gecikmeksizin bu başvurunun sonuçlarını ilgili kişilere yazılı olarak bildirmesi mecburiyettir. 1982 Anayasasının 74. maddesinde yer alan hükümde de ilgililerin kamu otoritelerine yaptıkları başvurunun sonuçlarının gecikmeksizin ve yazılı şekilde verilmesi gerektiği düzenlenmiştir. Bu açıdan dolayı olarak idarenin cevap vermeme yetkisini de düzenleyen İYUK'un 10. maddesinin bu yönüyle anayasaya aykırılık taşıdığı kabul edilmelidir.

İlgiliye yargı yolunu açmak amacıyla öngörölmüş olan varsayımsal durum ve idarenin susma konusunda ısrarına karşılık mükellefe karşı hamle hakkı veren hukuki bir kabul olarak zımni red süresi, telafisi güç ve imkansız zararların ortaya çıkmasına neden olabilecek kadar günümüz koşulları açısından uzundur. E-devletin varlığı ve etkinliğinden söz edilen bir dönemde, çağdaş ve etkili yönetim anlayışına göre reorganize edilmesi gereken kamu mali yönetiminin genellikle zımni red imkanını kullanmayı tercih etmesi sorunlu bir tutumdur. Bilgi ve teknoloji çağında idareden istenen cevabın gelmemesi idare ve personelinin hala mükellefe yeterince değer vermediğinin, onu tam kavrayamadığının bir göstergesidir. Bunun önlenmesi adına idarenin cevap vermediği durumlar, idare aleyhine bir hizmet kusuru olarak kabul edilmeli ve ihmali olan sorumlular cezalandırılmalıdır.

Genel görüşün aksine dava açma süresi geçtikten sonra yapılan düzeltme başvurusunun reddinden sonra mükelleflerin seçimlik haklara sahip olduğu kabul edilmelidir. Zira VUK'un lafzına göre şikayet yoluna başvuru, zorunlu bir idari başvuru usulü olarak öngörülmemiştir. Aksine “...şikayet yolu ile Maliye Bakanlığına müracaat edebilirler.” ifadesi ile bu başvurunun, mükellefin ihtiyarına bırakılmış bir idari başvuru yolu olduğu kabul edilmiştir. Bu sebeple mükelleflerin, dava açma süresi geçtikten sonra yapılan düzeltme talebinin reddi işlemine karşı, isterlerse şikayet yoluna isterlerse yargı yoluna başvuruda bulunabilmeleri olanaklı olmalıdır.

Dava açma süresi geçtikten sonra yapılan idari başvuruların doğrudan veya zımni red çerçevesinde reddine karar verilmeden dava açılması durumunda, mahkemenin davayı reddetmemesi, 60 günlük süre içinde cevabın verilip verilmediğini beklemesi; bu süre içinde olumsuz cevap verilirse veya zımni red koşulları oluşursa davayı esastan görmeye başlaması gerekmektedir. Bu bağlamda mahkeme, 60 günlük bekleme süresi içinde idarece verilen cevap olumlu olursa davanın konusuz kaldığına hükmetmeli; olumsuz olursa yargılamanın devamına karar vermelidir.

Mükelleflerin yapacağı düzeltme başvurusu üzerine 60 günlük cevap süresi, düzeltme başvurularının kayda girdiği tarihten itibaren hesaplanmalıdır. Başvuru dilekçelerinin postayla gönderilmesi halinde ise cevap süresi, dilekçenin taahhütlü olarak postaya verildiği tarihten değil, gene başvuru dilekçesinin kayda girdiği tarihten itibaren başlamalıdır.

İYUK, md. 10 çerçevesinde idarenin kesin cevabını bekleme durumunda mükelleflerin dava açmak için 6 ay beklemek gerektiğine yönelik yaklaşımın kabulü olanaklı değildir. Kanuna göre mükellefin idarenin kesin cevabını bekleme süresi en fazla 6 aydır. Dolayısıyla mükelleflere, 6 aylık sürenin dolmasından önce de idarenin cevabını beklemekten vazgeçerek yargı yoluna başvurma hakkı tanınmalıdır.

Davalı idarenin “*kabul*”e bağlı olarak yapılması gerekeni yapmış olmakla birlikte kabul beyanını mahkemeye sunmamış olması durumunda, kabul beyanı sunulmamış olsa bile kabulün fiilen gerekleştini kabul etmek gerekir. Ancak davalı idarenin, davayı kabul ettiğini mükellefe bildirmiş olmakla birlikte bu kabule bağlı olarak yerine getirmesi gereken şeyleri yapmamış olması durumunda(örneğin iadesi gereken tutarın fiilen iadesi) mahkeme nezdinde kabul taahhüdünde bulunulmamış olması, mükellef lehine hak doğurmayacaktır.

Mükelleflerin dava açma süresi içinde yargı yoluna başvurmakla birlikte düzeltme yoluna da başvurusu durumunda, yargı kararından önce düzeltme başvurusu olumlu neticelenirse burada da mahkemenin, vergi hatası ile ilgili uyuşmazlığın sona ermesine dayanarak davanın konusuz kaldığına ve karar verilmesine yer olmadığına hükmetmesi gerekmektedir. Düzeltme başvurusu sonuçlanmadan önce yargının hata hakkında olumlu ya da olumsuz karar vermesi durumunda ne dava açmakla birlikte yapılan düzeltme başvurusundan ne de yeni bir düzeltme başvurusundan himaye ummak olanaklıdır.

Bir vergilendirme işlemine karşı, dava açma süresinin son gününün çalışmaya ara verme dönemine denk gelmesi olağandır. Bu durumda dava açma süresi uzamaktadır. İşte vergilendirme işlemine karşı uzayan dava açma süresi içinde yapılacak düzeltme başvurusunun, dava açma süresi içinde yapılan başvuru olarak düşünülmesi ve bu başvurunun dava açma süresini durdurması kabul edilmelidir.

Dava açma süresi içinde yapılan düzeltme başvurusunun reddi durumunda mükellef kalan sürede yargı yoluna gitmelidir. Mükellefin, kalan dava açma süresi geçtikten sonra dava açması durumunda, mahkeme bu davayı süreden reddetmelidir. Bu aşamada süre red kararının düzeltme başvurusunun reddine karşı değil, ilk işleme karşı açılan davanın süreden reddi olarak düşünülmesi gerekmektedir. Mükellefin bu aşamadan sonra doğrudan şikayet yoluna başvurabilmesi veya yeni bir idari

başvuruda bulunabilmesi ve bunun reddi durumunda bu karara karşı isterse dava açabilmesi, isterse şikayet yoluna başvurabilmesi olanaklı olmalıdır.

Dava açma süresi içinde yapılan düzeltme başvurusundan sonra idarenin vereceği cevap beklenmeden dava açılabilmesi mümkün olmalıdır. İdareye başvuru hakkı İYUK'un 11. maddesi kapsamında, nezdinde işlem tesis edilen kişiye kanunun bahsettiği bir haktır ve tanınan bu hakkın kullanılması, başvuru yapan kişiye idarenin cevabını beklemek gibi bir yükümlülük getirmemektedir. Kişinin kendi başvurusu ile kendi dava açma hakkını kısıtlamış olması gibi bir durum düşünölemeyeceğinden, idarenin cevabı beklenmeden açılacak davalarda açılan davanın süresinde açılan dava olarak kabul edilmesi gerekmektedir.

Mükelleflerin dava açma süresi geçtikten sonra idari başvuru yoluna başvurmadan dava açması durumunda dilekçenin görevli idare merciine gönderilmesine karar verilmesi ile yetinilmelidir. Ayrıca davanın reddine de karar verilmiş olmasında mevzuata uyarlık bulunmamaktadır.

Dava açma süresi geçtikten sonra düzeltme başvurusunda bulunmak yürütme işlemlerini durdurmamaktadır. Bu durumda kural olarak idarenin tahsil aşamasına kadar gelip ödeme emri göndermesi, bu arada mükellefin de dava açma süresi geçtikten sonra yaptığı düzeltme başvurusunun reddi mümkündür. Bu ihtimalde bu idari işlemlere karşı açılacak davaların sonucunda iki farklı kararın ortaya çıkması ihtimali bulunmaktadır. Burada hatanın varlığını kabul eden mahkeme olursa, o mahkemenin kararı esas alınarak hareket edilmesi uygun olacaktır. İşte bu sorunun bir ölçüde ortadan kaldırılabilmesi açısından yapılan düzeltme başvurularının uzlaşma başvurularında olduğu gibi yürütme işlemlerini kendiliğinden durdurması veya idareye bu yönde karar alabilme yetkisinin verilmesi kabul edilmelidir.

Dava açma süresinden sonra yapılan düzeltme başvurularında idari merci tecavüzü için ilk ve temel şart olan usule aykırı olarak, dava açma süresinden sonra idari davaya konu olacak bir işlem tesisi için yeni bir idari başvuruda

bulunmaktadır. Bu başvuru kaybedilen dava hakkını yeniden ihya edebilmek için yapılması zorunlu olan yeni bir başvurudur. Bu açıdan dava açma süresinden sonra doğrudan yargı yoluna gidilmesi halinde, açılan davanın idari merci tecavüzü çerçevesinde değil kesin ve yürütülmesi zorunlu işlem yokluğu çerçevesinde ve İYUK, md.15/1-b'e dayanarak reddi gerekmektedir.

4001 sayılı Kanun ile İYUK'un 11. maddesinde yapılan değişiklik, hangi sürede şikayet yoluna gidilebileceği sorununu çözmüştür. Artık düzeltme başvurusu reddedilen kişilerin İYUK, md. 11 gereğince üst makama başvurmaları mümkündür. Buna göre dava açma süresi geçtikten sonra yapılan düzeltme başvurusunun reddi yolundaki işleme karşı 30 gün içinde vergi mahkemesinde dava açılabileceğinden, üst makama başvuru mahiyetinde görülebilecek şikayet yoluna da -her ne kadar GİB üst makam sıfatının tüm özelliklerini haiz olmasa da- bu süre içerisinde gidilebilmesi kabul edilmelidir. Bu durumda, düzeltme talebinin reddi üzerine işlemeye başlamış olan dava açma süresi durmalı, şikayet başvurusunun reddi durumunda da kalan sürede yargı yoluna başvurulabilmek mümkün olmalıdır.

Mükellefin düzeltme talebinin reddinden sonra şikayet yolunu tercih etmesi durumunda bu başvuruya, zımni reddin sonra fakat dava açma süresi dolmadan, doğrudan red cevabının geldiği durumlarda kalan dava açma süresinin hesabında doğrudan red cevabının mükellefe tebliğ edildiği tarihin dikkate alınması daha yerinde olacaktır. Buna göre idarenin doğrudan red cevabı verdiği durumlarda, henüz dava açılmamış ise kalan dava açma süresinin red cevabının tebliğ tarihinden itibaren hesaplanması gerekmektedir.

İçinde hata barındıran idari işleme karşı dava açma süresi içinde yargı yoluna başvuru yürütme işlemlerini kendiliğinden durdurmaktadır. Dolayısıyla mükellef açısından henüz meydana gelen bir zarardan veya malvarlığında meydana gelmiş bir eksilmeden söz etmek olanaklı olmadığından davanın niteliği kuşkusuz iptal davasıdır. Hatalı vergilendirme işlemine karşı dava açma süresi içinde yapılan

düzeltilme başvurusu dava açma süresini durdurduğundan başvurunun reddi üzerine kalan sürede açılan davanın türü de iptal davası olmalıdır.

Dava süresinden sonra yapılan düzeltilme başvurusunun veya şikayet başvurusunun reddi durumunda red kararının iptali dava konusu edilmektedir. Burada ana uyuşmazlık konusu işlem değil, idarenin ilk red işlemi dava konusu yapılmaktadır. Bu çerçevede açılan davanın türü iptal davasıdır.

Düzeltilme başvurusunda bulunmuş olmak yürütme işlemlerini durdurmamaktadır. Bu bağlamda düzeltilme süreci tamamlanmadan tahsil işlemleri yapılmış olsa da açılan davanın türü yine iptal davasıdır. Bu durumda verilen karar, idarenin vergiyi tahsil etmiş olması ihtimali için, iade yükümlülüğünü de beraberinde getirmektedir.

Düzeltilme talebinin reddi üzerine açılan davada konunun hata kapsamı içinde bulunmaması halinde; bir diğer deyişle hukuka aykırılığın VUK'un 117 ve 118. maddelerinde düzenlenen hata türlerinden birisine girmemesi halinde yargı makamları, hukuki uyuşmazlık niteliği taşıyan bir konunun varlığına rağmen, düzeltilme başvurusunun reddi üzerine dava açıldığından bahisle, dosyayı tekemmül ettirdikten sonra konu itibarıyla red kararı vermelidir.

KAYNAKÇA

- Acinöroğlu, Serkan : “Vergi Davasının Hukuki Niteliği”, Atatürk Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Dergisi, 2009, C.23, S.3, ss.191-207.
- Akarsu Yapıcıoğlu, Gülgün / Koçak, Bülent : “Pişmanlıkla Beyan”, **Vergi Sorunları**, Ekim 2001, S. 157,ss.50-62.
- Akdoğan, Abdurrahman : **Kamu Maliyesi**, 12. Baskı, Gazi, Ankara, 2007.
- Akıllıoğlu, Tekin : “İdari Usul ve Kişisel Verilerin Korunması” (Çevrimiçi)Http://Www.İdare.Gen.Tr/Akillioglu-İdariusul.Htm, 13.5.2010.
- Akıncı, Müslüm : **İdari Yargıda Adil Yargılanma Hakkı**, Ankara, Turhan, 2008.
- Akıntürk, Turgut / Derya, Ateş Karaman : **Borçlar Hukuku**, Beta, 18. Baskı, 2012.
- Akkaya, Mustafa : “Vergi Hatalarının Yargısal Yolla Düzeltilmesinde Süre (İYUK, md. 10-11)”, **Yaklaşım**, Ocak 1994, S.13, ss.153-163.(Vergi Hataları)
- Akkaya, Mustafa : “Vergi Sorumlusunun Vergi Yargısı ve Vergi İdaresi Karşısındaki Konumu”, **AÜHFD**, 1997, C.46, S. 1-4, ss.185-208.(Vergi Sorumlusu)
- Akköy, İhsan : “Uzlaşma”, **Vergi Dünyası**, Kasım 1981.(Çevrimiçi), http://www.vergidunyasi.com.tr, 20.3.2010.
- Akkurt, M. Nedim : “Vergi Hatalarının Düzeltmesi ve Yargıya Geçiş”, **Mükellefin Dergisi**, Aralık 2002, S.120, ss.24-35.
- Akmaz, Kemal : “Cezalarda İndirim Müessesesi”, **E-Yaklaşım**, Kasım 2008, S. 191, ss. 555-564.
- Akmaz, Kemal / İşler, Habil : “Vergi ve Ceza Hatalarının İdari Aşamada Düzeltilmesi”, **E-Yaklaşım**, Nisan 2007.

- Aksoy, Şerafettin : “Türk Vergi Hukukunda Pişmanlık ve İslah Müessesesi”, **MAMK**, 33. Seri, 1989-1990.(Pişmanlık)
- Aksoy, Şerafettin : **Vergi Yargısı ve Türk Vergi Yargısı Sistemi**, 2. Baskı, Filiz, İstanbul, 1999.(Vergi Yargısı)
- Aksoyoğlu, Volkan : “Uzlaşma Sonrası Ortaya Çıkan Vergi Hataları Düzeltilebilir Mi?”, **Mali Pusula**, Kasım 2008, S. 47, ss. 84-91.
- Aktan, Hasan Basri : “İşletmelerde Mali Denetim”, **Vergi Dünyası**, S.149, Ocak 1994. (Çevrimiçi), <http://www.vergidunyasi.com.tr>, 2.4.2011.
- Akyılmaz, Bahtiyar : **İdare Hukuku**, Sayram, Konya, 2003.(İdare Hukuku)
- Akyılmaz, Bahtiyar : **İdari İşlemin Yapılış Usulü**, Yetkin, Ankara, 2000.(İdari İşlem)
- Akyol, M. Emin : “Fazla veya Yersiz Olarak Ödenen KDV’nin İadesine İlişkin Yeni Esaslar”, **Yaklaşım**, Mayıs 2012, S.233, ss. 62-66.
- Alan, Nuri : “İptal Davalarının Ön ve Esastan Kabul Şartları”, **DD**, Yıl 13, S. 50-51, 1983, ss. 22-50.
- Aliefendioğlu, Yılmaz : **Anayasa Yargısı ve Türk Anayasa Mahkemesi**, Yetkin, Ankara, 1996.(Anayasa Yargısı)
- Aliefendioğlu, Yılmaz : “Vergi Yargısı ve Sorunları”, **DD**, Yıl 9, S.32-33, 1980.(Vergi Yargısı)
- Aliefendioğlu, Yılmaz : “Vergide Uzlaşma”, **DD**, S.28-29, 1978, ss.3-17.(Uzlaşma)
- Aliefendioğlu, Yılmaz : **Türk Vergi Sisteminde Verginin Kaynakta Kesilmesi (Stopaj)**, Ankara, 1975.
- Alpaslan, Mustafa : “Vergi Dairesi Tarafından Mükellefe Tebliğ Edilen Düzeltme Fişinin Dava Konusu Yapılabilirliği”, **Maliye Postası**, Ağustos 2010, S. 719, ss. 128-130.

- Aral, Rüştü : “Danıştay’ın Tarihçesi, Kuruluş ve Görevleri”, **Danıştay Dergisi**, S. 3, 1971, ss. 36-58.
- Arıca, Mehmet Nadir : “Mükellef ve Vergi Sorumlularının Muhatap Olabilecekleri Vergi Hataları I”, **Maliye ve Sigorta Yorumları**, Eylül 2009, S. 535, ss. 61-67.(I)
- Arıca, Mehmet Nadir : “Mükellef ve Vergi Sorumlularının Muhatap Olabilecekleri Vergi Hataları II”, **Maliye ve Sigorta Yorumları**, Ekim 2009, S.536,ss.62-69.(II)
- Arıca, Mehmet Nadir : “Uzlaşma ve Dava Açma”, **Vergi Sorunları**, Haziran 1999, S. 129, ss. 7-15(Uzlaşma).
- Arıca, Mehmet Nadir : “Mükellef ve Vergi Sorumlularının Muhatap Olabilecekleri Vergi Hataları IX”, **Maliye ve Sigorta Yorumları**, Mayıs 2010, S.543.ss.96-101.(IX)
- Arıca, Mehmet Nadir : Mükellef ve Vergi Sorumlularının Muhatap Olabilecekleri Vergi Hataları V”, **Maliye ve Sigorta Yorumları**, Ocak 2010, S. 538, ss. 72-79. (V)
- Arıca, Mehmet Nadir “Mükellef ve Vergi Sorumlularının Muhatap Olabilecekleri Vergi Hataları VII”, **Maliye ve Sigorta Yorumları**, Mart 2010, S. 451, ss. 94-99. (VII)
- Arıca, Mehmet Nadir “Mükellef ve Vergi Sorumlularının Muhatap Olabilecekleri Vergi Hataları VI”, **Maliye ve Sigorta Yorumları**, Şubat 2010, S. 540.ss. 63-71.(VI)
- Arıca, Mehmet Nadir :“Mükellef ve Vergi Sorumlularının Muhatap Olabilecekleri Vergi Hataları IV”, **Maliye ve Sigorta Yorumları**, Aralık 2009, S. 538, ss. 70-77.(IV)
- Armağan, Servet : **Dilekçe Hakkı ve 1961 Anayasası**, İstanbul, 1972.
- Arslan, Mehmet : “Vergi Hukukunda Uzlaşma ve Sonuçları”, **Mükellefin Dergisi**, Temmuz 1997, S. 55, ss. 88-98.(Uzlaşma)
- Arslan, Mehmet : **Vergi Hukukunda Zamanaşımı**, Yaklaşım, Ankara, 2007.(Zamanaşımı)

- Artuk, M. Emin / Gökçen, Ahmet / Yenidünya, Caner : **Ceza Hukuku Genel Hükümler**, Yeniden Gözden Geçirilmiş 3. Bası, Turhan, Ankara, 2007.
- Atay, Ethem : “İptal Davasının Nitelikleri ve İptal Kararlarının Uygulanması”,**2007 Yılı İdari Yargı Sempozyumu**,(Çevrimiçi), <http://www.danistay.gov.tr>, 12.1.2011.
- Ateşli, D. Erkan : “Uzlaşma Hataları ve Çözüm Yolları”, **Yaklaşım**, S. 89, Mayıs 2000, ss. 173-179.
- Ayanoğlu, Taner : “Yargısal Korunma İşlevi Bakımından Tam Yargı Davasının Niteliği”, (Çevrimiçi) http://www.danistay.gov.tr/2yargisal_korunma_islevi.htm, 12.9.2010.
- Azer, Can : **Bilgi Edinme Hakkı**, Yetkin, Ankara, 2010.
- Azrak, A. Ülkü : “İdari Usulün Kodifikasyonuna İlişkin Sorunlar”, **T.C. Başbakanlık İdari Usul Kanunu Hazırlığı Uluslararası Sempozyumu Bildiriler**, Ankara, 1998, ss. 86-93.
- Azrak, A.Ülkü : “Anayasa Mahkemesinin İptal Kararlarının Geriye Yürümezliği”, **Anayasa Yargısı 1, Anayasa Mahkemesinin 22. Kuruluş Yıldönümü Nedeniyle Düzenlenen Sempozyumda Sunulan Bildiriler**, Ankara, Nisan 1984, ss. 151-168.(Anayasa Mahkemesi)
- Azrak, A.Ülkü : **Umumi İdari Usulün Teorik Esasları ve Çeşitli Hukuk Sistemlerinde Gelişimi**, Yayımlanmamış Doktora Tezi, İstanbul 1964.(Umumi İdari Usul)
- Azrak, A. Ülkü : “İptal Davalarının Objektif Niteliği Üzerine Düşünceler”, **Onar Armağanı**, İstanbul, 1977, ss.145-155.(İptal Davalarının Objektif Niteliği)

- Bahar, Cevdet Okan : “Genel Olarak Uzlaşma Müessesesi ve Tarh Zaman Aşımının Son Üç Ayında Uzlaşma” , **Vergi Dünyası**, Kasım 2002, S. 255, ss.161-175.
- Balta, Tahsin Bekir : **İdare Hukuku**, Ankara, 1972.
- Başar, Ömer : “İndirim, İade ve Düzeltme İşlemler”, **Vergi Sorunları**, Ağustos 2004, S.191, ss. 70-75.
- Başaran Yavaşlar, Funda : “Uzlaşma Uygulaması Hukuka Uygun mu?”, **Vergi Sorunları**, Şubat 2010, S. 257.ss.165-176.
- Başgil, Ali Fuat : “Vatandaşların Büyük Millet Meclisine Müracaat Hakkı”, **Ebul’ulaMardine Armağan**, İstanbul, 1944, ss.538-566.
- Başpınar, Recep : “Tam Yargı Davaları”, **Yüzyıl Boyunca Danıştay**, Ankara, 1968, ss. 481-511.
- Batun, Mehmet : “Tarhiyat Sonrası Uzlaşma I”, **Yaklaşım**, Temmuz 2010, S. 211, ss.110-122.
- Baykara, Bekir : “Uzlaşma Talebinde Bulunmak veya Uzlaşmak Haksız Olunduğunu Kabul Anlamına Gelmez”, **Teoride ve Pratik Yönleriyle Vergi ve Vergi Ceza Hukuku**, HUD, Ankara, 2008.
- Bayraklı, H. Hüseyin : **Vergi İcra Hukuku**, 2. Basım, Afyon, 2001.
- Bayraklı, H. Hüseyin : **Vergi Yargılama Hukuku**, Afyon, 1998.(Vergi Yargısı)
- Berk, Kahraman : “İdare Hukukuna ve İdari Yargıya İlişkin Değerlendirmeler I”, **İÜHFİM**, C.LXV, 2007, ss.35-48.
- Berkin, Necmettin M. : **Medeni Usul Hukuku Esasları**, İstanbul, 1969.
- Bilge, Necip : “Anayasa Mahkemesi Kararlarının Geriye Yürümezliği Sorunu”, **Ankara Barosu Dergisi**, 1990/3, ss. 359-368.
- Bilgen, Pertev : **İdare Hukuku Derslerine Giriş**, Filiz, İstanbul, 1999.
- Bilici, Nurettin : **Vergi Hukuku**, Güncelleştirilmiş ve Geliştirilmiş 23. Bası, Seçkin, Ankara, 2010.(Vergi Hukuku)

- Bilici, Nurettin : **Feragat Müessesesinin Vergi Hukukundaki Yeri**, Prof. Dr. Mualla Öncel'e Armağan, Ankara, 2009, ss.349-358.(Feragat)
- Bozdağ, Ahmet : “Vergi Hatalarının Düzeltilmesi Sürecinde Özellikli Durumlar”, **Vergi Sorunları**, Mart 2008, S. 234.ss.192-201.
- Budak, Tamer : **Türk Vergi Hukukunda Anayasal Ölçüt; Mali Güç**, XII Levha, İstanbul, 2010.(Mali Güç)
- Budak, Yılmaz : “Uzlaşmanın Yozlaştırılması”, **Vergi Dünyası**, Haziran 2010, S. 346, ss.20-24.(Uzlaşma)
- Bulutoğlu, Kenan : **Türk Vergi Sistemi**, Değişik ve Genişletilmiş 5. Basılış, İstanbul, 1976.
- Can, İsmail : “Türkiye’de Vergi Denetimi Uygulaması ve Eleştirisi”, **Maliye Dergisi**, Eylül-Ekim 1981, S.53, ss. 63-88.
- Candan, Turgut : **Vergi Suçları ve Cezaları**, Güncelleştirilmiş 3. Baskı, Maliye ve Hukuk, Ankara, 2010. (Vergi Suçları ve Cezaları)
- Candan, Turgut : “Vergi Uyuşmazlıkları ve İdari Davalar”, **DD**, Yıl 14, S.54-55, 1984, ss.31-40.(Vergi Uyuşmazlıkları)
- Candan, Turgut : **Amme Alacaklarının Tahsili Usulü Hakkında Kanun**, 2. Bası, Maliye ve Hukuk, Ankara, 2011.(Amme Alacakları)
- Candan, Turgut : **Vergilendirme Yöntemleri ve Uzlaşma**, Genişletilmiş ve Güncelleştirilmiş 2. Baskı, Maliye ve Hukuk Yayınları, Ankara 2006.(Vergilendirme Yöntemleri ve Uzlaşma)
- Candan, Turgut : **İdari Yargılama Usulü Kanunu, Maliye ve Hukuk**, Ankara, 2005.(İYUK)

- Cansel, Erol : “Anayasa Mahkemesinin Verdiği İptal Kararından Doğan Kimi Sorunlar”, ss. 87–104 (Çevrimiçi) http://www.anayasa.gov.tr/files/pdf/anayasa_yargisi/anyarg9/cansel.pdf, 6.5.2010.
- Coşkun, Mahmut : **Açıklamalı İctihatlı Amme Alacaklarının Tahsili Usulü Hakkında Kanun**, Seçkin, Ankara, 2011.
- Çağan, Nami : **Vergilendirme Yetkisi**, İstanbul, Kazancı, 1982.
- Çakmak, Münci : “İdari Yargıda Davadan Feragat”, **AÜHFD**, S.53, 2004, ss.186-194.
- Çakmakçı, Ali : “Vergi Hatalarının Düzeltilmesine İlişkin Olarak İdare ve Yargı Safhasında Geçen Süreler”, **Maliye Postası**, Kasım 2008, ss.75-84.
- Çeçen, Anıl : **İnsan Hakları**, Genişletilmiş 3. Basım, Savaş, Ankara, 2000.
- Çelik, Binnur : **Kamu Alacaklarının Takip ve Tahsil Hukuku**, İş Bankası Kültür Yayınları, İstanbul, 2002.
- Çelikkol, Hüseyin : “İdari Yargıda Ehliyet ve Husumet”, **Adalet Dergisi**, Sayı: 3, 1985, ss. 749-770.
- Demirbaş, Timur : **Ceza Genel Hukuku**, Güncel 5. Baskı, Seçkin, Ankara, 2007.
- Demirci, Azmi : “Pişmanlık ve İslah Uygulamasında Yaşanan Sorunlar”, **Vergi Dünyası**, Mart 2009, S. 303, ss.11-19.
- Derbil, Süheyl : **İdare Hukuku**, C.I, 3. Bası, Ankara, 1950.
- Dikmen, Orhan M. : **Maliye Dersleri**, Birinci Kitap, İlaveli İkinci Baskı, İstanbul, 1964.
- Doğrusöz, Bumin : “İnceleme Raporlarının Dava Konusu Edilebilirliği”, **Yaklaşım**, Haziran 2010, S.210.(Çevrimiçi), <http://www.yaklasim.com/>, 2.4.2011.
- Doğrusöz Bumin, :”Ödeme Emrine Karşı Hukuki Yollar”, **Referans Gazetesi**, 31.8.2009.

- Doğrusöz, Bumin : “Mükellefi Korumak”, **Referans Gazetesi**, 13.4.2009.
- Donay, Süheyl : **Türk Ceza Kanunu Şerhi**, Beta, İstanbul, 2007.
- Döner, Ayhan : **Şeffaf Devlette Bilgi Edinme Hakkı**, XII Levha, İstanbul, 2010.
- Dönmez, Recai : **Vergi Hukuku**, Anadolu Üniversitesi Yayını, 4. Baskı, Eskişehir, 2006.
- Dönmez, Recai : “Pişmanlık ve Islah Kurumunun İşlerliğine Yönelik Kuramsal Tartışmalar ve Bu Kurumun Hukuki Niteliği”, **Vergi Dünyası**, Eylül 1994, S.157, ss.72-82.(Pişmanlık)
- Dönmez, Recai : “Yükümlü Hakları: Ortaya Çıkış Nedenleri ve Bir Kavramlaştırma Denemesi”, **Yaklaşım**, S.136, Nisan 2004, ss.53-58.
- Dumlu, Selahaddin : **Vergi Usul Kanunu Şerh ve İzahları**, Hak, İstanbul, 1957.
- Duran, Lütfi : “İdari İşlem Niteliğinde Yargı Kararıyla Vergi Davalarının Çözümü II”, **AİD**, C.21, S.1, Mart 1988, ss.63-77.(İdari İşlem)
- Duran, Lütfi : “İdari Müracaatlar ve Bunlar Karşısında İdarenin Sükutu Meselesi”, **İÜHFİM**, C.12, 1946, ss.130-199.(İdari Müracaatlar)
- Duran, Lütfi : “İdari Yargı Adlileşti”, **İHİD**, **Prof. Dr. Ragıp Sarıca**ya Armağan, Yıl 3, S.1-3, 1982, ss.53-83.
- Duran, Lütfi : **İdare Hukuku Ders Notları**, İstanbul, 1982.(İdare Hukuku)
- Dursun, Hasan : “Vergi Uyuşmazlıklarından Doğan Davaların Kuramsal Niteliğini Saptayabilmek”, **TBB Dergisi**, S.78, 2008, ss.272 vd.
- Dursun, Hasan : **Vergi Uyuşmazlıklarından Doğan Davalarda Feragat ve Kabul**, Adalet, Ankara, 2009.(Feragat)

- Edis, Seyfullah : **Türk - İsviçre Borçlar Hukuku Sistemine Göre Akdin Lüzumlu Vasıflarında Hata**, Ankara, 1973.
- Erdem, Tahir : “Hatalı Beyanın Sonuçları”, **Vergi Sorunları**, Ocak 2005, S.196, ss.115-154.(Hatalı Beyan)
- Erdem, Tahir : “Kaçakçılık Suçunda Pişmanlık”, **Vergi Sorunları**, Haziran 2004, S.189, ss.101-115.
- Erdem, Tahir : “Vergi Cezalarında Uzlaşma Mümkün Mü?”, **Vergi Sorunları**, Eylül 2005, S.204, ss.77-92.(Uzlaşma)
- Erdem, Tahir : “Hatanın Vergi Suçuna Etkileri”, **Lebib Yalkın**, Mart 2008, S.51, ss.341-255.
- Erem, Faruk : **Ön Mesele (Meselei Müsterihe) Olarak Anayasaya Aykırılık İddiası**, Ankara, 1962.
- Eren, Fikret : **Borçlar Hukuku Genel Hükümler**, 11. Baskı, Beta, İstanbul, 2009.
- Erginay, Akif : **Kamu Maliyesi**, 6.Bası, Ankara, 1977-1988.(Kamu Maliyesi)
- Erginay, Akif : **Vergi Hukuku**, Düzenlenmiş ve Gözden Geçirilmiş 16. Baskı, Savaş, Ankara 1998.(Vergi Hukuku)
- Erhürman, Tufan : “Ombudsman”, **Amme İdaresi Dergisi**, S.31, Eylül 1998, ss.87-102.
- Erkut, Celal : “İYUK Çerçevesinde İdari Dava Türleri ve Bazı Usuli Değişiklikler”, **İÜHFEM**, C. 51, S.1-4, 1985, ss.221-235.(İYUK)
- Erkut, Celal : **İdari İşlemin Kimliği**, Ankara, 1990.(İdari İşlemin Kimliği)
- Erkut, Celal : “İdari Yargıya Başvuru Haklarının Sınırı ve “İdari Dava”ların Kapsamı”, **2000 Yılında İdari Yargı Sempozyumu**, Ankara, 11-12 Mayıs 2000, ss.89-93.(İdari Yargıya Başvuru)

- Ermenek, İbrahim : **Medeni Usul Hukukunda Davayı Kabul**, Adalet, Ankara 2009.
- Eroğlu, Hamza : **İdare Hukuku**, Genişletilmiş ve Gözden Geçirilmiş Beşinci Bası, Ankara, 1985.
- Eryılmaz, Bilal : **Kamu Yönetimi**, İstanbul, 2000.
- Esen, Ahmet : “Vergi Mahkemeleri İle Yargılama Usulü”, **Vergi Dünyası**, S.17, Ocak 1983.(evrimii), <http://www.vergidunyasi.com.tr>, 2.9.2010.
- Feyzioğlu, Bedii Necmettin : “Mükellefiyet Doğurucu Vakıa”, **AÜSBFD**, C.VII, 1952, S. 1-4, ss. 52-89.
- Gerçek, Adnan : “ağdaş Eğilimler erevesinde Türkiye’de Vergi İdaresinin Modernizasyonuna Yönelik alışmaların Değerlendirilmesi”(evrimii)[Http://Www.İsguc.Org/Arç_View.Php?Ex=146](http://Www.İsguc.Org/Arç_View.Php?Ex=146), 26.2.2010.
- Gerçek, Adnan : “Türk Vergi Hukukunda Vergi Sorumlusu, Sorumluluk Halleri ve Türlerinin İncelenmesi”, **AÜHFD**, 2005, C.54, S.3, ss.157-193.(Sorumlu)
- Gerçek, Adnan : “Vergilemede Mükellef Hakları ve Türkiye’de Durumun İncelenmesi”, **Vergi Sorunları**, şubat 2006, S.209, ss.121-138.(Mükellef Hakları)
- Giritli, İsmet / Bilgen, Pertev / Akgüner, Tayfun : **İdare Hukuku**, 3. Bası, İstanbul, Der, 2008, s.811.
- Gökalp, Ali Sıtkı : “İptal Davaları”, **Yüzyılboyunca Danıştay**, Ankara, 1968, ss. 440-480.
- Gökbunar, Alirıza : “Vergileme İlkeleri Ve Küreselleşme”, **Celal Bayar Üniversitesi İİBF Yönetim ve Ekonomi Dergisi**, Yıl 1998.(evrimii)[Http://www.Bayar.Edu.Tr/İibf/Maliye/Sureyya_Sakinc/Docs/Kamumaliyesi/Alirizagokbunar-Vergilemeilkelerivekuresellesme.Pdf](http://www.Bayar.Edu.Tr/İibf/Maliye/Sureyya_Sakinc/Docs/Kamumaliyesi/Alirizagokbunar-Vergilemeilkelerivekuresellesme.Pdf), 6.8.2011.

- Gökbunar, Ramazan / : “Mükellef Davranışları, Vergi Etiği ve Vergi Uyumu”,
Gökbunar, Alırıza **Vergi Dünyası**, Temmuz 2007, S.311, ss.91-102.
- Gönensay, Samim : **Borçlar Hukuku**, İstanbul, 1934.
- Gözler, Kemal : **İdare Hukuku**, C.I, Ekin, Bursa, 2003.
- Gözübüyük, Şeref : **Hukuka Giriş**, Turhan, Ankara, 2009.(Hukuka Giriş)
- Gözübüyük, Şeref : **Yönetim Hukuku**, 13. Bası, Turhan, Ankara, 1999.(Yönetim Hukuku)
- Gözübüyük, Şeref : **Yönetimsel Yargı**, Güncelleştirilmiş 26. Bası, Turhan, Ankara, 2007.(Yönetimsel Yargı)
- Gözübüyük, Şeref / Tan, : **İdare Hukuku**, C.I, Güncelleştirilmiş 4. Bası, Turhan, Ankara, 2006.(İdare Hukuku)
- Turgut
- Güçlü, Süleyman : “Hatalı Uzlaşmalar Hakkında”, **Vergi Sorunları**, Haziran 2007, S.225, ss.37-45.
- Gülan, Aydın :“Kamu Hizmeti Kavramı”, **İHİD**, Prof. Dr. Lütfi Duran’a Armağan Özel Sayısı, S.1-3, 1988, s.147-160.
- Gümüşkaya, Gamze : **Mülkiyet Hakkına Vergisel Müdahaleler Bakımından İnsan Hakları Avrupa Mahkemesine Kişisel Başvuru**, XII Levha, İstanbul, 2010.
- Günday, Metin : “Hukuk Usulü Muhakemeleri Kanunu Hükümlerinin İdari Yargıda Uygulanma Alanı”, **İdari Yargının Yeniden Yapılandırılması ve Karşılaştırmalı İdari Yargılama Usulü Sempozyumu**, Ankara, 2003.(HMK)
- Günday, Metin : **İdare Hukuku**, Yenilenmiş 5. Bası, İmaj Yayınevi, Ankara, 2002.(İdare Hukuku I)
- Günday, Metin : **İdare Hukuku**, Anadolu Üniversitesi Yayını, Eskişehir, 2003.
- Gündüz, Kemal N. : “Verginin Anayasal Çerçevesi”, **Vergi Sorunları Dergisi**, S.78, Mart 1995, ss.101-115.
- Güneş, Gülsen : **Verginin Yasallığı İlkesi**, XII Levha, 2. Baskı, İstanbul, 2008.

- Güneş, Gülsen : “Vergisel Uyuşmazlıkların Genel görünümü Ve Bireysel Boyutlu Vergisel Uyuşmazlıklar”, **MAMK, Prof. Dr. Sevim Görgün’e Armağan**, 38. Seri, Yıl 1996/1997, İstanbul, 1998, ss. 256-286.(Vergisel Uyuşmazlıklar)
- Güneş, Gülsen / Şirin, Z. : “Vergi Ödevlisinin Hakları”, **Vergi Sorunları**, Şubat 2005, S.197, ss.135-145.
- Güneş, Turan : “CHP’nin Haksız İktisaplarının İadesi Hakkında 6195 Sayılı Kanunu İptal Eden Anayasa Mahkemesi Kararı Üzerine”, **AÜSBFD**, C.18, Eylül-Aralık 1964, S.3-4, ss.345-361. (CHP’nin Haksız İktisaplarının İadesi)
- Güran, Sait : “Hak Arama Özgürlüğünün İki Boyutu”, **Anayasa Yargısı IX**, Ankara, 1993, ss.23-41.
- Güran, Sait : “Türk İdare Hukukunda Tam Yargı Davalarının Hedefi ve İşlevi”, **Yargı**, S. 39, Ağustos 1979, ss.22-23.
- Güran, Sait : “Yönetimde Açıklık”, **İHİD, Prof. Dr. Ragıp Sarıca’ya Armağan**, S.1-3, 1982, ss.101-112.
- Hacıgül, Hasan / Karataş, Verli : “213 Sayılı Vergi Usul Kanunu’nda Düzeltme ve Şikâyet Yolu”, **Vergi Dünyası**, Kasım 2007, S.315.(Çevrimiçi)
<http://www.vergidunyasi.com.tr>,12.1.2011.
- Hafizoğulları, Zeki : **Türk Ceza Hukuku**, Genel Hükümler,Us-a, Ankara, 2008.
- Hakeri, Hakan : **Ceza Hukuku**, 8.Baskı, Yetkin, Ankara, 2009.
- Hatemi, Hüseyin / : **Borçlar Hukuku**, 2. Bası, Vedat, İstanbul, 2012.
- Gökyayla, Emre
- Heper, Fethi : **Vergi Hukuku**, Anadolu Üniversitesi Yayını, 4. Baskı, Eskişehir, 2006.
- Hızlı, Yılmaz : **Türk Vergi hukukunda Kaçakçılık Suçu**, Kazancı, Ankara, 1984.

- Işık, İsmail / Topaç, Selimhan : “Pişmanlık ve Islah Kurumunun Tarihsel Süreç İçerisinde İrdelenmesi”, **Vergi Dünyası**, Ağustos 2006, S. 300, ss. 71-86.
- İneli, Ender : “Yargı Kararları Işığında Vergi Usul Kanunu Uyarınca Düzeltme Konusu Yapılabilecek Vergi Hatalarının Kapsamı”, **Yaklaşım**, Kasım 2010, S. 215, ss.33-38.
- İyimaya, Ahmet : “Bilgi Edinme ve Verilere Ulaşma Özgürlüğü”, **Ankara Barosu Dergisi**, 2003, S.1, ss. 41-47.
- Kalabalık, Halil : **İdari Yargılama Hukuku**, Değişim, İstanbul, 2003.
- Kalaycı, Serkan : “Vergi Hatalarında Düzeltme”, **Maliye ve Sigorta Yorumları**, S. 422, Ağustos 2004, ss.103-115.
- Kalkan, T. Tolga : “Yargı Kararları Işığında Vergi Hukukunda Yasa Gerekçelerinin İşlevi (III)”, **Vergi Dünyası**, Ağustos 2007, S. 312, ss.91-102.
- Kaneti, Selim : “Vergi Usul Kanunundaki Boşlukların Yargı Tarafından Doldurulması”, **Vergi Dünyası**, Kasım 1991, S.123, ss.35-49.
- Kaneti, Selim : **Vergi Hukuku**, Gözden Geçirilmiş ve Yenilenmiş 2. Bası, Filiz, İstanbul, 1989.
- Kaplan, Gürsel : “İdari Yargıda Ehliyet ve Husumet Sorunu Üzerine Düşünceler”, (Çevrimiçi)<http://www.idare.gen.tr/kaplan-husumet.htm>,3.9.2011.
- Karadiş, Yücel : “Gümrük Vergileri, İtiraz Ve İdari Yargıya Başvuru”, **Yaklaşım**, S.157, Ocak 2006, ss.238-240.
- Karagözoğlu, H. Fevzi / Kazancı, Faruk : **Vergi Uyuşmazlıkları ve Çözüm Yolları**, Ankara, 1972.
- Karahanogulları, Onur : “İdari İşlem Niteliğinde Yargı Kararları ve Vergi Davaları”, **Prof. Dr. Gözübüyük’e Armağan, Turhan Kitabevi**, Ankara, 2005, ss.199-215.

- Karakoç, Yusuf : **Kamu Alacaklarının Tahsili Aşamasında Ortaya Çıkan ve Vergi Yargısından Çözömlenen Uyuşmazlıklar**, Yetkin, Ankara, 2000.(Kamu Alacaklarının Tahsili)
- Karakoç, Yusuf : **Vergi Yargılaması Hukukunda Süreler**, Yetkin, Ankara, 2000.(Süreler)
- Karakoç, Yusuf : **Genel Vergi Hukuku**, Gözden Geçirilmiş ve Genişletilmiş 4. Bası, Yetkin, Ankara, 2007.(Vergi Hukuku)
- Karatepe, Şükrü : **İdare Hukuku**, İzmir 1988.
- Karavelioğlu, Celal : **Açıklama ve Son İctihatlarla İdari Yargılama Usulü Kanunu**, 6. Bası, Ankara, 2006.
- Karyağdı, Nazmi : “Mükellef Hakları Bildirgesi”, **Vergi Dünyası**, Mayıs 2006,S.295 (Çevrimiçi)<http://www.vergidunyasi.com.tr/>, 2.4.2010.
- Karyağdı, Nazmi : Yeni Özelge Sistemi, “Yeni Özelge Sistemi”, **Vergi Dünyası**, S. 243, Kasım 2010, ss. 21-26.
- Kaşıkcı, Mahmut : “Vergi Hukukunda Yargı Ararları Üzerine Vergi İdaresi Tarafından Yapılan Bildirimlere Konu İşlemlerin Hukuki Niteliği Ve Vergi Davasının Konusunu Oluşturup Oluşturmayacağı Sorunsalı Üzerine Bir İnceleme”, **Kazancı**, S. 29-30, Ocak-Şubat 2007, ss.24-47.
- Kaya, Cemil : “İdari Yargılama Usulü Kanunu’nun 10. Maddesi Uyarınca İdareye Yapılan Her Yeni Müracaatın Dava Açma Süresini Canlandırması”,**İÜHFİM**, C. LXVIII, 2010, S.1-2, ss. 61 – 76.
- Kaynak, Harun : “Uzlaşma Sonuçları Kesin Midir?”, **Vergi Dünyası**, Eylül 2007, S.313 (Çevrimiçi) <http://www.vergidunyasi.com.tr/>,14.11.2011.

- Kestane, Doğan : “Çağdaş Bir Denetim Organizasyonu Olarak Ombudsmanlık (Kamu Denetçiliği)”, **Maliye Dergisi**, S.151, Temmuz-Aralık 2006, ss.128-142.
- Kılıçoğlu,Ahmet M. :**Borçlar Hukuku Genel Hükümler**, Genişletilmiş 5. Bası, Ankara 2005.
- Kır, Atıf : “213 Sayılı Vergi Usul Kanununda Düzeltme Müessesesi I”, **Vergi ve Muhasebeci İle Diyalog**, Ağustos 2007, S. 232, ss.151-158.
- Kırbaş, Sadık : “Vergi Hukukunda Vekilin Konumu ve Yetkileri”, **Vergi Dünyası**, S.119, Temmuz 1991, ss.53-52.(Vekilin Konumu)
- Kırbaş, Sadık : **Vergi Hukuku**, 14. Baskı, Siyasal, Ankara, 2002.(Vergi Hukuku)
- Kırman, Ahmet : **Damga Vergisi Kanunu Şerhi**, Genişletilmiş ve Tamamı Gözden Geçirilmiş 2. Baskı, Ankara, 1997
- Kızılot, Şükrü : **Danıştay Kararları ve Özelgeler**, C.2, Yaklaşım, Ankara, 1994.(Danıştay Kararları ve Özelgeler)
- Kızılot, Şükrü : Muktezalar ve Danıştay Kararları, Ankara 1989(Muktezalar).
- Kızılot, Şükrü **Katma Değer Vergisi Kanunu ve Uygulaması**, Genişletilmiş ve Gözden Geçirilmiş 6. Bası, Yaklaşım, Ankara, 2012
- Kızılot, Şükrü :**Vergi Uygulamalarıyla İlgili Muktezalar ve Danıştay Kararları (1977-1987)**, Savaş, Ankara, 1987.
- Kızılot, Zuhâl : “Tarhiyat Sonrası Uzlaşma Sonuçlanmadan Vergi Davasının Esastan İncelenemeyeceği”, **Yaklaşım**, Ocak 2010, S. 205, ss.300-308.
- Kızılot, Şükrü / Kızılot, Zuhâl : **Vergi Uyuşmazlıkları ve Çözüm Yolları**, Gözden Geçirilmiş 20. Baskı, Yaklaşım, Ankara, 2012.

- Kızılot, Şükrü / Şenyüz, : **Vergi Hukuku**, Gözden Geçirilmiş ve Güncellenmiş 2. Baskı, Yaklaşım, Ankara, 2007 (Kızılot ve diğerleri).
- Doğan / Taş, Metin / Baskı, Yaklaşım, Ankara, 2007 (Kızılot ve diğerleri).
- Dönmez, Recai
- Kitapçı, İsmail : “Vergi Etiği ve Kamu Etiği İlişkisi: Etik Algılamalar Açısından Bir Değerlendirme”, **Ekonomi Bilimleri Dergisi**, Cilt 2, Sayı 2, 2010, ss. 81-88.
- Kitiş, Nahit : “Tarhiyat Sonrası Uzlaşma”, **Vergi Dünyası**, Eylül 1989, S.97, ss.13-22.
- Koca, Mahmut / Üzülmez, İlhan : **Türk Ceza Hukuku**, Genel Hükümler, 5. Baskı, Ankara, Seçkin, 2012.
- Kocahanoğlu, Osman Selim : **Vergi Suçları Vergi Cezaları ve Kurtulma Yolları**, Genişletilmiş 2. Baskı, İstanbul, 1983.(Vergi Suçları)
- Kocahanoğlu, Osman Selim : “Vergi Hukukunda Pişmanlık Nedir?”, **İktisat ve Maliye**, C.32, Nisan-Mart 1986, ss.120-131.(Pişmanlık)
- Kocahanoğlu, Osman Selim : **Gerekçeli Türk Vergi Kanunları**, 9. Baskı, Temel, İstanbul, 1995.
- Kocayusufpaşaoğlu, Necip : **Güven Nazariyesi Karşısında Borç Sözleşmelerinde Hata Kavramı**, İstanbul, 1968.
- Koç, Cevat : “Vergi Ceza Hukukunda Yanılma”, **Vergi Dünyası**, Ekim 1994 S. 158, ss. 92-99.(Yanılma)
- Koç, Cevat : “Vergi Hatalarına Karşı Yönetmelik ve Yargısal Başvuru Yolları”, **Vergi Dünyası**, S.107, Temmuz 1990.(Çevrimiçi) <http://www.vergidunyasi.com.tr>, 1.5.2010.(Vergi Hataları)
- Koçak, Bülent : “Vergi Hataları, Düzeltme Ve Uzlaşma”, **Vergici ve Muhasebeci İle Diyalog**, Temmuz 2007, S. 231, ss.79-83.

- Kökey, Yalçın : “2686 ve 2577 Sayılı Yasalar Açısından Düzeltme Talebinin Reddi ve Dava Konusu Edilmesi”, **Vergi Dünyası**, Aralık 1982, S.16(Çevrimiçi) <http://www.vergidunyasi.com.tr>, 22.10.2010.
- Kumluca, İbrahim : “Tarhiyat İçermeyen ve Düzeltme Öneren Vergi İnceleme Raporlarının Doğurduğu Sonuçlar Ve Sonuçlarına Karşı İzlenecek Yollar”, **Vergi Sorunları**, Aralık 2006, S.219, ss.115-119.
- Kumrulu, Ahmet : **Vergi Yargılama Hukukunun Kuramsal Temelleri**, Ankara, 1989.(Vergi Yargılama Hukuku)
- Kumrulu, Ahmet : “Vergi Hukukunun Bir Kısım Anayasal Temelleri”, **AÜHFD**, C.XXXV, S.1-4, 1979, ss.147-162.(Anayasal Temeller)
- Kumrulu, Ahmet : “Vergi Davalarının Kuramsal Kimliği Üzerine Düşünceler”, **I. Usulal İdare Hukuku Kongresi**, Üçüncü Kitap, Ankara, 1992, ss.969-974.(Vergi Davalarının Kuramsal Kimliği)
- Kurnaz, Hasan / Erim, Muharrem : “Vergi Hatalarının Düzeltilmesi Usulünde Süreler, Düzeltme Zamanaşımı Ve Düzeltme Sonucu İadesi Gereken Paraların İade Usulü”, **Vergici ve Muhasebeci ile Diyalog**, Mart 2004, S.191, ss.84-93.
- Kuru, Baki / Aslan, Ramazan / Yılmaz, Ejder : **Medeni Usul Hukuku**, Değiştirilmiş 20. Baskı, Ankara, Yetkin, 2009.
- Mutluer, M. Kamil : **Vergi Genel Hukuku**, Bilgi Üniversitesi Yayınları, İstanbul 2006.
- Mutluer, M. Kamil / Öner, Erdoğan / Kesik, Ahmet : **Teoride ve Uygulamada Kamu Maliyesi**, Bilgi, İstanbul, 2008.
- Nadaroğlu, Halil : **Kamu Maliyesi Teorisi**, Gözden Geçirilmiş ve Düzeltilmiş 11. Baskı, İstanbul, Beta, 2000.
- Neumark, Fritz : **Maliyeye Dair Tetkikler**, 4. Baskı, İstanbul, 1951.

- Nomer, N. Haluk : **Borçlar Hukuku**, Gözden Geçirilmiş 11. Bası, Beta, İstanbul, 2012.
- Oğurlu, Yücel : **İdare Hukukunda Kazanılmış Haklara Saygı ve Hakk Beklentiler Sorunu**, Seçkin, Ankara, 2003.(Kazanılmış Hak)
- Oğurlu, Yücel : “İdari Usul Kanunu Neden Acil ve Zorunludur?”, **EHFD**, C.9, S.1-2, 2005, ss.73-88.
- Oğuzman, Kemal / Öz, Turgut : **Borçlar Hukuku Genel Hükümler**, C.I, Güncellenip Genişletilmiş 10. Bası, Vedat, İstanbul, 2012.
- Oktar, S. Ateş : **Vergi Hukuku**, Gözden Geçirilmiş ve Güncelleştirilmiş 5. Baskı, Türkmen, İstanbul, 2010.(Vergi Hukuku)
- Oktar, Ş. Ateş :“Üzerinde Uzlaşılan Vergi ve Cezalar Hakkında Düzeltme Hükümlerinin Uygulanabilirliği Hakkında Bir Değerlendirme”, **Yaklaşım**, Kasım 2001, S.106, ss.50-52.(Düzeltme)
- Onar, Sıddık Sami : **İdare Hukukunun Umumi Esasları**, I. Cilt, 3. Bası, İstanbul, 1966.
- Organ, İbrahim : “Eleştirel Bir Yaklaşım-Yasal Af: Uzlaşma”, **Vergi Sorunları**, Haziran 2006, S. 213, ss.162-173.
- Osten, Nemci : **İdare Hukuku Dersleri**, Ankara, 1968.
- Oto, Şenay : “Türk Vergi Hukukunda Vergi Hatalarının Düzeltilmesi”, **Vergi Sorunları**, S.97, Ekim 1996, ss.59-84.
- Ozansoy, Ahmet : “Anayasa Mahkemesi Kararları Geriye Yürümez (mi)?”, **Yaklaşım**, S.129, Eylül 2003, ss.66-70.
- Ozansoy, Ahmet : “Uzlaşma Müessesesi ve Etkinliği”, **Yaklaşım**, S.89, Mayıs 2000, ss. 204-210.(Uzlaşma)
- Öden, Merih : **Türk Anayasa Hukukunda Eşitlik İlkesi**, Yetkin, Ankara, 2003.

- Öncel, Mualla : “Vergi Hukuku Açısından Sorumluluk”, **Fadıl H. Sur’un Anısına Armağan**, Ankara, 1983, ss. 39-55.
- Öncel, Mualla / Kumrulu, Ahmet / Çağan, Nami : **Vergi Hukuku**, Güncelleştirilmiş 17. Bası, Ankara, Turhan, 2009.
- Önder, Ayhan : **Ceza Hukuku Genel Hükümler**, C.II - III, Yenilenmiş 2. Bası, İstanbul, 1992.
- Önen, Ergun : “Feragat ve Kabul Kesin Hüküm Teşkil Etmez”, **Ankara Barosu Dergisi**, Yıl 1976, S.1, ss. 26-39.
- Önoğlu, Ruhi : “Tarhiyat Öncesi Uzlaşma Müessesesi ve Ortaya Çıkan Bazı Sorunlar”, **Vergi Dünyası**, Mayıs 2009, S.312, ss.24-36.
- Örnek, Acar : **Kamu Yönetimi**, İstanbul, 1991.
- Öz, Erdoğan : “Düzeltilme Yoluyla Tarh”, **Vergici ve Muhasebeci ile Diyalog**, Kasım 2000, S.151, ss.101-111.
- Özay, İlhan : **Günışığında Yönetim II Yargısal Korunma**, Filiz, İstanbul, 2004.(Yargısal Korunma)
- Özay, İlhan : **Günışığında Yönetim**, Filiz, İstanbul, 2004.(Günışığında Yönetim)
- Özbalcı, Yılmaz : **Amme Alacaklarının Tahsili Usulü Hakkında Kanun**, Oluş, Ankara, 2007.(Amme Alacakları)
- Özbalcı, Yılmaz : **Vergi Davaları**, Oluş, Ankara, 2001.(Vergi Davaları)
- Özbalcı, Yılmaz : **Damga Vergisi Kanunu Yorum ve Açıklamaları**, Oluş, Ankara, 1999.(Damga Vergisi)
- Özbalcı, Yılmaz : **Vergi Usul Kanunu Yorum ve Açıklamaları**, Oluş, Ankara, 2007.(VUK)
- Özbek, Mustafa Serdar : **Alternatif Uyuşmazlık Çözümü**, Genişletilmiş 2. baskı, Yetkin, Ankara, 2009.
- Özbudun, Ergun : **Türk Anayasa Hukuku**, Gözden Geçirilmiş 12. Baskı, Yetkin, Ankara, 2011.

- Özer, İlhan : **Vergileme İlkeleri ve Türk Vergi Sistemi**, TODAİE, Ankara, 1977.
- Özgenç, İzzet : **Türk Ceza Hukuku**, Genel Hükümler, 7. Bası, Ankara, Seçkin, 2012, s.414
- Özgüven, A.Volkan : **Türk Vergi Hukukunda Geriye Yürümezlik İlkesi**, Maliye ve Hukuk Yayınları, Ankara, 2007.
- Özkan, Atilla : “Fazla veya Yersiz Ödenen KDV’nin İadesinde Yeni Esaslar”, **Vergi Dünyası**, Nisan 2012, S.368, s.32 vd.
- Özkan, Gürsel : “İdari Rejim Olarak Örnek Aldığımız Fransada İdari Usul ve Bilgi Edinme Hakkına İlişkin Düzenlemeleri”, **Gazi Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi**, C.II, S.1-2, 1998, ss. 279-290.(İdari Rejim)
- Özkan, Gürsel : “İdari Usul”, **DD**, Yıl 30, S.101, 2000, ss.13-32.
- Özoymak, Özen : “Uzlaşma Müessesesi”, **MEK**, 14. Seri, 1967, ss.115-142.
- Öztürk, Bünyamin : “Vergi Hukukunda Hataların Düzeltilmesi III”, **Maliye Postası**, S. 270, 1991, ss.57-64.(III)
- Öztürk, Bünyamin : “Vergi Hukukunda Hataların Düzeltilmesi II”, **Maliye Postası**, S. 269, 1991, ss.61-65.(II)
- Özyer, Mehmet Ali : **Açıklama ve Örneklerle Vergi Usul Kanunu Uygulaması**, 4. Baskı, Hesap Uzmanları Derneği, 2006.
- Payaslıoğlu, Arif T. : “Yönetimde Davaları Azaltma Yolları”, **AİD**, C.2, S.3, Eylül 1969, ss. 3-13.
- Pehlivan, Osman : **Vergi Hukuku**, Trabzon, 2000.(Vergi Hukuku)
- Pehlivan, Yafes : “Cezalarda İndirim Uygulamasının Usul ve Esasları”, **Yaklaşım**, Temmuz 2005, S. 151, ss.113-118.(Cezalarda İndirim)
- Pehlivan, Yafes : “Vergi Hatalarının Düzeltilmesi”, **Lebib Yalkın**, Kasım 2005, S.23, ss. 62-65.

- Pekcanitez, Hakan / Atalay, : **Medeni Usul Hukuku**, 6. bası, Yetkin, Ankara, 2007.
- Oğuz / Özekes, Muhammet
Perçin, Necati : “Vergi Hatası ve Vergi Uyuşmazlığı Farkı, Vergi Hatalarında Düzeltme ve Reddiyat”, **Mali Çözüm**, Ocak-Şubat 2007, S. 79, ss.155-168.
- Postacıoğlu, İlhan : **Medeni Usul Hukuku**, İstanbul, 6. Bası, 1975.
- Reisoğlu, Sefa : **Borçlar Hukuku**, 23. Bası, Beta, İstanbul, 2012.
- Saban, Nihal : **Vergi Hukukunda Sorumluluk**, Yayımlanmamış Doktora Tezi, İstanbul, 1991.(Sorumluluk)
- Saban, Nihal : **Vergi Hukuku**, 5. Baskı, Beta, İstanbul, 2009.(Vergi Hukuku)
- Sağlam, Erdoğan : “Vergi Uyuşmazlıklarında Mükelleflerin Dava Açmadan Önce İdareye Başvurma Hakkı Var mıdır?”, **Vergi Dünyası**, Kasım 2003, S.267. (Çevrimiçi), <http://www.vergidunyasi.com.tr>, 12.8.2010.
- Sancar, Mithat : “İdari Yargılama Usulü Kanununun 10 ve 11. Maddeleri Bağlamında İptal Davalarında Süre”, **AİD**, C.23, S.1, Mart 1990, ss. 69-88.
- Saraç, Osman : “Vergi Hatalarının Düzeltilmesi ve İdari Yargı I”, **Maliye ve Sigorta Yorumları**, Ekim 2004, S. 425, ss.190-205.
- Sarıca, Ragıp : “İdari Kararlardan Dolayı İdare Aleyhine Açılan Tam Yargı Kazaları”, **İÜHFİM**, C.10, S.3-4, 1945, ss.486-514.
- Sarılı, M. Ali : **Sorumluluk**, Kazancı, 2004.
- Savcı, Bahri : **İnsan Hakları**, Ankara, 1953.
- Sayar, Nihad. S. : **Kamu Maliyesi**, C.I, 4. Baskı, İstanbul, 1970.
- Sekdur, Mahmut : “Düzeltmenin Kapsamı”, **Yaklaşım**, S.112, Nisan 2002, ss.242-248.

- Seviğ, Veysi : “Uzlaşma Düzeltme Konusu Olabilir Mi?”, Referans Gazetesi, 01.05.2009.
- Seviğ, Veysi : “Vergi Hataları ve Düzeltme”, **Dünya Gazetesi**, 10.10.2006.
- Sezginer, Murat : **Ayrılabilir İşlem Kuramı**, Yetkin, Ankara, 2000.
- Sonsuzoğlu, Elif : “Vergi Hatalarının Düzeltilmesi Usulü ve Yargısal Çözüm”, **Vergi Dünyası**, S.167, Temmuz 1995, ss.136-145.
- Sönmez, Erdal / Ayaz, : **Vergi Yargısı**, Oluş, Ankara, 1999.
- Garip
- Şafak, Ali : **Ansiklopedik Hukuk Sözlüğü**, Gözden Geçirilmiş 4. Baskı, Selim, Ankara, 2002.
- Şahin, Cenk Yaşar : **Amerikan Federal İdare Hukukunda Regülasyon**, XII Levha, İstanbul, 2010.
- Şahin, Tayfun : “6009 Sayılı Kanunla Yapılan Değişikliklerin Pişmanlık Uygulamasına Dolaylı Etkileri”, **Yaklaşım**, Eylül 2010, S. 213, ss.56-61.
- Şahinok, Aynur : “Her Yönüyle ve Mukayeseli Olarak Vergi Hukukunda Uzlaşma Müessesesi”, **İdare Hukuku ve İdari Yargı İle İlgili İncelemeler II**, Ankara, 1986, ss. 200-281.
- Şeker, Neziha : **Hukuksal Yapısıyla Vergi İncelemesi**, Beta, İstanbul, 1994.
- Şen, Ersan : **Yeni Türk Ceza Kanunu Yorumu**, C.I, Vedat,, İstanbul, 2006.
- Şengül, Ramazan : “Ombudsman Kurumu Kötü Yönetime Çare Olabilir Mi?”, **2. Siyasette ve Yönetimde Etik Sempozyumu**, Sakarya Üniversitesi İİBF, 18-19 Kasım 2005, ss. 127-141.
- Şenyüz, Doğan : **Vergi Hukuku**, Ekin, Bursa, 2005.

- Şenyüz, Doğan / Yüce, Mehmet / Gerçek, Adnan : **Vergi Hukuku**, Ekin, Bursa, 2000.
- Şimşek, Edip : **Amme Alacaklarının Tahsili Usulü Kanun Şerhi**, 2. Baskı, Alfa, İstanbul 1996.
- Tan, Turgut : **İdari İşlemin Geri Alınması**, Ankara, 1970.
- Tancı, Muhittin / Arıkan, Vural / Yalçınmer, Polat : **İzahlı ve İçtihatlı Amme Alacaklarının Tahsil Usulü Hakkında Kanun**, Ankara, 1970.
- Taş, Fatma : “Vergi Hukukunda Pişmanlık ve Değerlendirilmesi”, **Yaklaşım**, Ağustos 2007, S. 176, ss.279-291.(Pişmanlık)
- Taş, Metin : **Vergi Yargısı**, 2. basım, Ekin, Bursa, 2005.(Vergi Yargısı)
- Taşdelen, Aziz : **Vergi Usul Kanunu Yönünden Vergi Kabahatleri**, Ankara, 2010.
- Taşkan, Yusuf Ziya : “Düzeltilme Talebi ve Vergi Mahkemesinde Dava Açma”, **Yaklaşım**, Şubat 1999, S.74, ss.131-139.(Düzeltilme)
- Taşkan, Yusuf Ziya : “Vergi Uyuşmazlıklarında Çözüm Yöntemlerinin Alternatif Değeri”, **Vergi Sorunları**, Şubat 2007, S.221, ss.131-137.
- Taşkan, Yusuf Ziya : “Vergi Borcunun Tahakkuku ve Kesinleşmesi I”, **Vergi Sorunları**, Mayıs 2005, S.200, ss.157-166.(Vergi Borcunun Tahakkuku)
- Tekgündüz, Metin : “İdari Dava Türleri ve Vergi Davası”, **DD**, Yıl 13, S.50-51, 1983, ss.56-59.
- Tekin, Fazıl / Çelikkaya, Ali : **Vergi Denetimi**, Gözden Geçirilmiş ve Güncellenmiş 3. Baskı, Seçkin, Ankara, 2009.
- Tekinay, Selahattin Sulhi / Akman, Sermet / Burcuoğlu, Haluk / Altop, Atilla : **Borçlar Hukuku Genel Hükümler**, Gözden Geçirilmiş ve Genişletilmiş 7. Bası, Filiz, İstanbul, 1993.

- Tikveş, Özkan : **İdare Hukuku**, İzmir, 1983.
- Tokaç, Gökhan : “Vergi İle İlgili Hesaplarda veya Vergilendirmede Yapılan Hatalar İse Bu Hataların Düzeltme Yoluyla Çözümlemesi”, **Mali Çözüm**, S.91, 2009, ss.189-198.
- Tolu, Abdullah : “Fazla ve Yersiz Hesaplanan KDV’nin Telafisinde Yeni Yöntem: İndirim Yok, İade Var”, **Yaklaşım**, Nisan 2012, S.232, ss.176-179.
- Tomul, Ahmet : “Vergi Yargısı Kararları Işığında Düzeltme Ve Düzeltme Şikâyet Müessesesinin Kısa Bir Değerlendirmesi-I”, **Yaklaşım**, Ocak 2008, S.181, ss.258-265.
- Tortop, Nuri : “Ombudsman Sistemi Ve Çeşitli Ülkelerde Uygulanması”, **Amme İdaresi Dergisi**, C.31, S.1, Mart 1998, ss. 3-11.
- Tosuner, Mehmet / Arıkan, Zeynep : **Vergi Uyuşmazlıklarının İdari Aşamada Çözümü ve Vergi Yargısı**, İzmir, 2008.
- Tuncer, Mehmet : “Hatalı Vergi Beyannameleri”, **Maliye Postası**, S. 307, 1993, ss.26-29.
- Tuncer, Selahattin : “Gelir İdaresi Başkanlığı”, **Yaklaşım**, S.152, Ağustos 2005, ss. 9-15.
- Tuncer, Selahattin : **Vergi Hukuku ve Uygulaması**, Yaklaşım, Ankara, 2003.
- Tuncer, Selahattin / Şanver, Salih : “Vergi Mükellefiyeti, Vergi Borcu - Vergi Mesuliyeti”, **İktisat ve Maliye**, C. V, S.11, Şubat 1959, ss. 525-537.
- Tunçomağ, Kenan : **Türk Borçlar Hukuku Genel Hükümler**, I. Cilt, Üzerinde Çalışılmış ve Geliştirilmiş 6. Bası, İstanbul, 1976.
- Turgay, Recep : “Türkiye’de Mali Kazanın Bugünkü Durumu”, **Maliye Enstitüsü Konferansları**, 8. Seri, 1962, ss.169-198.

- Turgay, Recep : **Vergi Usul Kanunu ve Tatbikatı**, İstanbul, 1958.(Vergi Usul Kanunu)
- Turhan, Salih : **Vergi Teorisi ve Politikası**, Filiz, İstanbul, 1998.
- Turmangil, Civan : “Vergi Davasının Hukuki Niteliği”, **AÜHFD**, C.39, 1982-1987, S. 1-4, ss.125-156.
- Uler, Yıldırım : “Anayasa Mahkemesi Kararları Geri Yürür”, **Bahri Savcıya Armağan**, Ankara, 1988, ss. 515-534.(Anayasa Mahkemesi)
- Uler, Yıldırım : “Yönetmelik Yargıda Dava Süresi”, **I. Ulusal İdare Hukuku Kongresi**, Birinci Kitap, Ankara 1990, ss.209-262.(Yönetmelik Yargı)
- Uler, Yıldırım : **İdari Yargıda İptal Kararının Sonuçları**, Ankara, 1970.(İdari Yargı)
- Uluatam, Özhan / Methibay, Yaşar : **Vergi Hukuku**, Yenilenmiş 5. Baskı, İmaj, Ankara, 2001.
- Uysal, Ali / Eroğlu, Nurettin : **Vergi Usul Kanunu**, 4. Baskı, Ankara, 2009.
- Ünal, Noyan Alper : “Muhteviyatı İtibariyle Yanıltıcı Belgenin Kasten ya da Kötüniyetli Olarak Kullanılmadığı Hallerde Vergi Ziyatı Cezası ve Uzlaşma Müessesesi”, **Vergi Dünyası**, Eylül 2010, S. 349, ss.44-49.
- Ünal, Noyan Alper : “Türk Vergi Hukukunda Vergi Hataları ve Düzeltme Yolları”, **Vergi Dünyası**, Şubat 2006, S.294, ss.59-79.(Düzeltme)
- Ünlü, M. Cengiz : **Açıklamalı İçtihatlı 6183 Sayılı Amme Alacaklarının Tahsil Usulü Hakkında Kanun**, Seçkin, Ankara, 1995.
- Ürel, Gürol : **Vergi Usul Kanunu Uygulaması**, 2.Baskı, Maliye ve Hukuk, Ankara, 2007.

- Yaltı, Billur : “Vergi Anlaşması Uyuşmazlıkları: Karşılıklı Anlaşma Usulünde Bireysel Olay Anlaşması”, **Vergi Dünyası**, Ağustos 2010, S.348, ss. 4-25.(Anlaşma)
- Yatlı, Billur : **Vergi Yükümlüsünün Hakları**, Beta, İstanbul, 2006.
- Yaltı, Billur : “Anayasa Mahkemesinin Vergi Konulu Kararları Bakımından Geriye Yürümezlik Esası: “ExTunc-ExNunc-Pro Futuro Etki” Üzerine Değerlendirmeler”, Vergi Hukukunda Geriye Yürümezlik Esası”, **Uluslararası Vergi Hukuku Konferansları Serisi 1**, Beta, İstanbul, 2011, ss.173-208.(Geriye Yürümezlik)
- Yaşın, Mehmet : “Vergi Ziyana Sebepiyet Vermeyen Kaçakçılık Suçlarında Pişmanlık Müessesesinden Yararlanılabilir Mi?”, **Yaklaşım**, Şubat 2010, S. 206, ss.80-85.
- Yayla, Yıldızhan : **İdare Hukuku**, Filiz Kitapevi, İstanbul, 1985.
- Yenice, Kazım / Esin, Yüksel : **İdari Yargılama Usulü**, Ankara, 1983.
- Yerlikaya, G. Kürşat : “Beyana Dayalı Tarhiyatlarda Vergi Hatasını Düzeltme ve Yargı Yolu I”, **Yaklaşım**, S.137, Mayıs 2004, ss.189-195.
- Yıldırım, Ali Haydar : “Tarhiyat Öncesi veya Sonrası Uzlaşma”, **Vergici ve Muhasebeciyle Diyalog**, S.225, Ocak 2007, ss. 44-48.
- Yıldırım, Ramazan : “İdare Hukuku Açısından Bilgi Edinme Hak ve Özgürlüğü”, **İdari Usul Kanunu Hazırlığı Uluslararası Sempozyumu**, Ankara, 1998, ss. 228-235.(Bilgi Edinme)
- Yıldırım, Ramazan : **İdari Başvurular**, Mimoza, Genişletilmiş 2. Bası, Konya, 2006.(İdari Başvurular)
- Yıldırım, Turan : **İdari Yargı**, 2. Bası, Beta, İstanbul, 2010.(İdari Yargı)

- Yıldırım, Turan / Yasin, : **İdare Hukuku II**, XII Levha, İstanbul, 2010.
- Melikşah / Özdemir, H.
Eyüp / Üstün, Gül / Okay,
Özge
Yıldız, Bülent Muharrem : “Uzlaşılın Vergi ve Cezalarda Düzeltme İşlemi Yapılabilir Mi?”, **Maliye ve Sigorta Yorumları**, Eylül 2007, S. 495, ss.77-84.
- Yılmaz, Ejder : **Hukuk Sözlüğü**, Genişletilmiş 7. Baskı, Yetkin, Ankara, 2002.
- Yiğit, Uğur : “Mali Güce Göre Vergilendirme İlkesi”, **Yaklaşım**, Ankara, 2008.
- Yiğit, Uğur : **Vergi Kaçakçılığı Suçları ve Diğer Hürriyeti Bağlayıcı Vergi Suç ve Cezaları**, Beta, İstanbul, 2004.
- Zabunoğlu, Yahya K. : **İdari Yargı Hukuku Dersleri**, Ankara, 1982.
- Zabunoğlu, Yahya K. : “İdari Yargıda Dava Açma Süresi”, **I. Ulusal İdare Hukuku Kongresi**, Birinci Kitap, Ankara 1990, ss.187-208. (Dava Açma Süresi)
- Zevkliler, Aydın : **Borçlar Hukuku**, Turhan, Ankara, 2001.
- Zorlu, Salahaddin : **Vergi Hukuku**, MB Tetkik Kurulu Yayını, Ankara, 1981.
- : “İdarenin İşlemleri Karşısında Bireyin Korunması, Avrupa Konseyi Bakanlar Komitesinin 77/31 Sayılı Kararı”, Çev. İhsan Kuntbay, **AİD**, C.11, S.4, Aralık 1978, ss. 3-11.
- : **Vergi Usul Kanunu ve İzahları**, MB Gelirler Genel Müdürlüğü Yayını, Ankara, 1949.

ÖZGEÇMİŞ

Ardeşen/RİZE’de 28.9.1978 tarihinde doğdum. İlk orta ve lise tahsilimi Ardeşen’de tamamladım. 2000 yılında Marmara Üniversitesi Hukuk Fakültesinden mezun oldum. İstanbul Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Mali Hukuk Anabilimdalı yüksek lisans programını, 2005 yılında “*Yerel Yönetimler ve Vergilendirme Yetkileri*” konulu yüksek lisans çalışması ile tamamladım. Aynı yıl İstanbul Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Kamu Hukuku-Mali Hukuk Anabilimdalı uhdesinde doktora eğitimine başladım. İngilizce bilmekteyim. Evliyim, bir evlada sahibim.