

## 0. SUNUŞ

### 00. Önsöz

Çalışma konusu olarak vergi hataları ve vergi hatalarının düzeltilmesinin seçilmesinin temel nedeni, yargı öncesi alternatif çözüm usullerinin gittikçe artan önemidir. Çağdaş devletlerin finansmanında vergi gelirlerinin tartışılmaz önemi ve buna bağlı olarak vergi hukukunun gösterdiği gelişim, vergi hukukunda yer alan yargı öncesi alternatif çözüm usullerinin de önem kazanmasına yol açmış, bu nedenle de vergi hukukunda yer alan yargı öncesi alternatif çözüm usullerinden biri olan vergi hatalarının düzeltilmesi yolu inceleme konusu olarak seçilmiştir.

Araştırma safhasında, süreli ve süresiz vergi hukuku literatürü taranmış, mümkün olduğunca yeni kaynaklara yönelinmiş ve inceleme konusu ile ilgili orjinal düşüncelere, karşıt görüşler de göz önünde bulundurularak, özellikle yer verilmiştir. Çok sık değişen vergi mevzuatındaki değişiklikler takip edilmiş, gelir idaresinde gerçekleşen yeniden yapılanma incelenmiştir. Bu inceleme yapılırken, yeni bir gelişme olan gelir idaresinin yeni yapısı ile ilgili yeterli çalışma yapılmadığı görülerek bu konuya yeri geldikince değinilmiştir. Öte yandan, vergi hukukunun gelişiminde belirleyici rol oynayan vergi yargısının yüksek mahkemesi olan Danıştay kararları taranarak konu ile ilgili açıklayıcı ve yol gösterici kararlara özellikle yer verilmiştir.

Lisansüstü eğitim ve öğretim süreci boyunca, örnek bilim adamı kimliğinin yanında, taşıdığı ve yansıttığı insani değerlerin verdiği güven ve telkin ettiği sevgi ile desteğini her zaman yakından hissettiğim danışman hocam Prof. Dr. Osman PEHLİVAN'a teşekkürü bir görev bilirim.

Ankara, Haziran 2007

Burakhan Melikoğlu

## 01.İçindekiler

Sayfa Nr:

0.SUNUŞ.....	III
00.Önsöz.....	III
01.İçindekiler.....	IV
02.Özet.....	VIII
03.Summary.....	IX
04.Kısaltmalar Listesi.....	X
GİRİŞ.....	1-3

## BİRİNCİ BÖLÜM

1. VERGİLENDİRME İŞLEMLERİ .....	4-16
10. Genel Açıklamalar.....	4
11. Vergilendirme İşlemleri.....	5
110. Hukuki İşlemin Bir Türü Olarak İdari İşlem.....	5
111. İdari İşlemin Bir Türü Olarak Vergilendirme İşlemleri.....	9
112. Vergiyi Doğuran Olay.....	10
113. Tarh İşlemi.....	11
114. Tebliğ.....	14
115. Tahakkuk.....	15
116. Tahsil.....	16

## İKİNCİ BÖLÜM

2. VERGİ HATASI.....	17-53
20. Genel Açıklamalar.....	17
21. Vergi Hatası Kavramı.....	18
22. Vergi Hatasının Özellikleri.....	19
220. Bir Vergilendirme İşleminin Varlığı.....	19
221. İşlemin Haksız Olması.....	21
222. Fazla veya Eksik Vergi İstenmesi veya Alınması.....	21
223. Yapılan Yanlışlığın Kanunda Tanımlanan Vergi Hatası Türlerinden Birine Uygun Olması.....	22
224. Açık ve Mutlak Olma.....	22
23. Hukuki Uyuşmazlık ve Vergi Hatası Ayrımı.....	24
24. Vergi Hatası Türleri.....	26
240. Hesap Hataları.....	27
2400. Matrahta Hata.....	27
2401. Vergi Miktarında Hata.....	31
2402. Verginin Mükerrer Olması.....	32
241. Vergilendirme Hataları.....	35
2410. Mükellefin Şahsında Hata.....	35
2411. Mükellefiyette Hata.....	38
2412. Verginin Konusunda Hata.....	41
2413. Vergilendirme ve Muafiyet Döneminde Hata.....	45
25. Vergi Hatası Kapsamında Değerlendirilen Diğer Yanlışlıklar.....	48
26. Vergi Hatalarının Ortaya Çıkarılması.....	50
260. Genel Olarak.....	50
261. Vergi Hatasının İlgili Memurun Hatayı Bulması Veya Görmesi İle Ortaya Çıkarılması.....	50
262. Vergi Hatasının Üst Memurların Yaptıkları İncelemeler Neticesinde Hatanın Görülmesi İle Ortaya Çıkarılması.....	51
263. Vergi Hatasının Teftiş Sırasında Ortaya Çıkarılması.....	51
264. Vergi Hatasının Vergi İncelenmesi Sırasında Meydana Çıkarılması.....	52
265. Vergi Hatasının Mükellefin Müracaatı İle Meydana Çıkarılması.....	53

## ÜÇÜNCÜ BÖLÜM

3. VERGİ HATALARININ DÜZELTİLMESİ.....	54-117
30. Genel Açıklamalar.....	54
31. Kavram Olarak Vergi Hatalarında Düzeltme.....	56
32. Çeşitli Yönleriyle Vergi Hatalarının Düzeltilmesi.....	57
320. Vergileme İlkeleri ve Düzeltme Yolu.....	57
321. Düzeltme Yolunun Hukuki Değeri.....	58
322. İdari Usul ve Düzeltme Yolu.....	60
33. Düzeltmenin Kapsamı.....	61
330. Genel Çerçeve.....	62
331. Kapsam Dışında Kalan Durumlar.....	62
332. Yargı Kararına Konu Olmuş Hatalar ve Yargı Kararındaki Hatalar.....	64
333. Ödeme Emri ve Düzeltme Yolu.....	66
334. Uzlaşma ve Düzeltme Yolu.....	68
335. Katma Değer Vergisi ve Düzeltme Yolu.....	73
336. Vergi Cezaları ve Düzeltme Yolu.....	77
337. Vergi Cezalarında İndirim ve Düzeltme Yolu.....	78
338. Vergi Beyannamelerinde Hata Bulunması Durumu ve Düzeltme Yolu.....	79
339. Gümrük İdareleri Tarafından Alınan Vergilerde Düzeltme.....	82
340. Vergiyi Doğuran Olayın Mutlak Butlan İle Sakat Olması Durumu ve Düzeltme.....	84
34. Düzeltme Yolları.....	84
340. Genel Olarak.....	84
341. Resen Düzeltme.....	85
342. Başvuru Üzerine Düzeltme.....	89
35. Düzeltmede Yöntem ve Yetki.....	92
36. Düzeltme İsteminde Bulunma Süresi.....	96
360. Genel Olarak.....	96
361. Vergi Davası Açma Süresi İçinde Yapılan Düzeltme Başvurusu.....	97
362. Vergi Davası Açma Süresi Geçtikten Sonra Yapılan Düzeltme Başvurusu.....	102
3620. Genel Olarak.....	102

3621. Zamanaşımı Kavramı.....	103
3622. Vergi Hukukunda Zamanaşımı Kavramı.....	104
3623. Vergi Hukukunda Zamanaşımı Türleri.....	105
36230. Tarh Zamanaşımı.....	105
36231. Tahsil Zamanaşımı.....	106
36232. Ceza Kesme Zamanaşımı.....	107
3624. Düzeltme Zamanaşımı ve Düzeltme Başvurusunda Bulunma Süresi.....	108
363. Şikayet Başvurusu.....	112
4.SONUÇ VE ÖNERİLER.....	118-120
YARARLANILAN KAYNAKLAR	121-128
ÖZGEÇMİŞ	129

## 02.Özet

Bu çalışmada, Türk vergi hukukunda vergi hataları ve bu hataların düzeltilmesi usulü incelenmeye çalışılmıştır. Vergi hataları ve bu hataların düzeltilmesi usulü Vergi Usul Kanununda düzenlenmiştir. Gümrük vergileri hariç Türk vergi sisteminde yer alan tüm vergiler için geçerlidir. Vergi Usul Kanununa göre vergi hataları, vergi ile ilgili hesaplarda veya vergilendirmede yapılan hatalardır. Vergi hataları, vergiyi doğuran olayın ortaya çıkmasından verginin tahsili aşamasına kadar geçen vergilendirme sürecinde tesis edilen vergilendirme işlemlerinde ortaya çıkar. Bu hatalar sonucu mükelleften fazla veya eksik vergi istenir veya alınır. Vergi idaresi hatalı vergilendirme işlemi resen düzeltebilir. Bu hatalar nedeni ile kendisinden fazla vergi istenen veya alınan vergi mükellefleri, hatalı vergilendirme işlemine karşı vergi davası açabilirler.

Hatalı vergilendirme işlemlerine karşı başvurulabilecek bir diğer yol ise, vergi uyuşmazlıklarının barışçıl çözüm yollarından olan vergi hatalarını düzeltme yoludur. Düzeltme yolu vergi hatalarına özgü bir yoldur. Vergi ile ilgili diğer uyuşmazlıklar bu yolla çözülemez. Vergi hatası nedeni ile kendisinden fazla vergi istenen vergi mükellefi veya vergi sorumlusu, vergi hatasının düzeltilmesi istemi ile, vergilendirme işlemi tesis eden vergi dairesine başvurur. Vergi dairesi, başvuruyu haklı görürse düzeltme fişi ile vergi hatasının düzeltir. Başvuru reddedilirse, vergi mükellefi veya vergi sorumlusunca Gelir İdaresi Başkanlığına başvurulabilir. Vergi Usul Kanunda bu başvuru şikayet başvurusu olarak adlandırılmaktadır. Bu başvuru da reddedilirse, vergi davası açılabilir. Vergi hatalarının düzeltilmesi beş yıllık zamanaşımı süresi içinde mümkündür.

### **03.Summary**

In this study, it has been tried to examine the tax errors and adjustment procedure of these errors in Turkish tax law. Tax errors and adjustment procedure of these errors has been arranged in Tax Procedure Code 1961. It is valid for all taxes existing on Turkish tax system except customs duties. According to Tax Procedure Code 1961, tax errors are the errors that are being made on taxation or calculations about tax. Tax errors appear on transactions of taxation period which starts from the existence of taxable event to collecting of the tax. By the result of these errors, more or less tax is wanted or collected from taxpayer. Competent tax office could correct the faulted taxing transactions by ex officio. Tax payers can bring a tax suit against faulted taxing transaction who has been wanted or collected more tax at the result of these errors.

Also another way to follow against faulted taxing transaction is correcting tax errors in peaceful solution way for tax controversies. This way of adjustment is unique for tax errors. Other tax controversies can not be solved by this way. The taxpayer or tax responsible who has been wanted or collected more tax because of tax errors will apply to tax office which arranging the taxing transaction with the adjustment request. If the tax office finds apply justified, then it will adjust tax errors with adjustment form. If the apply rejected, tax payer or tax responsible could apply to Revenue Administration Department. This apply is named as complaint apply in Tax Procedure Code 1961. Again, if the apply is rejected, tax suit can be brought. Adjustment of the tax errors are possible in the time of five-year tax prescription.

## 07. Kısaltmalar Listesi

A.A.T.U.H.K.	: Amme Alacaklarının Tahsili Usulü Hakkında Kanun
A.Y.İ.M.	: Askeri Yüksek İdare Mahkemesi
AyM.	: Anayasa Mahkemesi
bkz.	: bakınız
DŞ	: Danıştay
DİBK	: Danıştay İçtihatları Birleştirme Kurulu
İ.Y.U.K	: İdari Yargılama Usulü Kanunu
K.D.V.	: Katma Değer Vergisi
V.U.K	: Vergi Usul Kanunu
VDDK	: Vergi Dava Daireleri Kurulu
vb.	: ve benzerleri
vd.	: ve diğerleri



## GİRİŞ

Devlet kurumunun ortaya çıkması ile birlikte, devlet tarafından üstlenilen kamu hizmetlerinin finansmanın sağlanması da çözümlenmesi gereken bir sorun olarak kendisini göstermiştir. Tarih boyunca bu soruna, insanların zorunlu çalıştırılması ve savaş ganimetleri gibi çok çeşitli çözümler getirilmiş olmakla birlikte, en kalıcı çözüm vergiler olmuştur. Başlangıçta, yöneticilere yapılan gönüllü yardımlar niteliğinde olan vergiler, devlet kurumunun gösterdiği gelişmeye ve üstlendiği kamu hizmetlerinin artmasına bağlı olarak zaman içinde zorunlu ödentilere dönüşmüştür. Günümüzde vergi, egemenlik gücüne dayanılarak, devlet veya devletin vergilendirme yetkisinin devredildiği diğer kamu tüzel kişileri tarafından, kamu harcamalarını karşılamak amacıyla, gerçek ve tüzel kişilerden mali güçlerine göre alınan zorunlu ve karşılıksız parasal değerler niteliğindedir. Sosyal hayatın gittikçe karmaşık bir biçim alması ve sosyal devletin bu sosyal yapıya gittikçe artan müdahalesi, vergiye olan ihtiyacı, dolayısı ile vergilerin önemini artırmıştır. Artık vergiler, kamu harcamalarının finansman kaynağı olmanın ötesinde, ekonomiye yön vermede kullanılan araçlardan biridir.

Öte yandan, tarihsel süreç incelendiğinde, vergi ile hukukun gelişiminin kesiştiği görülür. Örneğin, tarihteki ilk anayasal belge olarak kabul edilen Manga Carta Libertatum, kralın keyfi vergilendirme yetkisinin sınırlandırılmasına yönelik kurallar içermektedir. Şüphesiz ki, vergilendirmenin, hukukun gelişimindeki etkisi, mülkiyet hakkını ihlal eder niteliğinden ileri gelmektedir. Vergilendirmenin keyfilikten kurtarılarak belli kurallara bağlanması gereği vergi hukukunu doğurmuş ve bu hukuk dalı, sosyal devletin sosyal hayata her geçen gün artan müdahalesi ve topluma sunduğu hizmetlerin artması ile vergilendirmenin kazandığı öneme paralel olarak, gittikçe gelişerek önem kazanmıştır.

Vergi hukukunun, mülkiyet hakkına vergilendirme yolu ile yapılabilecek müdahalelere karşı bireyleri korumak ve devletin vergi alacağını güvence altına almak gibi iki işlevi vardır. Bu niteliğinin doğal sonucu olarak, bireyin ve devletin çıkarları, vergi konusunda çatışmakta, vergi hukukunun uygulanmasından kaynaklanan uyuşmazlıklar doğmaktadır.

Vergi hukuku, bu uyuşmazlıkların çözümü için çeşitli yöntemler geliştirmiştir. Bu yöntemlerden biri, toplumda ortaya çıkan her türlü uyuşmazlığın genel çözüm yolu olan dava yoludur. Ülkemizde de vergilendirme nedeniyle ortaya çıkan uyuşmazlıkları çözümlenmekle görevli vergi mahkemeleri, bölge idare mahkemeleri ve Danıştay vergi yargılaması yapmaktadırlar.

Ancak, vergi mevzuatının karmaşık niteliği ve sık sık değişmesi, yargıya ayrılan kaynakların yetersizliği, katı yargılama usullerinin yargılama faaliyetini uzatması, yargılama masraflarını fazlalığı, yetmişmiş eleman temininde güçlük gibi nedenlerle yargılama faaliyetinin ve yargı organlarının, adaletin tesisi bakımından sağlıklı işlemediği de bir gerçektir. Bu nedenlerle, adaletin tesisi amacıyla, daha basit olan ve daha kısa süren “alternatif çözüm usulleri” geliştirilmiştir. Bu usullere barışçıl çözüm yolları da denmektedir. Her ne kadar, vergi hukukundaki barışçıl çözüm yöntemlerinde, tarafsız bir üçüncü kişinin hakem görevi üstlenmesi ve arabuluculuk etmesi söz konusu değilse de, bu yöntemler, kısa sürede ve davadan önce çözüm sağlamak, daha az şekilci ve masrafsız olmak gibi özellikler taşımaktadırlar.

Türk vergi hukukundaki barışçıl çözüm yollarından biri de, vergi hatalarının düzeltilmesi yoludur. Bu çalışmanın konusunu da vergilendirme işlemlerinin bünyesinde ortaya çıkan ve vergi hataları olarak adlandırılan belirli hukuka aykırılıkların düzeltilmesi yolu oluşturmaktadır. Görüldüğü gibi, düzeltme yolunun konusu vergi hatalarıdır. Vergi hataları ise vergilendirme işlemlerinde ortaya çıkan hukuka aykırılıklardır. Bu nedenle, konu üç ana başlık altında incelenmiştir.

İlk olarak, vergi hatalarının bünyelerinde ortaya çıkması nedeni ile çalışma konusuna temel teşkil eden vergilendirme işlemleri, hukuki işlemler ve idari işlemler içindeki yerleri açısından incelenmiştir. Bu ilk bölümde, ayrıca, vergi hukukunun da temel kavramlarını teşkil eden ve her biri vergilendirme sürecinin ayrı birer aşamasını oluşturan vergilendirme işlemleri türleri itibarıyla ve vergilendirme sürecinde bir işlem niteliği bulunmayan diğer aşamalarla birlikte incelenmiştir.

İkinci bölümde, düzeltme yolunun konusunu teşkil eden vergi hataları, türleri itibarıyla yargı kararlarının ışığı altında incelenmiş, bu inceleme yapılırken vergi hataları ile

karıştırılması çok kolay olan hukuki uyumsuzlıklara değinilerek vergi hataları ile hukuki uyumsuzlıklar karşılaştırılmıştır.

Üçüncü ve son bölümde ise, öncelikle bir hukuki kavram olarak düzeltme kavramına değinilmiş, vergi hukukunda düzenlenen düzeltme yolunun çeşitli açılardan önemi açıklanmış, düzeltme yolunun kapsamı da belirlendikten sonra, düzeltme yolunun usulü ayrıntısı ile incelenerek, düzeltme yolunun son aşaması olan şikayet başvurusuna da yer verilmiştir.

Tüm çalışma boyunca, vergi yargısının temyiz mercii olarak teori ve uygulamaya yön veren Danıştay kararlarına özellikle önem ve yer verilmiştir.

## BİRİNCİ BÖLÜM

### 1. VERGİLENDİRME İŞLEMLERİ

#### 10. Genel Açıklamalar

Türkiye Cumhuriyeti Anayasasının 73. maddesinin 3. fıkrasında yer alan “Vergi, resim, harç ve benzeri mali yükümlülükler kanunla konulur, değiştirilir veya kaldırılır.” kuralı uyarınca, herhangi bir vergi borcunun doğması için ön koşul, kanunilik ilkesinin gereği olarak, yürürlükte bir vergi kanunu hükmünün bulunmasıdır. Bu vergi kanunu hükmünün uygulanabilmesi için bütçe kanunu ile ön izin verilmiş olması, yani, o vergi yasasının belirli bir mali yılda uygulanacağı yolunda bütçe kanununda bir hüküm bulunması, vergiye “C” cetvelinde yer verilmesi gerekmektedir. Bu ön koşullar sağlandıktan sonra, vergi kanunu hükümleri çerçevesinde, vergiyi doğuran olayın ortaya çıkması ile yükümlü ile devlet arasında somut bir vergi ilişkisi kurulmuş olmaktadır. Bu ilişkide devlet vergi alacaklısı, yükümlü ise vergi borçlusudur. Somut bir vergi ilişkisi kanun hükümleri çerçevesinde ele alınıp incelendiğinde bu ilişkinin doğup sona ermesine kadar geçen süreçte çeşitli aşamaların yer aldığı, bu aşamalardan her birinin belli bir vergilendirme işlemini karşıladığı görülür (ÖNCEL-KUMRULU-ÇAĞAN, 2006, s.87).

Söz konusu aşamalar ve bu aşamaların karşıladığı vergilendirme işlemleri 213 sayılı V.U.K(Vergi Usul Kanunu)’un “Vergi Alacağının Tayini” başlıklı dördüncü bölümünde sırasıyla, vergiyi doğuran olay, tarh, tebliğ, tahakkuk ve tahsil olarak sayılmıştır.

Adı geçen Kanunun “Vergi Hatası” başlıklı 116. maddesinde ise “Vergi hatası, vergiye müteallik hesaplarda veya vergilendirmede yapılan hatalar yüzünden haksız yere fazla veya eksik vergi istenmesi veya alınmasıdır.” şeklinde tanımlanmıştır.

Görüleceği üzere vergi hataları, vergilendirme sürecinin ayrı birer aşamasını oluşturan vergilendirme işlemlerinden bazılarının tesis edildiği sırada, Kanunun ifadesi ile, vergilerin “istenmesi veya alınması” sırasında ortaya çıkmaktadır.

Bu nedenle, bu hataların ortaya çıktığı “vergilendirme işlemi” kavramının ve vergilendirme işlemlerinin türlerinin açıklanması, daha sonra incelenecek olan vergi hatası kavramının daha iyi anlaşılabilmesi için gereklidir.

## **11. Vergilendirme İşlemleri**

### **110. Hukuki İşlemin Bir Türü Olarak İdari İşlem**

Genel olarak hukuki işlemler, hukuki sonuç doğurmak amacıyla yapılan irade açıklamalarıdır (GÜNDAY, 2002, s.109). Bu tanımdan anlaşılacağı gibi, hukuki işlemin biri “irade açıklaması”, diğeri “hukuki sonuç” olmak üzere iki unsuru vardır. Hukuki işlem, ancak bu iki unsur bir araya geldiği takdirde ortaya çıkar (GÖZLER, 2003, s.508). İrade açıklamasının yöneldiği hukuki sonuç, bir hakkın elde edilmesi veya hukuki ilişkinin kurulması, hakkın veya hukuki ilişkinin değiştirilmesi, devredilmesi veya ortadan kaldırılması şeklinde ortaya çıkar (AYAN, 1996. s.92). İrade açıklaması ile, hukuk düzeninde geçerli bir değişikliğin olabilmesi için açıklanan iradenin bir hakka ya da bir yetkiye dayanması gerekir (GÖZÜBÜYÜK, 2000, s.253). Söz konusu hak ya da yetki, özel hukukta kişisel haklar, kamu hukukunda ise Devlet yetkisi olarak belirir (ERKUT, 1990, s.9). İrade açıklaması, irade açıklama hak veya yetkisine sahip gerçek veya tüzel kişi tarafından “hukukun koyduğu şartlara ve kaidelere uygun şekilde izhar edilmişse hukuk, iradenin istihdaf ettiği neticenin husule geldiğini kabul eder”(ONAR, 1966, s.275). Hukuk kuralı hukukun durağan yönünü, hukuksal işlem de hukukun devinim yönünü gösterir. Her hukuksal işlem, hukuksal durumda bir değişiklik yapar, ya da hukuksal durumu izhar eder (GÖZÜBÜYÜK, 2000, s.253). Hukuki işlemin temelini oluşturan irade açıklaması, gerçek kişiler tarafından yapılabileceği gibi, “başlıbaşına bir varlığı olmak üzere örgütlenmiş kişi toplulukları ve belli bir amaca özgülenmiş olan bağımsız mal toplulukları”(Medeni Kanun, Md.47) olarak tanımlanan ve “cins, yaş, hısımlık gibi yaradılış gereği insana özgü niteliklere bağlı olanlar dışındaki bütün haklara ve borçlara ehil” (Medeni Kanun, Md.48) olan, vakıf, dernek, şirket gibi özel hukuk tüzel kişileri ile başta Devlet (Devleti temsilen

genel idare) olmak üzere, belediye, il özel idaresi gibi kamu tüzel kişileri tarafından da yapılabilir.

Yukarıdaki açıklamalardan anlaşılacağı gibi, devletin yürütme organının Cumhurbaşkanı, Bakanlar Kurulu, Başbakan ve bakanlar dışında kalan kısmı olan genel idare ile devlet tüzel kişiliği dışında kalan diğer kamu tüzel kişileri (GÖZLER, 2003, s.25). olarak tanımlanabilecek idarenin irade açıklamaları da birer hukuki işlemdir. İdarenin hukuki işlemleri özel hukuka tabi işlemler ve idari işlemler olarak ikiye ayrılabilir. İdarenin kamu gücü kullanarak değil de tüzelkişiliğinden kaynaklanan hak ve fiil ehliyetine dayanarak herhangi bir kişi gibi yapmış olduğu irade açıklamaları sonucu kurulan sözleşmeler “idarenin işlemleri” olmalarına karşın “idari işlem” sayılmazlar (GÜNDAY, 2002, s.110). Örneğin, bir belediyenin mülkiyetinde bulunan bir taşınmazı kiralarken yapılan sözleşme, tamamen Borçlar Kanuna tabi olan ve irade açıklamalarının karşılıklı uyumuna dayanan bir hukuki işlemdir. İdari işlem ise “bir idari makam tarafından, bir kamu hizmetinin yürütülmesi amacıyla, İdare Hukukunun kendisine tanıdığı kamu gücünü kullanarak ve tek yanlı iradeyle yapılan kesin (idari prosedürün son aşamasını da geçirmiş) ve yürütülmesi zorunlu (icrai) her türlü işlemdir”(CANDAN, 2006a, s.9).

Bu tanımdan görüleceği gibi, idari işlemin en önemli özelliği tek yanlı olmasıdır. Tek yanlı işlemler, tek bir irade açıklaması ile hukuksal durumlar ortaya çıkarabilen işlemlerdir ve bunların ortaya çıkması tarafların iradelerinin uyuşmasına bağlı değildir. Bu durumun hukuki dayanağı da kamusal iradenin üstünlüğü, bir başka deyişle kamu gücü ile bireyler arasındaki ilişkinin eşitsizliği ilkesidir (ERKUT, 1990, s.13). İdareye tanınan bu kamu gücü ayrıcalığının nedeni ise, tüm toplumun, yani kamunun ihtiyaçlarıyla veya ulusal birliğin, devletin ihtiyaçlarıyla ilgili olan ve bunları karşılayan yarar (YILMAZ, 2002, s.627) olarak tanımlanan ve bireysel çıkarların üzerinde öneme sahip olan kamu yararadır. Yani idari işlemler ancak kamu yararını gerçekleştirmek amacıyla tesis edilir. İdari işlemin, tek yanlı olmasının doğal sonucu bu işlemlerin icrailik özelliği taşımasıdır. İcraîlik niteliği gereği, idari işlemler, ilgililerin rıza ve muvafakatı olmasa dahi, idarenin tek yanlı irade açıklaması ile ilgililerin hukuki durumlarında etki yaparlar, ilgililer için yeni hukuki durumlar yaratır, mevcut hukuki durumlarını değiştirir ya da ortadan kaldırırlar(GÜNDAY, 2002, s.110). Öte yandan, idari işlemler resen icra edilebilir

işlemlerdir. Yani idare, icrailik özelliği taşıyan işlemi, yine bizzat kendisi icra edebilir, bu kararın hukuk aleminde doğurduğu değişiklikleri maddi aleme aktarabilir ve maddi alemden uygulayabilir (GÖZLER, 2003, s.570). Ayrıca, idari işlemler, hem yapanlar, hem de içerik yönünden önceden düzenlenmiş kurallara bağlanmış olup, özel hukuk alanında olduğu gibi, taraflar idari işlemin içeriğini belirlemede irade serbestisine sahip değildirler (GÖZÜBÜYÜK, 2000, s.258). İdari işlemlerin önemli bir diğer özelliği de hukuka uygunluk karinesinden yararlanıyor olmalarıdır. Bu karine ile idari işlemler tesis edildikleri andan itibaren hukuka uygun kabul edilirler. Bunun sonucu olarak, araya hukuka uygun olduklarına dair bir yargı kararı girmeksizin, ilgililer üzerinde doğrudan etki gösterirler. İlgililer de bunlara uymak zorundadır (GÜNDAY, 2002, s.114). Kolayca anlaşılacağı gibi, idari işlemlerin icrailik ve resen icra edilebilirlik özelliklerinin dayanağını hukuka uygunluk karinesinden yararlanmaları oluşturur. Son olarak vurgulanması gerekir ki, “idarenin her türlü eylem ve işlemlerine karşı yargı yolu açıktır”(Anayasa, Md.125/1).

İdari işlemler, çeşitli açılardan sınıflandırılabilir. Öncelikle idari işlemler tek yanlı ve iki yanlı işlemler olarak sınıflandırılabilir. Tek yanlı işlemler, tek bir irade açıklaması ile hukuki geçerlilik kazanabilen işlemler (ERKUT, 1990, s.21) iken iki yanlı idari işlemler, idare ile ilgisinin karşılıklı olarak açıkladıkları iradelerin uyuşumu sonucu tesis edilen işlemlerdir. İdari sözleşmeler iki yanlı idari işlemlerdir (GÜNDAY, 2002, s.110). Tek yanlı idari işlemler de, düzenleyici ve bireysel (veya birel) idari işlemler olarak ikiye ayrılabilir. Düzenleyici işlemlerle, sürekli, soyut, nesnel ve genel durumlar belirlenir. Bu işlemler hukuk düzenine yeni kural getiren, ya da olan bir kuralı değiştiren veya kaldıran işlemlerdir. Bireysel işlemler ise, kanunların veya genel düzenleyici işlemlerin, belli bir kişiye, nesneye ya da olaya uygulanması sonucu ve yalnız bunlar için geçerli bir hukuki durum ortaya çıkaran işlemlerdir (GÖZÜBÜYÜK, 2000, s.255). İdari işlemlerden bir kısmı şart işlemidir. Yani, bir kişiyi veya bir şeyi hukuk kurallarınca önceden tespit edilmiş bulunan, genel, objektif ve kişilik dışı bir hukuki statüye sokan veya böyle bir statüden çıkaran işlemlerdir (GÖZLER, 2003, s.578). İdari işlemlerin çoğu şart işlemidir ve bu sebeple idare hukukuna statüler hukuku da denir. Şart işlemler sübjektif idari işlemlerle karşılaştırılabilir. Bu işlemler, belli bir kişiyi ya da nesneyi, içeriğini ve geçerlilik süresini kendilerinin belirledikleri bir hukuki duruma sokan işlemlerdir (GÜNDAY, 2002, s.117). Doğurdıkları hukuki sonuca göre bir ayırım yapıldığında, belli bir hukuki durum doğuran ya da mevcut bir hukuki durumda değişiklik yapan veya hukuki duruma son veren işlemler

(GÖZLER, 2003, s.580) inşai (yapıcı-kurucu) idari işlemler; yeni bir hukuki durum doğurmayan, önceden doğmuş ve halen varolan bir hukuki durumu saptayan işlemler izhari (belirleyici-tespit edici) işlemler olarak adlandırılmaktadırlar. Öte yandan, muhatapları üzerindeki etkileri bakımından, ilgisine belli yükümler yükleyen işlemler, yükümlendirici işlemler; belli yararlar sağlayan işlemler ise yararlandırıcı işlemler olarak iki türe ayrılabilir. Ayrıca, tamamen ilgililerin haklarını korumak ve idarenin keyfi davranışlarını önlemek amaçlarıyla, idarenin susmasının zımni bir idari işlem oluşturacağı kabul edilmiştir (ERKUT, 1990, s.31). Sarih işlemler ise, anlam ve konusu açıkça anlaşılan irade açıklamaları ile yapılan işlemlerdir (GÖZLER, 2003, s.589). Belirtilmesi gereken son ayırım ise, asli, hazırlık (hazırlayıcı) ve uygulama ile ilgili işlemler ayrımıdır. İdarenin, icrai niteliği haiz işlemleri asli işlemler (ÖNCEL-KUMRULU-ÇAĞAN, 2006, s.89), bu niteliği taşımayan yani, ilgililerin haklarını etkilemeyen ve idarenin iç işleyişi ile ilgili olan işlemler (GÖZLER, 2003, s.594) hazırlık (ya da hazırlayıcı) işlemler ve icrai işlemlerin maddi aleme aktarılmasını teminen tesis edilen işlemler ise uygulama ile ilgili işlemler olarak belirtilebilir.

2577 sayılı İdari Yargılama Usulü Kanununun (İ.Y.U.K.) 2. maddesinin 1. fıkrasının a bendinde iptal davaları tanımlanırken, idari işlemlerin hukuka uygun olup olmadıkları açısından incelenecek unsurları da sayılmıştır. Bunlar: yetki, şekil, sebep, konu ve maksat unsurlarıdır. “Yetki unsuru denilen karar alma yeteneği, konu yer ve zaman itibarıyla, Anayasa ve yasalarla belli organ, makam ve kamu görevlilerine tanınmış bir güçtür”(DŞ. 8D. 14.10.2005 T. E.2004/2984, K.2005/2086). Diğer yandan, kamu hizmeti sunulurken, çeşitli seçenekler arasında, idarenin seçme serbestisi varsa, takdir yetkisinden, seçme serbestisi yoksa idarenin bağlı yetkisinden söz edilir (KARAKOÇ, 2004, s.201). Şekil, işlemin “oluşu ve tekemmülü, iradenin hazırlanması, izharı ve tespiti için takip edilecek usul, merasim ve vesikaları” ifade eder (ONAR, 1966, s.308). “İdari işlemlerde sebep işlemden önce gelen, işlemin dışında, idareyi böyle bir işlem yapmaya yönelten etkenlerdir” (AYİM 2D. 24.2.1993 T. E.1991/378, K.1993/956). Bu etkenin, hukuk kurallarınca belirlenmiş olması gerekir. İdari işlemlerin konusu, doğurduğu hukuki sonuç, hukuk alanında meydana getirdiği değişikliktir (GÜNDAY, 2002, s.143). İdari işlemin konusu, mümkün ve meşru olmalı, hukuk tarafından belirlenen sebebe dayanmalı ve geçmişe etkili sonuçlar doğurmamalıdır. Maksat yani amaç ögesi ile de idari işlemlerden



beklenen temel amaç ve yarar anlatılmak istenir. Her idari işlemin tek bir amacı vardır, o da kamu yararadır (GÖZÜBÜYÜK, 2001, s.233).

### **111. İdari İşlemin Bir Türü Olarak Vergilendirme İşlemleri**

Vergiye doğuran olayın ortaya çıkması ile başlayan vergilendirme süreci, birbirini takip eden vergilendirme işlemlerinden ibarettir. Vergi idaresi, aşamaları, V.U.K. ile tespit edilen bu süreci eksiksiz takip etmek zorundadır (KIZILOTT vd., 2007, s.131).

Vergi ilişkisi, vergi idaresi ile yükümlü veya sorumlu arasında kurulan, kamu hukukuna özgü bir borç ilişkisidir. Bu ilişkinin tarafları, bir yanda, kamu gücüne dayanarak, tek yanlı işlemlerle vergilendirme yetkisine sahip olan alacaklı devlet ve devleti temsilen vergi idaresi; diğer yanda, vergi kanunları ile belirlenen, borçlu, vergi yükümlüsü ya da vergi sorumlusudur. Vergi ilişkisinin sona ermesi, vergi alacağının tahsil edilmesine kadar birbirini izleyen işlemlerin yapılması ile gerçekleşmektedir (KARAKOÇ, 2004, s.178).

Vergilendirme işlemleri olarak adlandırılan bu işlemler, Türk vergi hukukunda tarh, tebliğ, tahakkuk ve tahsil işlemlerdir (PEHLİVAN, 2005, s.71).

Bireysel bir vergilendirme işlemi, tam anlamıyla bir idari işlem niteliği taşır ve V.U.K.'un 20. maddesi de, tarh işlemini bir idari işlem olarak tanımlamıştır.<sup>1</sup> Dolayısıyla idari işlemlerin türleri, unsurları, özellikleri, sakatlıkları vergilendirme işlemleri için de geçerlidir (ÖNCEL-KUMRULU-ÇAĞAN, 2006, s.3).

Vergilendirme işlemlerini, vergi idaresinin, kamu hizmetlerini yürütmek amacıyla, daha özel bir ifade ile, vergi ve diğer gelirleri en az maliyetle toplamak amacıyla (Gelir İdaresi Başkanlığının Teşkilat Ve Görevleri Hakkında Kanun, Md.1), kamu gücü kullanarak tesis ettiği tek yanlı, kesin ve yürütülmesi zorunlu idari işlemler olarak tanımlayabiliriz.

---

<sup>1</sup> V.U.K. Md. 20: 'Verginin tarhı, ..... idari muameledir.'

İşte bütünüyle bir idari işlem niteliğinde bulunan vergilendirme işlemlerinin incelenmesi de, bu işlemlerin bünyesinde ortaya çıkan vergi hatalarının anlaşılması bakımından gereklidir.

Ancak, vergilendirme işlemlerine geçmeden önce, devlet ile yükümlü arasında bir alacak-borç ilişkisi olarak kurulan vergi ilişkisinin ve vergilendirme sürecinin başlangıcı olan vergiyi doğuran olaya değinmekte yarar vardır.

### **112. Vergiyi Doğuran Olay**

V.UK.'un 19. maddesinde “Vergi alacağı vergi kanunlarının vergiyi bağladıkları olayın vukuu veya hukuki durumun tekemmülü ile doğar” kuralı yer almaktadır.

Vergi kanunu hükmünün varlığı, yani yürürlükte olması, vergilendirme işlemlerinin hukuki sebebini, vergiyi doğuran olayın ortaya çıkması ise maddi sebebini oluşturmaktadır (KIZILOTT vd., 2007, s.132).

Anayasa Mahkemesinin bir kararında vergiyi doğuran olayın, vergilendirme sürecinde taşıdığı önem şu şekilde açıklanmıştır: “Vergi yükümlülüğü, vergi konusu olayın gerçekleşmesi ile doğar. Bu olayın gerçekleşmesi vergi yükümlülüğünün doğması için gerekli ve yeterlidir. Vergi yükümlülüğünün subjektif ve ferdî bir hukukî duruma dönüşebilmesi için beyan, tarh ve tahakkuk işlemlerinin gerekli olması; vergi yükümlülüğünün, bu yükümlülüğü yaratan olayın ortaya çıkmasıyla doğacağı gerçeğini etkilemez. Vergi yaratan olay gerçekleştiği an, vergi yükümlülüğü doğmuş olacaktır. Bu yükümlülüğün beyan yoluyla yükümlü tarafından, veya ikmalen, re’sen veya idarece tarh işlemleri yoluyla vergi idaresince belirlenmesi hangi tarihte yapılmış olursa olsun; mükellefiyete esas olacak tarih, vergiyi yaratan olayın meydana geliş tarihidir. .... Vergi, geliri yaratan olay ile doğduğundan; beyan, tarh, tahakkuk ve tahsil işlemleri, kaçınılmaz bir şekilde birbirini izleyen dönemlerde ortaya çıkacaktır” (AyM. 27.09.1988 T. E.1988/9, K.1988/28).

Vergiyi doğuran olay, vergi idaresinin dışında oluşan ve yükümlünün gerçekleştirmiş olduğu veya onun lehine ortaya çıkmış olan bir durumdur (KARAKOÇ, 2004, s.179).

Vergiye doğuran olay, bir hukuki işlem, maddi bir fiil veya bir olay olabilir (SABAN, 2006, s.129).

Vergiye doğuran olay ile, vergi kanunlarının öngördüğü şekilde bir ilişki içinde olan kişi, yükümlü statüsüne girer; yani vergi borçlusu olur ve vergiye ilişkin maddi ve şekli ödevleri yerine getirmesi gerekir (KIZILOTT vd., 2007, s.132).

Yükümlü açısından vergi borcunun, devlet açısından da vergi alacağına doğmasına sebep oluşturan vergiye doğuran olay, vergilerin kanuniliği ilkesini doğal sonucu olarak her bir vergi kanununda ayrıntısı ile belirlenmiştir.

Vergiye doğuran olayın ortaya çıkıp çıkmadığının, ortaya çıkmışsa gerçekleşme zamanının belirlenmesi vergi borcunun doğduğu zamanı bilmek, dolayısıyla uygulanacak vergi kanunu, vergiye esas olacak matrahı ve uygulanacak oranı belirleme, zamanaşımı gibi vergi borcunu sona erdiren durumların bulunup bulunmadığını tespit etme açısından önem taşımaktadır (KARAKOÇ, 2004, s.179).

### **113. Tarh İşlemi**

Tarh işlemi kısaca, vergi borcunun hesaplanmasına dair bir idari işlemdir. Bu işlem tarhiyat olarak da adlandırılmaktadır. Diğer bir ifade ile, tarh işlemi vergiye doğuran olayla başlayan vergilendirme sürecinde, vergi borcunun, somut bir şekilde vergi idaresi tarafından hesaplanmasıdır (PEHLİVAN, 2005, s.71).

V.U.K'un 20. maddesinde yer alan tanıma göre, "Verginin tarhı, vergi alacağının kanunlarında gösterilen matrah ve nispetler üzerinden vergi dairesi tarafından hesaplanarak bu alacağı miktar itibarıyla tespit eden idari muameledir."

V.U.K.'un tanımına dikkat edildiğinde, Kanunun tarhiyatı bir idari işlem olarak gördüğü anlaşılır. Tarh işlemi böyle nitelendirilince idari işlemler için yapılan analizlerin tümü bu vergilendirme işlemi bakımından da geçerli olacaktır (ÖNCEL-KUMRULU-ÇAĞAN, 2006, s.89).

Nitekim, diğ er idari iş lemlerde oldu ğ u gibi tarh iş lemini tesis eden de bir idari makam olan vergi dairesidir. Mali kamu hizmetinin y ¨ r ¨ t ¨ lmesi amacıyla yetkili vergi dairesinin tek yanlı irade beyanıyla tesis edilmektedir. Hukuki sonu ç do ğ urması i ç in, herhangi bir idari ya da yargısal makamın onayına gerek yoktur, yani kesindir. Tebliğ edilmekle, muhatabının hukuki durumunu etkiler, i ç erdi ğ i vergi miktarını ¨ d eme y ¨ k ¨ ml ¨ l ¨ ğ ¨ getirir. Kanunlarda belli edilen s ¨ re i ç erisinde verginin ¨ denmemesi durumunda, cebri tahsil y ¨ ntemlerinin vergi borç lusu hakkında uygulanmasına yol a ç ar. Bu niteli ğ i de icrai oldu ğ unu g  serir (CANDAN, 2006a, s.10). İcrai niteli ğ inden de anlaş ılabilece ğ i gibi, tarh iş lemi de hukuka uygunluk karinesinden yararlanır. İdarenin her t ¨ rl ¨ iş leminde oldu ğ u gibi, bu iş leme karş ı da yargı yolu a ç ıktır (Anayasa m.125/1).

Bir idari iş lem olarak nitelenen tarh iş lemi, idari iş lem ile ilgili olarak yukarıda yapılan a ç ıklamalar ç erçevesinde analiz edildi ğ inde, ř u sonu ç lara varmak m ¨ m k ¨ nd ¨ r.

İ.Y.U.K.'un 2. maddesinin 1. fıkrasının a bendinde, idari iş lemlerin hukuka uygun olup olmadıklarının tespiti i ç in yetki, ř ekil, sebep, konu ve maksat unsurları a ç ısından incelenece ğ i kuralının yer aldı ğ ına yukarıda de ğ inilmiş ti.

V.U.K'un 4. maddesinin 1. fıkrasında yer alan "Vergi dairesi m ¨ kellefi tespit eden, vergi tarh eden, tahakkuk ettiren ve tahsil eden dairedir." kuralından anlaş ılabilece ğ i gibi, tarh iş leminde yetki vergi dairelerindedir. Tarh iş leminin, vergi t ¨ r ¨ itibariyle, zaman itibariyle ve yer itibariyle yetkili olan vergi dairesi tarafından yapılmaması durumunda, yetki unsuru bakımından hukuka aykırılık ortaya ç ıkacaktır ( NCEL-KUMRULU-Ç A Ğ AN, 2006, s.94)<sup>2</sup>.

 te yandan, vergi dairesi kural olarak ba ğ lı yetkiye sahip oldu ğ undan, vergi hukuku alanında, idareye tanınan genel bir takdir yetkisi s  z konusu olmayıp istisnai durumlarda

---

<sup>2</sup> 'Olayda, davaya konu edilen iş lemi tesis eden Bayındırlık ve İskan Bakanlı ğ ı, sorumlusu oldu ğ u damga vergisini davacı şirketin istihkakından keserek, kendi adına beyan edip ¨ dedikten sonra, tahsil etti ğ i tutarı iade etmiş; ancak, iadenin hataen yapıldı ğ ı d ¨ ř ¨ ncesiyile, anılan tutarı, davacı şirketten, dava konusu iş lemlerle geri istemiş tir. Bu iş lemlerle istenilen tutar, damga vergisi miktarı kadar olmakla birlikte; anılan idarenin, Vergi Usul Kanununun 4' ¨ nc ¨ maddesinde, vergiyi tarh etme, tahakkuk ettirme ve tahsil etme ile yetkilendirilen vergi dairesi konumunda olmaması, dava konusu iş lemin de vergi kanunlarınca tanınan kamu g ¨ c ¨ n ¨ n kullanılmasıyla tesis edilmemiş bulunması karş ısında, Adli Yargı yerinde a ç ılacak alacak davası  ncesi, davalı Kurumun  zel Hukuk alanına giren giriş iminden ibaret bulunan anılan iş lemin, idari davaya konu edilebilecek nitelikte vergilendirme iş lemi olarak kabul ¨ ne olanak bulunmamaktadır'(Dş. 7D. 22.12.2005 T. E.2003/1095, K.2005/3396).

tanınan takdir yetkisinin<sup>3</sup> de kamu yararı doğrultusunda kullanılması gerekmektedir (SABAN, 2006, s.132).

Tarh işleminin şekil unsuru, yani tarh işleminin tesisinden önce yetkili vergi dairesi tarafından izlenmesi gereken usuller V.U.K'ta ayrıntısı ile düzenlenmiştir. Bir idari işlemin tabi olduğu usul ve şekil kuralları, esaslı nitelikte olanlar ve olmayanlar diye ikiye ayrılmaktadır. Usul ve şekil kurallarından esaslı nitelikte olanlara aykırı hareketin, idari işlemleri hukuka aykırı kılacağı, hatta yok hükmünde sayılmasını gerektireceği kabul edildiği halde, bu nitelikte olmayan şekil kurallarına aykırı hareket idari işlemleri sakatlayıcı olarak görülmemektedir (CANDAN, 2006a, s.19).

Tarh işleminin en önemli şekil unsuru, yetkili makamın imzasını taşıyan vergi veya ceza ihbarnamesidir. Ayrıca yoklama yapıp tutanak düzenlenmesi, inceleme yapıp inceleme raporu düzenlenmesi ve takdir komisyonuna başvurulması da esaslı nitelikteki şekil ve usul kurallarıdır (KIZILOTT vd., 2007, s.135).

Tarh işleminin konu unsuru, V.U.K.'un 20. maddesinde açıkça gösterildiği üzere, vergi alacağının miktar itibarıyla tespitidir.

Tarh işleminde maksat unsurunu, devletin vergi almasındaki asıl amaç oluşturur. Bu amaç, kamu harcamalarının gerektirdiği finansman ihtiyacının karşılanmasıdır. Bu suretle de kamu yararının gerçekleştirilmesidir. Belirtilen amaç dışında, muhatabına zarar vermek, çıkar sağlamak gibi amaçlarla yapılan tarhiyatlar, "amaç saptırması" nedeniyle hukuka aykırı olacaktır (DOĞRUSÖZ, 1999, s.18).

Tarh işleminin sebep unsuru ise, her bir vergi kanununda öngörülen vergiyi doğuran olayın ortaya çıkmasıdır.

Tarh işlemi, yukarıda açıklanan idari işlem türleri açısından incelendiğinde varılan sonuçlar ise şöyledir:

Tarh işlemi tek yanlı, birel bir idari işlemidir.

---

<sup>3</sup> Takdir yetkisine örnek olarak, verginin tecil edilmesi ve uzlaşma gösterilebilir.

Kişiyi yükümlü statüsüne sokan tarh işlemi değil, vergiyi doğuran olay olduğundan, tarh işlemi, bir şart işlem değildir. Kişinin yükümlü statüsünü, tarh işleminden önce vergiyi doğuran olay ile kazanması, tarh işlemine, yapıcı-belirtici işlemler ayrımında, belirtici işlem olma özelliğini kazandırmaktadır (DOĞRUSÖZ, 1999, s.14).

Öte yandan, tarh işlemi icraidir,<sup>4</sup> resen icra edilebilir<sup>5</sup> ve hukuka uygunluk karinesinden yararlanır ve yargı denetimine tabidir.

Son olarak tarh işleminin, yararlandırıcı yükümlendirici işlemler ayrımında, kişilere mali yükümler getirmesi nedeniyle, yükümlendirici işlemler arasında yer aldığını belirtmek gerekir.

#### **114. Tebliğ**

İlgilisinin aleyhine olan bireysel idari işlemler, ilgilerine tebliğ edilmekle yürürlüğe girerler (GÖZLER, 2005, s.316).

Tarh işleminin, yükümlü açısından hukuki sonuçlarını doğdurabilmesi, yükümlünün haberdar edilmesine bağlıdır. Tesis edilen bir işlemde haberi olmayan bir kişi için o işlemin yürürlüğe girmesi ve sonuç doğurması hukuken mümkün değildir. Bu nedenle, tarh işleminin yükümlüye tebliğ edilmesi gerekir (KIZILOTT vd., 2007, s.147).

V.U.K.'un 21. maddesinde, tebliğ, “vergilelendirmeyi ilgilendiren ve hüküm ifade eden hususların yetkili makamlar tarafından mükellefe veya ceza sorumlusuna yazı ile bildirilmesidir” şeklinde tanımlanmıştır.

Görüldüğü üzere, tebliğ, tarhtan farklı olarak bir idari işlem olarak tanımlanmamıştır. Zira tebliğ, icrai nitelik taşıyan bir idari işlem değil, uygulamaya ilişkin bir işlemdir (ÖNCEL-KUMRULU-ÇAĞAN, 2006, s.102). Kanuni tanımdan da anlaşılacağı gibi, icrai niteliği haiz vergilelendirme işlemlerinin, muhataplarına bildirilmesini sağlar.

<sup>4</sup> Ancak, İ.Y.U.K.'un 27/3. maddesine göre, vergi davası açılmakla icra kendiliğinden durur.

<sup>5</sup> Tarh işleminin resen icrası, vadesinde ödenmeyen vergi borcunun, vergi idaresince, herhangi bir yargı kararı olmaksızın cebren tahsil yöntemleri ile tahsilidir.

“İdari işlemlerin ilgililerine duyurulması amacıyla yapılan tebligat işlemleri usulü işlemler olduğundan bu işlemlerdeki noksanlıklar ancak idari işleme karşı yargı yoluna başvurulması hallerinde ve idari işlemi kusurlandırmak için ileri sürülebilir. Bu nedenle tebligat işlemlerinin ilgililerine duyurulmalarına aracılık ettikleri asıl idari işlemlerden ayrılarak tek başlarına idari davaya konu edilmeleri söz konusu olamaz. Zira hukuki sakatlıklar taşıyan tebligat işlemlerinin ilgilileri açısından hukuki sonuçlar doğurabilmesi olanağı bulunmamaktadır” (DŞ. 4D. 7.10.1999 T. E.1998/4783 K.1999/3374).

V.U.K.’un 108. maddesine göre, “Tebliğ olunan vesikalar, esasa müessir olmayan şekil hatalarından dolayı hukuki kıymetlerini kaybetmezler; yalnız vergi ihbarı ile ilgili vesikalarda mükellefin adının, verginin nevi veya miktarının, vergi mahkemesinde dava açma süresinin hiç yazılmamış olması veyahut bu vesikaların görevli bir makam tarafından tanzim edilmemiş bulunması vesikayı hükümsüz kılar.”

### **115. Tahakkuk**

V.U.K.’un 21. maddesinde, tahakkuk, “tarh ve tebliğ edilen bir verginin ödenmesi gereken bir safhaya gelmesi” olarak tanımlanmaktadır.

Verginin ödenebilir hale gelmesi için, yükümlünün tarhiyattan haberdar olması, yani kendisine tebligatta bulunulması ve mükellefin de söz konusu tarhiyatın sonuçlarını kabullenmiş olması gereği vardır (AKDOĞAN, 1997, s.136). Beyana dayanan tarh dışında, yükümlünün tarh ve tebliğ edilen vergiye karşı itiraz hakkı vardır.

Yükümlüler, beyan ettikleri matrahlar üzerinden idarece tarh edilen vergilere karşı dava açamayacaklarından<sup>6</sup>, vergi tarh edilmekle tahakkuk da etmiş olur<sup>7</sup>. Matrahın idare tarafından tespiti veya kanun tarafından tespit edilmiş olması üzerine tesis edilen tarh işleminin, ihbarname ile yükümlüye tebliğinden sonra tahakkuk etmiş olabilmesi için, yükümlü tarafından vergi davası açılmamış olması veya açılan davanın yükümlü aleyhine sonuçlanmış olması gerekmektedir (KIZILOT vd., 2007, s.157).

<sup>6</sup> V.U.K. Md.378/2. ‘Mükellefler beyan ettikleri matrahlara ve bu matrahlar üzerinden tarh edilen vergilere karşı dava açamazlar.’

<sup>7</sup> Belirtilen ilkenin istisnaları ihtirazı kayıtlı yapılan beyan ve tarhiyatta vergi hatası bulunmasıdır.

Vergilendirme sürecinde ayrı bir işlem niteliği taşımayan tahakkuk ya da ödenecek aşamaya gelme, kendiliğinden gerçekleşen bir olguyu belirleyen bir tespit olup, bu özelliği onu birer işlem olan tarh, tebliğ ve tahsilden ayırmaktadır (KARAKOÇ, 2004, s.210). Tahakkuk, ödeme durumuna gelmeyi ifade etmesi nedeni ile tarh işleminin hukuk alemine yansımadır (KIZILOT vd., 2007, s.147).

Tahakkuk ile kesinleşme farklı kavramlardır. Kesinleşme, yükümlü tarafından otuz günlük vergi davası açma süresinin geçirilmesi nedeni ile yargı yoluna başvuru imkanının kalmaması veya vergi davası açılmakla birlikte tüm kanun yollarının tüketilerek hukuki sürecin tamamlanması ve yükümlü aleyhine sonuçlanmasını ifade eder (ÜREL, 2007, s.122).

Damga vergisi gibi bazı vergiler, tahsil edilmekle kanun gereği tahakkuk da etmiş sayılırlar. Yani tahsil anı ile tahakkuk anı çakışır ve ayrı birer aşama değildirler. Ancak, tahakkuku tahsile bağlı bir vergi, vadesinde ödenmemesi veya tahsil edilmemesi halinde bu niteliğini kaybedeceğinden, sözü edilen verginin öncelikle ihbarname ile istenmesi, bunun sağlanamaması durumunda ödeme emri düzenlenmesi gerekmektedir (DŞ. 9D. 11.11.1997 T. E. 1996/5839 K. 1997 /3470).

## **116. Tahsil**

V.U.K.'un 23. maddesinde tahsil, "Verginin .... kanuna uygun surette ödenmesidir." şeklinde tanımlanmıştır.

Vergilendirme sürecinde, tarh, tebliğ ve tahakkuk aşamasından sonra son aşama verginin tahsilidir. Tahsil, vergi borçlusu tarafından yapılan ödemenin, idari işlem olarak, alacaklı idare açısından ifadesidir. Her vergi kanununda ödemenin ne zaman ve nasıl yapılacağı konusunda hükümler vardır. Verginin normal yollarla ödenmemesi durumunda ise cebren takip ve tahsil yoluna gidilmesi söz konusu olmaktadır (SEKDUR- ALTUN, 2001, s.635).

Vergi tahsil edilmekle, vergilendirme süreci sona erer.



## İKİNCİ BÖLÜM

### 2.VERGİ HATASI

#### 20. Genel Açıklamalar

Hata, genel olarak, gerçeğe uygun olmayan ve hata eden kişi tarafından kesin olarak, yani, kuşkusuz biçimde gerçek kabul edilen fiil olarak tanımlanabilir (YILMAZ, 2002, s.460). Bu fiillerin bir kısmı da hukuki sonuç doğuran irade açıklamalarıdır.

Birer idari işlem, yani, idarenin kişiler üzerinde hukuki sonuçlar doğuran irade açıklamaları olan vergilendirme işlemleri tesis edilirken de bazı hatalar yapılabilir.

Vergilendirme işlemlerinde ortaya çıkan hatalar, vergi idaresinin vergi kanunlarını yanlış yorumlayıp yanlış uygulamasından, vergiyi doğuran olayı yanlış nitelendirmesinden veya vergilendirme işlemleri tesis edilirken gerekli dikkatin gösterilmemesinden kaynaklanmış olabilecekleri gibi, mükelleflerin vergi ile ilgili ödevlerini yerine getirmesindeki özen eksikliğinden de doğmuş olabilirler (CANDAN, 2006a, s.222).

Vergilendirme sürecinin çeşitli aşamalarında, vergi idaresi veya mükellef tarafından yapılabilen bu hatalar sonucunda vergilendirme işlemleri vergi kanunlarında öngörüldüğü şekilde tesis edilmemiş ve devletin belli miktarda vergi gelirinden yoksun kalmasına veya mükellefin gereğinden fazla vergi ödemesine sebep olurlar. Dolayısıyla, vergilendirmede kanunilik ilkesinin gerçekleşmesinin önünde giderilmesi gereken bir engeldirler.

Bu hatalar, vergi idaresi veya mükellefin yanlışları sonucunda ortaya çıktığından ve yanlış oldukları hususu bilselerdi aynı yönde irade açıklamayacakları açık olduğundan, kolay bir yöntemle düzeltilmeleri imkanı getirilmiştir. Bu yöntem V.U.K.'ta düzenlenen düzeltme yoludur.

Ancak, vergi hatalarının düzeltme yolu ile giderilebilmesi için, düzeltmeye konu edilecek vergilendirme işleminin, V.U.K.'ta tanımlanan vergi hatası kapsamına giren bir hata ile malul olması gerekir (KARAKOÇ, 2007, s.67).

## 21. Vergi Hatası Kavramı

V.U.K.'un 116. maddesinde vergi hatası, “vergiye müteallik hesaplarda veya vergilendirmede yapılan hatalar yüzünden haksız yere fazla veya eksik vergi istenmesi veya alınmasıdır” şeklinde tanımlanmıştır.

“Vergi hatası, vergi alacağının doğmasından tarh, tahakkuk ve tahsil aşamalarına kadar ya da yargı aşamasında söz konusu olabilen ve sonuçta, bu alacağın haksız yere fazla ya da eksik alınmasına neden olabilen usulsüz işlemlerdir” (KIZILOT-KIZILOT, 2005, s.110). Genel bir ifade ile, vergilendirme işlemlerinde yapılan maddi hatalar ve tespit hatalarıdır (ÖZBALCI, 2006, s.385).

Vergi hataları, kendisinden düzeltme isteminde bulunulan idari makamın veya uyuşmazlık halinde yargı yerinin V.U.K.'un 3. maddesinde öngörülen yorum tekniklerine<sup>8</sup> başvurmadan, ilk bakışta anlayabileceği açıklıktaki vergilendirme yanlışlıklarıdır (DŞ. 7D. 30.01.2003 T. E.2001/4655; K.2003/273).

Vergi hatası mükellef veya hazine aleyhine yapılmış olabilir (ÖZBALCI, 2006, s.385). Hata yükümlüden ya da vergi idaresinden kaynaklanmış olabilir (KARAKOÇ, 2004, s.455).

V.U.K.'un 375. maddesine göre, vergi cezalarında da vergi hatası ortaya çıkabilir. V.U.K.'un 116. maddesinde yapılan tanımdan hareketle, vergi cezalarında yapılan hatayı, vergi cezasına ilişkin hesaplarda veya cezalandırmada yapılan hatalar yüzünden haksız

---

<sup>8</sup> V.U.K.'un 3. maddesinde ‘Vergi kanunları lafzı ve ruhu ile hüküm ifade eder. Lafzın açık olmadığı hallerde vergi kanunlarının hükümleri, konuluşundaki maksat, hükümlerin kanunun yapısındaki yeri ve diğer maddelerle olan bağlantısı göz önünde tutularak uygulanır.’ hükmü yer almakta olup, bu hükümde öngörülen yorum yöntemleri, lafzi, amaçsal, sistematik ve tarihsel yorum yöntemleridir. Bu konuda geniş bilgi için bkz. Murat Özkan, ‘Vergi Hukukunda Yorum’, Yaklaşım Dergisi, Sayı:139 (Temmuz 2004), ss.138-142.

yere fazla veya eksik vergi cezası kesilmesi veya alınması olarak tanımlamak mümkündür (KARAKOÇ, 2007, s.69).

Danıştay, vergi hataları ile ilgili olarak “vergi”yi gecikme ve tecil faizlerini, gecikme zammını, kanuni temsilcilerin sorumluluğu çerçevesinde yapılan uygulamaları kapsayacak şekilde kabul etmektedir (CANDAN, 2006a, s.223).

Vergi hatası kavramı ile ilgili Danıştay içtihatları değerlendirildiğinde başlangıçta Danıştay içtihatlarının hata kavramının çok dar tutulması yönünde olduğu, zaman içinde Danıştay tarafından kabul edilen ölçülerin hata kavramı lehine genişletildiği, bu arada özellikle ücretlerde sakatlık indirimi, kıdem tazminatlarının vergilendirilmesi gibi bir kısım sosyal içerikli konularda Danıştay’ın mükellef lehine olmak üzere hata kavramını oldukça kapsamlı yorumladığı görülmektedir (KESKİN, 2006, s.253).

Sonuç olarak, vergi hatası, doğrudan vergi veya vergi cezası miktarını etkileyerek fazla, eksik vergi tarh, tahakkuk ve tahsiline ya da vergi cezası kesilmesine yol açan maddi yanlışlıklar ya da vergilendirmede değerlendirme yanlışlıkları olarak tanımlanabilir (ÖNCEL-KUMRULU-ÇAĞAN, 2006, s.175).

## **22. Vergi Hatasının Özellikleri**

Yukarıda yer verilen açıklamalardan da anlaşılacağı gibi, vergilendirme sürecinde ortaya çıkabilecek yanlışlıkların, vergi hatası olarak nitelendirilebilmesi için, bir takım özellikler taşımaları gerekmektedir.

### **220. Bir Vergilendirme İşleminin Varlığı**

Bir vergilendirme işleminin vergi hatası türünden bir sakatlık taşınması için öncelikle kesin ve yürütülmesi zorunlu bireysel işlem niteliğinin bulunması gerekir (ÖNCEL-KUMRULU-ÇAĞAN, 2006, s.175).

Vergilendirme işlemlerini “Vergi Dairelerinin idari işlevleriyle ilgili olarak vergi hukuku alanında tesis ettikleri, doğrudan uygulanabilir nitelikte, yükümlünün hukukunu doğrudan etkileyen ve onların hukuki statülerinde hak ve yükümlülüklerinde değişiklik veya yenilik yaratan irade açıklamaları” olarak tanımlayan Danıştay, vergi uyuşmazlıklarında, kesin ve yürütülmesi zorunlu idari işlemleri, “ihbarname, ödeme emri veya haciz varakası tebliğ edilmesi, tahakkuk fişi düzenlenmesi ya da vergi tevkifatı yapılması yahut düzeltme ve şikayet başvurularının yetkili makamlarca reddedilmesi”(DŞ. 11D. 21.11.1997 T. E.1996/3510, K. 1997/4061) olarak saymakla birlikte, bunlar dışında kalan, ancak “idari işlem niteliğinde olduğundan kuşku duyulmayacak işlemlerin” de yürütülmesi zorunlu vergisel işlem olduklarını vurgularken (DŞ. 4D. 7.10.2003 T. E.2002/4036, K.2003/2246) vergi hatası taşıyabilecek işlemleri de ortaya koymaktadır.

Vergi cezası kesilmesinin de belirtilen nitelikleri haiz bir işlem olduğu açıktır (V.U.K., Md.375).

Mükellefin hukukunu doğrudan etkilemeyen ve onların hukuki statülerinde hak ve yükümlülüklerinde değişiklik veya yenilik yapmayan, vergi idaresinin hazırlayıcı işlemleri (ön işlemler)<sup>9</sup>, bu niteliklerinin sonucu olarak fazla veya eksiz vergi istenmesi ya da alınması sonucunu doğurmayacağından, bu işlemlerdeki hatalar müstakil olarak vergi hatası niteliği taşımazlar.

Vergi hatasını tanımlayan, V.U.K.’un 116. maddesinde “vergi istenmesi veya alınması”ndan bahsedildiğinden, tüzük, yönetmelik, genel tebliğ, genel yazı, yönerge gibi düzenleyici işlemlerde vergi hatasından söz etmek olanaklı değildir.

---

<sup>9</sup> Vergilendirmede ön işlemlere örnek olarak, yoklama, inceleme, arama, bilgi toplama ve takdir komisyonunca matrah saptanması gösterilebilir. Bu konuda geniş bilgi için bkz. Mualla ÖNCEL, Ahmet KUMRULU, Nami ÇAĞAN, Vergi Hukuku, 13. Bası, Turhan Kitabevi Yayınları, Ankara,2006, ss. 99-102.

## 221. İşlemin Haksız Olması

Vergilendirme işleminin haksız olması ile kast edilen, bu işlemin hukuka aykırı olmasıdır (AKSOY, 1999. s. 67).

Hukuka aykırılık, vergilendirme işlemlerinin, Anayasaya, usulüne göre yürürlüğe konulmuş uluslararası sözleşmelere, kanunlara, kanun hükmünde kararnamelere ve düzenleyici idari işlemlere, yetki, şekil, sebep, konu ve maksat unsurları yönünden ayıkırlığını ifade eder.

Vergi hukuku özelinde ise, genel olarak, vergi hukukunun, mükelleflerin ve vergi idaresinin haklarını korumak amacıyla koyduğu kurallara aykırılık olarak tanımlanabilir (YILMAZ, 2002, s.460).

Ekleme gerekir ki, vergilendirme işlemlerindeki her hukuka ayıkırlık vergi hatası niteliğinde değildir. Hukuka ayıkırlık şartının yanında, diğer şartları da taşıması gerekmektedir.

## 222. Fazla veya Eksik Vergi İstenmesi veya Alınması

V.U.K.'un yukarıda yer verdiğimiz, 116. maddesinde vergi hatası tanımlanırken, verginin istenmesinden veya alınmasından bahsedilmektedir. Verginin istenmesi tarh ve tahakkuk, alınması ise tahsil aşamasında söz konusu olmaktadır (KARAKOÇ, 2004, s.455). Vergi cezaları bakımından bu aşamalar, cezanın kesilmesi ve tahakkuku ile tahsili şeklinde ifade edilebilir.

Yapılan vergi hatası sonucu, hesaplanan vergi miktarı, mevzuata göre olması gerekenden fazla veya eksik olmalıdır. Bir vergi hatasının varlığından söz edebilmek için, verginin miktarında bir yanlışlığın yapılması gerekir (KIZILOT-KIZILOT, 2005, s.110)<sup>10</sup>.

---

<sup>10</sup> Beyannameye fazladan bir sıfır yazılması, vergi miktarını etkilediğinden vergi hatası olarak kabul edilmiştir. (DŞ. 9D. 3.10.1975 T. E.1973/2086, K.1975/1549)

Diğer yandan, eksik veya fazla vergi alınması veya istenmesi yanında, verginin alınmaması gerekirken alınması veya istenmemesi gerekirken istenmesi de vergi hatası niteliğindedir (KIZILOT-KIZILOT, 2005, s.109).

Bu şartın sonucu olarak, vergilendirme işlemi ortaya çıkabilecek bazı hatalar, vergi miktarını etkilemedikleri takdirde, vergi hatası sayılmaz ve düzeltme yolu ile düzeltilemezler. Hukuka aykırı olmaları ve mükellefin menfaatini etkilemeleri şartı ile dava konusu edilebilirler.

### **223.Yapılan Yanlışlığın Kanunda Tanımlanan Vergi Hatası Türlerinden Birine**

#### **Uygun Olması**

V.U.K'un 116. maddesinde vergi hatasının genel bir tanımı verildikten sonra, 117. ve 118. maddelerde, vergi hatası türleri iki ayrı grupta sınıflandırılmış ve her bir grup içinde yer alan hata türleri de ayrı ayrı tanımlanmıştır.

İşte, yapılan hata, bu maddelerde tanımlanan hata türlerinden birine uyuyorsa, bir vergi hatasının varlığından söz edilebilecektir. Yapılan hatanın, Kanunda yer alan tanımlara uymaması durumunda, ya işlemde hiçbir sakatlık yoktur ya da hata vergi hatası dışında kalan bir hukuki sorunu oluşturmaktadır (ÖNCEL-KUMRULU-ÇAĞAN, 2006, s.175).

Vergi hatalarının sayma yolu ile belirlenmiş olması (KARAKOÇ, 2007, s.67) ve sayma yolu ile belirlenenler dışındaki yanlışlıkların vergi hatası sayılmaması karşısında, vergi hatası uygulamasında kıyasın kabul edilmediği, lafzi, tarihi ve sistematik yorumun geçerli olduğu, amaçsal yoruma başvurulmaması gerektiği söylenebilir.

Vergi hatalarının hukuki uyumsuzlıklardan farkı açıklandıktan sonra, bir sonraki bölümde, bu hata türleri incelenecektir.

### **224. Açık ve Mutlak Olma**

V.U.K.'un vergi hatalarını tanımlayan 116. maddesinde, bu iki şart aranmamakla birlikte, Kanunun vergilendirme hatalarını tanımlayan 118. maddesinde, bazı hata türleri

için “açık” olma koşulu aranmıştır. Aslında, “açık” olma tüm vergi hatalarının ayrıcı niteliğidir. Diğer yandan, vergi idaresince resen yapılacak düzeltmeyi düzenleyen 121. maddede “açık” ve “mutlak” olma koşullarına beraberce yer verilmiştir.

Vergi hatasının açık olması iki şeyi ifade etmektedir: Birincisi, vergi hatası, her şeyden önce herhangi bir inceleme ve araştırma yapılmasına gerek olmaksızın, ilk bakışta anlaşılır olmalıdır. İkincisi, vergi hatası, lafzi (sözel) yorum dışındaki yorum tekniklerinin uygulanmasını gerektirmeden anlaşılabilir durumda olmalıdır (CANDAN, 2006a, s.230)<sup>11</sup>.

Diğer yandan, vergi hatasının mutlak olması ise, doğruluğu ileri sürülen hususun, tartışmalı olmamasını anlatır (KESKİN, 2006, s.252).

Bir konuda, Danıştay'ın vergi davalarına bakan dairelerinde farklı çözümlere ulaşılmış olması, yani, farklı görüşlerin ortaya çıkmış olması durumunda, konu tartışmalı demektir. Bir konunun tartışmalı olarak nitelendirilebilmesi için, farklı görüşlerin farklı dava dairelerine ait olması da gerekmemektedir. Aynı dairede, karar, oyçokluğu ile verilmiş ise, ulaşılan çözüm tartışmalı kabul edilmelidir (CANDAN, 2006a, s.231). Birbiri ile sonuç itibariyle çelişen veya gerekçeleri farklı olan yargı kararlarının kesin hüküm halini almış olması durumunda dahi, bu durum, bu kararlarda ulaşılan çözüme aykırı olan vergilendirme işleminde vergi hatası bulunduğunu kabule yeterli görülmemelidir.<sup>12</sup> Zira farklı yöndeki kararlar konunun tartışmalı olduğunu göstermektedir ve kesinleşmiş yargı kararları arasındaki bu çelişkinin giderilmesinin tek yolu ise içtihatları birleştirme kararı verilmesidir.

---

<sup>11</sup> ‘Vergi Usul Kanunu’nun yukarıda açıklanan ... maddelerine göre idareden düzeltilmesini isteme hakkı doğuran vergi hataları, kendisinden düzeltme isteminde bulunulan idari makamın veya uyuşmazlık halinde yargı yerinin anılan Kanun’un 3. maddesinde öngörülen yorum tekniklerine başvurmadan ilk bakışta anlayabileceği açıklıktaki vergilendirme yanlışlıklarıdır’(DŞ. 7D. 11.6.2001 T. E.2000/2465; K.2001/2174).

<sup>12</sup> ‘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 ihtilafli 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’(DŞ. VDDK. 25.6.1999 T. E.1998/283; K.1999/376).

### 23. Hukuki Uyuşmazlık ve Vergi Hatası Ayrımı

Yukarıda açıklandığı gibi vergi hataları, ilk bakışta kolayca görülebilen maddi hatalar veya anlaşılması yoruma bağlı ve tartışmalı olmayan değerlendirme yanlışlıklarıdır.

Vergiye doğuran olayla başlayan verilendirme sürecinde, yükümlüler ile vergi idaresi arasında bir çok uyuşmazlık çıkabilmektedir. Bu uyuşmazlıkların bir kısmı, yukarıda niteliği belirtilen vergi hataları nedeniyle ortaya çıkar ve vergi hatalarının düzeltilmesine özgü bir yol olan ve bu çalışmanın konusunu oluşturan düzeltme yolu ile çözüme kavuşturulur. V.U.K.'ta bu yolun öngörülmesinin amacı, belli yanlışlıklarla sakat vergilendirme işlemlerinin, genel usuller dışında, yani mükellefçe veya vergi idaresince dava açılmasına gerek kalmaksızın ve kolayca düzeltilmesini sağlamaktır (KIZILOT-KIZILOT, 2005, s.111).

Ancak, vergilendirme sürecinde ortaya çıkan uyuşmazlıklar vergi hataları ile sınırlı değildir. Vergi hatalarından daha karmaşık, çözümü, vergiyi doğuran olayın veya gerçekleşme biçiminin açıklığa kavuşturulmasına bağlı olan veya kanun maddelerinin yorumunu gerektiren uyuşmazlıklar da vardır.

Bu tür uyuşmazlıkları ifade etmek üzere, uygulamada ve Danıştay içtihatlarında yerleşmiş bir kavram olan “hukuki uyuşmazlık” kavramı kullanılmaktadır. Hukuki uyuşmazlık, vergi hataları dışında kalan, tartışmaya açık, yoruma elverişli uyuşmazlıklardır (KARAKOÇ, 2007, s.75). Hukuki uyuşmazlıklar yorum uyuşmazlıkları olarak da adlandırılmaktadır (BİLİCİ, 2006, s.121).

Hukuki uyuşmazlıklar vergi hatalarından farklı olarak, vergilendirme işleminin özüne ilişkin, vergi alacaklısı devlet ile vergi borçlusu yükümlü arasında hukuken tartışma konusu yapılabilecek konularda ortaya çıkar. Bu tür tartışmalar, maddi olayın açık olmayan ve karmaşık niteliğinden, yasa hükümlerinin kaleme alınış şeklinin gerektirdiği yorum zorunluluğundan, olayın teknik özelliklerinden, vergilendirme şekillerinden, tebliğ usul ve şekillerinden, vergi borcunun zamanaşımına uğrayıp uğramadığı gibi konulardan doğar (ÖNCEL-KUMRULU-ÇAĞAN, 2006, s.176-177).



İçtihatları birleştirme kararı verilmediği sürece<sup>13</sup>, mükellef lehine olan bir yargı kararının varlığı, vergi idaresince aksi yönde yapılan bir işlemde vergi hatası bulunduğu anlamına gelmez<sup>14</sup>. Zira, yargı kararları zaman içinde değişebilir.

Görüleceği gibi, hukuki uyuşmazlık konularına örnek olarak gösterilen tüm bu konularda, vergi hatalarına özgü açıklık, mutlaklık, kolay anlaşılabilirlik ve yorum gerektirmeme gibi özellikler yoktur.

Hukuki uyuşmazlık olarak nitelenen uyuşmazlıkların, düzeltme yolunun kapsamı dışında bırakılmasının nedeni, tartışma götürür niteliği gereği, her iki tarafın, yani vergi idaresi ve mükellefin kendilerini haklı görmesi, yargı organınca da yoruma bağlı olarak her iki taraf lehine de karar verebilecek olmasıdır. Kanun koyucu, bu nitelikteki uyuşmazlıkların, vergilendirme ilişkisinin taraflarınca değil, bunlardan bağımsız yargı organlarınca çözümlenmesini ve tartışmaların böylece sona ermesini istemiştir.

Hukuki uyuşmazlık durumunda, vergilendirme işlemi düzeltme yolu ile düzeltilemeyeceğinden, eksik vergi alınması durumunda vergi idaresince resen veya ikmalen tarhiyat yapılmalı, fazla vergi alınması durumunda ise mükellefçe vergi davası açılmalıdır (KARAKOÇ, 2007, s.77).

Hukuki uyuşmazlıkların çözümü, otuz günlük vergi davası açma süresi içinde açılacak bir vergi davası ile mümkün olduğundan, dava açma süresi geçirildikten sonra, vergi hatası niteliğinde olduğu ileri sürülerek yapılacak düzeltme başvurusunun reddi üzerine açılacak vergi davasında, mahkemece uyuşmazlığın vergi hatası niteliğinde olmadığı, hukuki uyuşmazlık niteliğinde olduğu sonucuna varılması durumunda, davanın esası incelenmeden, hukuki uyuşmazlığa karşı

---

<sup>13</sup> ‘Danıştay Kanununun 40.maddesinin (4) işaretli 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 alınmasına zorlanamayacağı kabul edilmiştir’ (DŞ. VDDK. 28.1.1994 T. E.1992/104; K.1994/107).

<sup>14</sup> ‘...yükümlü şirketin şikayet yolu ile düzeltme müracaatının yukarıda zikrolunan idarece tereddüt edilmeyen açık ve mutlak vergi hataları niteliğinde olmayıp, inceleme neticesi tespit edilen matrah farkı üzerinden yapılan tarhiyatla ilgili olup, bir hukuki uyuşmazlık niteliğinde olduğu, yargı organlarınca aynı olaya ilişkin başka dönem tarhların kesinleşen kararlar ile terkin edilmiş olmasının uyuşmazlığın bu niteliğini değiştirmeyeceği...’ (DŞ. 9D. 21.10.1997 T. E1996/4048; K.1997/3198).

süresinde vergi davası açılmadığı için dava reddedilecektir<sup>15</sup> (KESKİN, 2006, s.253). Bu nedenle, çok açık olmayan durumlarda, süresinde vergi davası açılması hak kaybının önüne geçmek için şarttır.

Vergi hatası ve hukuki uyumsuzluk kavramları arasındaki sınırları belirleyecek genel ve kesin kuralların konulması da mümkün bulunmamaktadır. Zira zaman zaman ilk bakışta anlaşılır olma ve yoruma açık bir husus olmama gibi kıstaslar dahi kendi içinde bir yorum sorunu ortaya çıkarabilmektedir. Buna en iyi örnek Danıştay'ın zaman içinde değişen içtihatları ve Danıştay daireleri arasındaki görüş ayrılıklarıdır. Dolayısıyla her bir somut olayın ve vergilendirme işleminin kendi içinde incelenmesi ve değerlendirilmesi gerektiği açıktır. Bu değerlendirme yapılırken, karmaşık vergi mevzuatını bilmesi mümkün olmayan mükelleflerin haklarının<sup>16</sup> da dikkate alınması gereklidir (KESKİN, 2006, s.256).

Aşağıda, vergi hataları türleri açıklanır ve örnekler verilirken, bu hata türleriyle karıştırılabilecek hukuki uyumsuzluklar da örneklendirilecektir.

#### **24. Vergi Hatası Türleri**

V.U.K. vergi hatalarını, iki gruba ayırmış, 117. maddede hesap hatalarını, 118. maddede ise vergilendirme hatalarını düzenlemiştir.

Aritmetik hatalar olarak da nitelendirebileceğimiz (BİLİCİ, 2006, s.121) hesap hataları, vergi ile ilgili hesaplarda yapılan ve vergi miktarını etkileyen hatalardır (PEHLİVAN, 2005, s.130). Vergilendirme işlemlerinin, konu unsurundaki yanlışlıklardır (SABAN, 2006, s.293).

Matrah hataları, vergi miktarında hatalar ve verginin mükerrer olması şeklinde üç türü vardır.

---

<sup>15</sup> ‘...vergiden muaf veya istisna olmayı gerektiren şartların bulunup bulunmadığına ilişkin uyumsuzluk hukuki nitelikte olup, çözümünde süresinde açılacak bir dava ile mümkün bulunduğundan dava açma süresinden sonra düzeltme şikayet konusu edilip, başvurunun reddi üzerine açılacak davada incelenmesinin mümkün olmadığı...’ (DŞ. 4D. 12.12.2002 T. E.2001/4690; K.2002/3792).

<sup>16</sup>Maliye Bakanlığınca yayımlanan Mükellef Hakları Bildirgesi için bkz: <http://www.gib.gov.tr/index.php?id=476>.

Vergi yükümlülüğünün saptanmasında değerlendirme yanlışlıkları olarak tanımlanabilecek olan vergilendirme hataları, hesap hatalarına kıyasla, vergilendirme işleminin özü ve vergiyi doğuran olayın hukuka uygunluğu ile daha yakından ilgili, bu nedenle de daha karmaşıktır (ÖNCEL-KUMRULU-ÇAĞAN, 2006, s.179). Vergilendirme işlemlerinin, sebep unsurundaki yanlışlıklardır (SABAN, 2006, s.294).

Bunlar, verginin yükümlüsü, vergilendirme dönemi ve bunlara benzer konularda yapılan tespit yanlışlıklarıdır (ÖZBALCI, 2006, s.385).

Vergilendirme hataları, mükellefin şahsında hata, mükellefiyette hata, mevzuda hata ve vergilendirme veya muafiyet döneminde hata olarak dörde ayrılır.

Vergi hatası türleri, sınırlı sayıda belirlenmiş olup (AKMAZ-İŞLER, 2007, [http://www.yaklasim.com/mevzuat/dergi/read\\_frame.asp?file\\_name=2007049170.htm](http://www.yaklasim.com/mevzuat/dergi/read_frame.asp?file_name=2007049170.htm)), bu nedenle kıyas yolu ile çoğaltılmaları mümkün değildir.

## **240. Hesap Hataları**

### **2400. Matrahta Hata**

V.U.K.'un 117. maddesinde, matrahta hata, “Vergilendirme ile ilgili beyanname, tahakkuk fişi, ihbarname, tekalif cetveli ve kararlarda matraha ait rakamların veya indirimlerin eksik veya fazla gösterilmiş veya hesaplanmış olmasıdır.” şeklinde tanımlanmıştır.

Burada, vergi mükellefinin doğruluğu tespit edilmiş yasal defter ve belgelerine göre hesaplanan matrahın veya kanunen matrahtan yapılması gereken indirimin, Kanun maddesinde sayılan belge, işlem ve kararlarda eksik veya fazla gösterilmesi ya da hesaplanması söz konusudur (CANDAN, 2006a, s.225).

Kanunda sayılan belgeler sınırlayıcı değildir. Sayılan belgeler dışında da verginin eksik veya fazla alınmasını sonucunu doğuran bir hata yapılması matrah hatası niteliği taşır (ÖZYER, 2004, s.193).

Matrah hatalarının ortaya çıkabileceği belgeler, tahakkuk fişi, beyanname, ihbarname, inceleme raporu, teftiş raporu, takdir komisyonu kararı, yoklama fişi, tarhiyata dayanak olan tutanaklar, tahakkuk pusulası, vergi mahkemeleri, bölge idare mahkemeleri ve Danıştay kararları olarak sayılabilir (KIZILOT-KIZILOT, 2005, s.112)<sup>17</sup>.

Bu belgelerin dayanağı olan defter ve belgelerde yapılmış hatalar ise, matrah hatası sayılmazlar (AKKURT, 2002, s.26) Mükellefin defter ve belgelerindeki hataların ve inceleme raporunun dayanağı olan belgelerdeki hataların düzeltilmesi vergi incelemesi yolu ile mümkündür<sup>18</sup>(ÖZBALCI, 2006, s.389). Yapılacak bu incelemede mükellef aleyhine vergi farkı bulunması durumunda, resen veya ikmalen tarhiyat yapılması gerekmektedir.

Takdir komisyonu kararında hata olmamasına rağmen, takdir komisyonu kararının dayanağı olan belgelerde hata bulunması durumunda, hata, takdir komisyonunu alacağı yeni bir kararla düzeltilebilir (ÜREL, 2007, s.252).

Matrah hatasından söz edilebilmesi için, yapılan hatanın mükellefin kendi takdirinden veya değerlendirmesinden kaynaklanmaması gerekir (ÖZBALCI, 2006, s.387).

Öte yandan, mükellef, seçimlik hakkını kendi aleyhine kullanması sonucu fazla vergi ödemesini matrah hatası olarak ileri süremez (PEHLİVAN, 2005, s.130). Böyle bir durumda vergi incelemesi yolu ile de hatanın giderilmesi mümkün değildir (DOĞRUSÖZ, 1999, s.34)<sup>19</sup>.

---

<sup>17</sup> V.U.K.'un 117. maddesinde tekalif cetvelinden bahsedilmekle birlikte, bugün için tekalif cetveli ile vergileme kalmamıştır.

<sup>18</sup> Ancak, inceleme raporunun, inceleme elemanınca hazırlanmış eklerindeki hataların düzeltilmesine bir engel yoktur (ÜREL, 2007, S.252).

<sup>19</sup> 'Vergi hatası ise, anılan Kanunun 116'ncı maddelerinde, vergiye müteallik hesaplarda veya vergilendirmede yapılan hatalar yüzünden haksız yere fazla veya eksik vergi istenmesi veya alınması olarak tanımlanmış olup; aynı Kanunun 117 ve 118'nci maddelerinde de, hesap hataları ile vergilendirme hatalarının neler olduğu açıklanmıştır. Öte yandan; 7338 sayılı Veraset ve İntikal Vergisi Kanununda, ilk tarhiyata esas olmak üzere yasal süresi içerisinde verilecek beyannamelerde, intikal eden malların gerçek değerleri üzerinde değer beyanını engelleyen bir hüküm mevcut değildir. Bu durumda; gerçek değerinin ... lira olduğu iddia olunan araç için davacılar tarafından ... lira değer beyanında bulunulmasının, yukarıda açıklanan yasa hükümlerinde tanımlanan anlamda vergi hatası olarak kabulüne imkan bulunmamaktadır.'(DŞ. 7D. 30.9.1998 T. E.1997/2707 K.1998/3087)

Vergi cezalarında ortaya çıkabilecek matrah hataları, miktarı nispi olarak hesaplanan vergi cezalarında, cezanın hesaplanmasına esas olan vergi matrahında yukarıda açıklandığı şekilde bir matrah hatasının bulunması, vergi matrahının herhangi bir hata içermemesine karşın, ceza kesme işleminde miktarın yanlış gösterilmesi, cezanın hesaplanmasına esas alınan belge tutarının, o belgede gösterilen veya gösterilmesi gerekene nazaran eksik veya fazla olması, cezaya esas vergi miktarının bir yargı kararı ile sonradan değişmiş olması gibi hallerde görülebilir (CANDAN, 2004, s.380).

Kanun hükmünde sayılan belgelerde ortaya çıkabilecek matrah hatalarının, bir vergi hatası sayılarak düzeltilebilmesi, bu belgelere dayanarak kesin ve icrai nitelikte bir vergilendirme işleminin tesisi halinde mümkündür.

Hata, matrah hatası olduğu ileri sürülen olayın varlığı veya yokluğu, niteliği ve içeriğinin saptanması ile ilgili değil, sadece o olayla ilgili rakamların belgelere yanlış yansıtılmasından kaynaklanmalıdır (ÖZYER, 2004, s.195).

Matrah hatasının daha iyi anlaşılabilmesi için, vergi yargısı organlarının matrah hatası olarak gördüğü yanlışlıklara örnek vermek faydalı olacaktır:

Veraseten intikal eden taşınmaza ilişkin olarak, intikal tarihinden sonraki bir döneme ilişkin emlak vergisi değerinin beyan edilmesi matrah hatası olarak kabul edilmiştir (DŞ. 7D. 24.11.1999 T. E.1999/1106 K.1999/3868).

“Aile reisi beyanında temel göstergenin her eş için ayrı ayrı uygulanması sonucu yapılan fazla tahakkuk, açık vergi hatasını, başka bir anlatımla matrah hatasını oluşturduğu”na karar verilmiştir (DŞ. 3D. 6.5.1997 T. E.1995/3020 K.1997/1648).

Bir başka olayda, yükümlünün ihtilaf konusu gayrimenkulün 1/2 hissesine sahip olduğu, beyan edilen değer ise gayrimenkulün tamamına ait olduğu halde hisseli olduğunu belirtmek amacıyla beyan edilen bu değer karşısına 1/2 hisselerin yazıldığı; vergi dairesince ise, yükümlünün, beyan ettiği vergi değerinin, taşınmazın 1/2 hissesine ait olduğu kanısı ile yükümlüye ait vergiyi taşınmazın tamamının değerini kapsayan bu değer üzerinden hesaplamak suretiyle emlak (arazi) vergisi salındığı görülmüş ve “yükümlünün

maliki bulunmadığı hissenin vergisinin de yükümlüye yükletildiği böylece vergi matrahının hesaplanmasında hataya düştüğü” gerekçesiyle, bu yanlışlık matrahta hata kapsamında değerlendirilmiştir (DŞ. 9D. 11.1.1983 T. E. 1982/483 K. 1983/63).

Yükümlü kurumun verdiği arazi vergisi beyannamesinde, arsalar için belirlenen 150.000.-lira asgari metrekare birim değerini esas alarak hesapladığı miktarları aynen rayiç bedel olarak beyan etmesi üzerine ortaya çıkan ihtilafta, arazinin asgari değerinin hesaplanmasında 600.-lira metrekare birim değeri yerine, 150.000.-liranın esas alınması suretiyle bulunan miktarın rayiç bedel ve matrah olarak bildirilmesinin matrahta hatayı oluşturduğuna hükmedilmiştir (DŞ. VDDK. 16.12.1994 T. E. 1994/61 K. 1994/473).

Görüldüğü gibi tüm bu örneklerde, matrahta hata yapıldığı kolayca anlaşılabilir.

Diğer yandan, eğer, eksik veya fazla gösterildiği iddia edilen matrah kısmının varlığı veya vergi mükellefinin indirim hakkı bulunup bulunmadığı tartışmalı ise ortada bir vergi hatası değil hukuki uyumsuzluk var demektir

Örneğin, ticarî ve mesleki kazançlar için ayrı ayrı belirlenen hayat standardı temel göstergeleri dikkate alınarak, davacının beyan ettiği gelirler ile karşılaştırılması ve beyan edilen gelirlerin bu esasa göre belirlenen göstergelerden düşük bulunduğu anlaşılması üzerine bulunan matrah farkı üzerinden tarh olunan vergilerin düzeltilmesi isteminde bulunulmuş ise de, bulunan matrah farkında bir matrah hatası değil, beyan olunan kazanç türlerine ayrı ayrı hayat standardı temel göstergelerinin uygulanıp uygulanmayacağı tartışılmasını gerektiren bir hukuki uyumsuzluk bulunduğu karar verilmiştir (DŞ. 4D. 9.5.1991 T. E.1990/558 K.1991/1708).

Diğer yandan, yatırım indiriminin gelir (stopaj) vergisi matrahına dahil olmadığı yolundaki iddia da, vergi hatası değil hukuki uyumsuzluk olarak görülmüştür (DŞ. 3D. 11.3.203 T. E.2001/4683 K.2003/1043)<sup>20</sup>.

---

<sup>20</sup> Danıştay İçtihatları Birleştirme Kurulunun 19.7.2007 T. E.2002/3 K.2002/3 sayılı kararı ile, yatırım indiriminin gelir (stopaj) vergisi matrahına dahil olmadığına karar verilmiş olup örnek alınan karar içtihatların birleştirilmesine ilişkin karardan önce verilmiştir.

### **2401. Vergi Miktarında Hata**

V.U.K.'un 117. maddesinde, vergi miktarında hata, “vergi nispet ve tarifelerinin yanlış uygulanması, mahsupların yapılmamış veya yanlış yapılmış olması birinci bentte yazılı vesikalarda verginin eksik veya fazla hesaplanmış veya gösterilmiş olmasıdır” şeklinde tanımlanmıştır.

Bu hata türü, vergi oranlarında, tarifelerde yapılan uygulama yanlışlıkları ile mahsup işlemlerinden doğan yanlışlıklar sonucu (ÖNCEL-KUMRULU-ÇAĞAN, 2006, s.178) tahakkuk fişi, beyanname, ihbarname, inceleme raporu, teftiş raporu, takdir komisyonu kararı, yoklama fişi, tarhiyata dayanak olan tutanaklar, tahakkuk pusulası, vergi mahkemeleri, bölge idare mahkemeleri ve Danıştay kararlarında verginin miktarının eksik ya da fazla gösterilmiş olması şeklinde tanımlanabilir.

Bu hata türünden söz edebilmek için, vergilendirme ile ilgili tüm işlemler ve bu işlemler sonucu belirlenen matrah hatasız olmakla beraber, bu matrah üzerinden hesaplanarak belgelere yansıtılan vergi miktarının eksik veya fazla olması gerekmektedir (ÖZYER, 2004, s.196).

Vergi cezasının üzerinden hesaplandığı matrahta hata bulunmamasına karşın, ceza nispet ve tarifesinin yanlış uygulanması sonucu miktarının eksik veya fazla hesaplanması da vergi cezalarının miktarında hatayı oluşturur (CANDAN, 2004, s.380).

Bu hata türünü de yargı kararlarına konu olmuş örneklerle daha da somutlaştırabiliriz:

“1318 sayılı kanununun verginin nispeti başlığını taşıyan 39. maddesinde verginin 36, 37 ve 38. maddeler gereğince tespit edilen matrah üzerinden aşağıda belirtilen nispetlerde alınacağı açıklanarak matrahın ilk 50.000 lirası için % 15 sonra gelen 50.000 lirası için % 20, sonra gelen 200.000 lirası için % 30 sonra gelen 300.000 lirası için %40 600.000 ve daha fazlası için % 50 nisbet uygulanmak suretiyle artan oranlı vergilendirme esası getirilmesine rağmen matrahın 600.000 lirayı aşması nedeniyle tek % 50 nispet uygulanması”nın vergi miktarında hata olduğuna karar verilmiştir (DŞ. 9D. 20.02.1984 T. E. 1982/864 K. 1984 /1259).

Bir firmanın ithalatına aracılık eden bankalara verdiği beyanname üzerinden maktu damga vergisi alınması gerekirken, nispi Damga Vergisi alınması da, vergi nispet ve tarifelerinin yanlış uygulanması kapsamında, dolayısıyla vergi miktarında hata kapsamında görülmüştür (DŞ. VDDK. 13.11.1992T. E. 1992/261 K. 1992/373).

Bir başka olayda, davacı kurum 1991 Ocak ve Şubat aylarında ödediği 1.277.197.004 lira tutarındaki geçici vergiyi 1990 takvim yılı kurumlar vergisi beyannamesinde mahsup etmeyi unutmuş, bilahare 28.4.1992 tarihinde söz konusu tutarın ödenmeyen 1990 yılı kurumlar vergisi 3. taksit borcuna mahsubu için düzeltme talep etmiş, yüksek mahkeme, “olayda iade için bir başvuru söz konusu olmayıp, ihtilaf, dönem beyannamesinde mahsubu gereken geçici verginin unutulması mahsup edilmemesinden kaynaklanmaktadır. Bu husus Vergi Usul Kanunu'nun 117. maddesinin 2 numaralı bendi kapsamında açık bir vergi hatası niteliğinde” olduğuna karar vermiştir (DŞ. 4D. 6.5.1994 T. E.1993/3507 K.1994/2867).

Görüldüğü gibi tüm bu örneklerde, matrah yönünden bir uyuşmazlık bulunmamakta ancak, vergi oranının, tarifelinin yanlış uygulanması ve mahsup edilmesi gereken unsurların mahsup edilmemiş olması nedeni ile vergi miktarı yanlış hesaplanmıştır.

Buna karşılık, işyeri unvanını gösteren levhanın ışıklı iken elektrik kabloları sökülerek ışıksız hale getirildiği ileri sürülerek, beyanname ışıklı olarak verilmiş olsa dahi, vergilendirmenin, vergi tarifesinin ışıksız ilanlar için öngördüğü vergi miktarına göre yapılması gerektiği yolundaki mükellef başvurusunun reddi üzerine açılan davada, olayda bir vergi hatası bulunmadığına, hukuki uyuşmazlık bulunduğuna karar verilmiştir (DŞ. 9D. 31.1.1989 T. E. 1988/396 K. 1989/318). Zira bu olayda, maddi gerçeğin saptanması gerekmektedir.

#### **2402. Verginin Mükerrer Olması**

Çifte vergi olarak da adlandırılan (ÖNCEL-KUMRULU-ÇAĞAN, 2006, s.179) bu hata türü, V.U.K.'un 117. maddesinde, “Aynı vergi kanununun uygulanmasında belli bir vergilendirme dönemi için aynı matrah üzerinden bir defadan fazla vergi istenmesi veya alınmasıdır” şeklinde tanımlanmıştır.



Bu hata türünün varlığından söz edebilmek için, vergilendirme döneminin, matrahın ve verginin aynı olması gerekmektedir. Bunlardan sadece biri farklı olduğunda, mükerrerlik ortaya çıkmamaktadır (ÖZBALCI, 2006, s.392).

Mükerrer vergilendirmede vergilendirme dönemi önem taşır. Yersiz olarak yapılan ikinci vergilendirme bir hesap hatası olarak kabul edilmeli ve düzeltilmelidir (KARAKOÇ, 2004, s.457).

Diğer hatalar mükelleften de kaynaklanabilir ve mükellef lehine de olabilirken, bu hata vergi idaresinden kaynaklanır ve mükellef aleyhine ortaya çıkar (YERLİKAYA, 2004, s.192).

Öte yandan, bir vergi suçu sonucunda bir ceza kesildikten sonra, aynı suç için ikinci bir vergi cezasının kesilmesi de, vergi cezasında mükerrerliği ortaya çıkarmaktadır (CANDAN, 2004, s.380).

Yüksek mahkeme kararlarına konu olmuş uyuşmazlıklarda, bu hata türü daha somut olarak anlaşılabilir:

“... Davacının iş ve ikametgah adresi Gaziantep'de bulunmakta olup, davacı iş bağlantılarını sağlamak amacıyla İstanbul'da bir büro kiralamış ve bu büronun irtibat bürosu niteliği taşıdığını, beyannamelerini Şahinbey Vergi Dairesine vereceğini bildirmiş, 1986 takvim yılı ticari faaliyetine ilişkin gelir vergisi beyannamesini bağlı bulunduğu vergi dairesine vermiştir. Ancak Kadıköy Vergi Dairesince İstanbul'daki irtibat bürosu nedeniyle beyanname verilmediği gerekçesiyle takdir komisyonu kararına dayanılarak tarhiyat yapılmıştır. .... 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. ... Ayrıca davacının İstanbul'daki irtibat bürosundan ticari kazanç elde ettiği yolunda da idarece yapılmış herhangi bir tespit de bulunmamaktadır. Belirtilen bu durum karşısında iki ayrı vergi dairesince gelir vergisi yönünden yapılan vergilendirme işlemi sonucu mükerrer vergi istenmesi açık bir vergi hatası” olarak görülmüştür . (DŞ. 4D. 8.2.1994 T. E.1993 /2229 K. 1994/602).

Bir diğ er olayda, davacı banka tarafından açılan akreditif kredisi dolayısıyla bir müşteri den komisyon ve bunun % 51'i olan gider vergisi tahsil edilmiş, söz konusu gider vergisi vergi dairesine yatırılmış, sonradan aynı işlem nedeniyle aynı müşteri hesabına aynı miktar komisyon ve vergi tekrar iş lenerek ikinci kez vergi ö denmiştir. Açılan davada, bankanın ikinci kez ö dediğ i verginin, bir şirkete aynı hesap numarası ile açılan aynı kredi üzerinden alınan aynı miktardaki komisyon üzerinden hesap edilerek ö dendig i inceleme raporu ile de kabul edilmiştir. Buna göre, vergiyi doğ uran olayın, kredi aç ma iş leminin yapılması ve bu işlem nedeniyle banka lehine bir para alınması olduğ u, banka tarafından ikinci kez ö denen verginin, yeni bir muameleden dolayı değ il, kredinin açılması sırasında alınan ve vergisi de ö denen komisyon ücretinin banka lehine yanlışlıkla ikinci kez hesaben alınması üzerine ortaya çıktığı saptanarak, "ikinci vergi ise 16.11.1981 tarihinde yanlışlıkla yeniden hesap edilen aynı miktardaki komisyon ücreti üzerinden ve 15.12.1981 tarihinde ö dendig ine göre vergiyi doğ uran aynı olay nedeniyle ve aynı vergilendirme dönemi için iki kez vergi ö denmiş" olduğ u gerekçesiyle, olayda, mükerrer vergi alındığı na karar verilmiştir (DŞ. 7D. 20.6.1984 T. E. 1983/284 K. 1984 /1292).

1988 yılı için ikrazatçılık faaliyeti yönünden düzenlenen inceleme raporuyla saptanan matrah üzerinden resen salınan ve uzlaş ma sonucu ö denen vergilerin matrahı içinde 1989 yılında beyan edilen ve bir kısmı ö denen, bir kısmı da ödeme emri ile istenen vergiye ait matrahın da bulunduğ u iddiasıyla açılan davada ise, "Merkezi Uzlaş ma Komisyonu kararında, uzlaş ılan vergilerin hesabında ihtilaf lı tutarın da dikkate alındığı na ilişkin bir açıklamanın bulunmadığı, 1988 yılı için inceleme sonucunda matraha alınan faiz tutarının, 1989 yılında beyana dayanılarak tarh edilen vergi matrahı içinde olduğ unun görüldüğü, beyan üzerine tahakkuk eden verginin takip ve tahsil edilmesinin aynı matrah üzerinden birden fazla vergi istenmesi ve alınması sonucunu doğ uracağı," gerekçesiyle, "olayda Vergi Usul Kanununun 117. maddesinin 3. bendinde tanımlanan hata nedeniyle haksız yere fazla vergi istenmesi ve alınması şartının gerç ekleşt iğ i"ne karar verilmiştir (DŞ. VDDK. 9.2.1996 T. E.1994/303 K. 1996/61).

Diğ er yandan, aynı vergilendirme döneminde ve aynı vergi kanununun uygulanmasını teminen, vergi incelemesi sonucu bulunan matrah farkı üzerinden resen tarhiyat yapılması durumu, böyle bir olayda aynı matrah üzerinden değ il, bulunan matrah farkı üzerinden işlem yapılmış olması nedeni ile, vergi hatalarına

özgü düzeltme yoluna göre değil, bu tarhiyata karşı yasal süresi içinde açılacak bir vergi davasında incelenebilir nitelikte bir hukuki uyuşmazlık teşkil etmektedir.

## **241.Vergilendirme Hataları**

### **2410. Mükellefin Şahsında Hata**

V.U.K.'un 118. maddesinde, mükellefin şahsında hata, “Bir verginin asıl borçlusu yerine başka bir kişiden istenmesi veya alınmasıdır” şeklinde tanımlanmıştır.

Vergiye doğuran olayla hiçbir ilişkisi olmayan bir kimseden vergi istenmesi durumunda yükümlü kişide hata ortaya çıkar (ÖNCEL-KUMRULU-ÇAĞAN, 2006, s.179).

Bu hata türünün, V.U.K.'un 118. maddesinde sayılan diğer üç hata türü ile birlikte incelendiğinde, vergiyi doğuran olay, verginin konusu, istisna ve muafiyet gibi unsurlar bakımından sakatlık taşımayan bir vergilendirme işleminde, yalnızca mükellefin, vergi borçlusunun yanlış seçilmesi ya da saptanması anlamını taşıdığı görülür (KIZILOT-KIZILOT, 2005, s.117).

Bu hata türü, uygulamada sık rastlanan bir olay değildir (KIZILOT-KIZILOT, 2005, s.117). Uygulamada, çoğu kez aynı ad ve soyadı taşıyan kişilerin karıştırılması sonucunda ortaya çıkmaktadır (PEHLİVAN, 2005, s.131).

Mükellefin adının veya soyadının vergilendirme ile ilgili belgelere yanlış yazılmış olması durumu, fazla veya eksik vergi istenmesi veya alınmasına sebep olmayacağından mükellefin şahsında hata olarak görülmez (AKKURT, 2002, s.26).

Bu tip bir hata, mutlak olmamakla beraber çoğunlukla vergi idarelerinin yapması mümkün olup, bu tip hatalar beyana dayalı tarhiyat dışında ikmalen, resen ve idarece tarhiyat biçimlerinde görülebilir (YERLİKAYA, 2004, s.193). Zira, mükellefin verdiği beyannamede bir başkasının ismini yazması veya kendine ait olmayan bir vergi borcunu beyan edip ödemesi pek mümkün görülmemektedir.

Vergi cezaları açısından ise, bu hata türü, vergi cezasının, suçun failinden başkası adına kesilmesi olarak tanımlanır (CANDAN, 2004, s.380).

Bu hata türü de yargı kararlarına konu olmuş örnekleriyle somutlaşmaktadır:

Ticaretle uğraşan ve babası ile aynı ismi taşıyan kişinin borç alacak ilişkilerinden dolayı babası adına faiz geliri tarh edilmesi mükellefin şahsında hata olarak kabul edilmiştir (DŞ. 4D. 2.4.1996 T. E. 1995/5072 K. 1996/1438).

Bir Anonim Şirketin ödenmeyen vergi borçları nedeniyle 213 sayılı Kanununun 10. maddesi uyarınca yönetim kurulu üyesi adına düzenlenen ödeme emri üzerine ortaya çıkan uyuşmazlık nedeniyle açılan davada, “dosyada bulunan 7.2.1985 günlü Ticaret Sicili Gazetesinin incelenmesinden davacının 31.8.1984 günü şirketteki hisselerini devredip, yönetim kurulu üyeliğinden ayrıldığına anlaşılması karşısında; 1984 takvim yılı kurumlar vergisi borcu için 1985 yılında beyanda bulunması ve ilk taksidin 1985 yılı Nisan ayında ödemesi gerekeceğinden bu konuda şirkete düşen ödevlerin davacı tarafından yerine getirilmediğinin kabulüyle sorumlu tutulması mümkün olamayacağından hakkında yapılan işlemin 213 sayılı Vergi Usul Kanununun 118.maddesinin 1 nolu bendinde tarif edilen mükellefin şahsında hata teşkil ettiği”ne karar verilmiştir (DŞ. 4D. 2 .11.1992 T. E. 1991/128 K. 1992 /4719).

Bir şahıstan istenilen banka teminat mektubuna kefil olan davacının, banka teminat mektubunda yazılı miktardan fazla olarak kendisinden tahsil edilen miktar nedeniyle açtığı dava sonucunda, “olayda, vergi dairesi müdürlüğüne ... kanun hükmü uyarınca kabul edilen banka teminat mektubu dolayısıyla gayrimenkulü üzerine teminat mektubu miktarı ile sınırlı olmak üzere ipotek şerhi konulan davacının, asıl borçlunun sonradan doğan ve daha önce verilmiş kefalet kapsamı dışında kalan gecikme faizi ve kaçakçılık cezası borçlarından sorumlu tutulması hukuken imkansız olup böyle bir durumun 213 sayılı yasanın 118. maddesinin 1. fıkrasında tanımlanan "mükellefiyette hata"ya sebebiyet vereceği” ne karar verilmiştir (DŞ. 7D. 16 .2.1994 T. E. 1993/3941 K. 1994/722).

“... 6802 sayılı Gider Vergileri Kanununun 13. maddesinde, yasa mevzuuna giren maddelerden dahilde üretilenlerin vergisinin, bu maddelerin üreticilerince ödenmesi

öngörülmüştür. ... Dolayısıyla 1.5.1981 gününden sonra davacı Genel Müdürlüğün, şarap üreticilerinin istihsal vergilerini tarh ve tahakkuk ettirerek, tahsil etmek konusunda herhangi bir yetkisi kalmamıştır. Öte yandan, yürürlükten kaldırılan sözü geçen kurallar davacı idareyi, vergi yükümlüsü veya sorumlusu kılan kurallar değildir. ... Bu saptamalar karşısında, 1978 yılında şarap üreticileri tarafından noksan beyanda bulunulduğunu belirleyen inceleme raporları dayanak yapılarak, tarh edilen vergilere, Tütün, Tütün Mamulleri, Tuz ve Alkol İşletmeleri Genel Müdürlüğünün muhatap kılınması yasaya uygun bulunmamıştır. İstihsal vergisinin, şarap üreticisi şirketler yerine davacı Genel Müdürlükten istenmesi ve takibi, Vergi Usul Kanununun 118. maddesinin (1) işaretli fıkrasında açıklandığı üzere mükellefin şahsında hata halini” oluşturduğuna hükmedilmiştir (DŞ. VDDK. 24 .2.1995 T. E. 1994/77 K. 1995/42).

Bir başka olayda, davacının ortağı ve müdürü olduğu Limited Şirketin katma değer vergisi ve gelir (stopaj) vergisi borçlarının anılan şirketten tahsil edilememesi üzerine bu borç nedeniyle adına ödeme emri düzenlenmeden, yükümlünün Esbank Bursa şubesinden aldığı aylıklarına haciz uygulanması üzerine açılan davada, “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 Kanunun 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 mal varlığından 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 oluşturacağı”na karar verilmiştir (DŞ. VDDK. 31 .5.1996 T. E. 1995/104 K. 1996/255).

Görüldüğü gibi tüm bu olaylarda, ortada bir mükellef ve mükellefe ait bir vergi borcu olmakla birlikte, gerçek mükellef yerine, vergiyi doğuran olayla hiçbir ilgisi olmayan kişilerden vergi istenmiş veya alınmıştır.

Diğer yandan, tarhiyata muhatap olacak kimsenin belirlenmesindeki yanlışlığı, mükellefin şahsındaki hata ile karıştırmamak gerekir. Örneğin, dar mükellefiyette, tarhiyatın muhatabı, varsa daimi temsilci, yoksa, kazanç ve iradı mükelleflere sağlayanlardır. Vergi dairesinin, daimi temsilci kabul ettiği kimseyi muhatap olarak yaptığı tarhiyat, o kimsenin daimi temsilci olmadığı ispat edilse dahi tarhiyatın kazanç ve iradı sağlayanlar adına yapılması gerektiği ileri sürülerek düzeltilemez. Zira, bu durumda, hata mükellefin şahsı ile ilgili değildir (ÖZBALCI, 2006, s.393). Ortada, mükellefin şahsı ile ilgili değil, mükellef Türkiye’de olmadığı için tarhiyata muhatap alınan kişinin tespiti ile ilgili bir ihtilaf vardır ve hukuki bir ihtilaf olması nedeni ile dava konusu edilmelidir.

#### **2411. Mükellefiyette Hata**

V.U.K.’un 118. maddesinde mükellefiyette hata, “Açık olarak vergiye tabi olmayan veya vergiden muaf bulunan kimselerden vergi istenmesi veya alınmasıdır” şeklinde tanımlanmıştır.

Mükellefiyette hata, vergi mükellefi olmayan bir kişinin vergi mükellefi gibi kabul edilerek mükellefiyet kapsamı içerisine alınması veya vergi mükellefi olmakla beraber vergiden muaf olan kişinin vergilendirilmek istenmesidir (PEHLİVAN, 2005, s.131).

Her verginin uygulama alanı, konusu ve mükellefi itibariyle kendi kanununda belirlenmiştir. Verginin uygulama alanının belirlenmesinden sonra da, bir kısım mükellef veya konular, konan istisnalarla ve muafiyetlerle vergi kapsamı dışında bırakılabilir. İşte, bir verginin uygulama alanı dışında kalan veya kapsam içinde olmakla beraber muaf tutulan kimselerden vergi istenmesi bu hata türünü ortaya çıkarır (ÖZBALCI, 2006, s.394).

V.U.K., diğer hata türlerinden farklı olarak, yükümlülükte hatanın varlığının kabulü için “açık olma” ölçütünü getirmiştir. Bu ölçüt hata kavramına uymakta ise de, bu kavram da her somut olaya göre değişebilecek yorumlara elverişlidir (ÖNCEL-KUMRULU-ÇAĞAN, 2006, s.180). Ancak yukarıda belirtildiği gibi, “açık olma” ölçütü aslında vergi hatası kavramının ayırıcı niteliklerinden biridir<sup>21</sup>. Bu hata türü için ayrıca vurgulanmasının nedeni, hukuki uyumsuzluklar ile daha kolay karışabilecek nitelikte bir hata türü olmasıdır.

---

<sup>21</sup> Bkz. s. 22.

Yani diğer hata türlerinden farklı bir ölçüt getirmemektedir. Aksi bir yorum, diğer hata türleri için açık olmayan konuların da vergi hatası kapsamında değerlendirilebileceği sonucuna götürür ki, bu sonucun, hukuki uyuşmazlıktan farklı bir niteliği olan vergi hatası ile bağdaşmadığı açıktır.

Vergi cezaları açısından, vergi suçunun nitelendirilmesinde hata olarak adlandırabileceğimiz bu hata türü, açık olarak vergi suçu oluşturmayan bir eylem nedeniyle vergi cezası kesilmesi olarak tanımlanmaktadır (CANDAN, 2004, s.381).

Mükellefin şahsında hatada, vergi borçlusunun şahsı konusunda bir hata yapılırken, yani gerçek vergi borçlusu yerine onunla karıştırılan bir başka kişiden vergi istenir veya alınırken, bu hata türünde, kimliği noktasında tereddüt olmayan belli bir kişinin mükellef olup olmayacağı ya da vergiden muaf olup olmadığı konusunda bir hata yapılır.

Öte yandan, mükellefiyet tesisi, mükellefiyetin silinmesi gibi vergilendirmeye ilişkin idari işlemler düzeltme ve şikayet hükümlerine göre incelenemez ve düzeltilemez (DŞ. 3D. 25.10.2005 T. E. 2005/529 K. 2005/2279). Zira bu işlemlerle vergi alınması veya istenmesi söz konusu değildir.

Arsa karşılığı kat iktisabı dolayısıyla tahsil edilen Gayrimenkul Kıymet Artışı Vergisi nedeniyle ortaya çıkan bir uyuşmazlıkta, “olayda söz konusu arsanın uyuşmazlık konusu hissesinin herhangi bir satış ve trampa işlemi görmediği anlaşıldığından, ortada Gayrimenkul Kıymet Artışı Vergisini doğuran olayın bulunmadığının kabulü zorunludur. Diğer taraftan; arsa karşılığı kat iktisabında arsa sahibi arsası üzerine bina inşa ettiren kişi sıfatıyla alıcı olarak emlak alım vergisine tabi olacağından, aynı şahsı bu muameleden dolayı satıcı olarak nitelemeye imkan bulunmamaktadır. Bu tür uyuşmazlıklarda, vergiyi doğuran olayın meydana gelmemiş olduğu, Dairece verilen muhtelif kararlarla içtihadı bağlanmış bulunduğundan” olayın 213 sayılı yasanın 118. maddesinin 2. bendinde yer alan mükellefiyette hata olarak incelenmesi gerekeceğine karar verilmiştir (DŞ. 9D. 14.10.1985 T. E. 1983/5553 K. 1985/1237).

Bir taşınmazı satın alan yükümlü banka tarafından ödenen Tellallık Harcı nedeniyle açılan dava sonucunda, “2464 sayılı Belediye Gelirleri Kanununun 67. maddesinde

'belediye sınırları ve mücavir alanlar içinde belediyelere ait hal, balıkthane, mezat yerleri ve ilgililerin isteğine bağlı olarak belediye münadisi veya tellalı bulundurulan sair yerlerde, gerçek veya tüzel kişiler tarafından her ne suretle olursa olsun her çeşit menkul ve gayrimenkul mal ve mahsullerin satışı Tellallık Harcına tabidir.' denilmiş, 68. maddesinde ise Tellallık Harcının mükellefinin mal ve mahsullerini satan gerçek veya tüzel kişiler olduğu belirtilmiştir. Yukarıda anılan madde hükmüne göre, Tellallık Harcının alıcıdan değil, mal ve mahsullerini satan gerçek ve tüzel kişilerden istenilmesi gerekmektedir. Olayda, 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" bulunduğuna karar verilmiştir (DŞ. 9D. 14.12.1993 T. E.1993/1584 K.1993 /4913).

"2464 sayılı Kanunun mükerrer 44. maddesinde yer alan hükme göre, çevre temizlik vergisinin konusunun konut veya işyeri olan binalar, mükellefinin de bu binaları kullanan kişi olduğu, apartman diye nitelendirilen binalarda Kat Mülkiyeti Kanununa göre konutların veya işyerlerinin bağımsız birimler olarak tanımlandığı ve her dairenin bir bağımsız birimi oluşturduğu, bu durumda apartman olarak inşa edilen binadaki bağımsız birimi kullanan kişi veya birlikte kullanan kişilerin birlikte mükellef oldukları, olayda aynı apartman dairesinde davacı ile birlikte iki kişi serbest meslek faaliyetinde bulduklarına göre bu daireden dolayı birlikte mükellef olmaları gerekmekte iken ayrı ayrı mükellefiyete tabi tutulmalarında isabet bulunmadığı, dolayısıyla bu husus 213 sayılı Vergi Usul Kanununun 118. maddesi gereğince vergilendirme hataları kapsamında" olduğuuna karar verilmiştir (DŞ. 9D. 8. 2.2000 T. E.2000/312 K.1999/2033).

"Emlak Vergisi Kanununda arazinin irtifak hakkı sahibinin değil, irtifak hakkının bir çeşidi olan, mülkiyet hakkına en yakın yetkileri sağlayan intifa hakkı sahibinin vergi mükellefi olduğu belirtildiğinden, emlak vergisine konu arsalar üzerinde Medeni Kanunun 751. maddesine istinaden inşaat hakkına sahip olan davacı vakfın emlak vergisi mükellefi olduğunun kabulü mümkün değildir. Bu durumda Mahkemece, ... Derneğine ait taşınmaz mallar üzerinde davacı vakıf lehine tesis edilen inşaat hakkının intifa hakkı olarak değerlendirilerek, vakfın emlak vergisi mükellefi" kabul edilmesi mükellefiyette hata olarak değerlendirilmiştir (DŞ. 9D. 23. 2.2006 T. E. 2005/552 K. 2006/499).



Tüm bu örneklerde görüldüğü gibi, davacıların mükellef olmadıkları, herhangi bir inceleme veya araştırmaya gerek kalmaksızın anlaşılabilir.

Öte yandan, “Sosyal Sigortalar Kurumu'na ait taşınmazların 4792 sayılı Kanun'un 24. maddesine göre emlak vergisinden muaf olup olmadığı ve bu konudaki 11.2.1988 gün ve 1988/1 sayılı Danıştay İçtihatları Birleştirme Kurulu kararının geçmişe teşmil edilerek ödenen vergilerin iade edilip edilmeyeceği hususları, 213 sayılı Vergi Usul Kanunu'nun 117. ve 118. maddelerinde yer alan hesap ve vergilendirme hatalarına girmemekte olup, vergi mahkemesince çözümlenecek hukukî bir uyuşmazlık niteliğinde bulunduğu” karar verilmiştir (DŞ. 9D. 20. 10.1992 T. E.1992/235 K.1992/2244).

#### **2412. Verginin Konusunda Hata**

V.U.K.'un 118. maddesinde, verginin konusunda hata, “açık olarak vergi mevzuuna girmeyen veya vergiden müstesna bulunan gelir, servet, madde, kıymet, evrak ve işlemler üzerinden vergi istenmesi veya alınmasıdır” şeklinde tanımlanmıştır.

Verginin konusu (mevzuu), üzerine vergi konulan ve doğrudan doğruya veya dolayısıyla verginin kaynağı olan iktisadi unsurdur. Bu bir mal veya eşya, bir hizmet, bir gelir, bir servet, üretim, tüketim, bir evrak, bir hukuki işlem vb. olabilir. Başka bir deyişle verginin konusu, kanunun, mükellefiyetin doğmasını bağladığı unsurdur (ERGİNAY, 1990, s.39).

Verginin konusu açıkça vergi kanunlarında gösterilir. İşte, vergi kanunlarında, açıkça vergi konusu kapsamı içinde gösterilmeyen bir iktisadi unsurun vergi konusunun kapsamı içerisinde değerlendirilmesi ya da vergi konusunun kapsamı içerisinde olmakla beraber, özel hükümlerle istisna tutulan bir iktisadi unsurun vergilendirilmek istenmesi bu hata türünü ortaya çıkarır (PEHLİVAN, 2005, s.132).

Bu hata türünde, vergi idaresinin, vergilendirme işlemini tesis ederken vergiyi doğuran olayla ilgili olarak açıkça yanılması söz konusudur. Vergiyi doğuran olay henüz gerçekleşmemişse ya da vergiyi doğuran olay olarak görülen olay kanuni tipe uymuyorsa, verginin konusunda hataya düşülmüş demektir (KARAKOÇ, 2007, s. 73).

Yukarıdaki açıklamadan da anlaşılacağı gibi, verginin konusunda ortaya çıkabilecek hataları iki gruba ayırmak mümkündür: İlk olarak, vergi kanunları ile bilinçli olarak verginin konusuna alınmayan ya da verginin konusuna girip girmediği açık olarak belli olmayan ve henüz hukuken bir içtihadı bağlanmayan iktisadi unsurların vergilendirilmesi; ikinci olarak, verginin konusuna girmekle birlikte, özel hükümlerle vergiden açıkça istisna tutulan iktisadi unsurların matraha dahil edilmesi veya vergilendirilmesi (KIZILOT-KIZILOT, 2005, s.120).

V.U.K., mükellefiyette hatada olduğu gibi, verginin konusunda hatanın varlığının kabulü için “açık olma” ölçütünü getirmiştir. Yukarıda belirtildiği gibi,<sup>22</sup> “açık olma” ölçütünün bu hata türü için ayrıca vurgulanmasının nedeni, hukuki uyumsuzluklar ile daha kolay karışabilecek nitelikte bir hata türü olmasıdır. Yani diğer hata türlerinden farklı bir ölçüt getirmemektedir.

Mükellefiyette hata ve vergi konusunda hata birbiriyle kolayca karıştırılabilir. Bu durum, vergi mükellefiyeti ile vergi konusu arasındaki bağlantıyı kuran vergiyi doğuran olaydan kaynaklanmaktadır. Yani, herhangi bir kişi için vergiyi doğuran olay ile ilişki kurmaması durumunda mükellefiyet söz konusu olmayacağı gibi vergi konusu olmayan bir unsur ile ilişki kurulması da vergiyi doğuran olayı ortaya çıkarmaz (ÖNCEL-KUMRULU-ÇAĞAN, 2006, s.180). Pratikte böyle bir karışıklığın önemi yoktur. Çünkü her iki hata türünün varlığı durumunda da, hukuki sonuçlar değişmemektedir.

Vergi cezasının konusunda hata ise, cezalandırılması gereken bir vergi suçunun bulunmaması veya zamanaşımı süresinin dolması, pişmanlık hükümlerinden yararlanılması yüzünden vergi idaresinin ceza kesme yetkisini kullanamayacak durumda bulunması hallerinde vergi cezası kesilmesi hallerinde ortaya çıkabilir (CANDAN, 2004, s.381).

Danıştay kararlarından örnekler vererek konuyu somutlaştırmak gerekir:

“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

---

<sup>22</sup> Bkz. s.38.

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.

.....

Bu itibarla, dava konusu olayda, Bankalar Kanunu ve bu Kanun uyarınca yayımlanan Karar ve Tebliğ hükümlerine aykırı olarak, nakden tahsil edilmediği halde gelir yazılan ve bu hususun fark edilmesi üzerine kayıtlardan iptal edilen temerrüt faizlerine ilişkin olarak; vergiyi doğuran olayın ortadan kalkması nedeniyle daha önce ödenen banka ve sigorta muameleleri vergisinin” verginin konusunda hata yapıldığı gerekçesi ile düzeltme yolu ile iadesi gerektiğine karar verilmiştir (DŞ. 7D. 10. 6.2003 T. E.2002/3830 K.2003/3514).

Bir başka olayda, davacı, kanuni ve iş merkezi Japonya'da bulunan bir Limitet Şirkete vermiş olduğu mühendislik hizmetleri gereği yurtdışından döviz olarak gönderilen ücretlerini yıllık gelir beyanına dahil ederek beyan etmiş ve vergisini ödemiştir. Daha sonra, bu ücretlerin istisna kapsamında olduğunu ileri sürerek yaptığı düzeltme ve şikayet başvurularının reddi üzerine açtığı davada, “193 sayılı Gelir Vergisi Kanunu'nun 23 üncü maddesinin 14 numaralı bendinde "Kanuni ve iş merkezi Türkiye'de bulunmayan dar mükellefiyete tabi işverenlerin yanında çalışan hizmet erbabına, işverenin Türkiye dışında elde ettiği kazançları üzerinden döviz olarak ödediği ücretler" gelir vergisinden müstesna olarak kabul edilmiştir. Davacıya ödenen ücretlerin Kanuni ve iş merkezi Japonya'da bulunan dar mükellefiyete tabi bir işveren tarafından, bu işverenin yurt dışında elde ettiği kazançlardan döviz olarak ödendiği hususu ihtilafsız olup, bu ücretlerin Gelir Vergisi Kanununun 95 inci maddesi kapsamında beyana tabi gelir olarak kabul etmeye olanak yoktur. Bu durumda, söz konusu ücretlerin açık olarak vergiden müstesna olması nedeniyle beyan edilen bu ücretlerle ilgili olarak Vergi Usul Kanununun 118 inci maddesinin 3 numaralı fıkrasında belirtildiği şekilde açık bir vergilendirme hatası bulunduğu”na karar verilmiştir (DŞ. 4D. 23. 2.2006 T. E.2005/1282 K.2006 /289).

“193 sayılı Gelir Vergisi Kanununun 94. maddesinin 8. bendinde; dağıtılsın veya dağıtılmasın kurumlar vergisine tabi kurumların, kurumlar vergisi kanununun 8. maddesi uyarınca Kurumlar Vergisinden muaf kazanç ve iratlarından gelir vergisi tevkifatı

yapılacağı öngörülmüştür. Kurumların geçmiş yıl zararları Kurumlar Vergisi Kanununun 14. maddesi uyarınca Kurumlar vergisinden muaf veya müstesna tutulan bir gelir unsuru değil, kurum kazancının tespitinde hasılatın indirilebilecek gider unsuru niteliğindedir. 14. maddede yazılı giderlerin hasılatın indirilmesiyle, kurumun vergiye tabi gelirin, dönem matrahına ulaşılabilir. Davacı kurumun da yıllık beyannamesini bu esasa göre düzenleyip verdiği görülmektedir. Davacı, bu dönem için tespit edilen gelirden geçmiş yıl zararını düşükten sonra, Kurumlar Vergisi Kanununun 8. maddesinin 6. bendi uyarınca, Sanayi Ürünleri İhracı nedeniyle istisnadan yararlanacak gelir tutarını bu miktardan indirdiği ve indirilen bu tutarın Gelir Vergisi Kanununun 94. maddesinin 8. bendi uyarınca gelir vergisi tevkifatına tabi tutulduğu görülmektedir. Geçmiş dönem zararlarının vergiden müstesna veya muaf tutulmuş gelir unsuru gibi telakki edilip gelir vergisi tevkifatına tabi tutulması, açıkça vergi mevzuuna girmeyen bir konu üzerinden vergi alınması anlamına geleceğinden, Vergi Usul Kanununun 118. maddesinin 3. bendi uyarınca vergilendirme hatası teşkil etmektedir” (DŞ. 4D. 15.3.1991 T. E.1990/1822 K.1991/1746).

Bir diğer olayda, davacı tarafından, 1990 takvim yılı Temmuz ayına ait muhtasar beyanname, beyan süresinden sonra verilmiş, ancak bu beyannameye göre ödenmesi gereken vergi kanuni süresi içinde ödenmiştir. Tahakkukun geç yapılmış olması nedeni ile ceza kesilmesi üzerine açılan davada, “verginin tahakkuku, ‘tarh ve tebliğ edilen bir verginin ödenmesi gereken bir safhaya gelmesidir’ denilmek suretiyle tarif edildiğine göre, verginin tahakkuku daima, verginin ödenmesinden önceki safhayı teşkil edecektir. Kanuni süresinde ödendiği anlaşılan verginin, tahakkukunun geç yapılmasıyla ziyaa uğratıldığı kabul edilemeyeceğinden, kaçakçılık cezası kesilebilmesi için kanunda öngörülen unsurların bulunduğunu söylemek mümkün değildir. Kesilen cezanın Vergi Usul Kanununun 118. maddenin 3 numaralı bendi hükmü karşısında, mevzuda hata” teşkil ettiğine karar verilmiştir (DŞ. 4D. 20.4.1993 T. E.1991/4613 K.1993/1722).

Buna karşılık, “vergilendirme işleminin ... yürürlükte olan mevzuata 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” değerlendirilemeyeceğine karar verilmiştir (DŞ. 3D. 5.4.2001 T. E.2000/254 K.2001/1202).

Başka bir olayda, “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. Bu belirleme ise, yasa hükümlerinin yorumunu gerektirdiğinden, davada ileri sürülen hata, ..... yasa hükümlerinin aradığı anlamda vergi hatası değildir” (DŞ. 7D. 7.10.2004 T. E.2001/2601 K.2004/2400).

### **2413. Vergilendirme ve Muafiyet Döneminde Hata**

V.U.K.’un 118. maddesinde, vergilendirme veya muafiyet döneminde hata, “aranan verginin ilgili bulunduğu vergilendirme döneminin yanlış gösterilmiş veya süre itibariyle eksik veya fazla hesaplanmış olmasıdır” şeklinde tanımlanmıştır.

Herhangi bir verginin vergilendirme ve muafiyet dönemlerinin yanlış uygulanmış olması (ÖNCEL-KUMRULU-ÇAĞAN, 2006, s.180) ya da vergilendirme döneminin süre itibariyle eksik veya fazla hesaplanmış olması (ÖZYER, 2004, s.198) bu hata türünü ortaya çıkarır. Vergilendirmenin ilgili olduğu dönem bakımından bir yanlışlık söz konusudur (KARAKOÇ, 2004, s.458).

Vergilendirme dönemi, vergi kanunlarınca vergi tarhına esas olmak üzere saptanan zaman birimidir ve vergi bu dönem için tarh ve tahsil edilir. Muafiyet döneminde ise, açık bir şekilde verginin konusuna giren bir olayın varlığına rağmen, belirli bir süre ya da durumla sınırlı olarak verginin alınmaması söz konusudur (KIZILOT-KIZILOT, 2005, s.120).

Her verginin kendi kanununda belirtilen bir vergilendirme dönemi vardır (ÖZBALCI, 2006, s.396). Aynı şekilde, muafiyet dönemleri ya da durumları da, ilgili vergi kanununda süreleri itibariyle açıkça belli edilmiştir.

Bu hata türünün varlığından söz edebilmek için, bu hata nedeniyle verginin, ilgili bulunduğu dönemde olması gereken vergi miktarına göre fazla ya da eksik istenmesi ya da alınması gerekir. Vergi miktarında değişiklik getirmeyen, zamanaşımı hükümlerini ihlal etmeyen basit dönem hataları vergi hatası olarak kabul edilmez (CANDAN, 2006a, s.205).

Vergi kanunlarının yürürlüğe girişi ve yürürlükten kalkışı, zamanaşımı konularındaki uygulama yanlışlıkları, kıst hesap döneminin varlığı gibi durumlarda bu tür yanlışlıkların ortaya çıkması olasıdır (AKKURT, 2002, s.28).

Bu hata türü, vergi cezaları açısından, suç tarihinde veya döneminde hata olarak adlandırılmakta ve vergi suçunun işlendiği tarih veya ilişkin bulunduğu vergilendirme dönemi yanlış gösterilmek suretiyle, hatalı ceza oranı veya tarifesi uygulanması sonucu, cezanın miktarının eksik ya da fazla hesaplanması olarak tanımlanmaktadır (CANDAN, 2004, s.382).

Bu hata türünü de Danıştay kararlarına konu olmuş olaylarla örneklendirmeye çalışmak faydalı olacaktır:

1990 yılı Ocak dönemi katma değer vergisi beyannamesini kanuni süresinde vermediğinden bahisle bir yükümlü adına resen takdir yoluyla salınan kaçakçılık cezalı katma değer vergisinin kaldırılması istemiyle, işe başlamaksızın 6.3.1990 tarihinde işi terk dilekçesi verildiği, bu arada hiçbir faaliyette bulunulmadığı ve vergiye tabi herhangi bir işlem yapılmadığı, ayrıca takdir komisyonunca vergi matrahı tespit edilirken hiçbir araştırma ve inceleme yapılmadığı gibi, vergi dairesinde 15 gün kayıtlı kalınan Ocak dönemi ile 6 gün kayıtlı kalınan Mart dönemleri için de Şubat dönemi ile aynı miktarda matrah takdir edildiği ileri sürülerek yapılan düzeltme başvurusunun reddi üzerine açılan davada, “bu durumda, davacının, açacağını belirttiği iş yerinde faaliyete başlamaksızın ve vergiye tabi herhangi bir teslim ve hizmette bulunmaksızın mükellefiyet kaydının kapatılmasını talep ettiğinin kabulü zorunlu olup, ..... 213 sayılı Vergi Usul Kanununun

118. maddesinin 4. fıkrasında; aranan verginin ilgili bulunduğu vergilendirme döneminin yanlış gösterilmesi veya süre itibarıyla eksik veya fazla hesaplanması vergilendirme döneminde hata olarak tanımlanmıştır. Dava konusu olayda, davacı, vergi dairesinde, 1990 Ocak döneminde 10 gün, 1990 Mart döneminde ise 6 gün kayıtlı kaldığı halde, takdir komisyonunca çalışma döneminin 30 gün olarak alınması suretiyle matrah takdiri açık olarak vergilendirme döneminde hata kapsamına” girdiğine karar verilmiştir (DŞ. 7D. 16.2.1994 T. E.1991/5732 K.1994/723).

“Davacı adına salınan emlak alım vergisi ile kesilen kusur cezasına ait tarh işlemlerini; dava dilekçesine ekli tapu senedi ile 22.8.1980 gün ve 1/2 nolu yoklama tutanağının incelenmesinden, mükellefin uyuşmazlık konusu taşınmazı 11.5.1979 tarihinde iktisap ettiğinin anlaşılması sebebiyle Takdir Komisyonunca 1980 takvim yılı için rayiç bedel takdirinde isabet bulunmadığı, bu nedenle olayda Vergi Usul Kanununun 118. maddesinin 4. fıkrasında tanımlanan anlamda vergilendirme dönemi hatası bulunduğu...” karara bağlanmıştır (DŞ. 3D. 16.1.1986 T. E.1985/689 K.1986/144).

Bir diğer olayda, “...davacı kurumun 1994 yılında gerçekleştirdiği ihracattan ötürü 1995 yılında aldığı navlun primini 1995 yılında hasılat kaydetmesinde usul ve kanuna aykırılık bulunmadığından” 1994 yılı için yapılan ikmalen tarhiyatta vergilendirme döneminde hata yapıldığına karar verilmiştir (DŞ. 4D. 26.10.1999 T. E.1998/4025 K.1999/3700).

Öte yandan, davacı kurumun tecil edilen gelir (stopaj) vergisi borcuna ait tecil faizinin hesaplanmasında yılın 365 gün yerine 360 gün olarak kabul edilmesi sonucu fazla tahakkuk ettirilerek tahsil edilen paranın iadesi istemiyle, düzeltme şikayet yoluyla yapılan başvurunun reddi üzerine açılan davada, “Tecil faizinin, yılın 360 gün olarak kabul edilerek hesaplanması, sözü edilen maddelerde tanımlandığı şekilde açık bir vergilendirme hatası” oluşturmadığına karar verilmiştir (DŞ. 3D. 7.5.1998 T. E.1996/5422 K.1998/1674)<sup>23</sup>.

---

<sup>23</sup> Tecil faizi yıllık olarak belirlenen oranlara göre hesaplandığından, bir yılın 360 gün olarak kabul edilmesi, tecil süresi içinde geçen yıl sayısını artırmaktadır. Bkz. 6183 sayılı A.A.T.U.H.K. Md. 48.

## 25. Vergi Hatası Kapsamında Değerlendirilen Diğer Yanlışlıklar

Vergi yargısının yüksek mahkemesi olan Danıştay'ın kararları incelendiğinde, yukarıda ayrıntısı ile incelenen vergi hatası türlerinden hiç birine girmeyen bazı yanlışlıkların da, vergi hatası olarak değerlendirildiği görülmektedir. Daha önce belirtildiği gibi, V.U.K.'ta öngörülen düzeltme yolu ile bir yanlışlığın düzeltilebilmesi için, bu yanlışlığın vergi hatası türlerinden birine girmesi gerekmektedir. Yüksek mahkeme tarafından, genellikle, belli bir hata türü belirtilmeden, bazen de bir hata türü kapsamında değerlendirilen bu yanlışlıkların hukuki uyumsuzluk niteliği taşıdığı da görülmektedir. Yüksek mahkemenin böyle bir içtihat geliştirmesinin sebebi ise, aşağıda örnek vereceğimiz kararlarda da görüleceği gibi, haksızlığın çok açık olarak görülebildiği ve giderilmesinin hakkaniyete uygun olduğunun değerlendirildiği durumlarda, mükellefin vergi davası açma süresini de kaçırmış olması gözetilerek, haksızlığın giderilmesinin tek hukuki yolu olan düzeltme yolunun işletilmek istenmesidir. Bu yöndeki Danıştay içtihadının dayanağı ise, vicdani kanata göre hüküm vermeyi emreden Anayasanın 138. maddesidir<sup>24</sup>.

“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 olandır. .... Bu itibarla, dava konusu olayda, Bankalar Kanunu ve bu Kanun uyarınca yayımlanan Karar ve Tebliğ hükümlerine aykırı olarak, nakden tahsil edilmediği halde gelir yazılan ve bu hususun fark edilmesi üzerine kayıtlardan iptal edilen temerrüt faizlerine ilişkin olarak; vergiyi doğuran olayın ortadan kalkması nedeniyle daha önce ödenen banka ve sigorta muameleleri vergisinin, düzeltme yoluyla iadesi” gerektiğine karar verilmiştir (DŞ. 7D. 10.6.2003 T. E.2002/3830 K.2003/3514).

<sup>24</sup> Anayasa Md. 138/1. ‘Hâkimler, görevlerinde bağımsızdırlar; Anayasaya, kanuna ve hukuka uygun olarak vicdanî kanaatlerine göre hüküm verirler.’



Görüldüğü gibi bu kararda, vergiyi doğuran olayın sonradan geçmişe dönük olarak ortadan kalkması vergi hatası kapsamında değerlendirilmiştir. Ancak bu, açıkça vergi mevzuuna girmeyen bir iktisadi unsurun vergilendirilmesi niteliğinde değildir. Bu kararda bir hukuki yorum yapılmıştır. Dolayısıyla hukuki yorum yapılan bir olayda vergi hatası da olmaması gerekir. Zaten kararda da herhangi bir vergi hatası türü belirtilmemiştir. Ancak Danıştay, karar metninde de açıkça yazıldığı gibi bunu hukuka uygun bulmuştur.

Bir başka olayda, kooperatiflerin kurumlar vergisi mükellefi olup olmayacakları tartışılmış, Türk Ticaret Kanununun, Kooperatifler Kanununun ve Kurumlar Vergisi Kanununun hükümleri bir bütün halinde değerlendirilerek, “Kurumlar vergisi muafiyetinden yararlanılmasını, üst birliğe girme koşuluna bağlayan ... fıkra, kooperatifçiliği güçlendirmek amacıyla geçici komisyonda madde metnine eklenmiştir. 1163 sayılı Yasada kooperatiflerin, üst birliğe üye olmaları zorunlu tutulmamıştır. Üst birliğe üyeliğin zorunlu bir koşul olmaması karşısında, kurumlar vergisi muafiyeti yönünden biçimsel bir koşul olduğu, muafiyet için temel koşulun, 5422 sayılı Kurumlar Vergisi Kanununun 7. maddesinin 16. bendinde yer alan şartlardan oluştuğu anlaşılmaktadır. Esasen, sadece ortakları ile iş gören, sermaye üzerinden kazanç dağıtmayan, yönetim kurulu başkan ve üyelerine kazanç üzerinden pay vermeyen, ihtiyat akçelerini ortaklarına dağıtmayan ve ana sözleşmesinde bunlara ilişkin kural bulunan kooperatifler, ortaklarını en kısa sürede ve en düşük maliyetle kuruluş amacına ulaştırmayı hedefleyerek faaliyet göstereceklerinden, vergilendirilebilir kurum kazancı da elde edemeyeceklerdir. Bu durumda, Kurumlar Vergisi Kanununun 7. maddesinin 16. bendinde öngörülen koşulları ihlal etmeyen kooperatiflerin, salt faaliyete geçmiş üst kuruluşa üye olmadıkları neden gösterilerek ve vergiye tabi kazanç elde ettikleri de saptanmaksızın kurumlar vergisi mükellefi sayılmalarına olanak bulunmadığına karar verilerek” davacı kooperatif adına yapılan tarhiyat vergi hatası kapsamında değerlendirilmiştir (DŞ. VDDK. 28.11.1997 T. E.1997/101 K.1997/486).

Bu kararda da Danıştay, yargıya varırken üç ayrı Kanunu bir arada değerlendirerek sistematik yorum yapmış, kooperatiflerin muafiyet durumunu uzun bir şekilde tartışmıştır. Karar da azlık oyu da vardır. Yani konu tartışmalıdır. Ancak verilen hüküm hakkaniyete uygun bulunmuştur.

Bu şekilde verilen kararlar vicdani kanaate göre ve hakkaniyete uygun olarak verilmiş ise de, aslında vergi hatası kapsamında olmamaları ve benzer nitelikteki olayları aynı kapsamda değerlendirmenin her zaman mümkün olmaması karşısında eşitsizliğe yol açabilme sakıncası vardır.

## **26. Vergi Hatlarının Ortaya Çıkarılması**

### **260. Genel Olarak**

Vergilendirme sürecinde ortaya çıkabilecek vergi hatası türleri önceki bölümlerde açıklanıp örneklendirilmişti. Ancak, her idari işlem için geçerli olan hukuka uygunluk karinesi, bünyesinde bir vergi hatası taşıyan vergilendirme işlemleri için de geçerlidir ve vergilendirme işleminde vergi hatası bulunduğu ortaya konulmadıkça da hukuki geçerliliklerini korurlar. Dolayısıyla vergi hatalarının bir şekilde ortaya çıkarılması gerekmektedir. V.U.K.'un "Hataların Meydana Çıkarılması" başlıklı 119. maddesinde, vergi hatalarının nasıl ortaya çıkarılabileceği sayılmıştır. Buna göre, vergi hataları, ilgili 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 veya mükellefin müracaatı ile ortaya çıkarılabilir.

Bu yolların sınırlayıcı bir şekilde mi sayıldığı yoksa örnek olarak mı belirtildiği konusuna bir belirlilik yoksa da, Kanun maddesinin başlangıcında yer alan, 'Vergi hataları şu yollarla meydana çıkarılabilir' ifadesinden, sayılan yolların sınırlayıcı olmadığı izlenimi doğmaktadır.

Aşağıda bu yollara değinilecektir:

### **261. Vergi Hatasının İlgili Memurun Hatayı Bulması Veya Görmesi İle Ortaya Çıkarılması**

Kanun hükmünde geçen "ilgili memur" tabirinin, vergilendirme sürecinin tarh, tebliğ, tahakkuk ve tahsilat aşamalarında görev yapan vergi idaresi memurları kast ettiği açıktır.

(KIZILOT-KIZILOT, 2005, s.124). Yine, “bulması veya görmesi” tabirinden de anlaşılacağı gibi, bu memurlar, vergi hatasını, işlem yaptıkları sırada fark ederek veya başka bir şekilde tesadüfen ortaya çıkarabilecekleri gibi vergi hatası olup olmadığını tespit amacıyla yapacakları kontrol sonucunda da ortaya çıkarabilirler.

## **262. Vergi Hatasının Üst Memurların Yaptıkları İncelemeler Neticesinde Hatanın Görülmesi İle Ortaya Çıkarılması**

İdari teşkilat içinde yer alan kamu görevlileri arasında bir kademeleşme, başka bir deyişle ast-üst ilişkisi vardır. Buna hiyerarşi denir. Üstün ast üzerinde yönetme yetkisi vardır. Bu yetkinin bir sonucu olarak da üst ast üzerinde denetim yetkisine sahiptir. Bir kamu kuruluşunda üstün hangi makam olduğu kuruluşla ilgili mevzuatta belirtilir (GÖZÜBÜYÜK, 2000, s.253).

Vergi idaresinde de, üst makamların, astlarının işlemlerini denetleme yetkileri mevcuttur. Vergi idaresinde üst makamlar, gelir idaresi başkanı ve başkanlık bürokratları, vergi dairesi başkanı ya da başkan yardımcısı, grup müdürleri, müdürler, şube müdürleri, vergi dairesi başkanlığı bulunmayan illerde, vergi dairesi müdürü ya da müdür yardımcısı, mal müdürü ve servis şefleridir<sup>25</sup> (TUNCER, 2005, [http://www.yaklasim.com/mevzuat/dergi/read\\_frame.asp?file\\_name=2005086860.htm](http://www.yaklasim.com/mevzuat/dergi/read_frame.asp?file_name=2005086860.htm)). Bunlar yükümlü ya da sorumlu ile ilgili herhangi bir belgeyi paraf veya imza ederken ya da mükellef dosyasını incelerken hatayı görebilecekleri gibi (KIZILOT-KIZILOT, 2005, s.124) hiyerarşik denetim yetkileri çerçevesinde yapacakları denetimlerde de bu hataları bulabilirler.

## **263. Vergi Hatasının Teftiş Sırasında Ortaya Çıkarılması**

Vergi idaresinde, belirli aralıklarla bazı inceleme elemanlarınca, daire genel bir biçimde teftiş tabi tutulur, bu arada işlemlerin doğru olup olmadığı, mükellef dosyaları ve diğer kayıtlar taranmak suretiyle araştırılır (KIZILOT-KIZILOT, 2005, s.124). İşte bu araştırma faaliyetleri sırasında da vergi hataları ortaya çıkarılabilir.

<sup>25</sup> 16.5.2005 tarih ve 25817 sayılı Resmi Gazetede yayımlanarak yürürlüğe giren 5345 sayılı Gelir İdaresi Başkanlığının Teşkilat Ve Görevleri Hakkında Kanundan sonra, defterdarlıkların gelir idaresi ile bir ilgileri kalmamıştır. Ayrıntılı bilgi için bkz. Selahattin TUNCER, ‘Gelir İdaresi Başkanlığı’, Yaklaşım Dergisi, Sayı:152 (Ağustos 2005), [http://www.yaklasim.com/mevzuat/dergi/read\\_frame.asp?file\\_name=2005086860.htm](http://www.yaklasim.com/mevzuat/dergi/read_frame.asp?file_name=2005086860.htm).

Teftiş, vergi idaresinin merkez ve taşra teşkilatının iç denetime tabi tutulmasıdır. Bu denetim ile ilgili olarak Maliye Bakanlığı bünyesinde denetim birimleri teşkil edilmiş olup, maliye müfettişleri, gelirler kontrolörleri ve vergi denetmenleri teftiş ve soruşturma yetkilerini haizdirler (ARPACI, 2006, [http://www.alomaliye.com /altar\\_omer\\_vergi\\_denetimi.htm](http://www.alomaliye.com/altar_omer_vergi_denetimi.htm)).

#### **264. Vergi Hatasının Vergi İncelenmesi Sırasında Meydana Çıkarılması**

Vergi incelemesi, mükellefin beyan ettiği ve ödediği verginin, defter, hesap, kayıt ve belgeler ile gerekli olduğu takdirde yapılacak muhasebe dışı envanter ve araştırmalardan elde edilecek bulgulara uygunluğunun incelenerek, doğruluğunun saptanması ve sağlanması amacıyla yapılan incelemedir (ÇAKICI, 2002, s.427).

V.U.K.'un 135. maddesine göre, vergi incelemesi, hesap uzmanları, hesap uzman yardımcıları, vergi dairesi başkanları, vergi denetmenleri, vergi denetmen yardımcıları veya vergi dairesi müdürleri tarafından yapılır. Ayrıca, maliye müfettişleri, maliye müfettiş muavinleri, gelirler kontrolörleri ve stajyer gelirler kontrolörleri, gelir idaresi başkanlığının merkez ve taşra teşkilatında müdür kadrolarında görev yapanlar her hal ve takdirde vergi inceleme yetkisini haizdir<sup>26</sup>.

Belirtilen görevlilerce yapılacak bir vergi incelemesinde de vergi hataları ortaya çıkarılabilir. Vergi incelemesinde amaç, ödenmesi gereken verginin doğruluğunu sağlamak olduğuna göre, mükellefin lehine ve aleyhine olan tüm durumlar bir arada

---

<sup>26</sup> V.U.K.'un 135. maddesinde Gelirler Genel Müdürlüğünden ve defterdarlıklardan da bahsediliyor ise de, 16.5.2005 tarih ve 25817 sayılı Resmi Gazetede yayımlanarak yürürlüğe giren 5345 sayılı Gelir İdaresi Başkanlığının Teşkilat Ve Görevleri Hakkında Kanunun 33. maddesine göre, 'Diğer mevzuatta Gelirler Genel Müdürlüğüne yapılmış olan atflar ilgisine göre Gelir İdaresi Başkanlığına; Gelirler Genel Müdürlüğüne yapılmış atflar Gelir İdaresi Başkanına; Başkanlığın görev alanına giren konularda Maliye Bakanlığına yapılmış olan atflar Gelir İdaresi Başkanlığına mülki idare amirlerine, mahallin en büyük memuruna, ilin en büyük mal memuruna, defterdara ve defterdarlığa yapılmış atflar ilgisine göre vergi dairesi başkanı ve başkanlığına, vergi dairesi başkanlığı bulunmayan yerlerde vergi dairesi müdürü veya müdürlüğüne; gelir müdürlüğüne, takdir komisyonu başkanı veya başkanlığına, tahsil dairesine, mal müdürü ve müdürlüğüne yapılmış atflar ilgisine göre vergi dairesi başkanı ve başkanlığına veya ilgili müdür veya müdürlüğüne; vergi kontrol memuruna yapılmış atflar ise vergi denetmenine yapılmış sayılır.' hükmü yer aldığından, adı geçen Kanunun yürürlüğe girdiği tarihten sonra, defterdarların inceleme yapma yetkisi kalmamıştır.

değerlendirilmelidir (DŞ. 3D. 19.6.1997 T. E.1996/177 K.1997/2593). Dolayısı ile mükellefin sadece aleyhine olan hatalar değil, lehine olan hataların da tespit edilmesi gerekmektedir.

İncelemeyi yürüten görevli, inceleme sonuçlarını bir inceleme raporunda belirtir. İnceleme raporu delilli ve gerekçeli olmalıdır. Bu rapor, vergi dairesine gönderilir, vergi dairesi de bu rapordaki esaslara göre vergi tarh ve ceza kesme işlemlerini yapar. Vergi dairesi inceleme raporundaki sonuçlarla bağlıdır ve bu konuda takdir ve değerlendirme yetkisine sahip değildir (KARAKOÇ, 1997, s.194-195). Dolayısıyla, vergi inceleme raporlarında bulunabilecek vergi hatalarını düzeltme konusunda yetkisi olmasa da, vergi dairesince bu hatalar ortaya çıkarılabilir.<sup>27</sup>

#### **265. Vergi Hatasının Mükellefin Müracaatı İle Meydana Çıkarılması**

Vergi hatasının, mükellefin başvurması sonucu ortaya çıkarılması da mümkündür. Vergi hatalarının ortaya çıkarılmasına özgü bu yol, mükellefin varlığını ileri sürdüğü vergi hatasına ilişkin olarak ilgili vergi dairesine başvurması ile suretiyle işletilir (DOĞRUSÖZ,1999, s.18).

Bu başvuru, varlığı ileri sürülen vergi hatasının düzeltilmesi istemiyle yapılabileceği gibi,<sup>28</sup> hatanın varlığı konusunda vergi dairesine bir bildirimle de yetinilebilir. Mükellefin aleyhine olanlar yanında, lehine olan hataları da bildirmesine bir engel yoktur.

---

<sup>27</sup> Vergi inceleme raporlarındaki hatalar için bkz. s.62.

<sup>28</sup> Düzeltme başvuruları için bkz. s.89.

## ÜÇÜNCÜ BÖLÜM

### 3. VERGİ HATALARININ DÜZELTİLMESİ

#### 30. Genel Açıklamalar

Çalışmanın ilk iki bölümünde, vergilendirme işlemleri ve bu işlemlerin bünyesinde ortaya çıkabilecek vergi hataları incelenmişti. Hatırlanabileceği gibi, bünyesinde vergi hatası bulunan bir vergilendirme işleminin hukuki geçerliliğini koruduğu da belirtilmişti.

Hukuki geçerliliğini koruyan, ancak bünyesinde bulunan vergi hatası nedeni ile vergi yükümlüsünün veya vergi alacaklısı olan devletin aleyhine sonuçlar doğuran, Kanunun ifadesi ile, fazla veya eksik vergi alınmasına veya istenilmesine sebep olan vergilendirme işlemlerindeki vergi hatalarının giderilmesi, vergilendirmenin vergi kanunlarına uygun olması, vergi mükellefinin ve vergi alacaklısı olan devletin, vergi kanunları ile belirlenen haklarının ihlal edilmemesi bakımından gereklidir.

Bu gerekliliğin bir sonucu olarak, V.U.K.'un 120 ila 126 maddelerinde, vergi hatalarının düzeltilmesine ilişkin kurallara yer verilmiştir.

Vergilendirme işlemleri nedeniyle, vergi borçlusunu olan mükellefler ile vergi alacaklısı olan devlet arasında uyumsuzluklar çıkabilmektedir. Türk vergi hukuku, bu uyumsuzlukların giderilmesinde, yargıya başvuru dışında, idari çözüm yolları da öngörmüştür. İdari çözüm yolları, barışçıl çözüm yolları olarak da adlandırılmaktadır. Barışçıl çözüm yolları, uzlaşma, pişmanlık ve ıslah, cezalarda indirim ve bu bölümde incelenecek olan düzeltme yoludur (YAŞİN, 2006, s.37).

Düzeltilme yolunu öngörmekle kanun koyucu, vergi hatası olarak adlandırılan bazı işlem yanlışlıklarından kaynaklanan sorunların yargıya intikal ettirilmeden, nispeten kolay

yöntemlerle, daha çabuk ve ucuz olarak ortadan kaldırılmasını benimsemiştir. Kanun koyucunun amacı, vergi alacaklısı ile vergi yükümlüsü arasında ortaya çıkabilecek, nispeten önemsiz sorunların yargı mercileri önünde uyuşmazlık haline getirilmeden idari aşamalarda çözümünü sağlamaktır (KARAKOÇ, 2004, s.459). Bu sayede, alınması gereken vergilerin daha çabuk bir şekilde hazineye intikali sağlanmakta, diğer yandan, yükümlülerin de uzun süreler belirsizlik içinde kalmasının önüne geçilmektedir. Uyuşmazlığın yargı organlarına intikal ettirilmeden çözüme kavuşturulması nedeni ile, yargı organlarının iş yükü azalmakta, mükellefler ve vergi idaresi yargılama masraflarını karşılamaktan kurtulmaktadırlar.

Diğer yandan, mükellefler için vergi hatalarının düzeltilmesi yolunun açık tutulması, kanuni idare ilkesinin bir gereği olarak kabul edilmektedir (KARAKOÇ, 2000, s.84). Ayrıca yargı yolunu da kapatmadığından mükellefler yönünden ek bir güvence sağlamaktadır (KIRBAŞ, 2006, s.177).

Düzeltilme yolu, vergi hatalarına özgü bir çözüm yoludur (KARAKOÇ, 2007, s.67).

Vergi hataları resen vergi dairesince veya yükümlünün başvurusu üzerine düzeltilebilir veya mükellefin düzeltme başvurusu reddedilir. Düzeltilme, vergi veya vergi cezası borcunun sona erdiren nedenlerden biridir (KIRBAŞ, 2006, s.176).

Düzeltilme başvurusu vergilendirme işlemi tesis eden merciye yapılır. Bu başvurusu reddedilen mükellefçe, Gelir İdaresi Başkanlığına şikayet başvurusunda bulunulabilir. Şikayet başvurusu da reddedildiği takdirde, yükümlü, bu red işlemine karşı dava açabilir. Bu aşamada uyuşmazlık artık yargıya intikal etmiş olur. İşlem, yukarıda açıklanan vergi hatası türlerinden birine uygun bir sakatlık taşııyorsa ve vergi davası açılması için öngörülen otuz günlük dava açma süresi de geçmişse, düzeltme ve şikayet başvuruları reddedildikten sonra açılan böyle bir dava, süresinde yargı mercilerine başvurulmamış olması nedeniyle reddedilir (ÖNCEL-KUMRULU-ÇAĞAN, 2006, s.173).

Düzeltilme başvurusu, gerçek hukuki durumun bir an önce açıklığa kavuşması ve vergi idaresinin güvenliği açısından belli sürelerle bağlanmaktadır. Kanun yoluna başvurmaya benzediği için, vergi hatalarının düzeltilmesi başvurusuna kanun yolu benzeri başvuru ve

hata düzeltme başvurusuna ilişkin süreye de kanun yolu benzeri süre denilmektedir (KARAKOÇ, 2000, s.84).

### **31. Kavram Olarak Vergi Hatalarında Düzeltme**

Düzeltilme, kelime anlamı itibariyle, bozukluğu giderme, yanlışlığı giderme, yoluna sokma anlamlarını taşımaktadır (DOĞAN, 1996, s.315).

Bir vergi hukuku kavramı olarak ise, V.U.K.'ta, hesap hataları ve vergilendirme hataları olarak belirlenmiş bulunan işlem yanlışlıkları nedeniyle ortaya çıkan ve haksız yere fazla veya eksik vergi alınmasından kaynaklanan olumsuzluğun, yargı organı önünde uyuşmazlık konusu olmaksızın çözümünü sağlamaktır. Bu nedenle idarenin varsa haksız durumu belirlemesi ve bu bağlamda yapılacak bir idari işlemle, yani düzeltme işlemi ile olayı hukuka uygun hale getirmesi gerekmektedir (SEVİĞ, 2000, s.5).

Bu tanımdan anlaşılacağı gibi, düzeltme bir idari işlemdir ve idari işlemler için geçerli olan bütün esaslar düzeltme işlemi için de geçerlidir.

İdare hukukuna göre, idare kendi işlemleri üzerinde, kaldırma, değiştirme ve geri alma olmak üzere üç tür tasarrufta bulunabilir. Her biri birer idari işlem olan, kaldırma ve değiştirme tasarruflarının etkileri ileriye dönük olduğu halde, yine bir idari işlem olan geri almada işlem, tüm etki ve sonuçlarıyla birlikte, tesis edildiği andan itibaren hukuken ortadan kalkmaktadır (GÖZLER, 2005, s.337).

Vergi hatalarının düzeltilmesine ilişkin işlem de, hatalı vergilendirme işlemi tesis edildiği andan itibaren, tüm etki ve sonuçlarıyla hukuken geçersiz kılar, yani idare hatalı vergilendirme işlemi geri alır. Dolayısıyla, düzeltme, idari işlemlerin geri alınmasının vergi hukukuna özgü örneğidir. Vergi dairesi hatalı vergilendirme işlemi düzeltirken, hatalı vergilendirme işlemi, bir başka idari işlemle tüm etki ve sonuçlarıyla hukuken ortadan kaldırmakta, yerine hatasız vergilendirme işlemi tesis etmektedir (AKKURT, 2002, s.25).



### **32. Çeşitli Yönleriyle Vergi Hatalarının Düzeltilmesi**

Düzeltilme yolu, bir vergi hukuku müessesesi olarak gördüğü işlev ve düzenlenişindeki amaç açısından değerlendirildiğinde, bazı vergileme ilkeleri, vergi hukukuna temel oluşturan hukuki ilkeler ve idari usul ile yakından ilgilidir.

Düzeltilme yolunu, düzenlenişine dayanak oluşturan ve düzeltme yolu ile işlerlik kazanan bu ilkeler ve idari usul açısından değerlendirmek konunun teorik çerçevesinin anlaşılmasında kolaylık sağlayacaktır.

#### **320. Vergileme İlkeleri ve Düzeltme Yolu**

Vergilerin konulmasından beklenen ekonomik, sosyal ve mali sonuçlara ulaşılabilmesi için göz önünde bulundurulması gereken ilkelere vergileme ilkeleri denir (SEYİDOĞLU, 2002, s.70). Vergileme ilkeleri, ayrı ayrı vergilerden veya bir vergilendirme sisteminden beklenen, ekonomik, sosyal ve mali fonksiyonların gerçekleştirilmesi için vergi bileşimini oluşturulmasında, tekniğinde ve uygulamasında dikkat edilmesi gereken kurallardır (GÖKBUNAR, 1998, s.2).

Bu ilkeler ilk olarak, Adam Smith tarafından ortaya konulmuştur. Söz konusu ilkeler, adalet, belirlilik, iktisadilik ve uygunluk şeklinde sıralanabilir. Zaman içinde iktisat ve maliye teorisyenleri etkin bir vergi sistemini amaçlayan ilkeleri çoğaltma eğilimine girmişlerdir. Bu bağlamda ortaya çıkan ilkelerden bazıları, genellik, verimlilik, esneklik, açıklık ve tasarruf olarak ifade edilebilir (ŞENTÜRK, 2006, s.16).

Adam Smith'in ortaya attığı vergilemede eşitlik ilkesine göre göre, fertlerin devlet himayesi altında sağladıkları gelir ile orantılı olarak vergi ödemeleri gerekir (TURHAN, 1998, s.191). Türkiye Cumhuriyeti Anayasasınının 72. maddesine göre de, herkes, malî gücüne göre vergi ödemekle yükümlüdür. Fazla veya eksik vergi alınması veya istenmesine sebep olmakla bu ilkenin gerçekleşmesine engel olan vergi hatalarının düzeltilmesi, dolaylı da olsa, söz konusu ilkenin gerçekleşmesine hizmet eder.

Adam Smith'in ortaya attığı bir diğer ilke olan iktisadilik ilkesine göre ise, "bir vergi sisteminin meydana getirilişi ve unsurlarının teknik biçimlendirilmesinde, vergi idaresinin ve bütün mükelleflerin, tarh, tahsil ve kontrolden doğan giderleri mümkün olduğunca düşük düzeyde ayarlanmalıdır"(GÖKBUNAR, 1998, s.6). Wagner'in ve Neumark'ın ucuzluk ilkesi de, gerek içeriği, gerek ayrıntıları itibarıyla bu ilke ile benzerdir (TURHAN, 1998, s.208). Vergi hatalarından kaynaklanan uyuşmazlıkların vergi yargısı önüne götürülerek de çözümlenmesi mümkün ise de, vergi idaresinin vergi davasını kaybetme ihtimali de düşünüldüğünde, yargılama giderleri (yargı harçları, avukatlık ücreti, posta giderleri) veya vergilerin hazineye intikalindeki gecikmeden kaynaklanan değer kaybı nedeniyle, verginin hazineye intikali oldukça masraflı hale gelmektedir. Vergi hatalarından kaynaklanan uyuşmazlıkların pratik bir çözüm yolu olan düzeltme yolu masrafsız niteliği ile bu ilkenin gerçekleşmesine hizmet etmektedir.

Haller de, vergi yükümlüleri için, vergi borcunun hesaplanması ve ödenmesi dolayısıyla doğan masrafın olabildiğince düşük düzeyde kalması gerektiğini belirtir (TURHAN, 1998, s.209). Düzeltme yolu, vergi idaresi için olduğu kadar, vergi yükümlüleri için de, vergi hataları nedeniyle doğan uyuşmazlıkların masrafsız bir çözüm yoludur.

### **321. Düzeltme Yolunun Hukuki Değeri**

Türkiye Cumhuriyeti Anayasasının "Cumhuriyetin Nitelikleri" başlıklı 2. maddesinde, Türkiye Cumhuriyetinin bir hukuk devleti olduğu vurgulanmıştır.

Hukuk devleti, "faaliyetlerinde hukuk kurallarına bağlı olan, vatandaşlarına hukukî güvenlik sağlayan devlet" tir (GÖZLER, 2005, s.53).

Anayasa Mahkemesi de bir kararında, hukuk devletini, "insan haklarına saygılı ve bu hakları koruyan adaletli bir hukuk düzeni kuran ve bunu sürdürmekle kendini yükümlü sayan, bütün işlem ve eylemleri yargı denetimine bağlı olan Devlet" olarak tanımlamış, "Böyle bir düzenin kurulması, yasama, yürütme ve yargı alanına giren tüm işlem ve eylemlerin hukuk kuralları içinde kalması, temel hak ve özgürlüklerin, Anayasal

güvenceye bağlanmasıyla olanaklı” olduğunu vurgulamıştır (AyM. 1.7.1998 T. E.1996/74, K.1998/45).

Hukuk devletinin herkesçe kabul edilen, gereklerini, temel hak ve özgürlüklerin güvence altına alınmış olması, kanunların anayasaya uygunluğunun yargısal denetimi, kanuni idare (yasal yönetim) ilkesi, devlet faaliyetlerinin belirliliği ilkesi, idarenin yargısal denetimi, mahkemelerin bağımsızlığı ve yargıç güvencesi ve idarenin mali sorumluluğu olarak sıralamak mümkündür (GÜNDAY, 2002, s.25).

Hukuk devleti ilkesinin, vergi hukuku alanındaki gereklerini belirleyen Anayasasının “Vergi Ödevi” başlıklı 73. maddesinde ise, “Vergi, resim, harç ve benzeri malî yükümlülükler kanunla konulur, değiştirilir veya kaldırılır” kuralı yer almaktadır.

Anılan Anayasa kuralında ifade edilen verginin kanuniliği ilkesi, vergilere ilişkin düzenlemelerin gerek şekli ve gerek maddi anlamda kanunla yapılmasını zorunlu kılar. Verginin kanuniliği ilkesi işlev olarak, keyfi ve takdiri uygulamaları önleyecek ilkelerin kanunda yer almasını sağlayarak bireyin kişisel haklarını ve iktisadi özgürlüklerini devlete karşı koruyan güvenlik sınırını sağlamada önem kazanmaktadır. Verginin yasallığı ilkesinin fiili olarak anlam ve hayat bulabilmesi için, kanuni idare ilkesi ile beraber düşünüldüğünde, yasa ile getirilen objektif düzenlemeler çerçevesinde kurulan subjektif işlemlerin de yasaya uygun olması gerekmektedir (CEYHAN, 2006, [http://www.alomaliye.com/murat\\_ceyhan\\_verginin\\_yasal.htm](http://www.alomaliye.com/murat_ceyhan_verginin_yasal.htm)).

Hukuk devleti ilkesinin bir gereği olan vergilerin kanuniliği ilkesinin bir gereği olarak, vergilendirme alanında da, idarenin tüm işlem ve eylemlerinin hukuk kuralları içinde kalması gerekmektedir. Yukarıda da vurgulandığı gibi, vergi hataları, vergilendirme işlemlerini vergi kanunlarına aykırı kılmaktadır. Düzeltme yolu, hatalı, dolayısıyla, vergi kanunlarına aykırı vergilendirme işleminin kanuna uygun hale getirilmesinin ve böylece hukuk devleti ilkesinin ve vergilerin yasallığı ilkesinin vergilendirme işlemleri bakımından gerçekleşmesinin bir yolu olmaktadır.

Hukuk devletinin bir diğer gereği ise kanuni idare ilkesidir. İdarenin tüm işlem ve eylemlerinin hukuka uygunluğunu sağlanması için çeşitli denetim yollarına

başvurulmaktadır. Bunlar, yargısal denetim, siyasal denetim, kamuoyu denetimi ve idarenin kendi içinde uygulanan idari denetimdir (GÖZÜBÜYÜK, 2001, s.1). Düzeltme yolu, idari denetimin vergiler alanında işleyişinin bir örneğini oluşturmaktadır (ÖNCEL-KUMRULU-ÇAĞAN, 2006, s.174).

Anayasanın “Dilekçe Hakkı” başlıklı 74. maddesinde, vatandaşların kendileriyle ilgili dilek ve şikâyetleri hakkında, yetkili makamlara başvurma hakkına sahip oldukları hükme bağlanmıştır. Dilekçe hakkı, şikâyette bulunmak suretiyle denetlemeyi sağlayan haklardandır. (Dilekçe ve Bilgi Edinme Hakkının Kullanılması İle İlgili Başbakanlık Genelgesi, 23.1.2004, 2004/12)<sup>29</sup>. Düzeltme yolu da, söz konusu anayasal başvuru hakkı kapsamında bir başvuru yoludur. Bu yola başvurmakla idarenin denetleme ve denetlenme mekanizmaları harekete geçirilmektedir (KARAKOÇ, 2004, s.454).

### **322. İdari Usul ve Düzeltme Yolu**

Vergi hatalarının düzeltilmesi ve bunun sonucunda hatalı tahsil edilen vergilerin iadesi maddi vergi hukukunun alanına girse de, düzeltme talebi ve bunun incelenmesi ve gereğinin yerine getirilmesi usulü geniş anlamda idari usul hukukunun bir bölümü olan vergi usul hukukunun alanına girmektedir (KARAKOÇ, 2000, s. 84).

İdari usul, idari işlemlerin yapılmasına ilişkin kurallar bütünüdür. Başka bir ifade ile idari usul, idari faaliyetlerin tümünü düzenleyen kurallardır (ÖZKAN, 2000. s.13).

Yargı denetimi öncesinde, bireylerin hak ve menfaatlerinin idareye karşı korunmasını sağlayacak yöntemler idari usul çerçevesinde geliştirilmiştir. Böylece, idare ile birey arasında doğabilecek uyuşmazlıklar, idari yargıya intikal etmeden, idari usul çerçevesinde, yani barışçıl çözüm yolları ile çözümlenebilmektedir (OĞURLU, 2005, s.85). İdari yargı bireyin korunmasında “olaydan sonra” konumdadır. Hukuka aykırılık gerçekleşikten sonra hukuka uygunluğu sağlamaya çalışır. İdari usul ise, ise “olaydan önce” konumdadır, başka bir deyişle hukuka aykırılığı önler konumdadır (AKILLIOĞLU, 2007, [www.idare.gen.tr /akillioglu-idariusul.htm](http://www.idare.gen.tr/akillioglu-idariusul.htm)).

---

<sup>29</sup> 24.1.2004 tarih ve 25356 sayılı Resmi Gazete’de yayımlanmıştır.

Ülkemizde, bir “Genel İdari Usul Kanunu Tasarısı”da hazırlanmış olmasına rağmen kanunlaşmamıştır (OĞURLU, 2005, s.73). 2000 yılında kabul edilen 8. Beş Yıllık Kalkınma planında, açıkça, İdari Usul Kanunun çıkarılacağı belirtilmiş (Uzun Vadeli Strateji ve Sekizinci Beş Yıllık (2001-2005) Kalkınma Planının Onaylandığına İlişkin Karar, 1.6.2000, 681)<sup>30</sup>, 9. Kalkınma Planında ise, açıkça İdari Usul Kanunundan bahsedilmemiş ancak, “Kamu kurum ve kuruluşlarının işlem ve eylemlerinde uyacakları usul ve esasları içeren yasal düzenleme gerçekleştirilecektir” denilmiştir.(Dokuzuncu Beş Yıllık Kalkınma Planının (2007-2013) Onaylandığına İlişkin Karar, 28.6.2006, 877)<sup>31</sup>

Ülkemizde henüz genel bir idari usul kanunu yoksa da, V.U.K. özel bir idari usul kanunu niteliği taşımaktadır (ÖNCEL-KUMRULU-ÇAĞAN, 2006, s.174).

Bir idari usul kanunu olarak V.U.K.’ta, idare ile birey arasında doğabilecek uyuşmazlıkların idari yargıya intikal etmeden, idari usul çerçevesinde, yani barışçıl çözüm yolları ile çözümlenebilmesi için çeşitli düzenlemeler getirilmiştir. Bunlardan biri de vergi hatalarının düzeltilmesi yoludur. Düzeltme yolu sayesinde, bir idari usul kanununun en önemli amaçlarından biri olan, idarenin yanlış ve hukuka aykırı işleminin tesisinden sonra, işlemi geri alma şansına sahip olması suretiyle yıllarca sürerek zaman ve para kaybına yol açacak davaların açılmasının önüne geçilmektedir (OĞURLU, 2005, s.85).

Kısaca, idari usul kanunundan beklenen faydalar, vergi idaresi bakımından V.U.K. ile gerçekleştirilmiş olup, bu çerçevede, düzeltme yolu da bir barışçıl çözüm yolu olarak ve idari usulün bir parçası olarak hukuk sistemimizde yerini almıştır.

### **33. Düzeltmenin Kapsamı**

Bu bölümde, yukarıda çeşitli yönleriyle, vergi sistemimiz ve hukuk düzenimiz içinde gördüğü işlevler açısından incelediğimiz düzeltme yolunun kapsamının belirlenmesine çalışılacaktır.

<sup>30</sup> 5.7.2000 tarih ve 24100(Mükerrer) sayılı Resmi Gazete’de yayımlanmıştır.

<sup>31</sup> 1.7.2006 tarih ve 26215(Mükerrer) sayılı Resmi Gazete’de yayımlanmıştır

### 330. Genel Çerçeve

Yukarıda belirtildiği gibi, düzeltme yolunun konusu vergi hatalarıdır. Bir vergilendirme işleminin bünyesinde ortaya çıkan sakatlıklardan hangilerinin vergi hatası sayıldığı, hangilerini sayılmadığı yukarıda ayrıntısı ile incelenmişti. Bu inceleme ardından, hukuki uyumsuzluklar ile vergi hatalarının farkı da açıklanmış, hukuki uyumsuzluk kapsamına giren sakatlıkların düzeltme yolu ile düzeltilemeyeceğine de değinilmişti.

Vergi hataları vergilendirme işlemlerinin bünyesinde çıkmakla beraber, bu hataların, vergiyi doğuran olayın ortaya çıkmasından verginin ödenmesi ve vergi borcunun sona ermesine kadar geçen sürecin hangi aşamalarında düzeltme yolu ile düzeltilebileceğinin de belirlenmesi gerekmektedir.

Diğer yandan, vergilendirme sürecinde yer alan bazı işlemlerde düzeltme yolunun uygulama olanağının olup olmadığının ve bazı vergi türlerine has özel durumlarda bu yolun çözüm getirip getiremeyeceğinin de incelenmesi gerekmektedir.

### 331. Kapsam Dışında Kalan Durumlar

Vergi inceleme raporları ve eklerine dayanak oluşturan tutanak ve diğer belgelerdeki hatalar düzeltme konusu yapılamamakla birlikte, ekleri ile bir bütün teşkil eden vergi inceleme raporlarındaki hatalar düzeltilebilir<sup>32</sup> (ÖZBALCI, 2006, s.390).

Takdir komisyonu kararındaki, hesap ve matrah hataları da düzeltme yolu ile düzeltilemez (KIZILOT-KIZILOT, 2005, s.126). Bu gibi yanlışlıklar takdir komisyonunun yeni bir karar alması ile mümkündür. Takdir komisyonu kararlarına dayanak alınan bilgi ve belgelerin hatalı olması durumunda, takdir komisyonu kararına dayanılarak yapılan tarhiyat da düzeltme konusu yapılamaz. Uyuşmazlığı yargı organı çözer. Buna karşılık, vergi dairesinin maddi hata sonucu yanlış bilgi vermesi ve takdir kararının bu yanlış bilgiye dayanması durumunda düzeltme mümkündür (ÖZBALCI, 2006, s.390).

---

<sup>32</sup> Buna karşın, '213 sayılı Vergi Usul Kanununun 116. maddesinde, vergi hatası, 117. maddede hesap hataları, 118. maddesinde ise, vergilendirme hatalarının nelerden ibaret olduğunun belirtildiği, olayda düzeltme konusu edilen tebligata ve inceleme raporuna yönelik iddia vergilendirme hatası kapsamına girmediği...' (DŞ. 4D. 10.10.1996 T. E1995/5295 K.1996/3586).

Bir vergi incelemesi veya defter ve belge incelemesi ile kesinlik kazanacak hatalar<sup>33</sup>, belirli bir hesap döneminde amortisman ayırmayı unutan mükellefin daha sonra düzeltme isteminde bulunması, mükellefin değerlendirme hatalarından doğan matrah fazlalık ve eksiklikleri, vergi dairelerine yatırılan emekli kesenekleri, artış farkları, karşılık ve vergilerin iadesi için düzeltme talep edilmesi, düzeltme talebine konu hatanın, ilgili bulunduğu matrahın resen takdiri gerektirmesi, adi ortaklıklarda, ortaklardan biri veya birkaçının başvurusu üzerine, matrahın yargı organlarınca kısmen veya tamamen kaldırılmış olması durumunda, daha önce talepte bulunmayan ortakların, düzeltme talep etmeleri, Gelir Vergisi Kanunu'nun uygulamasında ihtiyari toplama hakkına sahip olmalarına rağmen, istisna hadleri altında kalan gelir unsurlarını da, ihtiyaren beyan eden mükelleflerin, daha sonra düzeltme talep etmeleri, K.D.V.(Katma Değer Vergisi)'de emsal bedelin yanlış hesaplanması (KIZILOT-KIZILOT, 2005, s.126), damga vergisine tabi evrakın düzenlenmesinden sonra, hukuki işlemten vazgeçilmesi üzerine düzeltme talep edilmesi,<sup>34</sup> ihbarnamelerin tebliğinde yapılan hatalar<sup>35</sup> düzeltme hükümlerine göre düzeltme yapılamayacak durumlara örnek olarak gösterilebilir.

Görüldüğü gibi yukarıda verilen örnekler, asıl vergilendirme işlemlerine hazırlık amacıyla tesis edilen ön işlemler olmaları nedeniyle, yani icrai işlem olmamaları nedeniyle, vergi hatalarına özgü açıklık, ilk bakışta fark edilebilirlik özelliklerini taşımamaları nedeniyle, mükelleflerin seçimlik haklarından birini diğerine tercih etmiş olmaları ve seçimlerini daha sonra değiştirme haklarının olmaması nedeni ile düzeltme kapsamı dışındadırlar.

---

<sup>33</sup> ‘...Düzeltilme fişine istinaden tarhiyat yapılabilmesi için ortada açık ve mutlak bir vergi hatası bulunması gerekmektedir. Oysa, olayda bir vergi hatası mevcut olmayıp, tarhiyat davacı kurumun bir kısım gider faturalarının gerçeği yansıtmadığı iddiasıyla yapılmıştır.

Bu durumda olayda vergi inceleme raporuna veya takdir komisyonu kararına dayanılarak usulüne uygun yapılmış bir tarhiyatın mevcut olmaması nedeniyle, düzeltme fişi ile yapılan tarhiyatta ve bu tarhiyata karşı açılan davayı işin esasına girerek incelemek suretiyle reddeden mahkeme kararında isabet görülmemiştir’ (DŞ. 4D. 15.12.1995 T. E1995/2362; K.1995/5615).

<sup>34</sup> ‘...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. Bu belirleme ise, yasa hükümlerinin yorumunu gerektirdiğinden, davada ileri sürülen hata, ..... yasa hükümlerinin aradığı anlamda vergi hatası değildir’ (DŞ. 7D. 7.10.2004 T. E.2001/2601 K.2004/2400).

<sup>35</sup> ‘...ilanen tebliğatin hatalı olduğuna yönelik davacı iddialarının ihbarnamenin tebliği üzerine açılacak bir davada incelenebileceği,..’ (DŞ. 4D. 8.12.2004 T. E.2003/256 K.2004/2486).

Kapsam dışında kalan bazı durumlar genel hatları ile böylece belirtildikten sonra, vergilendirme sürecinde taşıdıkları önem nedeni ile diğer durumlara özel olarak değinilecektir.

### **332. Yargı Kararına Konu Olmuş Hatalar ve Yargı Kararındaki Hatalar**

V.U.K.'un 125. maddesinde, “Vergi mahkemesi, bölge idare mahkemesi ve Danıştay’dan geçmiş olan muamelelerde vergi hataları bulunduğu takdirde, bu hatalar, yargı kararları kesinleşmiş olsa bile, evvelki maddelerde yazılı usul dairesinde düzeltilebilir. Şu kadar ki; düzeltmenin yapılabilmesi için hatalar hakkında anılan yargı mercileri tarafından bir karar verilmemiş olması şarttır” kuralı yer almaktadır. Bu kural uyarınca, vergilendirme işleminin yargı organınca hukuki denetime tabi tutulmuş olması düzeltme yapılmasına engel değildir. Ancak vergi hatalarının, yargı kararının çözüme bağladığı durumlar dışında olması gerekir. Başka bir deyişle, yargı kararında vergi hatası iddiası da incelenmiş ve bir çözüme bağlanmış ise düzeltme yapma imkanı artık kalmamıştır (KARAKOÇ, 2004, s.460). Örneğin, aracın, motorlu taşıtlar vergisine esas net ağırlığı daha önce tarhiyata karşı açılan davada tartışılmışsa, bu konuda daha sonra düzeltme yolu işletilemeyecektir (DŞ. 7D. 5.10.1999 T. E.1999/368 K.1999/3195). Ancak tarhiyata karşı açılan bir davada, vergi hatası bulunduğu iddia edilmekle beraber, davanın süre aşımı nedeni ile reddedilmiş olması durumunda, vergi hatası tartışılmadan karar verildiği için daha sonra, düzeltme yoluna gidilebilecektir (DŞ. VDDK. 27.11.1992 T. E.1992/250 K.1992/449).

Bu ilkenin kabul edilmiş olmasının nedeni, Anayasanın 139. maddesinde yer alan “Yasama ve yürütme organları ile idare, mahkeme kararlarına uymak zorundadır; bu organlar ve idare, mahkeme kararlarını hiçbir surette değiştirmez ve bunların yerine getirilmesini geciktiremez” kuralıdır. Bir diğer neden ise, usul hukukunun kesin hükme tanıdığı geçerliliğidir (ÖNCEL-KUMRULU-ÇAĞAN, 2006, s.174). Kesin hüküm, yargısal kararlara tanınan yasal gerçeklik niteliğidir, yani maddi gerçeklik tamamen farklı da olsa yargılama sonucu varılan gerçek esas kabul edilir (YILMAZ, 2002, s.672). Bunun sonucu olarak, yargı organınca, vergi hatası olmadığı şeklinde bir karar verilmiş ise, gerçekte vergi hatası olsa bile bu hata düzeltilemez. Yargı organlarınınca da vergi hatası olup olmadığı bir daha tartışılmaz (SEKTUR, 2002, s.246). Bu durum sadece mükellefler için değil,



idarenin resen yapacağı düzeltme için de geçerlidir (ÖZYER, 2004, s.206). Vergi hatası ile ilgili iddiaların, yargıda incelenmekte olması dahi düzeltme talebinin reddi için yeterlidir (KARAKOÇ, 2007, s.78). Ancak, yargı kararı kesinleşmemiş olsa bile, hata hakkında bir hüküm verilmemiş ise, vergi hatası düzeltilebilir, vergilendirme işlemi ile ilgili yargı kararının kesinleşmesini beklemeye gerek yoktur (SEKTUR, 2002, s.246).

Diğer yandan, vergi mahkemeleri veya Danıştay kararlarında, rakam hatası şeklinde bir maddi hata yapılması veya kararın gerekçesi ile sonucu arasında çelişki bulunması mümkün olabilir. Bu yüzden alınması gereken vergi eksik veya fazla hesaplanmış olabilir. Kararlardaki bu hatalar vergi idaresi tarafından düzeltilemez (ÖZBALCI, 2006, s.414). Bunun nedeni de yine Anayasanın yukarıda yer verilen 139. maddesidir. Bu yanlışlıklar İ.Y.U.K.'un 29.<sup>36</sup> ve 30.<sup>37</sup> maddelerinde düzenlenen açıklama ve yanlışlıkların düzeltilmesi yollarından biri ile düzeltilir. Açıklama, yargı kararının açık olmaması ya da birbirine aykırı hüküm fıkraları taşıması durumunda, taraflarca, dilekçe ile, kararın açıklanmasının ya da aykırılığın giderilmesinin istenilmesi üzerine verilen bir yargı kararıdır. Yanlışlıkların düzeltilmesi ise, kararın gerekçe ve hüküm fıkrasında bir değişiklik yapılmadan, kolayca anlaşılabilen maddi yanlışlıkların yine yargı kararı ile düzeltilmesidir. Bu yollarla hukuki hatalar düzeltilemez, yani karar sonucu itibariyle değiştirilemez (GÖZÜBÜYÜK, 2001, s.536).

Diğer yandan, yargı kararı üzerine, vergi idaresince tarh edilen, tahakkuk ederek ödenen bir vergide de, yani yargı kararının vergi idaresince uygulanması aşamasında hata yapılmış olabilir. Yargı kararının uygulanmasında ortaya çıkan bu hatalar, vergi hatası

---

<sup>36</sup> İ.Y.U.K. Md. 29: '1. Danıştay, bölge idare mahkemeleri, idare ve vergi mahkemelerince verilen kararlar yeterince açık değilse, yahut birbirine aykırı hüküm fıkraları taşıyorsa, taraflardan her biri kararın açıklanmasını veya aykırılığın giderilmesini isteyebilir.

2. Açıklama dilekçeleri karşı taraf sayısından bir nüsha fazla verilir.

3. Kararı vermiş olan daire veya mahkeme işi inceler ve gerek görürse dilekçenin bir örneğini, belirleyeceği süre içinde cevap vermek üzere, karşı tarafa tebliğ eder, cevap iki nüsha olarak verilir. Bunlardan biri, açıklama veya aykırılığın kaldırılmasını isteyen tarafa gönderilir.

4. Görevli daire veya mahkemenin bu husustaki kararı, taraflara tebliğ olunur.

5. Açıklama veya aykırılığın kaldırılması, kararın yerine getirilmesine kadar istenebilir.'

<sup>37</sup> İ.Y.U.K. Md. 30: '1. İki tarafın adı ve soyadı ile sıfatı ile iddiaları sonucuna ilişkin yanlışlıklar ile hüküm fıkrasındaki hesap yanlışlıklarının düzeltilmesi de istenebilir.

2. 29 uncu maddenin son fıkrası dışında kalan hükümleri, bu istekler hakkında da uygulanır.

3. Yanlışlıkların düzeltilmesine karar verilirse, düzeltme ilamın altına yazılır.'

türlerinden birine girmek şartı ile düzeltilebilir. Yargı kararının hiç veya gereği gibi uygulanmaması ise, düzeltme yolunun değil, yeni bir davanın konusudur.

### 333. Ödeme Emri ve Düzeltme Yolu

İdare kamu hukuku alanındaki alacaklarını, İcra ve İflas Kanununda öngörülen usullere uymak zorunda olmaksızın ve icra ve iflas dairelerinin yardımına gerek duymaksızın, kendi teşkilatı ile, haciz, satış gibi cebri yollar kullanarak tahsil etmek yetkisine sahiptir (GÜNDAY, 2002, s.164). İdarenin kamu hukuku alanındaki alacaklarının en önemlisi ise vergilerdir.<sup>38</sup> İdarenin bu yetkisi, 6183 sayılı Amme Alacaklarının Tahsil Usulü Hakkında Kanuna (A.A.T.U.H.K.) dayanmaktadır.

Cebri tahsilat safhası, ödeme emrinin çıkartılması ile başlar. Ödeme emri, kamu alacağının vadesinde ödenmemesi üzerine, amme borçlusuna yedi gün içinde borcun ödenmesi veya mal bildiriminde bulunulması zorunluluğunun bildirildiği belgedir (SEKDUR-ALTUN, 2001, s.522). Kamu borçlusuna ödeme konusunda son kez yapılan uyarı niteliğindedir ve kesin, icrai niteliği olan bir idari işlemdir (CANDAN, 2007, s.258). Ödeme emri, genel icra hukukundaki, borçlu aleyhine alacaklının talebi üzerine, ödemenin belirli bir süre içinde yapılması için icra dairesince çıkartılan yazılı emre tekabül eder (SEKDUR- ALTUN, 2001, s.522).

Fazla vergi alınmasında veya istenmesinde düzeltme yoluna başvurmak mümkündür. Başka bir deyişle, tarh aşamasında ve tahsil aşamasında düzeltme yolu açıktır. Ancak tahsile yönelik olarak düzenlenen ödeme emrine karşı düzeltme yoluna gidilemeyeceği kabul edilmektedir (KARAKOÇ, 2007, s.78).

A.A.T.U.H.K.'nin ödeme emrine karşı yargısal başvuruyu düzenleyen 58. maddesi ile V.U.K. hükümlerinin birlikte topluca değerlendirilmesi sonucunda, bu aşamada düzeltme yoluna başvurulmayacağı sonucuna varılmaktadır (ÖNCEL-KUMRULU-ÇAĞAN,

---

<sup>38</sup> İdarenin kamu hukuku alanındaki diğer alacaklarının neler olduğu, 6183 sayılı A.A.T.U.H.K'nun 1. maddesinde sayılmıştır. 'Kanunun Şümulü' başlıklı bu madde şöyledir: 'Devlete, vilayet hususi idarelerine ve belediyelere ait vergi, resim, harç, ceza tahkik ve takiplerine ait muhakeme masrafı, vergi cezası, para cezası gibi asli, gecikme zammı, faiz gibi fer'i amme alacakları ve aynı idarelerin akitten, haksız fiil ve haksız iktisaptan doğanlar dışında kalan ve amme hizmetleri tatbikatından mütevellit olan diğer alacakları ile; bunların takip masrafları hakkında bu kanun hükümleri tatbik olunur.'

2006, s.174). Nitekim, bir Danıştay kararında, "... 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. Diğer taraftan 6183 sayılı Amme Alacaklarının Tahsil Usulü Hakkında Kanununun 58. maddesinde, kendisine ödeme emri tebliğ olunan şahıs, böyle bir borcu olmadığı veya kısmen ödediği veya zamanaşımına uğradığı hakkında tebliğ tarihinden itibaren 7 gün içinde .... itirazda bulunabilir. İtirazın şekli, incelenmesi ve itiraz incelemelerinin iadesi hususlarında Vergi Usul Kanunu hükümleri tatbik olunur, hükmü yer almaktadır. Olayda yükümlü beyanına göre ödeme emri çıkarıldığına ve beyan ettiği kısma daha önce itiraz etmediğine göre kesinleşmiş bir amme alacağı için bu safhada düzeltme istenemeyecektir" denilmektedir (DŞ. 7D. 2.4.1982 T. E.1980/1487 K.1982/671). Bu karar, aslında, verginin henüz tahsil edilmediği gerekçesine dayanmaktadır (KARAKOÇ, 2004, s.461). Daha yakın tarihli bir başka Danıştay kararında, bu içtihadın gerekçesi, bir başka açıdan değerlendirilmiştir: "...vergi daireleri aynı zamanda tahsil daireleridir. Amme alacağının tahsili için tek yetkili kurum vergi daireleri olup, kendisine ödeme emri tebliğ edilen kişilerin başvurabileceği bir üst merci yoktur. Ödeme emri 6183 sayılı Kanunda öngörülen cebren tahsil ve takip usullerinden birisidir ve bu haliyle, vergi dairelerinin idari işlevleriyle ilgili olarak tesis ettikleri uygulanabilir nitelikte, yükümlülerin hukukunu doğrudan etkileyen ve onların hak ve yükümlülüklerinde yenilik veya değişiklik yaratan irade açıklaması suretiyle tesis edilen idari işlemlerden farklılık arz etmektedir. Kesinleşmiş amme alacağının tahsil ve takibi için düzenlenen ödeme emri, daha önce tesis edilmiş bir idari işlemin gereğinin yerine getirilmesi, başka bir ifadeyle kesinleşmiş bir kamu alacağının tahsili amacıyla tesis edilmiş, idari işlemin icrasına yönelik yeni bir işlemdir. İdarenin tek yanlı bir işlemi olması nedeniyle idari davaya konu edilebilen ödeme emrinin, tamamen uygulamaya yönelik olması, onu diğer idari işlemlerden ayıran en önemli unsur olmaktadır"(DŞ. 4D. 21.12.1995 T. E.1995/1902 K.1995/5748). Böylece, tarh işlemi sırasında ve tahsil işleminden sonra ortaya çıkabilecek hataların düzeltilmesi mümkün iken, cebren tahsil işlemlerinden biri olan ödeme emrinde ortaya çıkabilecek hataların düzeltilmesi mümkün değildir.<sup>39</sup>

---

<sup>39</sup> Ödeme emrine karşı, dava açma süresi geçtikten sonra düzeltme ve şikayet yoluna gidilmesi halinde, vergilendirme hatası olduğu, mükellefte ve matrahta hata bulunduğu yolundaki iddianın incelenmesi gerektiği

Ödeme emrinde yapılan hataların, hata düzeltme hükümleri dışında, genel hükümler dairesinde düzeltilmesi yoluna gidilebilir (DOĞRUSÖZ, 1999, s.65). Ödeme emrinde yapılan bir hata nedeni ile fazla yapılan ödeme, idare lehine sebepsiz iktisap teşkil eder ve on yıllık genel zamanaşımı süresi içinde özel hukuk hükümlerine göre dava konusu edilebilir (ÖZBALCI, 2006, s.403).

A.A.T.U.H.K.'nun 58. maddesine göre, kendisine ödeme emri tebliğ olunan şahıs, böyle bir borcu olmadığı veya kısmen ödediği veya zamanaşımına uğradığı hakkında tebliğ tarihinden itibaren yedi gün içinde alacaklı tahsil dairesine ait davalara bakan vergi mahkemesinde dava açabilir. Ödeme emirlerine karşı mükellef tarafından açılan davanın, vergi mahkemelerince reddedilmesi, varsa tarhiyattaki hata hakkında karar verilmiş olduğunu göstermez. Bu nedenle, ödeme emrine karşı açılan davanın reddine rağmen varsa tarhiyattaki hata hakkında düzeltme istenebilir (ÖZBALCI, 2006, s.413). Bu durum, ödeme emrine karşı açılan davalarda, incelemenin sadece, böyle bir borcun olmadığı veya kısmen ödendiği veya zamanaşımına uğradığı iddiaları ile sınırlı olarak yapılmasının doğal sonucudur. Yani, A.A.T.U.H.K.'nun 58. maddesine göre ödeme emrine karşı açılan bir davada, vergi hatası iddiası incelenemez.

### **334. Uzlaşma ve Düzeltme Yolu**

Vergi hukukunda uzlaşma, vergi idaresi ile mükellefler ya da adlarına ceza kesilenler arasında, vergi kanunlarını uygulanması nedeniyle doğan uyuşmazlıkların, tarafların karşılıklı görüşmeleri yolu ile, daha başlangıçta, ödenecek olan vergi ve ceza miktarı üzerinde mutabakat sağlanarak, ortadan kaldırılması, yargısal yol ve usullerin uygulanmasına gerek kalmaksızın çözüme kavuşturulmasıdır (DİBK. 23.10.1986 T. E.1986/2 K.1986/2).

Uzlaşma, yükümlü ile idareyi dava izleme yükünden kurtarmak, vergi yargı organlarının işini hafifletmek yoluyla vergi tahsilini hızlandırmak ve yükümlü psikolojisini olumlu yönde etkilemek gibi amaçlarla vergi sitemimize girmiştir. İdare ile vergi

mükellefinin veya vergi sorumlusunun aralarındaki anlaşmazlığı ya da yaklaşım farklılığını gidermek suretiyle vergi yargısına başvurmaktan vazgeçmeleri, uzlaşılan tutarları yasal sürelerde ödemeleri idari etkinlik ve vergi yargısının iş yükünü azaltmak bakımından önemlidir (AKDOĞAN, 1997, s.136).

Uzlaşma ikmalen, resen ve idarece tarh edilen vergiler ve bu vergilere ilişkin olarak kesilen vergi ziyai cezası için başvurulabilen bir yoldur. Dolayısıyla, beyan üzerine tarh edilen vergiler için uzlaşma mümkün değildir<sup>40</sup> (KIRBAŞ, 2006, s.181).

Uzlaşma, idarenin tek taraflı olarak tesis ettiği idari bir işlem değildir. Özünde, vergi idaresinin mükellefin vergi ve cezalarını yeniden tayin etmesine yöneliktir ve idare vergi ile ilgili bir sözleşme yapmaktadır. Vergi idaresi ile mükellefin uzlaşması idare hukuku anlamında bir idari sözleşme değildir, ancak sözleşme benzeri olarak nitelendirilebilir (SABAN, 2006, s.288). Nitekim, idari işlemler ve idari sözleşmeler hakkında yargı yoluna başvurulabilmesi mümkün iken, uzlaşma hakkında yargı yoluna gidilemez.

Mükellef veya vergi sorumlusunun uzlaşma talepleri uzlaşma komisyonlarında görüşülmektedir.<sup>41</sup>

---

<sup>40</sup> V.U.K.'un Ek. 1. madde : 'Mükellef tarafından, ikmalen, re'sen veya idarece tarh edilen vergilerle bunlara ilişkin vergi ziyai cezalarının (344 üncü maddenin üçüncü fıkrası uyarınca vergi ziyai cezası kesilen tarhiyata ilişkin vergi ve ceza hariç) tahakkuk edecek miktarları konusunda vergi ziyana sebebiyet verilmesinin kanun hükümlerine yeterince nüfuz edememekten ya da 369 uncu maddede yazılı yanılmadan kaynaklandığının veya bu Kanunun 116, 117 ve 118 inci maddelerinde yazılı vergi hataları ile bunun dışında her türlü maddi hata bulunduğu veya yargı kararları ile idarenin ihtilaf konusu olayda görüş farklılığının olduğunun ileri sürülmesi durumunda, idare bu bölümde yer alan hükümler çerçevesinde mükellefler ile uzlaşabilir. Uzlaşma konusu verginin matrah farkları itibarıyla bölünebildiği durumlarda uzlaşma sadece toplam matrah farkının bu bölümüne isabet eden vergi kısmı için de yapılabilir. Uzlaşma talebi vergi ihbarnamesinin tebliğ tarihinden itibaren 30 gün içinde yapılır. Uzlaşmanın vaki olmaması veya temin edilememesi halinde yeniden uzlaşma talebinde bulunulamaz. Uzlaşmanın vaki olmadığına dair tutanağa idarenin nihai teklifi yazılır. Mükellef dava açma süresinin sonuna kadar teklif edilen vergi ve cezayı kabul ettiğini yazılı olarak bildirirse bu takdirde uzlaşma sağlanmış sayılır. Mükellef, uzlaşma görüşmelerinde, bağlı olduğu meslek odasından bir temsilci ve 3568 sayılı Kanuna göre kurulan meslek odasından bir meslek mensubu bulundurulabilir.

Sürekli, geçici ve merkezi uzlaşma komisyonlarının teşkili, uzlaşmaya müracaat etmeye yetkili olanların belirlenmesi, uzlaşmanın şekli, uzlaşmaya konu edilebilecek vergi, resim ve harçların belirlenmesi, uzlaşma komisyonlarının yetkileri, uzlaşmanın yapılmasına ilişkin usul ve esaslar Maliye Bakanlığınca çıkarılacak bir yönetmelikle düzenlenir. İl özel idareleri ve belediyelere ait vergi, resim ve harçlar için bu yönetmelik İçişleri Bakanlığınca hazırlanır.'

<sup>41</sup> V.U.K. Ek. 3. madde: 'Uzlaşma komisyonları;

1. Genel bütçeye giren, vergi, resim ve harçlar için, illerde defterdarın veya tevkil edeceği zatın başkanlığında gelir müdürü ile varsa alakalı vergi dairesinin müdürünün (Müstakil vergi dairesi yoksa gelir memurları arasından defterdarlıkça seçilecek birinden); ilçelerde malmüdürünün (Varsa müstakil vergi dairesi müdürünün) başkanlığında vergi memurlarından ikisinden;

V.UK.'un Ek 6. maddesine göre, uzlaşma komisyonlarının tutacakları uzlaşma tutanakları kesin olup gereği vergi dairelerince derhal yerine getirilir. Mükellef veya adına ceza kesilen, üzerinde uzlaşılan ve tutanakla tespit olunan hususlar hakkında dava açamaz ve hiçbir mercie şikayette bulunamaz.

Uzlaşma kurumundan beklenen, vergi alacağının en kısa sürede hazineye intikalinin sağlanması ve vergi yargısının yükünün hafifletilmesi gibi ekonomik yararların elde edilebilmesi, büyük ölçüde, üzerinde uzlaşılan hususların kesin hüküm niteliğine sahip olmasına bağlıdır. Aksi durum, uzlaşma sürecini, zaman ve ekonomik kaynak israfına yol açan bir külfet olmanın ötesine geçiremeyecektir (OKTAR, 2001, s.51).

Ancak, uzlaşma tutanaklarının kesin olduğu ve bu tutanaklar üzerine dava açılmayacağı ve hiçbir mercie şikayette bulunamayacağına ilişkin kural, vergi hukukuna hakim olan vergilendirmede kanunilik ilkesine uygun olarak yorumlanmalı, vergi hataları nedeni ile kanunların öngördüğünden fazla vergi alınmasına yol açmamalıdır (ATEŞLİ, 2000, s.176).

Bu nedenle, uzlaşma görüşmelerinde tartışılmamış ve uzlaşma tutanağında bunlarla ilgili herhangi bir hükme yer verilmemiş olması şartı ile, uzlaşılan vergilendirmede ortaya çıkacak vergi hatalarının düzeltme usulleri çerçevesinde düzeltilmesinde, hukuki engel bulunmamaktadır (OKTAR, 2001, s.52).

---

2. İl özel idareleri bütçesine giren vergi, resim ve harçlar için illerde özel saymanlık müdürünün (Olmıyan yerlerde gelir memurunun) ilçelerde özel saymanlık gelir memurunun başkanlığında illerde valiler, ilçelerde kaymakamlar tarafından seçilecek iki üye; belediye bütçesine giren vergi, resim ve harçlar için belediye başkanlarının başkanlığında belediye encümenlerince seçilecek iki üyeden;

Müteşekkil üçer üyeden kurulur.

Bu komisyonlar üyelerinin tamamının katılmasıyla toplanırlar ve ekseriyetle karar verirler.

Komisyonların uzlaşabilecekleri en çok vergi veya cezanın miktarı Maliye Bakanlığınca tayin olunur. Maliye Bakanlığı, muayyen vergi, resim ve harçlarla bunlarla ilgili cezalarda uzlaşma yetkisini münhasıran il komisyonlarına verebilir. (Bu fıkradaki yetki özel idareler ile belediyeler komisyonları için İçişleri Bakanlığınca kullanılır.)

Maliye Bakanlığı lüzum gördüğü mahallerde birden fazla muvazzaf ve gayrimuvazzaf uzlaşma komisyonları ile ortalama kar haddi ve gider esasları ile ilgili uzlaşma taleplerinin incelenmesi için ayrı uzlaşma komisyonları teşkil ve bu komisyonların kimlerden tereküp edeceğini tayin edebilir.

Maliye Bakanlığı, mahalli komisyonlara verilen yetki sınırlarını aşan her türlü vergi ve cezada uzlaşmak üzere, merkezi uzlaşma komisyonları kurmaya yetkilidir. Bu komisyonların başkan ve üyelerinin seçilmesi ile çalışma şartlarına ait esaslar Maliye Bakanlığınca tespit edilir.'

Ancak, uzlaşma komisyonları işlemlerinin kesinliği kuralı karşısında, uzlaşılan vergi ve ceza tutarı üzerinde, uzlaşma komisyonu dışında tasarrufta bulunulmaması, uzlaşmanın yeniden yapılması yoluna gidilmesi gerekir. Yani, düzeltmenin ikinci bir uzlaşma komisyonu kararı ile yapılması gerekir (ÖZBALCI, 2006, s.413).

Vergi idaresi uzun süre, uzlaşma tutanaklarında hata olması halinde, düzeltme yolunu işletememiştir. Vergi idaresi bu görüşünü “hata üzerinden vergi alınmaması” prensibine dayandırarak değiştirmiştir (ÖZYER, 2004, s.206).

Bu görüş değişikliğinden sonra, vergi idaresi, vergi konusuna girmeyen veya vergiden muaf olanlara yapılmış olan tarhiyatların, vergiye tabi olmamaları gerekenler adına yapılan tarhiyatların, aynı vergilendirme dönemi için yapılan mükerrer tarhiyatların uzlaşma mevzuu edilmiş ve üzerinde uzlaşılmış olması ve bu hatalı durumun uzlaşma sırasında dikkate alınmamış olması durumunda, söz konusu tarhiyatların düzeltme yolu ile düzeltilmesini kabul etmektedir (ATEŞLİ, 2000, s.175).

Ancak, vergi yargısı kararları aksi yöndedir. Buna göre, kanuni düzenlemeler “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 indirim hakkından yararlanmak gibi başka yolları kullanmak suretiyle, haklarını bu şekilde de aramaları olanağına sahiptirler. Tüm bu nedenlerle yasa koyucu uzlaşmanın vaki olması hallerinde artık yükümlülerin tutanakla tespit edilen hususlar hakkında dava açamayacaklarını ve hiç bir mercie şikayette bulunamayacaklarını öngörmüştür ..... Bu durumda yükümlünün başvurusu üzerine uzlaşma vaki olduğuna göre, artık bu konuda

herhangi bir şekilde dava veya şikâyet yoluna gidilmesi mümkün olmaz ”(DŞ 7D. 6.5.1991 T. E.1990/1754 K.1991/1652)<sup>42</sup>.

Diğer yandan, V.U.K.’un Ek. 11.<sup>43</sup> maddesine göre, Maliye Bakanlığı, vergi incelemesine dayanılarak tarh edilecek vergilerle kesilecek cezalarda tarhiyat öncesi uzlaşma yapılmasına izin verebilir. Aynı maddeye göre, V.U.K.’un 344. maddesinin üçüncü fıkrası uyarınca vergi ziyai cezası kesilecek tarhiyata ilişkin tarhiyat öncesi uzlaşma imkanı yoktur.

Uzlaşma genelde tarh işleminden sonra başvurulabilen bir yoldur. Tarhiyat öncesi uzlaşma, tarh işlemi henüz yapılmadan önce, vergi idaresi ile mükellef ya da vergi sorumlusunun tarh edilecek vergi ve kesilecek cezalarda uzlaşmasıdır (PEHLİVAN, 2005, s.129). Bu uzlaşma türü sadece vergi incelmemesine dayanılarak yapılan tarhiyatlar için geçerlidir (ÜREL, 2007, s.1041).

Tarhiyat sonrası uzlaşma ile ilgili yapılan değerlendirmeler tarhiyat öncesi uzlaşma için de aynen geçerlidir. Tarhiyat öncesi uzlaşma yapıldıktan sonra fark edilen vergi hatalarının düzeltilmesi de yine uzlaşmanın yenilenmesi ile mümkündür (ATEŞLİ, 2000, s.175).

Ancak bu konudaki yargı kararları da, bu güne kadar tarhiyat sonrası uzlaşma ile ilgili kararlarda olduğu gibi tarhiyat öncesi uzlaşmaya varılması durumunda düzeltme yapılamayacağı yolundaydı.<sup>44</sup> Son zamanlarda verilmiş bir yargı

<sup>42</sup> Ayrıca bkz. DŞ. 7D. 27.3.2000 T. E.1999/1870 K.2000/842

<sup>43</sup> V.U.K. Ek. 11. madde: ‘Maliye Bakanlığı, vergi incelemesine dayanılarak tarh edilecek vergilerle kesilecek cezalarda (344 üncü maddenin üçüncü fıkrası uyarınca vergi ziyai cezası kesilecek tarhiyata ilişkin vergi ve ceza hariç) tarhiyat öncesi uzlaşma yapılmasına izin verebilir.

Tarhiyattan önce uzlaşmaya varılması halinde tutanakla tespit edilen bu husus hakkında dava açılmaz ve hiçbir mercie şikâyette bulunulamaz. Uzlaşılan vergi miktarı üzerinden, bu Kanunun 112'nci maddesine göre gecikme faizi hesaplanır.

Tarhiyat öncesi uzlaşmanın temin edilememiş veya uzlaşma müzakeresinde uzlaşmaya varılamamış olması halinde mükellefler veya ceza muhatabı olanlar verginin tarhından ve cezanın kesilmesinden sonra uzlaşma talep edemezler.

Tarhiyat öncesi uzlaşmaya ilişkin esas ve usuller Yönetmelikte belirtilir.’

<sup>44</sup> ‘...bu maddelerin birlikte değerlendirilmesinden, kural olarak matrahta yapılan hatalara karşı düzeltme yoluna gidilebilirse de uzlaşma sonucu, vergi inceleme raporlarında belirtilen vergi ve ceza ile, uzlaşma sonucu kesinleşen vergi ve ceza tutarları arasındaki sebep sonuç ilişkisi kesilerek ortadan kalktığından uzlaşılan vergilerde, vergi hatalarının uygulama alanının çok sınırlı olduğu, davacı şirketin 1995 ve 1996 yılı işlemlerinin incelenmesi sonucu önerilen tarhiyat için tarhiyat öncesi uzlaşma yoluna başvurarak



kararında ise aksi sonuca ulaşılmıştır. Buna göre, “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” düzeltmeye engel olmadığı sonucuna varılmıştır (DŞ. 3D. 4.4.2006 T. E.2005/2364 K.2006/942). Sonuç olarak, bu konuda da hukuki tartışma sürmektedir.

Tarhiyat öncesi ve sonrası uzlaşma gerçekleştikten sonraki herhangi bir aşamada, örneğin uzlaşılan vergi borcunun tahsili aşamasında ortaya çıkabilecek vergi hataları da düzeltilebilecektir.

### **335. Katma Değer Vergisi ve Düzeltme Yolu**

Dolaylı vergilerden olan K.D.V., vergi konusu ürünlerin üretimden tüketime kadar geçirmiş oldukları her bir iktisadi aşamada kazandıkları katma değer üzerinden alınır. Katma değer, bir malın satış değeri ile bunun üretimi için gerekli olan giderlerin, yani maliyet unsurlarının, alış fiyatı arasındaki farktan oluşur. K.D.V. ile ürünler, üretim ve dağıtım zincirinin her aşamasında vergilendirilir (TURHAN, 1998, s.159).

3065 sayılı K.D.V. Kanununa göre Gelir Vergisi Kanununda belirtilmiş olan ticari, sinai, zirai ve mesleki faaliyetler çerçevesinde yapılan mal teslimleri ile bu çerçevede yapılan hizmetler K.D.V.'ye tabidir. Diğer yandan, Türkiye'ye yapılan her türlü mal ve hizmet ithalatı, ne şekilde ve kim tarafından yapılırsa yapılsın K.D.V. kapsamına girmektedir (PEHLİVAN, 2005, s.129). Verginin konusunu bu şekilde belirlediğimizde, vergiyi doğuran olay da, mal teslimi ve hizmet ifası ile mal ve hizmetlerin ithali olmaktadır.

Mal teslimi ve hizmet ifası durumlarında bu işlemleri yapanlar, ithalatta mal ve hizmet ithal edenler vergi mükellefidirler (SEYİDOĞLU, 2002, s.342).

---

uzlaşmanın sağlanması nedeniyle dava ve şikayet hakkının bulunmadığı...’ (DŞ. 4D. 30.10.2003 T. E.2002/4555 K.2003/2651

K.D.V.'de nihai tüketici, artık verginin yansıtılacağı son kişi olarak vergi yükü üzerinde kalırken, yasanın yükümlü olarak tanımladığı kişi vergi yükünü taşımayan ancak katma değeri yaratan kişidir. O halde nihai tüketici katma değeri yaratmayan ancak yaratılmış katma değeri taşıyan kişidir (SABAN, 2006, s.507).

K.D.V.'de vergi, vergi dönemi içindeki toplam satış değerine vergi oranı uygulanarak elde edilecek vergi borcundan, teşebbüsün başka firmalardan aldığı girdiler üzerinden daha önce ödenmiş olan vergilerin indirilmesi suretiyle tarh edilir (TURHAN, 1998, s.162). İndirilecek vergi, satışlar üzerinden hesap edilen vergi borcundan fazla ise, o dönem için vergi ödenmez. İndirilemeyen vergi, sonraki dönemlerde satışlar üzerinden hesap edilen vergi borcundan indirilmek üzere devreder.

Belli bir vergilendirme dönemindeki indirilecek vergi tutarının beyanname üzerinde yanlış gösterilmiş veya hesaplanmış olması halinde, durum vergi hatası kapsamına girer (ÖZBALCI, 2006, s.406).

K.D.V. uygulamasında ortaya çıkabilecek vergi hataları ile ilgili olarak, 3065 sayılı K.D.V. Kanununun 8. maddesinde özel bir düzenleme yapılmıştır. Bu düzenlemeye 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 mükelleftirler. Bu husus kanuna göre borçlu oldukları vergi tutarından daha yüksek bir meblağı gösteren mükellefler için de geçerlidir. Bu gibi sebeplerle fazla ödenen vergiler, Maliye Bakanlığının belirleyeceği usul ve esaslara göre ilgililere iade edilir.<sup>45</sup>

K.D.V.'nin yansıtılabilir bir vergi olması nedeniyle, müşterilerden fazla veya yersiz vergi tahsil eden mükellefin öncelikle bu vergiyi vergi dairesine ödemesi şartı getirilmiştir. Bu şekilde ödenen verginin yansıtıldığı müşterinin indirim hakkı sahibi olması halinde fazla veya yersiz ödenen vergi indirim hakkının kullanılmasyla, indirimle giderilememesi

---

<sup>45</sup> 3065 sayılı K.D.V. Kanununun 8. maddesinin 2. fıkrasının son cümlesinde yer alan 'Bu gibi sebeplerle fazla ödedikleri vergilerin, indirim hakkına sahip olmayanlara iadesi konusunda Maliye ve Gümrük Bakanlığı yetkilidir.' hükmü , 5035 sayılı Kanununun 6. maddesiyle 'Bu gibi sebeplerle fazla ödenen vergiler, Maliye Bakanlığının belirleyeceği usul ve esaslara göre ilgililere iade edilir.' şekliyle değiştirilmiş olup, değişiklik: 02.01.2004 tarihinde yürürlüğe girmiştir.

halinde ise 91 seri nolu K.D.V. Genel Tebliğinde belirtilen usul ve esaslara göre iade edilir.<sup>46</sup> İndirim hakkı olmayan bir kişiye yansıtılmış olması halinde ise 23 seri nolu

<sup>46</sup> 28/02/2004 tarih ve 25387 sayılı Resmi Gazetede yayımlanan 91 seri Nolu K.D.V. Genel Tebliğine göre, '1. İade talebi en erken, fazla veya yersiz ödenen verginin indirim konusu yapıldığı dönemde yapılabilecektir. Verginin fazla veya yersiz mahiyette olduğunun daha sonra farkedilmesi veya ortaya çıkması halinde de iade talep edilebilecektir. İade talep edilebilmesi için fazla veya yersiz verginin indirim konusu yapıldığı dönemle iade talebinin yapıldığı dönem arasındaki dönem beyannamelerinin tamamında "Sonraki Dönemlere Devreden KDV" bulunması gerekmektedir. Herhangi bir dönemde devreden vergi bulunmaması halinde fazla veya yersiz ödenen verginin iadesi söz konusu olmayacaktır. Bütün dönemlerde devreden vergi bulunması halinde devreden vergi tutarları ile fazla veya yersiz ödenen vergi tutarının mukayesesi yapılacaktır. Bu mukayese sonunda:

-Devreden vergi tutarları bütün dönemlerde fazla veya yersiz ödenen vergiden fazla ise fazla veya yersiz ödenen verginin tamamı iade olarak talep edilebilecektir.

-Devreden vergi tutarları bir veya bir kaç dönemde fazla veya yersiz ödenen vergi tutarından küçükse, en küçük olan devreden vergi tutarı kadar iade talep edilebilecektir.

-Fazla veya yersiz ödenen vergi iade hakkı doğuran "diğer" işlemlerle ilgili ise bu işlemlerle ilgili iade hesaplarına dahil edilmeyecektir. İade, bu bölümde düzenlendiği şekilde yapılacaktır. Aradaki dönemlerde iade hakkı doğuran diğer işlemlerle ilgili iade hesabına dahil edilmişse, dahil edilen kısım bu bölüme göre yapılacak iade hesabında dikkate alınmayacaktır.

2. İade talebi bir dilekçe ile yapılacaktır. Bu dilekçede;

-fazla veya yersiz ödendiği öne sürülen vergi tutarı,

-fazla veya yersiz verginin indirim konusu yapıldığı dönem ile iade talebinin yapıldığı dönem arasındaki bütün dönem beyannamelerinde "sonraki dönemlere devreden KDV" satırındaki tutarların bir listesi,

- yukarıdaki şekilde belirlenecek iade tutarı, yer alacaktır.

Dilekçe, iade talebinin yapılacağı dönem beyannamesinin ekinde verilecektir. Bu beyannamede dilekçe belirtilen iade tutarı 28 inci satır toplamından düşülüp 29 uncu satıra ilave edilecektir.

3. İade talebi, aşağıda (4) numaralı ayırında belirtilen haller dışında, yeminli mali müşavir tasdik raporu veya vergi inceleme raporu sonucuna göre yerine getirilecektir. Tam tasdik sözleşmesinin bulunmaması halinde YMM tasdik raporları ile teminatsız ve incelemesiz iade edilecek tutar, Serbest Muhasebecilik, Serbest Muhasebeci Mali Müşavirlik ve Yeminli Mali Müşavirlik Kanunu Genel Tebliğlerinde ihracat istisnası için öngörülen sınırı aşamayacak, tam tasdik sözleşmesinin mevcudiyeti halinde miktara bakılmaksızın incelemesiz ve teminatsız iade yapılabilecektir.

İade ile ilgili YMM veya vergi inceleme raporlarında, fazla veya yersiz verginin indirim konusu yapıldığı dönemle iade talep edilen dönem arasındaki dönemlere ait devreden vergiler listesi ile birlikte en az;

-iadesi talep edilen verginin "fazla veya yersiz vergi" olarak nitelendirilmesinin mevzuat dayanakları,

-fazla veya yersiz uygulanan verginin beyan edilip edilmediği,

-fazla veya yersiz ödenen verginin indirim hakkı tanınan işlemlerle mi, tanınmayan işlemlerle mi ilgili olduğu,

-fazla veya yersiz vergiye muhatap olanın bu vergiyi kanuni defterlere kaydedip kaydetmediği, (Fazla veya yersiz vergi indirim hakkı tanınan işlemlerle ilgili ise "indirim KDV" hesabında yer alacak ve KDV beyannamesinde indirim konusu yapılabilecektir. İndirim hakkı tanınmayan işlemlerle ilgili ise "indirim KDV" hesabında gösterilmeyecek ve KDV beyannamesine indirim olarak intikal ettirilmeyecektir.)

-fazla veya yersiz verginin iade hakkı doğuran diğer işlemler nedeniyle iade olarak talep edilip edilmediği,

hususları yer alacaktır.

4. Fazla veya yersiz vergi;

-KDV Genel Tebliğlerine göre ihracat istisnasından doğan ve nakden talep edilen alacakların teminatsız ve incelemesiz iadesine imkan veren sınırı aşmıyorsa,

-bizzat mükellef tarafından sorumlu sıfatıyla beyan edilmiş ve ödenmişse,

-özel müzayede mahalleri hariç, müzayede mahallerinde veya gümrük depolarında yapılan satışlar nedeniyle bu satışları düzenleyenlere ödenmişse,

İnceleme raporu veya yeminli mali müşavir tasdik raporu ve teminat aranılmaksızın iade edilebilecektir. İade talebi yukarıda bahsedildiği şekilde bir dilekçe ile yapılacak, dilekçeye ayrıca, verginin fazla ve yersiz ödendiğini gösteren belgenin ödemenin yapıldığı kurum ve kuruluş tarafından onaylanmış örneği

K.D.V. Genel Tebliğinde belirtilen usul ve esaslara göre iade edilir <sup>47</sup> (ÖZYER, 2004, s.209)<sup>48</sup>.

Öte yandan, nihai yüklenici konumunda bulunan kişilerin, V.U.K.'ta mükelleflere tanınmış olan düzeltme-şikayet yoluna gitmeleri mümkün olmadığından (DŞ. 7D. 12.4.2004 T. E.2001/2236 K.2004/959), vergiye nihai olarak katlanan kişinin, kendisinden haksız olarak alındığını ileri sürdüğü vergiyi, verginin mükellefine karşı adli yargıda açacağı dava sonucuna göre geri alması da olanaklıdır (DŞ. 7D. 30.1.2004 T. E.2002/2531 K.2004/206).

İndirilecek vergi tutarının beyanname öncesi defter ve belgelerde yanlış hesaplanmış olması, vergi hatası kapsamına girmez ve ancak vergi incelemesi yolu ile yanlışlık giderilebilir (ÖZBALCI, 2006, s.407).

Öncelikle bu özel düzenlemelere uyulmak şartıyla, V.U.K.'un vergi hatalarının düzeltilmesine ilişkin düzenlemelerinin K.D.V.'de ortaya çıkan vergi hatalarının düzeltilmesi için de geçerli olduğu açıktır. Zira, V.U.K.'un hükümleri gümrük ve tekelle idareleri tarafından alınan vergi ve resimler dışında, genel bütçeye giren vergi, resim ve

---

eklenecektir. Vergi daireleri ilgili dönem defter ve belgeleri üzerinde gerekli incelemeyi yapmak suretiyle iade talebini sonuçlandıracaklardır.

Öte yandan, fazla veya yersiz verginin gümrük idarelerine ödenmiş olması halinde gümrük idaresine bir dilekçe ile başvurulacak, gümrük idaresi fazla veya yersiz tahsil ettiği vergi tutarını indirim hakkına sahip mükellefin vergi dairesine doğrudan göndereceği bir yazı ile bildirecektir. Bu yazı mükellefe elden verilmeyecektir. (İndirim hakkına sahip olmayanlarca gümrükte ödenen fazla veya yersiz vergi Gümrük Kanunu hükümlerine göre iade edilecektir.) Vergi dairesi bu yazı üzerine iade talebini önceki paragrafta açıklandığı şekilde sonuçlandıracaktır.

5. İade işleminde fazla veya yersiz vergiyi uygulayan ile bu vergiye muhatap olan iade hakkı sahibinin 84 Seri Numaralı KDV Genel Tebliği'nin "II.Özel Esaslar" bölümündeki şartları taşıması halinde iade talebi bu Genel Tebliğdeki açıklamalar çerçevesinde yerine getirilecektir.

6. Fazla veya yersiz vergiye muhatap olanların katma değer vergisi mükellefiyetinin bulunmaması, bulunsu bile fazla ve yersiz verginin indirim hakkı tanınmayan işlemlerle ilgili olması halinde, bu verginin iadesi 23 Seri Numaralı KDV Genel Tebliği'nin (B) bölümündeki açıklamalar çerçevesinde gerçekleştirilecektir.'

<sup>47</sup>18/07/1986 tarih ve 19168 sayılı 23 seri nolu K.D.V. Genel Tebliğine göre, 'Yersiz veya fazla olarak uygulanan vergilerin iadesi için bu vergilere muhatap olanlar ile bu işleri yapan mükellefin birlikte vergi dairesine başvurmaları gerekmektedir. Yersiz veya fazla uygulanan vergilere, muhatap olanların indirim hakkına sahip olmadıklarını tespiti halinde bu vergiler Vergi Usul Kanununun hükümleri uyarınca bunlara verilmek üzere mükellefe iade edilecektir.

Öte yandan, ithalat sırasında fazla uygulanan vergiler ise 3297 sayılı Kanunun 14. maddesi ile 3065 sayılı Kanunun 48. maddesine eklenen fıkra hükmüne göre, indirim hakkına sahip olmayanlara Gümrük Kanununa göre iade olunacaktır.'

<sup>48</sup> Bu iki tebliğ ile öngörülen düzeltme ve iade işlemleri ile ilgili eleştirel bir değerlendirme için bkz. D.Erkan Ateşli, 'Fazla Veya Yersiz KDV Uygulamaları Nedeni İle Yapılan Düzeltme Ve İade İşlemleri', Yaklaşım Dergisi, Sayı:97 (Ocak 2001), ss.124-128.

harçlar ile il özel idarelerine ve belediyelere ait vergi, resim ve harçlar hakkında uygulanır<sup>49</sup>.

### 336. Vergi Cezaları ve Düzeltme Yolu

Vergi cezaları, vergi kanunları ile yapılması yasak edilmiş olan bir fiilin işlenmesi ya da yapılması emredilmiş bir ödevin yerine getirilmemesi halinde ilgili kişilere uygulanan yaptırımlardır (ÜREL, 2007, s.873). Vergi cezalarını iki temel amacı vardır: Bunlar vergilendirme alanında istenmeyen davranışların yani suçların engellenmesi, caydırma ve ülkede geçerli olan hukuk prensiplerine göre adaletin sağlanmasıdır (SABAN, 2006, s.215).

Vergi cezaları yaptırımlarının niteliği itibariyle mali nitelikte cezalar ve ceza hukuku anlamında cezalar olarak ikiye ayrılır. Mali nitelikli cezalar idarece uygulanır, kanuna göre belirlenmiş belli miktarda paranın ödenmesine ilişkindir ve failde kasıt unsuru aranmaz (SEKDUR- ALTUN, 2001, s.704). Vergi ziyayı, usulsüzlük ve özel usulsüzlük cezaları bu grupta yer almaktadır. Ceza hukuku anlamında vergi cezaları ise, faillerin ceza mahkemelerinde yargılanması sonucu verilen hürriyeti bağlayıcı cezalardır. Bu cezalar ve bu cezaları gerektiren suçlar V.U.K.' un 359 ve takip eden maddelerinde düzenlenmiştir.

Vergi cezasında yapılan hatayı, “vergi cezasına ilişkin hesaplarda veya cezalandırmada yapılan hatalar yüzünden haksız yere fazla veya eksik vergi cezası kesilmesi veya alınması” olarak tanımlamak mümkündür (CANDAN, 2004, s.378).

V.U.K.'un 375. maddesine göre “Vergi cezalarında yapılan hatalar, bu kanunda vergi hataları için belli edilen usul ve şartlara göre düzeltilir.”

Vergi cezaları yönünden özel bir düzenleme yapılmamış olması nedeni ile, bu usul ve şartlar vergi hataları için açıklanan ve açıklanacak usul ve şartlar ile aynıdır.

---

<sup>49</sup> V.U.K. 1. madde: ‘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.’

V.U.K. 2. madde: ‘Gümrük ve tekel idareleri tarafından alınan vergi ve resimler bu kanuna tabi değildir.’

Vergi aslında bir hata olmamasına rağmen, vergi cezalarında hata ortaya çıkabilir. Bu durumda, vergi aslından bağımsız olarak, vergi cezasındaki hata düzeltilebilir (KARAKOÇ, 2007, s. 79).

Ceza hukuku anlamında vergi cezası kapsamında yer alan hususlarda V.U.K.'un hata ve düzeltme hükümleri uygulanmaz. Ceza yargılamasında, işlemler hata içerse dahi, bu hataların ceza ve ceza usul hukuku kurallarına göre düzeltilmesi gerekmektedir (DOĞRUSÖZ, 1999, s.71). Ancak, ceza yargılamasında, sadece suç teşkil eden fiil ve suçun faili yargılandığından, aynı zamanda mükellef veya sorumlu olan suçlu hakkında tesis edilmiş vergisel işlemlerde hata bulunması durumunda, bu hataların V.U.K.'un hata ve düzeltme hükümlerine göre düzeltilmesi mümkündür.

### **337. Vergi Cezalarında İndirim ve Düzeltme Yolu**

Yükümlü veya vergi sorumlusunun, adlarına ikmalen, resen veya idarece tarh edilen vergi, vergi farkı ile indirimlerden sonraki cezaları, ihbarnamelerin tebliği tarihinden itibaren otuz gün içinde ilgili vergi dairesine başvurmak ve dava açmamak kaydıyla vadesinde veya teminat göstererek vadenin bitiminden itibaren üç ay içinde ödeyeceğini bildirmesi halinde, kesilmiş olan vergi cezalarında belli oranda indirim yapılmaktadır (KARAKOÇ, 2004, s.201)<sup>50</sup>. İndirim, sadece vergi cezaları içindir (KIZILOT vd., 2007, s.132).

Ceza indirimi ile ödeme, vergi idaresi ile mükellef arasında, koşulları kanunen kabul edilmiş bir anlaşma şeklindedir (KIZILOT-KIZILOT, 2005, s.130).

---

<sup>50</sup> V.U.K. 376. madde: 'İkmalen, re'sen veya idarece tarh edilen vergi veya vergi farkını ve aşağıda gösterilen indirimlerden artı kalan vergi ziyayı, usulsüzlük ve özel usulsüzlük cezalarını mükellef veya vergi sorumlusu ihbarnamelerin tebliği tarihinden itibaren otuz gün içinde ilgili vergi dairesine başvurarak vadesinde veya 6183 sayılı Kanunda belirtilen türden teminat göstererek vadenin bitmesinden itibaren üç ay içinde ödeyeceğini bildirirse:

1. Vergi ziyayı cezasında birinci defada yarısı, müteakiben kesilenlerde üçte biri,
2. Usulsüzlük veya özel usulsüzlük cezalarının üçte biri,

İndirilir.

Mükellef veya vergi sorumlusu ödeyeceğini bildirdiği vergi ve vergi cezasını yukarıdaki yazılı süre içinde ödemez veya dava konusu yaparsa bu madde hükmünden faydalandırılmaz.

Yukarıdaki hükümler vergi aslına tabi olmaksızın kesilen usulsüzlük cezaları hakkında da uygulanır.'

Yükümlü ya da ceza muhatabı, başvurması ve şartlarını yerine getirmesi kaydıyla indirim imkanından otomatik olarak yararlandığından, bu kurum, cezalarda otomatik indirim olarak da nitelendirilmektedir (KARAKOÇ, 2004, s.201).

Uygulamada, uzlaşma yolu ile daha fazla indirim elde etmek mümkün olduğundan, bu kurumun fazla bir etkinliği kalmamıştır (KIZILOTT vd., 2007, s.132).

Vergi cezalarına indirimden yararlanmak isteyen mükellef, yapılan tarhiyata rıza ve muvafakatini beyan etmiştir. Buna rağmen, ceza indiriminden yararlanarak ödenen vergi ve cezalarda hata bulunması halinde, gerekli düzeltme yapılır (ÖZBALCI, 2003, s.412). Vergi cezalarında yapılan indirimin, düzeltilmiş vergi veya ceza miktarı üzerinden yeniden hesaplanması gerekmektedir. Aksi halde, vergi hatası nedeni ile eksik vergi alınan durumlarda, cezalardan, Kanunda belirlenenden daha az bir oranda indirim yapılmış olacaktır.

### **338. Vergi Beyannamelerinde Hata Bulunması Durumu ve Düzeltme Yolu**

Beyanname, beyan usulüne tabi vergilerde mükellefin ya da vergi sorumlusunun vergi matrahının saptanmasına esas teşkil edecek bilgi ve olayları yazılı olarak vergi idaresine bildirmek için düzenlediği belgedir (ÇAKICI, 2002, s.427)<sup>51</sup>.

İdeal bir vergi sisteminin yöntemi olarak nitelendirilebilecek beyana dayalı tarh işleminde, vergi matrahı mükellef tarafından tespit edilip beyanname ile bildirilmektedir. Bu beyan, vergi borcu konusunda, bir "itiraf" niteliği taşımakla birlikte ayrıca vergi dairesince denetlenebilmektedir (KARAKOÇ, 1997, s.94).

Beyan esasına dayanan Türk vergi sisteminde de, Gelir Vergisi, Kurumlar Vergisi, Katma Değer Vergisi, Gümrük Vergisi, Özel Tüketim Vergisi, Veraset ve İntikal Vergisi, Banka ve Sigorta Muameleleri Vergisi gibi temel vergiler beyan esasına göre tarh edilir<sup>52</sup>.

---

<sup>51</sup> V.U.K.'un mükerrer 257. maddesinin Maliye Bakanlığına verdiği yetkiye istinaden, 3.3.2005 tarih ve 25744 sayılı Resmi Gazete de yayımlanan 346 sıra nolu Vergi Usul Kanunu Genel Tebliği ile Yıllık Gelir Vergisi Beyannamesi, Kurumlar Vergisi Beyannamesi, Geçici Vergi Beyannamesi, Özel Tüketim Vergisi Beyannamesi (2/a beyannamesi hariç), Özel İletişim Vergisi Beyannamesi ve Şans Oyunları Vergisi Beyannamesinin, bazı mükellef grupları için elektronik ortamda gönderilmesi mecburiyeti getirilmiştir.

Mükellef beyanının bir itiraf niteliğinde olmasının sonucu olarak, mükellefin kendi beyan ettiği matrah veya bu matrah üzerinden hesap ettiği vergi borcu üzerinden yapılan tarhiyata karşı dava açması kabul edilmemiştir<sup>53</sup>.

Ancak, mükellefçe verilen beyannamede çeşitli hatalar yapılmış olabilir. Vergi beyannamelerinde ortaya çıkabilecek hatalar, daha ziyade, matrahın veya verginin beyannamede yanlış gösterilmesi veya hesaplanması şeklinde ortaya çıkabilir. Diğer hata türleri, mükellefin edilgen konumu nedeniyle, beyannamede pek görülmezler (YERLİKAYA, 2004, s.191).

Beyannamede mükellefçe yapılan hatayı fark eden vergi idaresinin, hata lehine veya aleyhine olsun, hatayı resen düzeltmesi mümkündür. Mükellefin aleyhine yapılan düzeltme, beyanın değiştirildiği anlamına gelmez<sup>54</sup>.

Vergi beyannamelerinde hata bulunması ve bu hatanın vergi idaresince resen düzeltilmemesi halinde mükellefçe yapılması gerekenler 368 sıra nolu Vergi Usul Kanunu Genel Tebliği'nde açıklanmıştır<sup>55</sup>.

Anılan genel tebliğe göre, “Kanuni süresi içerisinde verilen bir beyannamenin eksik ve/veya hatalı olduğu hallerde, mükellef tarafından kanuni süre geçmeden veya kanuni süre geçtikten sonra bu ve hata ve/veya eksiklikleri düzeltici mahiyette yeni bir beyanname verilmesi mümkündür. Diğer taraftan, beyannamenin kanuni süresi içinde verilmeyerek bu süre geçtikten sonra verilmesi ve yine bu şekilde verilmiş olan beyannamede yer alan hata

---

<sup>52</sup> Emlak Vergisinde beyan esası, 9.4.2003 tarihinde yürürlüğe giren 4751 sayılı Kanunun 7/b maddesi ile kaldırılmıştır.

<sup>53</sup> V.U.K. Md. 378. ‘Mükellefler beyan ettikleri matrahlarla ve bu matrahlar üzerinden tarh edilen vergilere karşı dava açamazlar. Bu kanunun vergi hatalarına ait hükümleri mahfuzdur.’

<sup>54</sup> ‘Katma değer vergisi beyannamesinde yürürlükteki vergi oranı yerine, önceki oranın yazılması açık vergi hatası niteliğinde olup, anılan yasa hükmü uyarınca düzeltme kapsamında görülerek düzeltilmesinde isabetsizlik bulunmadığı gibi, beyannamede yer alan % 10 vergi oranı uygulanması hakkındaki açıklamaya da itibar edilemez. Öte yandan, 3065 Sayılı Kanun'un 40. maddesinin 1. fıkrasına göre katma değer vergisi beyan üzerinden tarh edilirse de; vergi oranının 1.12.1986 tarihinden itibaren % 12 ye çıkarılması nedeniyle bu tarihten itibaren % 12 oranının uygulanması zorunluluğu karşısında, idarece yapılan işlemi, yükümlü beyanının değiştirilmesi olarak görmek mümkün değildir.’ (DŞ. 7D. 15.4.1993 T. E.1989/1504 K.19931463)

<sup>55</sup> 01.03.2007 tarih ve /26449 Resmi Gazete’de yayımlanmıştır.



ve/veya eksikliklerin giderilmesi amacıyla yeni beyanname verilmesi söz konusu olabilmektedir.

Yukarıda belirtildiği şekilde kanuni süresi içerisinde veya kanuni süresi geçtikten sonra verilmiş olan ilk beyannamelerde yer alan hata ve/veya eksiklikleri düzeltmek amacıyla verilen beyannameler kimi zaman yalnızca ilk beyannameye ek olacak şekilde 'ek beyanname' olarak, kimi zaman da ilk beyanı kapsayacak şekilde 'düzeltme beyannamesi' olarak verilebilmektedir.

Mükelleflere daha iyi hizmet verilebilmesi ve gerçek vergi matrahı üzerinden gerekli tarhiyatın yapılabilmesi için; daha önce verilmiş bulunan beyanname veya beyannamelerdeki hata ve/veya eksikliklere ilişkin verilecek düzeltme beyannamelerinin, daha önce verilen beyanname ya da beyannamelerdeki bilgileri de kapsayacak şekilde verilmesi uygun görülmüştür.

Bu beyannamelerin; daha önce verilmiş beyannamedeki matrah ve/veya vergiyi azaltıcı, sonraki döneme devredilen vergiyi artırıcı, mahsup, tecil ya da iade tutarını artırıcı nitelikte olması halinde durumu izah eden bir dilekçe ekinde verilmesi gerekmektedir.”

Aynı tebliğe göre, mükellefler tarafından verilecek söz konusu düzeltme beyannamelerinin, önceki beyanname ya da beyannamelerdeki bilgileri kapsayacak nitelikte olmaması halinde; V.U.K.'un 352. maddesinin “II'nci derece usulsüzlükler” başlıklı fıkrasının 7 numaralı bendine göre usulsüzlük cezası uygulanacaktır<sup>56</sup>.

Matrah veya vergiyi azaltıcı, sonraki döneme devredilen vergiyi artırıcı, mahsup, tecil ya da iade tutarını artırıcı nitelik taşıyan düzeltme beyannamelerinin, bir dilekçe ekinde verilmesini öngören bu tebliğ kuralı, aslında, vergi hatasını düzeltme başvurusunun ve dilekçesinin, beyannamede yapılan hatalara özgü biçimini öngörmektedir.

---

<sup>56</sup> Bu Tebliğin yürürlük tarihinden itibaren elektronik ortamda gönderilen beyannamelere ilişkin olarak verilecek düzeltme beyannamelerinin de 346 Sıra Nolu Vergi Usul Kanunu Genel Tebliğlerinde yapılan açıklamalar doğrultusunda elektronik ortamda gönderilme mecburiyeti getirilmiştir.

Diğer yandan, beyannamede herhangi bir hata yapılmamasına karşın, beyan üzerine yapılan tarhiyatta veya bu tarhiyata dayanılarak tesis edilen diğer vergilendirme işlemlerinde de bir hata ortaya çıkabilir. Mükelleflerin beyanları üzerine tarh ve tahakkuk ettirilen vergilere karşı dava açmaları hukuken mümkün değilse de, tarhiyatın mükellefin beyanına göre yapılmış olması, vergilendirme işlemlerinde ortaya çıkabilecek vergi hatalarının düzeltilmesine engel değildir.<sup>57</sup> Zira bu gibi durumlarda, hata, bir mükellef itirafı olan beyandan değil, beyana dayanılarak vergi idaresince tesis edilen vergilendirme işlemlerinden kaynaklanmaktadır. Beyana dayalı tarhiyatta ortaya çıkabilecek hatalar ve düzeltme yöntemi V.U.K.’un açıklanan ve açıklanacak olan düzenlemelerine tabidir.

### 339. Gümrük İdareleri Tarafından Alınan Vergilerde Düzeltme

V.U.K.’un 2. maddesine göre, “Gümrük ve tekelle idareleri tarafından alınan vergi ve resimler bu kanuna tabi değildir”.

Dolayısıyla, V.U.K.’da yer alan vergi hataları ve bu hataların düzeltilmesi ile ilgili hükümler, gümrük idareleri tarafından alınan vergi ve resimler hakkında uygulanamaz.

Gümrük idaresince alınan vergilere karşı 4458 sayılı Gümrük Kanununun 242. maddesi<sup>58</sup> ve bu maddenin uygulanmasına ilişkin ayrıntıları gösteren Gümrük Yönetmeliğinin<sup>59</sup> 741. ila 747. maddelerinde düzenlenen “itiraz” yoluna gidilebilir (BULUT, 2001, s.106).

<sup>57</sup> V.U.K. Md. 378: ‘Mükellefler beyan ettikleri matrahlara ve bu matrahlar üzerinden tarh edilen vergilere karşı dava açamazlar. Bu kanunun vergi hatalarına ait hükümleri mahfuzdur.’

<sup>58</sup> Gümrük Kanunu madde 242: ‘1. Yükümlüler, kendilerine tebliğ edilen gümrük vergileri için tebliğ tarihinden itibaren onbeş gün içinde ilgili gümrük idaresine verecekleri bir dilekçe ile düzeltme talebinde bulunabilirler.

2. Düzeltme talepleri ilgili gümrük müdürlüğü tarafından otuz gün içinde karara bağlanarak yükümlüye tebliğ edilir.

3. Kişiler, düzeltme taleplerine ilişkin kararlara, idari kararlara, gümrük vergilerine ve cezalara karşı yedi gün içinde kararı alan gümrük idaresinin bağlı bulunduğu gümrük başmüdürlüğü nezdinde itirazda bulunabilirler.

4. Gümrük başmüdürlüklerine intikal eden itirazlar otuz gün içinde karara bağlanarak ilgili kişiye tebliğ edilir.

5. İlk kararın alındığı idarenin gümrük başmüdürlüğü olduğu hallerde, bu karara karşı onbeş gün içinde Gümrük Müsteşarlığına itiraz edilebilir.

6. Gümrük Müsteşarlığına intikal eden itirazlar kırkbeş gün içinde karara bağlanarak ilgili kişiye tebliğ edilir.

7. Gümrük başmüdürlükleri ile Gümrük Müsteşarlığı kararlarına karşı işlemin yapıldığı gümrük müdürlüğünün veya gümrük başmüdürlüğünün bulunduğu yerdeki idari yargı mercilerine başvurulabilir.

“Anılan düzenlemelerde öngörülen düzeltme ve itiraz başvuruları, yargı yerlerine başvurulmadan önce ilgililerce tüketilmesi gereken zorunlu idari başvuru yollarıdır. Bu başvurular için öngörülen ve kamu düzeniyle ilgili olan sürelerle uyulmamış olması veya bu yollar tüketilmeden dava açılması hallerinde, bu durumların idari yargı yerlerince kendiliklerinden nazara alınması, İdari Yargılama Hukukunun gereklerindedir. Dolayısıyla; yetkili gümrük idaresince kesilen cezalara karşı tebliğlerinden itibaren düzeltme yoluna değil; yedi gün içerisinde, işlemi tesis etmiş olan gümrük müdürlüğünün bağlı bulunduğu başmüdürlüğe itiraz yoluna gidilmesi, idari yargı yolunun açılabilmesi için zorunludur”(DŞ. 7D. 28.3.2006 T. E. 2005/3249 K. 2006/981).

Diğer yandan, Gümrük Kanununun yukarıda değinilen maddeleri uyarınca gümrük idaresine yapılacak idari başvuru, idari dava açılmadan önce tüketilmesi zorunlu başvurulardan olduğundan ve 2577 sayılı İdari Yargılama Usulü Kanununun 14. maddesinde sayılan ve sırayla incelenecek olan ilk inceleme konuları arasında “idari merci tecavüzü” bulunup bulunmadığı hususu da yer aldığından, idari itiraz yoluna başvurulmadan açılan davada “merciine tevdi”<sup>60</sup> kararı verilmesi gerekmektedir (DŞ. 7D. 23.9.1997 T. E1996/1698 K. 1997/3066).

Söz konusu itiraz, vergi hatalarında olduğu gibi, sınırlı sayıda ve türdeki hukuka aykırılıklara özgü bir idari başvuru yolu olmayıp, her türlü hukuka aykırılık iddiasını içerebilir ve bu iddialar gümrük idaresince incelenebilir<sup>61</sup> (KARADIŞ, 2006, s.238).

Gümrük idarelerince ithalde alınan K.D.V. ile ilgili kurallar da ayrıca belirlenmiş olup, düzeltme işlemleri K.D.V. Kanununun 48. maddesinin<sup>62</sup> yaptığı atıf nedeni ile Gümrük Kanununa göre yapılmaktadır (SABAN, 2006, s.547).

---

8. Bu Kanuna göre yapılacak yazılı bildirimler posta ile taahhütlü olarak gönderilebilir. Bu takdirde bildirim postaya verildiği tarih gümrük idaresine verilme tarihi yerine geçer. Bu hüküm derdest olan uyuşmazlıklarda da uygulanır.’

<sup>59</sup> 31.5.2002 tarih ve 24771 (Mükerrer) sayılı Resmi Gazetede yayımlanmıştır.

<sup>60</sup> 2577 sayılı İdari Yargılama Usulü Kanununun 14. ve 15. maddelerine göre, ilgili Kanunla, idari dava açılmadan önce, idareye zorunlu bir başvuru yolu öngörülmüşse, bu başvuru yapılmadan doğrudan dava açılması idari merci tecavüzüne yol açmakta olup, böyle bir durumda, mahkemece, dosyanın zorunlu olarak başvurulması gereken idari merciye tevdi gerekmektedir.

<sup>61</sup> Gümrük beyannamelerinde yönelik itiraz sebepleri ve düzeltilmesi mümkün olan hatalar için bkz., Hüseyin Sadi ÇETİNTAŞ, ‘Gümrük Beyannamelerinin Düzeltilmesi, İptali ve Hukuki Sonuçları’, Yaklaşım Dergisi, Sayı:159 (Mart 2006), ss.246-249

<sup>62</sup> K.D.V. Kanunu madde 48: ‘Bu kanuna göre vergisi ödenmeden veya eksik ödenerek yurda sokulan eşyaların hiç alınmamış veya eksik alınmış Katma Değer Vergileri hakkında Gümrük Kanunundaki esaslara

### **340. Vergiyi Doğuran Olayın Mutlak Butlan İle Sakat Olması Durumu ve Düzeltme**

Bir hukuki işlemin hüküm doğurması için uyulması gereken temel ve biçim koşullarından birinin bulunmaması hükümsüzlük veya butlan durumunu ortaya çıkarır. Kamu düzenine, ahlaka ayıkırı bulunan veya esaslı koşulları bulunmayan hukuki işlem, mutlak butlanla, herkese karşı ileri sürülebilir şekilde sakattır (YILMAZ, 2002, s.180).

Vergiyi doğuran olay niteliğini haiz bir hukuki işlemin mutlak butlanla sakat olması durumunda, alınmış olan vergi iade edilir. Buradaki iade yine düzeltme fişi ile yapılacak olmakla beraber vergi hataları ile ilgili düzeltme fişi ile ilgili değildir. Vergiyi doğuran olay batıl olduğu için buna dayanılarak tesis edilen tarh ve tahakkuk işlemi geçersiz sayılır. Düzeltme genel hükümlere göre, yani sebepsiz iktisap nedeni ile yapılır (ÖZBALCI, 2006, s.402).

Sebepsiz iktisap, yani sebepsiz zenginleşme, haklı bir sebep olmaksızın bir kimsenin malvarlığında başka bir kimsenin malvarlığı aleyhine ortaya çıkan çoğalmadır (AYAN, 1996. s.265). Mükellef aleyhine, vergi idaresi lehine, vergilendirme işlemleri nedeniyle oluşan böyle bir çoğalma, vergi idaresince düzeltilmezse, vergi yargısı organlarına başvurulabileceği tabiidir.

### **34. Düzeltme Yolları**

#### **340. Genel Olarak**

Vergi ve vergi cezaları ile ilgili işlemlerde ortaya çıkan hatalar iki yolla düzeltilebilmektedir. Bunlar resen düzeltme ve mükellefin başvurusu üzerine düzeltmedir.

---

göre işlem yapılır. Ancak, indirim hakkı tanınan işlemlere konu eşyanın serbest dolaşıma girdiği tarihin içinde bulunduğu veya sonraki vergilendirme dönemlerine ilişkin olarak vergi dairesine verilen beyannamelere göre ödenen katma değer vergisi (sorumlu sıfatıyla ödenenler hariç), ithalde hiç ödenmemesi veya eksik ödenmesi nedeniyle tahsili gereken katma değer vergisinden düşülür.

İthal edilen eşya ile ilgili olarak; katma değer vergisinden müstesna olduğu halde yanlışlıkla alınan veya fazla alındığı anlaşılan Katma Değer Vergisi, indirim hakkına sahip olmayan mükelleflere, Gümrük Kanuna göre iade olunur.'

### 341. Resen Düzeltme

Vergi hatasının, herhangi bir başvuru olmaksızın, vergi idaresi tarafından kendiliğinden düzeltilmesidir (CANDAN, 2006a, s.229).

Resen düzeltme yolunda, vergi idaresi, tereddüt edilmeyen açık ve mutlak hataları kendiliğinden giderir<sup>63</sup>. Resen düzeltme sebepleri vergi idaresinin kendi iç denetim mekanizmaları ile ortaya çıkar (ÖNCEL-KUMRULU-ÇAĞAN, 2006, s.182).

Üzerinde tereddüt bulunmayan hatalar, mükellefe haber verilmesine gerek duyulmayan veya mükelleften herhangi bir açıklama getirmesine ihtiyaç duyulmayan hatalardır (ÖZYER, 2004, s.201).

Vergi hatasının açık olmasının iki yönü vardır. İlk olarak, vergi hatası, herhangi bir vergi incelemesi veya mükellef defter ve belgeleri üzerinde araştırma yapılmasına gerek olmaksızın, ilk bakışta anlaşılır olmalıdır. İkincisi, vergi hatası, lafzi yorum dışındaki yorum tekniklerinin uygulanmasını gerektirmeden, anlaşılabilir durumda olmalıdır.<sup>64</sup> Vergi hatasının mutlak olması ise, varlığı ileri sürülen hatanın, tartışmalı olmamasını ifade eder (CANDAN, 2006a, s.230).

Belli bir konuda, Danıştay dairelerinin farklı kararlar vermiş olması, dolayısı ile, farklı görüşlerin ortaya çıkmış olması durumunda, yargı kararları kesinleşmiş olsa bile, o konu tartışmalı demektir ve bu gibi durumlarda vergi hatası yoktur (DŞ. VDDK. 25.6.1999 T. E.1998/283 K.1999376). Aynı şekilde, karar, oyçokluğu ile verilmiş ise, ulaşılan çözüm tartışmalı kabul edilmeli ve bu kararda ulaşılan çözüme aykırı olarak tesis edilen vergilendirme işleminde vergi hatası bulunduğu sonucu

---

<sup>63</sup> V.U.K. madde 121: 'İdarece tereddüt edilmeyen açık ve mutlak vergi hataları re'sen düzeltilir. Kendi aleyhlerine düzeltme yapılan kimselerin düzeltmeye karşı vergi mahkemesinde dava açma hakları mahfuzdur.'

<sup>64</sup> 'Vergi Usul Kanunu'nun yukarıda açıklanan 122 ve 124. maddelerine göre idareden düzeltilmesini isteme hakkı doğuran vergi hataları, kendisinden düzeltme isteminde bulunulan idari makamın veya uyuşmazlık halinde yargı yerinin anılan Kanun'un 3. maddesinde öngörülen yorum tekniklerine başvurmadan ilk bakışta anlayabileceği açıklıktaki vergilendirme yanlışlıklarıdır.' (DŞ. 7D. 11.6.2001 T. E.2000/2465 K.2001/2174)

çıkarılmamalıdır (CANDAN, 2006a, s.231). Ancak, Danıştay kararları incelendiğinde, oyçokluğu ile, vergi hatası bulunduğu yönünde karar verildiği görülmektedir<sup>65</sup>.

Resen düzeltme için aranan koşullar, aslında, V.U.K.'un 118. maddesinde aranan şartlardan daha kısıtlayıcı bir ölçüt getirmemektedir. Vergi dairelerinin uygulamalarına yön vermek bakımından, açık olma koşulu vurgulanmıştır (DOĞRUSÖZ, 1999, s.72).

Vergi idaresi, hatalı vergilendirme işlemini mükellefin aleyhine ya da lehine düzeltebilir (KARAKOÇ, 2007, s.81).

Düzeltilme mükellef aleyhine yapılmış ise, yani mükellef aleyhine ek bir vergi salınması gerekiyor ise (ÜREL, 2007, s. 255), düzeltme işlemi üzerine yeni bir tarhiyat yapılması gerektiğinden, ilave verginin ihbarname ile mükellefe tebliği zorunludur. Düzeltme konusu tarhiyatın daha önce, tahakkuk fişi veya ihbarname ile yapılmış olması sonucu değiştirmez (ÖZBALCI, 2006, s.403). Ancak, ikmalen, resen, idarece veya beyan esasına göre tarh ve tahakkuk ettirilen vergilerle ilgili olarak, sonradan ortaya çıkan ve düzeltme yoluyla tarhiyatı gerektiren vergi hataları nedeniyle eksik tarh ve tahakkuk ettirilen vergilere, gecikme faizi uygulanamaz. Zira, gecikme faizi ancak, ikmalen, resen veya idarece yapılan tarhiyatlarda alınabilir (ŞAHİN, 2000, s.112).

Resen düzeltme işlemi aleyhine olan yükümlünün bu işleme karşı, genel dava açma süresi içinde, dava açma hakkı mahfuzdur.

Mükellef aleyhine düzeltme yapılmış ancak, düzeltme fişleri ve ihbarname tebliğ edilmeden doğrudan ödeme emri düzenlenerek tebliğ edilmiş olması, düzeltme fişi ile salınan vergiye karşı dava açma hakkının ortadan kaldırılması sonucunu doğuracağından, düzeltme fişi ve ihbarname tebliğ edilmeden doğrudan ödeme emri düzenlenmesi yasaya aykırı olacaktır (DŞ. 9D. 19.10.2004 T. E.2002/1855, K.2004/5076).

Öte yandan, idare lehine, mükellef aleyhine sonuç doğuran vergi hatalarının resen düzeltilmesi, hukuk devletini bir gereği olan, kanuna uygun idare ilkesinin gereğidir.

---

<sup>65</sup> Örnek olarak bkz. DŞ. VDDK. 24.3.2006 T. E.2006/12 K.2006/59

Mükellef tarafından beyan edilmiş ve daha sonra düzeltme için başvuruda bulunulmamış olsa bile, vergi idaresinin gerekli düzeltmeyi yapması gerekmektedir<sup>66</sup>.

Mükellef lehine yapılan düzeltmelerde, ihbarname düzenlenmez, düzeltme fişinin onaylı bir örneği tebliğ edilir. Hatalı işlemin dayanağı tahakkuk fişi veya ihbarname, düzeltilen tutar dışında kalan kısım ile geçerliliğini korur (ÖZBALCI, 2006, s.404).

Mükellef lehine yapılan düzeltmelerde, mükelleften fazla vergi istenmiş ancak alınmamışsa tarhiyat terkin edilir.

Vergi alınmışsa, mükellefe gönderilen düzeltme fişi nüshasında, mükellefe iade edilecek vergi miktarı, müracaat edeceği yer (saymanlık) ve müracaat süresi de belirtilir. Mükellef düzeltme fişinin kendisine tebliğinden itibaren, bir yıl içinde, düzeltme fişinde belirtilen yere müracaat etmediği takdirde, fazla yatırdığı vergiyi geri alma hakkı düşer.<sup>67</sup> Bu bir yıllık süre, hak düşürücü süredir (DOĞRUSÖZ, 1999, s.73). Bu bir yıllık sürenin hesabı genel hükümlere göre yapılır<sup>68</sup> (ÖZBALCI, 2006, s.404).

Öte yandan, sorumlu tarafından hazine aleyhine hata yapıldığında, resen düzeltme hükümlerine göre salınacak ilave vergini muhatabı sorumlunun kendisidir (ÖZBALCI, 2006, s.405).

<sup>66</sup> 'Müteahhide yapılan avans ödemelerinden % 5 oranında vergi kesintisi yapılması gerektiğinde kuşku yok iken, bu oranın üç katı düzeyinde kesinti yapıldığı görülen beyanname üzerinden yapılan tahakkukun açık ve mutlak bir hata içerdiği de belirli olduğuna göre vergi idaresince, Ekim 1990 ayı tahakkukunun Vergi Usul Kanunu'nun 121. maddesine göre resen düzeltilmesi ..... gerekirken, Kurum adına ödeme emri düzenlenmesinde ve ödeme emrine karşı açılan davanın reddi yolundaki kararda hukuka uygunluk görülmemiştir.' (DŞ. VDDK. 11.4.1997 T. E.1995/194 K.1997/188)

<sup>67</sup> V.U.K. Md. 121/2. 'Bu hatalar düzeltme fişine dayanılarak düzeltilir. Hatanın mükellef aleyhine yapılmış olması halinde, fazla vergi aynı fişe dayanılarak terkin ve tahsil olunmuş ise mükellefe reddolunur. Düzeltme fişinin bir nüshası, reddedilecek miktarla müracaat edeceği muhasebe ve müracaat süresi zikredilmek suretiyle mükellefe tebliğ edilir. Mükellef tebliğ tarihinden başlayarak bir yıl içinde parasını geri almak üzere müracaat etmediği takdirde hakkı sakıt olur.'

<sup>68</sup> V.U.K. Md. 18: 'Vergi kanunlarında yazılı süreler aşağıdaki şekilde hesaplanır:

1. Süre gün olarak belli edilmişse başladığı gün hesaba katılmaz ve son günün tatil saatinde biter;
2. Süre hafta veya ay olarak belli edilmişse başladığı güne son hafta veya ayda tekabül eden günün tatil saatinde biter. Sürenin bittiği ayda, başladığı güne tekabül eden bir gün yoksa süre o ayın son gününün tatil saatinde biter;
3. Sonu belli bir gün ile tayin edilen sürelerde, süre o günün tatil saatinde biter;
4. Resmi tatil günleri süreye dahildir. şu kadar ki, sürenin son günü resmi tatile rastlarsa tatili takibeden ilk iş gününün tatil saatinde biter.'

V.U.K.'un 120. maddesinin 3. 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"<sup>69</sup>.

Düzeltilme işlemleri sonucunda iadeye hak kazanan mükellefe yapılacak olan iade işleminde, mükellef tarafından gerekli belgeler ile süresinde müracaat edilmiş olması şartı ile, idareden kaynaklanan üç aydan fazla süreli gecikmelerde, 6183 sayılı Kanuna göre tespit edilecek tecil faizi oranında faizin de ödenmesi gerekmektedir<sup>70</sup>.

Vergi idaresince, resen düzeltme yoluna genelde, vergi idaresi ile yargı organının yorum tarzları arasında süren ihtilaflar konusunda, bir yargı içtihadının oluşması halinde rastlanır. Danıştay İçtihatları Birleştirme Kurulunca verilen kararlar üzerine vergi idaresi resen düzeltme yoluna gitmektedir (ÖZYER, 2004, s.201).

Resen düzeltme yöntemi, toplu düzeltmeye de imkan vermektedir. Hem işlemlerin uzun zaman alacak olması, hem de resen düzeltme yönteminin öngörülmüş olması nedeni ile, ilk defa 84 nolu Gelir Vergisi Genel Tebliği<sup>71</sup> ile toplu düzeltme yapılabileceği görüşü benimsenmiştir (ÖZYER, 2004, s.201).

Resen düzeltme işlemi ancak, düzeltme zamanaşımı süresi içinde kullanılabilir.

Vergi dairesi tarafından resen yapılan düzeltme işlemi, düzeltme zamanaşımı süresinden sonra da yapılmış olabilir. Bu takdirde, düzeltme işlemine karşı, vergi mahkemesinde dava açılması yoluna gidilmesi durumunda, bu husus ileri sürülebileceği gibi, mahkemece kendiliğinden de dikkate alınabilir (DOĞRUSÖZ, 1999, s.74).

<sup>69</sup> Böyle bir belirleme sadece K.D.V. için 28/02/2004 tarih ve 25387 sayılı Resmi Gazetede yayımlanan 91 seri Nolu K.D.V. Genel Tebliği ile yapılmış olup bu konu ilgili bölümde incelenmiştir.

<sup>70</sup> V.U.K. Md 112/4.: '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.'

<sup>71</sup> 22/06/1967 tarihli Resmi Gazetede yayımlanmış olup güncelliği kalmamıştır.



Resen düzeltilen vergi hatası sonucu yapılan vergi tarhi, ikmalen, resen ve idarece yapılmış olmadığından; aynı Kanun'un 112. maddesi uyarınca gecikme faizi uygulanamaz (DŞ. 9D. 23.3.1995 T. E. 1994/4194 K. 1995/636).

### 342. Başvuru Üzerine Düzeltme

Başvuru üzerine düzeltmede<sup>72</sup> yükümlü vergi dairesinden hatanın düzeltilmesi talebinde bulunur. Yükümlü işlemi tesis eden idareye başvurduğunda, idari denetim mekanizması da işlemeye başlayacaktır (KARAKOÇ, 2007, s.81). Bu başvuru, idari denetim türlerinden istitaf yani aynı mercie başvuru yoluna tekabül etmektedir (ÖNCEL-KUMRULU-ÇAĞAN, 2006, s.182). Düzeltme istenecek vergi dairesi, bünyesinde hata bulunan vergilendirme işlemi tesis eden vergi dairesidir.

Başvurunun vergi idaresince kabul edilmesi durumunda, hatalı işlem düzeltilerek uyumsuzluk ortadan kaldırılır (KARAKOÇ, 2007, s.81).

V.U.K.'da, "mükelleflerin" vergi hatalarının düzeltilmesini isteyebilecekleri belirtilmektedir.

Vergi sorumlularının düzeltme talepleri kabul edilmemektedir. Vergi sorumlusu, verginin ödenmesi bakımından, alacaklı vergi dairesine karşı muhatap olan kişidir<sup>73</sup>. Danıştay içtihatları da, hataen fazla ödenmiş verginin sorumlu mal varlığında bir azalmaya yol açmadığı gerekçesiyle bu yönde idi (ÖZBALCI, 2006, s.405). Maliye Bakanlığının görüşü de düzeltmeye konu olan hatalı vergilendirmede sorumluların kendilerinden fazla vergi istenen ya da alınan kişi olmadıklarından düzeltme başvurusu yapma yetkilerinin bulunmadığı yönündedir (ÜREL, 2007, s.256).

<sup>72</sup> V.U.K. madde 122: 'Mükellefler, vergi muamelelerindeki hataların düzeltilmesini vergi dairesinden yazı ile isteyebilirler.

Bunların posta ile taahhütlü olarak gönderilmesi caizdir.'

<sup>73</sup> V.U.K. madde 8: 'Mükellef, vergi kanunlarına göre kendisine vergi borcu terettübeden gerçek veya tüzel kişidir.

Vergi sorumlusu, verginin ödenmesi bakımından, alacaklı vergi dairesine karşı muhatap olan kişidir.

Vergi kanunlarıyla kabul edilen haller müstesna olmak üzere, mükellefiyete veya vergi sorumluluğuna müteallik özel mukaveleler vergi dairelerini bağlamaz.

Bu kanunun müteakip maddelerinde geçen "mükellef" tabiri vergi sorumlularına da şamildir.

.....'

Ancak, hatanın kimin aleyhine yapıldığına bağlı olarak, sorumluların da düzeltme talebinde bulunabilecekleri kabul edilmelidir. Mesela, tevkifat doğru yapılmakla beraber ödeme aşamasında bir hata yapılmış ise, mükellefin değil sorumlunun mal varlığında haksız azalma olacağından, sorumlu tarafından düzeltme talep edilmelidir (ÖZYER, 2004, s.201).

Son yıllardaki Danıştay kararlarında, sorumlunun düzeltme istemek yetkisine sahip olduğu kabul edilmeye başlanmıştır. Danıştay sistematik yorumla, düzeltme isteyebilecekler arasına vergi sorumlularını da dahil etmektedir. Yüksek Mahkemeye göre, V.U.K.'un 8. maddesinde, Kanunun müteakip maddelerinde geçen mükellef tabirinin, vergi sorumlularına da şamil olduğu belirtildiğinden vergi sorumlusu sıfatıyla sehven fazla yatırılan bir vergi için sorumlu tarafından düzeltme başvurusu yapabileceği sonucuna varılmaktadır (DŞ. VDDK. 11.4.1997 T. E.1995/194 K.1997/188).

Danıştay eski kararlarında, düzeltme başvurusunda bulunma hakkından yansıtılmalı vergilerde vergi yüküne nihai olarak katlanmak durumunda kalan kişilerin de yararlanacağını kabul etmiştir (CANDAN, 2006a, s.232). Ancak bu görüşünden vazgeçmiş olduğu görülmektedir. Buna göre, yansıtılmalı vergilerdeki hataların düzeltilmesinin mükellefler tarafından istenilmesi olanaklıdır; vergiye nihai olarak katlanmak durumunda kalan, yani vergi kendisine yansıtılan kişinin vergi yükünden kurtulabilmesi için, mükellef aleyhine adli yargı yerinde rücu davası açması gerekmektedir<sup>74</sup>.

Yükümlü olsun olmasın tüm ceza muhatapları, vergi cezalarındaki hesap ve cezalandırma hatalarının düzeltilmesini isteme hakkına sahiptirler (CANDAN, 2004, s.386). Ceza muhatapları, hatanın düzeltilmesini, cezayı kesen vergi dairesinden isteyebilirler (KARAKOÇ, 2007, s.83).

Mükelleflerin düzeltme taleplerini idari işlem türleri açısından iki kısımda değerlendirmek gerekmektedir. Bunlardan birincisi, mükellefin, idarenin tesis ettiği hatalı bir işlemin düzeltilmesini talep etmesi oluşturmaktadır. Buna karşılık ikinci tür düzeltme

---

<sup>74</sup> Ancak, yansıyan vergilerde verginin bu özelliğinden dolayı vergi yükü üzerinde kalan ve vergi yasalarında mükellef veya vergi sorumlusu oldukları belirtilmeyen gerçek ve tüzel kişilerin düzeltme ve şikayet yolunu izleyerek dava açmak yerine, hukuka aykırı olarak ödedikleri paraları adli yargı yerinde açacakları alacak davasına konu yapmaları gerekir (DŞ. VDDK. 6.2.1997 T. E.1996/356 K.1997/121).

taleplerinde idare henüz bir işlem tesis etmemiştir. Örneğin, hakkı olduğu halde bir istisnadan yararlanamayan mükellef istisnadan yararlandırılması için düzeltme talep edebilir. Bu tür talepleri, birinci türden ayıran en önemli özellik uyumsuzluğun doğrudan dava konusu yapılamamasıdır (DOĞRUSÖZ, 1999, s.75). Zira, bu ikinci durumda ortada henüz, mükellefin talebi ile ilgili olarak, idari davaya konu edilebilecek kesin ve icrai nitelikte bir işlem tesis edilmemiştir. Böyle bir işlem tesis edilmeden açılacak dava, incelenmeksizin reddedilir<sup>75</sup>.

Yükümlünü veya sorumlunun kendi aleyhine de olsa düzeltme başvurusunda bulunması mümkündür. Bunun için herhangi bir hukuki engel bulunmamaktadır (KARAKOÇ, 2007, s.83).

V.UK.'da başvuru için herhangi bir süre sınırlaması öngörülmemiş ise de, başvuru üzerine, ancak düzeltme zamanaşımı süresi içinde düzeltme yapılabilir.

Yapılan düzeltme başvurusunun geri alınabilmesi olanaklıdır. Çünkü, vergi kanunlarımızda yer alan hükümler açısından bunu engelleyen yasal bir düzenleme mevcut değildir (DOĞRUSÖZ, 1999, s.75).

Mükellefin düzeltme dilekçesi üzerine vergi dairesince beyannamede matrah hatası yapıp yapılmadığının incelenmesi, hata yapılmışsa düzeltme fişi ile fazla verginin terkin edilmesi, şayet hata olmadığı anlaşılırsa düzeltme talebinin reddi ile durumun mükellefe yazı ile bildirilmesi gerekmekte olup, düzeltme talebi

---

<sup>75</sup> 'Uyumsuzluğun, göztaşı imalinde kullanılmak üzere satın alınan bilster bakırın teslimi sırasında satıcı şirkete ödenen %30 oranındaki gider vergisinin, kurumun bu konuda vergiden muaf olduğu iddiası ile, vergi dairesinden iadesi isteğine ilişkin olduğu anlaşılmaktadır. 2577 sayılı İdari Yargılama Usulü Kanunu uyarınca, idari davalar, idarenin yürütülmesi zorunlu işlemleri aleyhine açılabilir. Vergi uyumsuzluklarında yürütülmesi zorunlu idari işlemler ise, ancak ihbarname ve ya 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, bu makam tarafından ret cevabı verildiği takdirde, başvurmadaki süre durumuna göre, ya vergi mahkemesinde dava açılması yada şikayet yolu ile Maliye Bakanlığına müracaat edilmesi ve bu Bakanlığın ret cevabı vermesi halinde doğrudan Danıştay'da iptal davası açılması gerekmektedir. Olayda ise, düzeltme yapmaya yetkili makama hiçbir başvuru olmadan, dolayısıyla icrai nitelikte bir idari işlem tesisi söz konusu olmadan, fuzulen ödendiği iddia edilen verginin iadesi isteği ile doğrudan vergi mahkemesinde dava açıldığı anlaşıldığından bu isteğin yargı merciince incelenme yeteneği bulunmamaktadır' (DŞ. 7D. 23.12.1985 T. E.1984/141 K.1985/3333).

üzerine hiç bir işlem yapılmadan doğrudan doğruya ödeme emri tanzim ve tebliği kanuna aykırıdır (DŞ. 4D. 22.2.1985 T. E.1984/1145 K.1985/534).

### 35. Düzeltmede Yöntem ve Yetki

V.U.K.'un 122. maddesinde, düzeltme başvurusunun yazılı olması gerektiği belirtilmektedir<sup>76</sup>. Ancak; maddede, istek yazısının şekil ve içeriği hakkında bir açıklama getirilmemiştir. Bir dilekçeden başka bir şey olmayan istek yazısında, uygulamada, düzeltilmesi istenilen vergi veya cezanın türü, miktarı, dönemi, mükellef hesap numarası, hatanın yapıldığı vesika ve hata hakkında bilgi ve açıklamalara yer verilmektedir. Dilekçede, ileri sürülen hata, açık ve öz biçimde ortaya konularak, yasal dayanakları gösterilmelidir (CANDAN, 2006a, s.233). Düzeltme dilekçesinin, düzeltmeyi yapacak olan vergi dairesinin, ilgili servisine verilmesi mümkün olduğu gibi, taahhütlü olarak posta ile gönderilmesi de mümkündür<sup>77</sup>. Dilekçedeki şekil noksanlığı düzeltme talebini geçersiz kılmaz (ÖZBALCI, 2006, s.407).

V.U.K.'un 120. maddesinin 3. 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. Maliye Bakanlığınca, sadece K.D.V.'ye ilişkin olarak, fazla ve yersiz ödenen vergilerin indirim hakkına sahip olanlara iadesi konusunda, 91 seri nolu K.D.V. Genel Tebliği ile böyle bir belirleme yapılmıştır.<sup>78</sup> Düzeltme istemini içeren dilekçeye, Maliye Bakanlığınca belirlenmiş olan belgelerin de eklenmesi gerekmektedir.

---

<sup>76</sup> V.U.K.'un mükerrer 257. maddesinin Maliye Bakanlığınca verdiği yetkiye istinaden, 3.3.2005 tarih ve 25744 sayılı Resmi Gazete'de yayımlanan 346 sıra nolu Vergi Usul Kanunu Genel Tebliği ile Yıllık Gelir Vergisi Beyannamesi, Kurumlar Vergisi Beyannamesi, Geçici Vergi Beyannamesi, Özel Tüketim Vergisi Beyannamesi (2/a beyannamesi hariç), Özel İletişim Vergisi Beyannamesi ve Şans Oyunları Vergisi Beyannamesinin, bazı mükellef grupları için elektronik ortamda gönderilmesi mecburiyeti getirilmiştir.

Bu Tebliğin yürürlük tarihinden itibaren elektronik ortamda gönderilen beyannamelere ilişkin olarak verilecek düzeltme beyannamelerinin de 346 Sıra Nolu Vergi Usul Kanunu Genel Tebliğinde yapılan açıklamalar doğrultusunda elektronik ortamda gönderilme mecburiyeti getirilmiştir.

<sup>77</sup> V.U.K. Md. 122 'Mükellefler, vergi muamelelerindeki hataların düzeltilmesini vergi dairesinden yazı ile isteyebilirler.

Bunların posta ile taahhütlü olarak gönderilmesi caizdir.'

<sup>78</sup> 28.2.2004 tarih ve 25387 sayılı Resmi Gazetede yayımlanmıştır.

Uygulamada, düzeltme talebi mükellef lehine bir değişiklik getirecekse, vergi dairesince doğrudan inceleme talep edilebilmektedir (ÖZYER, 2004, s.201).

Vergi hatasının düzeltilmesine, hatalı vergiyi tarh eden, cezayı kesen vergi dairesi<sup>79</sup> müdürü tarafından<sup>80</sup>, ilgili servisin görüşü alınmak suretiyle karar verilmektedir.

5345 sayılı Gelir İdaresi Başkanlığının Teşkilat Ve Görevleri Hakkında Kanun<sup>81</sup> ile gelir idaresi yeniden yapılandırılmış, Maliye Bakanlığı Gelirler Genel Müdürlüğü yerine, Maliye Bakanlığına bağlı Gelir İdaresi Başkanlığı kurulmuş, başkanlığın taşra teşkilatının da, doğrudan merkeze bağlı vergi dairesi başkanlıkları ile vergi dairesi başkanlığı kurulmayan yerlerde de vergi dairesi başkanlıklarının görev ve yetkilerini haiz vergi dairesi müdürlüklerinden oluşması öngörülmüştür.

Anılan Kanununun 27. maddesinde de, Gelir İdaresi Başkanının ve her kademedeki Başkanlık yöneticisinin, sınırları açıkça belirtilmek ve yazılı olmak şartıyla yetkilerinin bir kısmını astına devredebileceğinin öngörülmüş bulunması karşısında; düzeltme yapmaya yetkili görevlinin belirlenmesinde, söz konusu teşkilatlanmanın ve bu teşkilatlanmaya göre yapılacak yetki devirlerinin göz önünde bulundurulması gerekmektedir (CANDAN, 2006a, s.239).

Nitekim, vergileri toplamakla görevli gelir idaresinin yapısındaki bu değişiklik nedeniyle, V.U.K.'un 120. maddesine eklenen 4. fıkra ile, "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" kuralı getirilmiştir.

---

<sup>79</sup> '... 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.' (DŞ. 3D. 10.11.2005 T. E.2005/304 K.2005/2379)

<sup>80</sup> V.U.K. Md. 120: 'Vergi hatalarının düzeltilmesine, ilgili vergi dairesi müdürü karar verir'

<sup>81</sup> 16.5.2005 tarih ve 25817 sayılı Resmi Gazetede yayımlanmıştır.

V.U.K.'un 123. maddesine göre, vergi dairesinin ilgili servisi düzeltme talebini kendi mütalaasını da ilave ederek, düzeltme merciine, yani vergi dairesi başkanı ya da müdürüne gönderir, düzeltme mercii talebi yerinde gördüğü takdirde, düzeltmenin yapılmasını emreder, yerinde görmediği takdirde, keyfiyet düzeltmeyi isteyene yazı ile tebliğ olunur.

Anılan Kanun hükmünden, düzeltme öncesinde idare içinde bazı yazışmaların yapılması gerektiği anlaşılmaktadır. Düzeltme başvurusunun düzeltme makamına sunulması, bu makamın ilgili servise düzeltme işlemini yapmak ya da yapmamak yönünde talimat vermesi, servisin de buna dayanarak düzeltme işlemini yapması ya da yapmaması gerektiği anlaşılmaktadır. Uygulamada böyle bir yol izlenmemekte, ilgili servis başvuruyu incelemekte, düzeltmenin yapılacağı görüşünde olursa bir düzeltme fişi hazırlanmakta ve bu fiş sırasıyla ilgili memur, servis şefi ve müdür yardımcısı tarafından imzalandıktan sonra vergi dairesi müdürü ya da başkanına sunulmakta, müdür ya da başkan imzasıyla da düzeltme işlemi yapılmış olmaktadır. Müdürün ya da başkanın düzeltme fişini imzalamaması durumunda da düzeltme işlemi yerinde görülmemiş olmaktadır. Böylelikle, bu aşamadaki bürokrasi de önemli ölçüde azalmaktadır<sup>82</sup> (KIZILOT-KIZILOT, 2005, s.128).

Stopaj suretiyle vergi ödeyenler, düzeltmeyi, kesilen verginin sorumlu tarafından yatırıldığı vergi dairesinden isterler (ÖZBALCI, 2006, s.407).

Vergi dairesi müdürü veya başkanı dışındaki, Maliye Bakanlığı ya da Gelir İdaresi Başkanlığı görevlilerinin, örneğin Defterdarın düzeltme yetkisi yoktur (ÖZYER, 2004, s.199). Böyle bir durumda düzeltme işlemi, yetki tecavüzü nedeni ile sakat olacaktır. Ancak, düzeltme yapmaya yetkili makam, düzeltme talebinin gerekçesini ve ilgili birimin görüşünü yeterli bulmazsa, üst makamların olayla ilgili görüşlerini almak ve gerekiyorsa inceleme yaptırmak yoluna da gidebilir.

Düzeltme işlemi belli bir şekle bağlanmıştır. Düzeltme, ancak, düzeltme fişine dayanılarak yapılmaktadır (KARAKOÇ, 2007, s.87). Düzeltme işleminin yapılması, tarh ya da tahakkuk kayıtlarından olması durumuna göre özellik taşır. Tarh kayıtlarından

---

<sup>82</sup> Bu konuda Maliye Bakanlığınca hazırlanarak tüm teşkilata duyurulan Vergi Daireleri İşlem Yönergesi ve Tam Otomasyonlu Vergi Daireleri İşlem Yönergesinde de ayrıntılı usullere yer verilmiş ise de, uygulamada bu usuller takip edilmemektedir.

yapılan düzeltmelerde gerekli düzeltme işlemi yapıldıktan sonra, düzeltme fişinin bir örneğinin mükellefe gönderilmesiyle yetinilir. Tahakkuk kayıtlarından yapılan düzeltmelerde ise, mükelleften haksız yere vergi alınmışsa fazla vergi mükellefe red ve iade olunur (KIZILOT-KIZILOT, 2005, s.129).

Hatanın, yükümlüden fazla vergi veya ceza muhatabından fazla ceza alınması sonucunu doğurması halinde, fazla vergi veya ceza, düzeltme fişine dayanılarak terkin edilmektedir. Vergi veya cezanın tahsil edilmiş olması halinde, düzeltme fişinin bir nüshasının kendisine tebliği tarihinden itibaren bir yıl içinde başvurusu üzerine, fazla tahsil edilen para sahibine geri verilmektedir.

Mükellefin düzeltme fişinin kendisine tebliğinden itibaren, bir yıl içinde, ilgili saymanlığa başvurusu gerekir. Bu sürede müracaat etmediğinde hakkı düşer<sup>83</sup>. Bu süre hak düşürücü süredir. Bu itibarla, hatalı olarak fazla alınmış olan vergi veya cezanın bu süre sona erdikten sonra iade edilmesi mümkün değildir (KARAKOÇ, 2007, s.87). Süre hesabı genel hükümlere göre yapılır<sup>84</sup>.

Mükellefe tebliğ edilecek düzeltme fişinde, reddedilecek miktarın, müracaat edilecek saymanlığın ve müracaat süresinin belirtilmiş bulunması şarttır. Bu açıklamaları içermeyen düzeltme fişi, mükellefe ya da ceza muhatabına tebliğ edilmiş olsa dahi, verginin ve cezanın iadesi için öngörülen bir yıllık hak düşürücü süre işlemez (CANDAN, 2006a, s.239).

---

<sup>83</sup> V.U.K. madde 120: ‘...

Bu hatalar düzeltme fişine dayanılarak düzeltilir. Hatanın mükellef aleyhine yapılmış olması halinde, fazla vergi aynı fişe dayanılarak terkin ve tahsil olunmuş ise mükellefe reddolunur. Düzeltme fişinin bir nüshası, reddedilecek miktarla müracaat edeceği muhasebe ve müracaat süresi zikredilmek suretiyle mükellefe tebliğ edilir. Mükellef tebliğ tarihinden başlayarak bir yıl içinde parasını geri almak üzere müracaat etmediği takdirde hakkı sakıt olur.

....

<sup>84</sup> V.U.K.’ta yer alan sürelerle ilgili hesaplanma yöntemi 18. maddede belirlenmiştir: ‘Vergi kanunlarında yazılı süreler aşağıdaki şekilde hesaplanır:

1. Süre gün olarak belli edilmişse başladığı gün hesaba katılmaz ve son günün tatil saatinde biter;
2. Süre hafta veya ay olarak belli edilmişse başladığı güne son hafta veya ayda tekabül eden günün tatil saatinde biter. Sürenin bittiği ayda, başladığı güne tekabül eden bir gün yoksa süre o ayın son gününün tatil saatinde biter;
3. Sonu belli bir gün ile tayin edilen sürelerde, süre o günün tatil saatinde biter;
4. Resmi tatil günleri süreye dahildir. şu kadar ki, sürenin son günü resmi tatile rastlarsa tatili takibeden ilk iş gününün tatil saatinde biter.’

Mücbir sebep halinin varlığı halinde, bir yıllık süre, mücbir sebep nedeniyle işlemeyen süre kadar uzayacaktır. Mücbir sebebin mükelleflerin ödevleri ile ilgili süreleri uzattığı, bu nedenle bir hak niteliğindeki iadeyi almak için başvuru süresinin geçirilmiş olması halinde mücbir sebep hükümlerinin uygulanamayacağı ileri sürülse de, gerek idarenin gerekse vergi yargısının mükellefe hak doğurucu nitelikteki sürelerle de uyguladığı görülmektedir (ÖZYER, 2004, s.200).

Başvuru üzerine, düzeltme yapma yetkisinin, başvuru tarihinden itibaren hangi süre içerisinde kullanılması gerektiği hakkında bir açıklık yoktur. Bu nedenle, düzeltme yapmaya yetkili idari makamın, düzeltme başvurusuna, İ.Y.U.K.'un 10. ve 11. maddelerinde, idari başvurular üzerine idari makamların veya üst makamların cevap vermesi gereken azami süre olarak belirlenen altmış günlük süre içinde cevap vermesi, herhangi bir cevap vermezse aynı sürenin bitiminde, olumsuz cevap vermiş sayılması gerekmektedir (KIRBAŞ, 2006, s.180).

### **36. Düzeltme İsteminde Bulunma Süresi**

#### **360. Genel Olarak**

Düzeltilme isteminde bulunulabilmesi için, hatalı vergi tarh edilmiş<sup>85</sup> veya vergi cezası kesilmiş ve muhatabına ihbarname ile tebliğ edilmiş, yani mükellef hakkında kesin ve icrai nitelikte bir vergilendirme işlemi tesis edilmiş olmalıdır.

Düzeltilme istemi, vergi mahkemesinde vergi davası açma süresi içinde yapılabileceği gibi, bu süre geçtikten sonra da yapılabilir. Düzeltme başvurusu için, zamanaşımı süresi geçirilmemiş olmak şartı ile, belli bir süre sınırlaması yoktur (ÖZYER, 2004, s.201). Düzeltme zamanaşımı süresi beş yıldır.

---

<sup>85</sup> 'Her ne kadar düzeltme istemi tahakkuk işleminden önce yapılmış ise de, idarece düzeltme işlemi hakkında henüz bir işlem tesis edilmeden tarh ve tahakkuk işlemlerinin yapıldığı anlaşılma ile düzeltme isteminde bulunabilmek için kanunun öngördüğü şartın gerçekleştiği kabul edilmek gerekir.' (DŞ. 7D. 21.5.1986 T. E.1985/136 K.1986/1625)



Ancak, düzeltme isteminin, otuz günlük vergi davası açma süresi içinde yapılmış olup olmadığına göre, düzeltme sürecinin işleyişinde bazı farklılıklar olmaktadır.

Öte yandan, vergi davası açma süresi geçtikten sonra yapılan düzeltme başvuruları yönünden unutulmalıdır ki, V.U.K.'un 125. maddesine göre, vergi mahkemesi, bölge idare mahkemesi ve Danıştay'dan geçmiş olan muamelelerde vergi hataları bulunduğu takdirde, bu hatalar, yargı kararları kesinleşmiş olsa bile, evvelki maddelerde yazılı usul dairesinde düzeltilebilir. Şu kadar ki; düzeltmenin yapılabilmesi için hatalar hakkında anılan yargı mercileri tarafından bir karar verilmemiş olması şarttır<sup>86</sup>.

### **361. Vergi Davası Açma Süresi İçinde Yapılan Düzeltme Başvurusu**

İ.Y.U.K.'un 7 . maddesine göre, vergi davası açma süresi, özel kanunlarında ayrı süre gösterilmeyen hallerde otuz gündür.

Vergilendirme işlemlerinde vergi hatası bulunduğunu ileri süren vergi mükellefi ya da sorumlusunca, bu otuz günlük süre içinde doğrudan vergi davası açılabileceği gibi düzeltme yoluna da başvurulabilir.

İ.Y.U.K.'un 11 . maddesinde ise, ilgililer tarafından idari dava açılmadan önce, idari işlemin kaldırılması, geri alınması, değiştirilmesi veya yeni bir işlem yapılmasının üst makamdan, üst makam yoksa işlemi yapmış olan makamdan, idari dava açma süresi içinde istenebileceği, bu başvurmanın, işlemeye başlamış olan idari dava açma süresini durduracağı, altmış gün içinde bir cevap verilmezse isteğin reddedilmiş sayılacağı, isteğin reddedilmesi veya reddedilmiş sayılması halinde dava açma süresinin yeniden işlemeye başlayacağı ve başvurma tarihine kadar geçmiş sürenin de hesaba katılacağı kuralı yer almaktadır.

Anılan Kanun hükmü, gerek kendiliğinden, yani idare edilenlerin bir başvurusu olmadan, gerekse idare edilenlerin başvurusu üzerine, idare tarafından tesis edilen bir işlemin varlığı halinde uygulanabilir niteliktedir. Böyle bir işlem esasen, doğrudan idari davaya konu edilebilecek niteliktedir. İlgililer bu işleme karşı, İ.Y.U.K.'un 11. maddesinde

---

<sup>86</sup> Bu konudaki açıklamalar için bkz. s. 64.

öngörülen idari müracaat yolunu denemek zorunda değildir. Yani, ilgililerin, haklarında tesis edilen vergilendirme işlemini, doğrudan idari davaya konu etme veya bu işleme karşı idari başvuru yolunu işletme konusunda seçim hakları vardır (CANDAN, 2006b, s.440).

Düzeltilme işleminin, birer idari işlem olan vergilendirme işlemlerinin geri alınması niteliğinde olduğu belirtilmişti. Dolayısı ile, bünyesinde vergi hatası taşıyan bir vergilendirme işleminin düzeltilmesi, yani geri alınması isteminin, İ.Y.U.K.'un yukarıda yer verilen, 11. maddesinde öngörülen sürece göre değerlendirilmesi gerekmektedir.

İ.Y.U.K.'un 11 . maddesinin, 4001 sayılı Kanunla değiştirilmeden önceki şeklinde yer alan 4. bentte, “Bu madde hükümleri vergi, resim ve harçlarla benzeri malî yükümlerin tarh, tahakkuk ve tahsilinden ve bunların zam ve cezalarından doğan uyuşmazlıklarda uygulanmaz.” kuralı yer alıyordu.

Vergi davası açma süresi içinde yapılan başvurunun, İ.Y.U.K.'un 11. maddesinin 4. bendinin 4001 sayılı Kanunla yürürlükten kaldırılmasından sonra, bu madde uyarınca yapılmış başvuru kabul edilip edilemeyeceği ve ihbarnamenin tebliği ile işlemeye başlayan otuz günlük dava açma süresini durdurup durduramayacağı konusunda Danıştay'ın dava daireleri arasında görüş birliği yoktur. Danıştay Yedinci Dairesinin içtihadı, idari dava açma süresi içerisinde yapılan düzeltme başvurusunun, İ.Y.U.K.'un 11. maddesi uyarınca, işlemekte olan idari dava açma süresini durduracağı yönünde iken, diğer dairelerin içtihadı aksi yöndedir.

Danıştay 7. Dairesine göre, “2577 Sayılı İdari Yargılama Usulü Kanununun dava açma süresi başlıklı 7'inci maddesinde, dava açma süresinin özel kanunlarında ayrı süre gösterilmeyen hallerde vergi mahkemelerinde otuz gün olduğu, aynı kanunun ... tarihli 4001 sayılı Kanunla değişik 11'inci maddesinde de, ilgililer hakkında idari dava açılmadan önce idari işlemin kaldırılması, geri alınması, değiştirilmesi veya yeni bir işlem yapılmasının üst makamlardan, üst makam yoksa işlemi yapmış olan makamdan idari dava açma süresi içinde istenebileceği, bu başvurmanın da işlemeye başlamış olan idari dava açma süresini durduracağı, isteğin reddedilmesi veya reddedilmiş sayılması halinde dava açma süresinin yeniden işlemeye başlayacağı ve başvurma tarihine kadar geçmiş sürenin de hesaba katılacağı hükme bağlanmıştır. 213 Sayılı Vergi Usul

Kanununun 122'nci maddesinde, mükelleflerin, vergi muamelelerindeki hataların düzeltilmesini vergi dairelerinden yazı ile isteyebilecekleri, 124'üncü maddesinde ise vergi mahkemesinde dava açma süresi geçtikten sonra yaptıkları düzeltme talepleri reddolunanların şikayet yolu ile Maliye Bakanlığına müracaat edebilecekleri düzenlenmiş olup; bu yasa hükümlerinin birlikte değerlendirilmesinden, yükümlülerin vergilendirme hatalarının düzeltilmesi istemi ile dava açma süresi içerisinde 2577 sayılı Kanunun yukarıda açıklanan 11'inci maddesi uyarınca vergi dairesine yaptıkları başvurunun reddi üzerine vergi mahkemelerine dava açabilecekleri; dava açma süresini geçirdikten sonra düzeltme başvurusunda bulunanların ise, istemlerinin reddine ilişkin vergi dairesi işlemine karşı Maliye Bakanlığına şikayet başvurusunda bulduktan sonra bu başvurularının reddi üzerine buna dair işleme karşı idari dava yoluna gidebilecekleri sonucuna varılmaktadır. .... ihbarnamenin, davacıya ..... tarihinde tebliğ edildiği, davacının kendi beyanı üzerine yapılan bu vergilendirme işlemi hata bulunduğundan bahisle 9.12.1994 tarihinde vergi dairesine yaptığı başvurunun dava açma süresinin 28'inci günü olan ... tarihinde davalı idare kayıtlarına intikal ettiği görülmekle, bu başvurunun 2577 sayılı Kanunun 11'inci maddesi uyarınca dava açma süresinin kalan 2 günlük kısmını durdurduğu; vergi dairesinin talebin reddine ilişkin ... gün ve ... sayılı işleminin ise ... tarihinde davacıya tebliği üzerine duran sürenin yeniden işlemeye başlayıp, ... tarihinde sona erdiği,davanın da kalan bu süre içerisinde ... tarihinde” yani yasal süre içinde açılmıştır (DŞ. 7D. 30.9.1998 T. E.1997/2737 K.1998/3086).

11. maddesinin 4. fıkrasının 4001 sayılı Kanunla yürürlükten kaldırılmasından önce, 11. maddenin ilk üç fıkrası, idari dava açma süresi içerisinde hiyerarşik üste veya hiyerarşik üst yoksa işlemi yapmış olan idari makama yapılan idari başvurunun, idari dava açma süresi üzerindeki etkisine ilişkin genel 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 yoksa, işlemi yapmış olan makama yapılan başvurunun, işlemekte olan idari dava açma süresini durduracağı yönünde olup, bu kuralın istisna ise, bu başvurunun, verginin tarh, tahakkuk ve tahsiline ilişkin işlemlere karşı idari dava açma süresi üzerinde herhangi bir durdurucu etkisinin olmayacağı yönündeydi. İstisnayı belirleyen fıkra hükmü 4001 sayılı Kanunla 18.6.1994'den geçerli olmak üzere yürürlükten kaldırılmıştır. Yani artık, genel kuralın istisnası bulunmamaktadır. İstisnaya tabi olan bir durum hakkında, bu istisnayı getiren

düzenlemenin yürürlükten kaldırılmasından sonra, genel kuralın uygulanması ise hukukun gereğidir (CANDAN, 2006a, s.235).

Buna 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, İ.Y.U.K.'un 11. maddesi uyarınca durur. İşlemekte olan dava açma süresinin durabilmesi için, V.U.K.'ta bir vergi hatasının varlığının ileri sürülmüş olması yeterlidir. Bu iddianın gerçek olup olmadığı, davanın esası ile ilgili bir husustur (CANDAN, 2006a, s.236).

Düzeltilme başvurusunun vergi dairesine yapılması gerektiği, vergi dairesinin, vergilendirme işlemleri yönünden üst makamının bulunmadığı<sup>87</sup>, oysa İ.Y.U.K.'un 11. maddenin üst makama, yoksa işlemi yapan makama başvuruyu düzenlediği dikkate alındığında, dava açma süresi içinde hata düzeltme yoluna başvurulması halinde bu madde hükmünün uygulanamayacağı düşünülebilir. Ancak, idari başvurunun yapılacağı makamın belirlenmesi yargılama usulünün değil, idari usulün konusudur. Vergilendirme alanının idari usulünü belirleyen V.U.K.'ta bu konuda özel düzenleme bulunmaktadır. Bu nedenle, İ.Y.U.K.'ta yer alan idari usule ilişkin hükmün yerine, V.U.K'ta yer alan özel hükmün uygulanması gerekir. Bu nedenle, dava açma süresi içinde tarh işlemine karşı hata düzeltme yoluna başvurmanın dava açma süresini durdurabilmesi için, üst makam yerine işlemi yapmış olan vergi dairesine başvurulması yeterlidir. (KARAKOÇ, 2000, s.108).

Dava açma süresi içinde hata düzeltme yoluna başvurulması halinde dava açma süresinin durması sadece vergi dairesi başkanlığına veya müdürlüğüne yapılan başvurularla sınırlı olup, vergi dairesinin hata düzeltme talebini reddetmesi üzerine yapılan şikayet başvurusunun, vergi dairesinin ret cevabının tebliği tarihinden ya da zımnî ret işleminin olduğu tarihten itibaren kaldığı yerden işlemeye devam eden dava açma süresine herhangi bir etkisi yoktur.

---

<sup>87</sup> 5345 sayılı Gelir İdaresi Başkanlığının Teşkilat Ve Görevleri Hakkında Kanun'a göre, Gelir İdaresi Başkanlığının verginin tarhi, tahakkuku, tahsili veya terkini ile ilgili bir yetkisi bulunmamaktadır.

Bu açıklamalara göre, süreç şu şekilde özetlenebilir: İ.Y.U.K'un 11. maddesine göre, mükellef, vergilendirme işleminin tebliğ tarihini takip eden günden itibaren işlemeye başlayan otuz günlük dava açma süresi içinde vergi dairesine düzeltme talebiyle başvurabilir. Düzeltme başvurusu dava açma süresini durdurmaktadır. Vergi dairesinin altmış günlük süre içinde cevap vermemesi ya da düzeltme talebini reddetmesi üzerine, altmış günlük sürenin dolduğu ya da ret cevabının tebliğ edildiği tarihten başlayarak, daha önce işlemeye başlamış ve durmuş bulunan otuz günlük vergi mahkemesinde dava açma süresi, kaldığı yerden işlemeye devam eder. Yükümlü geri kalan süre içinde, vergi mahkemesinde dava açabilir (YAŞİN, 2006, s.75).

Dava açma süresi içinde düzeltme yoluna başvurulmakla birlikte, aynı süre içinde vergi mahkemesinde dava açılmışsa ve düzeltme talebi, dava sonuçlanmadan, talepte bulunanın isteği yönünde kabul edilmişse, vergi mahkemesinde açılan davanın konusu kalmayacağından karar verilmesine yer olmadığına karar verilerek dosya işlemiden kaldırılmalıdır (KARAKOÇ, 2000, s.111).

Unutulmaması gereken bir diğer nokta, ortada vergi hatası değil de hukuki uyuşmazlık bulunan hallerde, İ.Y.U.K'un 11. maddesinin işletilemeyeceğidir. Vergi hatası olmayan bir tarhiyatta, ilk planda düzeltme isteyip, düzeltme talebinin reddi suretiyle dava açma süresinin uzatılabileceği düşünülmemelidir. Zira 11. madde uyarınca açılacak bir davada, yargı organınca, öncelikle, tarhiyatta bir vergi hatası bulunup bulunmadığı araştırılacaktır. Vergi hatası yoksa ve bir hukuki uyuşmazlık söz konusu ise, düzeltme yolu, dolayısıyla İ.Y.U.K'un 11. maddesinin uygulanma olanağı olmayacağından, otuz günlük vergi davası süresi de geçmiş olacağından, vergi davası süre aşımı nedeni ile reddedilecektir. (ÖZBALCI, 2003, s.218)

İ.Y.U.K'un 11. maddesinin, vergi hatalarını düzeltme konusunda uygulanamayacağına ilişkin karşıt görüş Danıştay Vergi Dava Daireleri Kuruluna da hakimdir: "213 sayılı Vergi Usul Kanununun 122 nci maddesinde, mükelleflerin vergi muamelelerindeki hataların düzeltilmesini vergi dairesinden yazı ile isteyebilecekleri, 123 üncü maddesinin 2 nci fıkrasında, düzeltme merciinin talebi yerinde görmesi durumunda, düzeltmenin yapılmasını emredeceği, yerinde görmemesi halinde keyfiyetin düzeltmeyi isteyen yazı ile tebliğ olunacağı, 124 üncü maddesinde ise, vergi mahkemesine dava açma süresi geçtikten sonra

yaptıkları düzeltme talepleri reddolunanların şikayet yolu ile Maliye Bakanlığına müracaat edebilecekleri kurala bağlanmıştır.

Dava dosyasının incelenmesinden, Turizm Bakanlığı Döner Sermaye İşletmeleri Merkez Müdürlüğüne bağlı İstanbul Döner Sermaye İşletmeleri Müdürlüğünün 1995 ve 1996 yıllarına ilişkin kurumlar vergisi beyannamelerinin verilmediğinden bahisle resen salınan uyuşmazlık konusu vergi ve cezalara ait ihbarnamelerin 21.12.2000 gününde tebliği üzerine 4.1.2001 gününde vergi dairesine düzeltme başvurusunda bulunduğu, düzeltme isteminin reddine dair yazının 20.2.2001 tarihinde davacıya tebliğ edildiği, 15.3.2001 tarihinde vergi mahkemesinde dava açıldığı anlaşılmaktadır.

Vergi Usul Kanununun yukarıda sözü edilen hükümleri uyarınca, düzeltme başvurusunun reddi üzerine şikayet yoluyla Maliye Bakanlığına başvurulması ve ancak Bakanlığın olumsuz yanıtı üzerine işlemin iptali istemiyle dava açılması mümkün olduğundan, merciine başvurulmadan açılan davanın incelenmesi mümkün değildir” (DŞ. VDDK. 27.2.2004 T. E.2003/254 K.2004/28).

Bu karar aslında, düzeltme şikayet yolunda, kesin ve icrai nitelikte olan işlemin, düzeltme başvurusunun reddi üzerine yapılan şikayet başvurusunun reddine ilişkin işlem olduğu, düzeltme başvurusunun reddine ilişkin işlemin ise bir ara işlem olduğu düşüncesine dayanmaktadır.

### **362. Vergi Davası Açma Süresi Geçtikten Sonra Yapılan Düzeltme Başvurusu**

#### **3620. Genel Olarak**

V.U.K.’un 126. maddesine göre, aynı Kanunun 114. maddesinde yazılı zamanaşımı süresi dolduktan sonra meydana çıkarılan vergi hataları düzeltilemez. V.U.K.’un 126. maddesinde atıf yapılan 114. maddede ise, “Vergi alacağının doğduğu takvim yılını takip eden yılın başından başlayarak beş yıl içinde tarh ve mükellefe tebliğ edilmeyen vergiler zamanaşımına uğrar.” kuralı yer almaktadır.

Vergi cezalarındaki hesap ve cezalandırma hatalarının düzeltilmesinde, zamanaşımı süresinin, V.U.K.'un 374. maddesinde ceza türü itibariyle öngörülen beş ve iki yıllık süreler olması gerekmektedir<sup>88</sup>.

Buna göre, vergi davası açma süresi geçtikten sonra, düzeltme başvurusu, ancak zamanaşımı süresi içinde yapılabilir.

Bu nedenle öncelikle zamanaşımı ve vergi hukukunda zamanaşımı kavramlarına ana hatları ile değinmek konunun anlaşılması bakımından faydalı olacaktır.

### **3621. Zamanaşımı Kavramı**

Borçlar hukukuna göre “Zamanaşımı, alacak hakkının, belli bir süre kullanılmaması yüzünden dava edilebilme niteliğinden yoksun kalmasını ifade eder. Bu tariften de anlaşılacağı gibi, zamanaşımı alacak hakkına son vermemekte, sadece onu eksik borç haline getirmektedir”(SABAN,2006,s.149)<sup>89</sup>. Eksik borç, borçlunun kendi iradesine göre ödeyebileceği, fakat ödemeye zorlanamayacağı, ödeme konusunda yargısal yollara başvuru olanağı bulunmayan borçtur (YILMAZ, 2002, s.320).

Zamanaşımı, alacak-borç ilişkisini sona erdirmez. Borçlunun kendi iradesi ile borcunu ödemesi sebepsiz zenginleşme sayılmaz. Medeni usul hukuku bakımından, zamanaşımı bir defidir. Taraflar ileri sürmediği takdirde yargı organı kendiliğinden dikkate alamaz (AYAN, 1996. s.92).

<sup>84</sup> V.U.K. Md. 374:‘Aşağıda yazılı süreler geçtikten sonra vergi cezası kesilmez.

1. Vergi ziyai cezasında cezanın bağlı olduğu vergi alacağının doğduğu takvim yılını takip eden yılın birinci gününden; 353 ve mükerrer 355'inci maddeler uyarınca kesilecek usulsüzlük cezalarında, usulsüzlüğün yapıldığı yılı takip eden yılın birinci gününden başlayarak beş yıl (114'üncü maddenin ikinci fıkrası hükmü ceza zamanaşımı için de geçerlidir.);

2. Usulsüzlükte, usulsüzlüğün yapıldığı yılı takip eden yılın birinci gününden başlayarak iki yıl;

Ancak 336 ncı madde hükmüne göre vergi ziyai cezası ile usulsüzlüğün birleşmesi halinde kesilecek ceza, vergi ziyai cezası için belli edilen zamanaşımı süresi içinde kesilir.

Bu süreler içinde ceza ihbarnamesi tebliğ edilmekle zamanaşımı kesilmiş olur.’

<sup>89</sup> Özel hukukta biri kazandırıcı zamanaşımı, diğeri düşürücü zamanaşımı olmak üzere iki ayrı zamanaşımı vardır. Burada kastedilen, düşürücü zamanaşımıdır.

### 3622. Vergi Hukukunda Zamanaşımı Kavramı

V.U.K.'un 126. maddesinde, vergi hukukunda zamanaşımı tanımlanmış ve mahiyeti açıklanmıştır. Buna göre, “Zamanaşımı, süre geçmesi suretiyle vergi alacağının kalkmasıdır. Zamanaşımı, mükellefin bu hususta bir müracaatı olup olmadığına bakılmaksızın hüküm ifade eder.”

Borçlar hukukunda bir defa olarak davanın taraflarınca ileri sürülmedikçe, yargı organı tarafından dikkate alınmayan zamanaşımı vergi hukukunda, mükellefin bu konuda bir iddiası olup olmadığına bakılmaksızın hüküm ifade eder (SABAN,2006,s.149). Yani, yargı organları ve vergi idaresi zamanaşımını kendiliğinden araştırıp dikkate almak zorundadır (KIRBAŞ, 2006, s.128). Zira, vergi hukukunda, zamanaşımı nedeni ile devlet bakımından vergi alacağı, mükellef bakımından vergi borcu ortadan kalkar (SABAN,2006,s.149). “Zamanaşımı bulunmasına rağmen yükümlünün bunu ileri sürmemiş olması o verginin tahsil edilebilir hale gelmesini sağlamaz. Bu durumun tahsil sırasında ortaya çıkması halinde de mahkemelerce resen nazara alınması gerekir. Zira zamanaşımı süresi geçmekle vergi alacağı ortadan kalkmıştır. Ortadan kalkan bir verginin tahsilinden söz edilemez” (DŞ. 9D. 14.12.1984 T. E.1984/2408 K.1984/3575). Bu da hukuki sonuçları itibariyle, alacaklı devlet bakımından hak düşürücü süre demektir. Ancak hak düşürücü süreden şu noktada ayrılmaktadır ki, hak düşürücü süre sonunda hak ortadan kalktığından, borcun ödenmesi borçlu istese de söz konusu olmaz (KIRBAŞ, 2006, s.128). A.A.T.U.H.K.'nın 102. maddesine göre ise, zamanaşımı süresi geçtikten sonra, mükellefin kendi isteği ile yapacağı vergi ödemeleri kabul edilir.

Zamanaşımı vergi hukukunda ödeme ve tahsil dışında vergi borcunu sona erdiren sebeplerin en önemlilerinden biridir. Zamanaşımı ile, vergi idaresinin alacaklarını daha özenle izlemeye yöneltebileceği, devlet ile mükellef arasında alacak borç ilişkisini çok uzun zaman askıda bırakmanın ortaya çıkarabileceği belirsizliğin giderilebileceği, mükelleflerin defter ve belgeleri yıllarca saklamak külfetinden ve vergi idaresinin incelemelerinden korunacağı, yargı organlarını gecikmiş



davaların aşırı yükünden kurtaracağı umulmaktadır (ERİM, 2007, [http://www.yaklasim.com/mevzuat/dergi/read\\_frame.asp?file\\_name=2004054431.htm](http://www.yaklasim.com/mevzuat/dergi/read_frame.asp?file_name=2004054431.htm)).

### **3623. Vergi Hukukunda Zamanaşımı Türleri**

Vergi hukukunda, esas itibariyle, V.U.K.'un 116. maddesinde düzenlenen tarh zamanaşımı, 6183 sayılı A.A.T.U.H.K.'nun 102. maddesinde düzenlenen tahsil zamanaşımı olmak üzere iki tür zamanaşımı vardır.

Bunlara, düzeltme zamanaşımı ile ceza kesme zamanaşımı da eklenebilir (KARAKOÇ, 2004, s.322).

### **36230. Tarh Zamanaşımı**

Tarh zamanaşımına tahakkuk zamanaşımı da denmektedir (DŞ. İBKK. 3.4.1987 T. E.1986/3 K.1987/1).

V.U.K.'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."

Vergi alacağı, her bir vergi kanunda belirlenmiş olan vergiyi doğuran olayın ortaya çıkması ile doğar.

Bu hüküm, özel bir düzenleme olmadıkça, V.U.K.'a tabi tüm vergiler için geçerlidir (ÖZBALCI, 2006, s.356).

Ancak, yatırım indiriminden yararlanan mükellefler hakkında, yatırım indirimi için öngörülen şartların ihlali halinde, zaman aşımı süresinin başlangıç tarihine ilişkin özel bir düzenleme getirilmiştir. Yatırım indirimi uygulamasında yatırımcının yatırım veya işletme döneminde öngörülen şartları ihlal etmesi halinde zamanaşımı, şartların ihlal edildiği yılı takip eden başından itibaren başlar (DŞ. 4D. 19.10.1999 T. E.1998/4188 K.1999/3614).

Aynı maddeye göre, vergi dairesince matrah takdiri için takdir komisyonuna başvurulması zamanaşımını durdurur, duran zamanaşımı mezkur komisyon kararının vergi dairesine tevdiini takip eden günden itibaren işlemeye devam eder.

Resen takdir nedeni bulunmaması durumunda, vergi dairesince matrah takdiri için takdir komisyonuna başvurulması zamanaşımını durdurmaz (DŞ. 4D. 10.4.2001 T. E.1999/4110 K.2001/1258).

Tarh zamanaşımını kesilmesi, yani, zamanaşımı kesilmesinden önceki şartlarda yeniden işlemeye başlaması ile ilgili bir yasal düzenleme bulunmadığı gibi, yargı organlarınca da kabul edilmemektedir (ÖZBALCI, 2006, s.365).

Tarh zamanaşımı süresinin dolması ile, vergi idaresinin vergiyi tarh ve tebliğ etme yetkisi ortadan kalkmaktadır (KIRBAŞ, 2006, s.128).

Vergi ve ceza ihbarnameleri, zamanaşımı süresi dolmadan düzenlenmiş, ancak, beş yıllık zamanaşımı süresi dolduktan sonra tebliğ edilmiş ise, yapılan tarhiyat zamanaşımı nedeni ile geçersizdir (DŞ. 4D. 10.11.1995 T. E.1994/5931 K.1995/4585).

Öte yandan, tarh zamanaşımına uğramış bir verginin tarh ve tahakkuk ettirilerek kesinleşmesi halinde, mükellefe ödeme emrinin tebliğ edilmesi üzerine, kamu alacağının tahsil aşamasında tarh zamanaşımının incelenmesi ve zamanaşımına uğrama durumu varsa bu hususun resen dikkate alınması gerekmektedir (DŞ. İBKK. 3.4.1987 T. E.1986/3 K.1987/1).

### **36231. Tahsil Zamanaşımı**

A.A.T.U.H.K.'nun 102. maddesine göre, “Amme alacağı, vadesinin rastladığı takvim yılını takip eden takvim yılı başından itibaren 5 yıl içinde tahsil edilmezse zamanaşımına uğrar.”

Vergi, her bir vergi kanununda gösterilen süreler içinde ödenir ve ödeme süresinin son günü verginin vade tarihidir (SABAN, 2006, s.143).

Tahsil zamanaşımı, A.A.T.U.H.K. kapsamında bulunan tüm kamu alacakları ve bu arada vergiler için de geçerlidir.

Tahsil zamanaşımı süresi dolduktan sonra, alacaklı vergi idaresinin tarh ettiği vergiyi, tahakkuk etmiş olsa bile, tahsil etme imkanı ortadan kalkmaktadır (KIRBAŞ, 2006, s.132).

Aynı Kanun hükmüne göre, “Zamanaşımından sonra mükellefin rızaen yapacağı ödemeler kabul olunur.”

### **36232. Ceza Kesme Zamanaşımı**

V.U.K.’un 374. maddesine 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, usulsüzlükte, usulsüzlüğün yapıldığı yılı takip eden yılın birinci gününden başlayarak iki yıl geçtikten sonra vergi cezaları kesilemez.

Görüldüğü gibi, vergi ziyai cezası, mükellefin veya sorumlunun vergilendirme ile ilgili ödevlerini zamanında yerine getirmemesi veya eksik yerine getirmesi yüzünden verginin zamanında tahakkuk ettirilmemesini veya eksik tahakkuk ettirilmesini ifade ettiği için, bu cezaya ilişkin zamanaşımının başlangıcında, vergiyi doğuran olay esas alınmış; vergi ödevlerinin yerine getirilmemesinin yaptırımı olan usulsüzlük cezalarında ise, zamanaşımının başlangıcında vergi ödevinin yerine getirilmemesi esas alınmıştır.

Aynı maddenin, 1. fıkrasının 1. bendinde yer alan parantez içi kurala göre<sup>90</sup>, takdir komisyonuna başvurulmuş olması zamanaşımını durdurur.

---

<sup>90</sup> V.U.K. Md. 374/1. ‘Aşağıda yazılı süreler geçtikten sonra vergi cezası kesilmez. 1.Vergi ziyai cezasında cezanın bağlı olduğu vergi alacağının doğduğu takvim yılını takip eden yılın birinci gününden; 353 ve mükerrer 355’inci maddeler uyarınca kesilecek usulsüzlük cezalarında, usulsüzlüğün yapıldığı yılı takip eden yılın birinci gününden başlayarak beş yıl (114’üncü maddenin ikinci fıkrası hükmü ceza zamanaşımı için de geçerlidir.)’

Aynı maddenin üçüncü fıkrasına göre de, “Bu süreler içinde ceza ihbarnamesi tebliğ edilmekle zamanaşımı kesilmiş olur”.

V.U.K .’da düzenlenmiş olup da ceza mahkemelerinde yargılanan suçlarda zamanaşımı süresi, Türk Ceza Kanunu hükümlerine göre belirlenmektedir (SABAN, 2006, s.275).

### **3624. Düzeltme Zamanaşımı ve Düzeltme Başvurusunda Bulunma Süresi**

V.U.K, hukuki güvenlik ve idari istikrar ilkeleri, dolayısı ile, vergilendirmede ve vergi idaresinde istikrar ilkesinin gereği olarak, düzeltme işlemleri bakımından da bir zamanaşımı süresi öngörmüş bulunmaktadır.

Düzeltilme zamanaşımı süresinin başlangıç ve bitimi, tarh ve ceza kesme zamanaşımı sürelerindeki gibidir<sup>91</sup>.

Tebliğ edilen vergi veya vergi cezası hakkında, ancak zamanaşımı süreleri içinde vergi hatası bulunduğu ileri sürülürse, bu iddia dikkate alınabilmektedir (KARAKOÇ, 2007, s.85).

Yani, vergi alacağına doğduğu takvim yılını izleyen yılın başından başlayarak beş yıllık zaman aşımı süresi geçtikten sonra ortaya çıkarılan vergi hataları ile vergi suçunun meydana geldiği takvim yılını izleyen yıl başından itibaren, ceza türüne göre, beş ve iki yıllık ceza zamanaşımı süreleri geçtikten sonra ortaya çıkarılan hesap ve cezalandırma hatalarının, idarece resen düzeltilmesi ve mükelleflerce veya ceza muhataplarınca düzeltilmelerinin istenilmesi mümkün değildir (CANDAN, 2006a, s.237). Dolayısı ile, zamanaşımı süresi geçtikten sonra yapılan düzeltme başvuruları üzerine, vergi idaresince herhangi bir işlem yapılması gerekmemektedir.

Görüldüğü gibi, düzeltme zamanaşımı süresi her iki düzeltme yolu için de geçerlidir. Bu sürenin dolması ile, hatalı işlem sonucu lehine bir durum doğmuş taraf olarak yükümlü

---

<sup>91</sup> V.U.K. Md. 126/1: ‘114’üncü maddede yazılı zamanaşımı süresi dolduktan sonra meydana çıkarılan vergi hataları düzeltilemez....’

ya da vergi dairesi için adeta bir kazanılmış hakkın varlığı söz konusu olmaktadır (ÖNCEL-KUMRULU-ÇAĞAN, 2006, s.183).

Bu beş ve iki yıllık zamanaşımı sürelerinin yanında, bir yıllık ek bir süre de öngörülmüştür.

V.U.K.'un 126. maddesine göre, zamanaşımı süresi, olağan zamanaşımı süresinin son yılı içinde tarh ve tebliğ edilen vergilerde hatanın yapıldığı, ilan yolu ile tebliğ edilip vergi mahkemesinde dava konusu yapılmaksızın tahakkuk eden vergilerde mükellefe ödeme emrinin tebliğ edildiği, ihbarname ve ödeme emri ilan yoluyla tebliğ edilen vergilerde 6183 sayılı Kanuna göre haczin yapıldığı tarihten başlayarak bir yıldan aşağı olamaz.

Bünyesinde bir vergi hatası bulunan vergilendirme işleminin veya kesilen vergi cezasının tebliğ tarihi itibarıyla, düzeltme zamanaşımı süresinin kalan kısmının vergilendirme işlemlerinin tekemmülü için yeterli olamayabileceği; ilanen tebliğ olunan vergilendirme işleminden veya vergi cezasından ilgilinin haberinin olmayabileceği ihtimaline karşı öngörülen bu ek sürenin uygulanabilmesi, vergilendirme işleminin veya vergi cezasının olağan zamanaşımı süresi içinde tebliğ edilmiş olmasına bağlıdır (CANDAN, 2006a, s.238).

Böylece düzeltme zamanaşımı bazı özel durumlarda altı yıla kadar uzayabilmektedir.

Vergi dairesinin matrah takdiri için, takdir komisyonuna başvurmuş olması, zamanaşımını durdurur<sup>92</sup>. Zira, vergi dairesi, vergi alacağıının takibinde ihmal göstermemiştir ve zorunlu olarak başvuracağı takdir komisyonunda geçen sürede hiçbir işlem yapamayacaktır. Zamanaşımının durmasından maksat, o güne kadar işlemiş olan sürenin saklı tutulmasıdır. Duran zamanaşımı, takdir komisyonu kararının vergi dairesine tevdi edildiği günden itibaren işlemeye devam eder. Daha önce işlemiş olan süre hesaba katılarak, kalan süre içinde düzeltme işlemlerinin tekemmül ettirilmesi gerekir.

---

<sup>92</sup> V.U.K. Md. 126/2: ‘...vergi dairesince matrah takdiri için takdir komisyonuna başvurulması zamanaşımını durdurur. Duran zamanaşımı mezkur komisyon kararının vergi dairesine tevdiini takip eden günden itibaren işlemeye devam eder.’

Zamanaşımı süresinin durması vergi dairesi için olduğu gibi, mükellef için de geçerlidir.

Zamanaşımı süresinin durması bakımından, takdir komisyonu kararının, vergi dairesine, zamanaşımının normal süresinin dolmasından önce veya sonra tevdi edilmesi önem taşımaz. Karar normal süreden önce de tevdi edilse, takdir komisyonunda geçen süre, normal zamanaşımı süresine eklenir (ÖZBALCI, 2006, s.364).

Tarih zamanaşımının, dolayısı ile düzeltme zamanaşımının kesilmesi, yani, zamanaşımı kesilmesinden önceki şartlarda yeniden işlemeye başlaması ile ilgili bir yasal düzenleme bulunmadığı gibi, yargı organlarınca da kabul edilmemektedir (ÖZBALCI, 2006, s.365).

Hata düzeltme yoluna başvurmak için beş yıllık bir sürenin tanınmasıyla mükellefe, hukuka aykırı vergilendirme işlemlerine karşı hakkını arayabilme yönünden, bir imkan daha verilmiş olmaktadır. Bilindiği gibi, vergi davası açma süresi, özel bir düzenleme olmadığı sürece otuz gündür. Mükellef, vergi davası açma süresini kaçırmışsa ve vergilendirme işlemi de hukuki aykırılık taşıyorsa, bu işlemin iptali<sup>93</sup> istemi ile vergi davası açması bir sonuç vermeyecektir. Çünkü, açılan dava, süreaşımı nedeniyle ilk inceleme aşamasında reddedilecektir. Ancak, hukuka aykırı olduğu ileri sürülen husus, hukuki uyumsuzluk değil de, vergi hatası ise, beş yıllık zamanaşımı süresi içinde kalmak kaydıyla düzeltme yoluna gidilebilecek, olumlu sonuç alınmazsa yargı yoluna başvurulabilecektir (KARAKOÇ, 2007, s.87). Bir diğer ifade ile, ortada bir vergi hatası bulunması şartı ile, yükümlüler kaçırmış oldukları vergi davası açma süresini, düzeltme başvurusu yapmak suretiyle yeniden başlatabilmektedirler (KIZILOT-KIZILOT, 2005, s.132).

---

<sup>93</sup> 'İdari Rejimin uygulandığı hukuk sistemlerinde, İdarenin Kamu Hukuku alanında yapmış olduğu idari işlemlerin hukuki varlık kazanabilmeleri, yargı organınca uygun görülmelerine ve onanmalarına bağlı değildir. İdari karar alma prosedürü içinde, "onama" yetkisi, işlemi yapan, kararı alan idari makamın hiyerarşik üstüne ya da vesayet makamına aittir. Bu bakımdan; temyize konu kararın hüküm fıkrasında "...davanın reddine..." ibaresinden sonra yer alan ve hiyerarşik veya vesayet makamının yetkisinin yargı yerince kullanılması anlamına geldiği için Kuvvetler Ayrılığı İlkesi ile Anayasanın 125'inci maddesine aykırı olan " ...dava konusu işlemin onanmasına;..." ibaresinin yukarıda açıklanan yasa hükmü uyarınca "...davanın reddine..." şeklinde düzeltilmesi suretiyle işin esasına geçildi....'(DŞ 7D. 16.11.2005 T. E.2002/4300, K.2005/2763).

Danıştay'a göre, hakkında vergiyi doğuran olay gerçekleşmemiş, süresinde gerçek yükümlüsü tarafından beyan edilerek ödenmiş olan verginin, bir başka kişiden istenmesi ve bu kişi tarafından ödenmesi üzerine, bu hatanın düzeltilmesi için başvuran kişinin düzeltme talebinin zamanaşımı nedeniyle reddi kanunun amacıyla ve hak ve adalet ilkeleriyle bağdaşmaz (DŞ 4D. 6.4.1977 T. E.1976/1861, K.1977/931).

Vergi davası açma süresi geçtikten sonra yapılan düzeltme başvurusuna İ.Y.U.K.'un 10. maddesinde öngörülen altmış gün içinde cevap verilmesi gerekir. Altmış gün içinde bir cevap verilmezse istek reddedilmiş sayılır. Ancak, bu ret işlemine karşı hemen dava açılmaz. Çünkü, düzeltme başvurusunun reddi halinde, dava açmadan önce, Maliye Bakanlığına şikayet başvurusunda bulunulması zorunludur (KARAKOÇ, 2000, s.85). Zira, "dava açma süresi geçirildikten sonra yapılan vergi hatalarının düzeltilmesi istemlerinde dava konusu idari işlemin, düzeltme isteminin reddine ilişkin vergi dairesi işlemine karşı şikayet yoluyla yapılacak başvuru sonucu Maliye Bakanlığınca tesis edilecek ret işlemi"dir (DŞ 4D. 31.12.2004 T. E.2001/2220, K.20044/3742).

Düzeltilme başvurusu düzeltme zamanaşımı süresinde ise de bu başvuruya yanıt verilmemek suretiyle kurulan zımni red işlemine karşı süresinde dava açılmamış olması durumunda, düzeltme zaman aşımı süresi dolduktan sonra aynı konuda yeniden yapılan düzeltme başvurusunun reddi yeni bir dava hakkı doğurmayacaktır (DŞ 4D. 10.12.1999 T. E.1999/177, K.1999/518).

Dava açma süresi geçtikten sonra yapılan düzeltme başvurusunun vergi idaresince kabul edilerek, gerekli düzeltmenin yapılmış olması durumunda, yükümlü veya sorumlu ile vergi idaresi arasında bir uyuşmazlık kalmaz.

Düzeltilme başvurusu reddedildiği takdirde, V.U.K.'un 123 maddesine göre, "keyfiyet düzeltmeyi isteyene yazı ile tebliğ olunur." Bunun üzerine, yükümlü tarafından, şikayet yolu ile Maliye Bakanlığına başvurulmalıdır.

### 363. Şikayet Başvurusu

V.U.K.'un 124. maddesine göre, “Vergi mahkemesinde dava açma süresi geçtikten sonra yaptıkları düzeltme talepleri reddolunanlar şikayet yolu ile Maliye Bakanlığına müracaat edebilirler.”

Aynı madde gereğince il özel idare vergileri hakkında valiliğe ve belediye vergileri hakkında belediye başkanlığına müracaat edilir.

Şikayet başvurusu, idari denetim türlerinden, hiyerarşik başvuruya tekabül etmektedir (ÖNCEL-KUMRULU-ÇAĞAN, 2006, s.182).

V.U.K.'un 124. maddesinde şikayet mercii olarak Maliye Bakanlığı gösterilmiştir. Ancak, 16.5.2005 tarih ve 25817 sayılı Resmi Gazetede yayımlanarak yürürlüğe giren 5345 sayılı Gelir İdaresi Başkanlığının Teşkilat Ve Görevleri Hakkında Kanunun, 33. maddesinde, 4.4.2007 tarihinden itibaren yürürlüğe 5615 sayılı Kanunun 18. maddesi ile yapılan değişiklikle, ilgili mevzuatta, Gelir İdaresi Başkanlığının görev alanına giren konularda Maliye Bakanlığına yapılmış olan atfların Gelir İdaresi Başkanlığına yapılmış sayılacağı kurala bağlanmış; 4. maddesinde yapılan değişiklikle de, şikâyet başvurularını karara bağlamak Gelir İdaresi Başkanlığının görevleri arasında sayılmıştır. Dolayısı ile, 4.4.2007 tarihinden itibaren, şikayet başvurularını karar bağlamak Gelir İdaresi Başkanlığını görevidir.

Ancak, 5345 sayılı Gelir İdaresi Başkanlığının Teşkilat Ve Görevleri Hakkında Kanunun yürürlüğe girdiği, 16.5.2005 tarihi ile 5615 sayılı Kanunun yürürlüğe girdiği 4.4.2007 tarihleri arasındaki dönemde şikayet başvurularını sonuçlandırma yetkisinin Maliye Bakanlığında olması gerekmektedir. Zira, bu dönemde, şikayet başvurularında yetki ile ilgili tek hüküm V.U.K.'un 124. maddesinde yer alan hükümdür. Uygulamada ise, Maliye Bakanlığınca, şikayet başvurularının Gelir İdaresi Başkanlığına yönlendirildiği görülmüştür. Sonuç olarak, bu gün için şikayet mercii, Gelir İdaresi Başkanlığıdır.

Şikayet başvurusunda bulunulabilmesi için, iki ön koşul aranmıştır.



Bu koşullardan ilki, kanun hükmünden de açıkça anlaşılabilceği gibi, hata içeren vergilendirme işlemine karşı vergi mahkemesinde idari dava açma süresinin geçmiş olmasıdır. Bunun sebebi, vergi hatası içeren bir vergilendirme işleminin idari davaya konu edilmesinin doğal yolunun, vergilendirme işleminin tebliğinden itibaren otuz günlük süre içerisinde doğrudan vergi mahkemesinde dava açılması olmasıdır. İstisnai ve özel bir başvuru olan düzeltme ve şikayet başvurusu yolunun kullanılması suretiyle yeni dava hakkı kazanılması olağan dava hakkı için öngörülen otuz günlük sürenin geçirilmiş olması önkoşuluna bağlanmıştır (CANDAN, 2006a, s.241).

Danıştay'ın, vergi davası açma süresi içerisinde yapılan düzeltme başvurusunun idari dava açma süresini durdurmayaacağı kabul eden daireleri, bu şekilde yapılan düzeltme isteminin reddedildiği tarihte dava açma süresinin geçmiş olması halinde, bu koşulu aramamaktadırlar. Buna 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” gerekmektedir (DŞ VDDK. 26.11.1999 T. E.1999/166, K.1999/493).

Beyana dayalı vergilerde, tarh işlemine karşı dava açılması mümkün olmadığından, bu tarh işlemlerinin vergi hatası içermeleri halinde şikayet başvurusu için düzeltme başvurusunun idari dava açma süresini geçmesinden sonra yapılmış olması şartı aranmaz (CANDAN, 2006a, s.241). Zira, dava açma imkanı olmayan bu durumda, dava açma süresinin işleme de mümkün değildir.

İkinci ön koşul, düzeltme isteminde bulunulmuş ve bu istemin reddedilmiş olması veya reddedilmiş sayılmasıdır (KARAKOÇ, 2007, s.91). Şikayet başvurusu öncesi, zorunlu bir idari başvuru olan, düzeltme başvurusunda bulunulmaksızın, doğrudan şikayet başvurusunda bulunulması olanaklı değildir.

188 sıra nolu V.U.K. Genel Tebliğinde de, “şikayet yolu ile Bakanlığa başvurulabilmesi için öncelikle, düzeltmeye yetkili vergi dairesine düzeltme talebinde bulunulması ve bu talebin de reddedilmiş olması gerekir.” denilmektedir<sup>94</sup>.

Ancak, Maliye Bakanlığınca veya Gelir İdaresi Başkanlığınca, şikayet başvurusu incelenerek, cevaplandırılmışsa, bu cevapla şikayet başvurusunu inceleyecek makamın görüşünün ortaya çıkmış olması nedeni ile, ayrıca vergi dairesine başvuru yapılmış olması gerekmemektedir (DŞ 7D. 21.4.1999 T. E.1998/2271, K.1999/1613). Zira düzeltme başvurusu konusuna nihai kararı vermek konusunda yetkili olan Maliye Bakanlığı veya Gelir İdaresi Başkanlığı görüşünü açıklamıştır.

Diğer yandan, “...düzeltme talebi açık ya da zımnen reddedilmeden Maliye Bakanlığınca başvurmuş olmakla birlikte, Maliye Bakanlığınca yapılan başvurunun davacının düzeltme talebine kesin olamayan ve davacı açısından oyalayıcı nitelikte sayılabilecek bir cevap verilmesi üzerine yapılmış olması ve Maliye Bakanlığınca da davacının lehine sonuçlandırılıp davacıya bilgi verilmiş olması karşısında, olayda Vergi Usul Kanunda öngörülen düzeltme ve şikayet başvurularına ilişkin prosedürün tamamlandığının ve davacının talebinin şikayet başvurusu üzerine Maliye Bakanlığınca kabul edildiğinin kabulü” gerekmektedir (DŞ 9D. 23.12.1997 T. E.1996/6402, K.1997/4327).

Maliye Bakanlığının veya Gelir İdaresi Başkanlığının, önceden, herhangi bir nedenle, görüşünü açıklamış bulunması durumunda, düzeltme başvurusunun reddi üzerine, adı geçen Bakanlığa gidilmeden, doğrudan idari dava açılabilmesi de mümkündür (DŞ 7D. 23.12.2003 T. E.2003/2030, K.2003/5179).

Şikayet başvurusuna, Maliye Bakanlığınca veya Gelir İdaresi Başkanlığınca verilen, “gerekli araştırma ve incelemenin yapılmakta olduğu” yolundaki cevap, kesin ve icrai nitelikte bir işlem olmadığı için, şikayet başvurusuna verilmiş bir cevap niteliğinde değildir (DŞ 9D. 20.4.1994 T. E.1994/1495, K.1994/2146).

---

<sup>94</sup> 20/12/1988 tarih ve 20025 sayılı Resmi Gazetede yayımlanmıştır.

Şikayet başvurusunun hangi sürede şikayet mercii tarafından sonuçlandırılacağı hakkında V.U.K.'da bir hüküm yoktur. Ancak idari bir başvuru olması nedeniyle, İ.Y.U.K.'un 10' maddesi uyarınca altmış gün içinde düzeltme talebine karşı cevap verilmezse, talebin reddedilmiş sayılacağını kabul etmek gerekir (DŞ. 4D. 8.2.1994 T. E.1993 /2229 K. 1994/602).

Düzeltilme isteğinin reddi veya reddedilmiş sayılması üzerine, hangi süre içerisinde, şikayet başvurusunda bulunulması gerektiği konusunda, kanunda, açık bir düzenleme yoktur. Bu nedenle, genel olarak, düzeltme zamanaşımı süresi içinde yapılabileceğinin kabulü gerekir (ÜREL, 2007, s.257).

Şikayet başvurusunun, düzeltme zamanaşımı süresi içerisinde yapılmış olması gerektiği, düzeltme isteminin, işlemekte olan düzeltme zamanaşımını durduracağı ve duran zamanaşımının, istemin reddi üzerine, kaldığı yerden işlemeye devam edeceği, şikayet başvurusunun, kalan bu süre içerisinde yapılmasının, kanun koyucunun amacına uygun düşeceği ileri sürülmektedir (CANDAN, 2006a, s.243).

Ancak, zamanaşımı süreleri ile bu süreleri durduran ya da kesen hallerin kanunda açıkça belirtilmiş olması gerekir. V.U.K.'ta, düzeltme başvurusunun zamanaşımını durdurduğuna ilişkin herhangi bir hüküm bulunmamaktadır (KARAKOÇ, 2007, s.92).

Öte yandan, şikayet başvurusunun zamanaşımı süresinin dolmasına kadar yapılacağını düşünmek bazı sakıncaları da beraberinde getirmektedir. Örneğin, zamanaşımı süresinin birinci yılında yapılan ve reddedilen düzeltme başvurusunun şikayet yoluyla Gelir İdaresi Başkanlığına taşınması için başvuru sahibine zamanaşımı süresinin sonuna kadar süre tanınması halinde, idarede ve idari işlemlerde belirsizlik, dolayısı ile istikrarsızlık ortaya çıkabilecektir. Bu sakıncalar nedeni ile, süreç, belli bir sürede sona erdirilmelidir (KARAKOÇ, 2000, s.85).

Ancak, bu konuda hukuki boşluk vardır ve yapılacak yorumların kişilere tanınmış başvuru hakkının, süre bakımından sınırlandırılması sonucunu doğurmaması gerekir.

Başvuru dilekçesinde, düzeltme istemine ait dilekçede yer alan bilgilere ek olarak, vergi dairesince tesis edilen ret işlemi hakkında bilgilere de yer verilerek, işlemin haksızlığı ve hukuka aykırılığı tartışılmalıdır (CANDAN, 2006a, s.243).

Gelir İdaresi Başkanlığı şikayet başvurusunu kabul ederse durumu ilgili vergi dairesine ve başvuru sahibine bildirir; vergi dairesince hatalı işlem düzeltilir. Vergi dairesinin, hiyerarşik üstü olan Gelir İdaresi Başkanlığının kararına uyması gerekir.

Vergi hatalarının düzeltilmesi istemiyle idare edilenlerce yapılan başvurulara verilen cevaplar dolayısıyla idari dava açılabilmesi, şikayet başvurusunun yetkili idari makamca reddedilmesi ya da reddedilmiş sayılması halinde olanaklıdır (CANDAN, 2006a, s.243).

Şikayet başvurusu yapılmadan, düzeltme başvurusunun vergi dairesince reddine ilişkin işleme karşı dava açılması durumunda, merci tecavüzü ortaya çıkacağından, vergi mahkemesince, merciine tevdi<sup>95</sup> kararı verilerek, dosya şikayet merciine gönderilir (DŞ. VDDK. 27.2.2004 T. E.2003/254 K. 2004/28). Vergi mahkemesine başvuru tarihi, şikayet merciine başvuru tarihi olarak kabul edilir.

Şikayet başvurusu üzerine, başvurunun reddi yolunda verilen cevabın tebliğ tarihini, cevap verilmezse İ.Y.U.K'un 10. maddesinde öngörülen altmış günlük sürenin bitim tarihini, yani zımnî ret işleminin olduğu tarihi izleyen günden itibaren otuz günlük dava açma süresi içinde vergi davası açılabilir.

Otuz günlük dava açma süresi kaçırıldıktan sonra, şikayet merci olan Gelir İdaresi Başkanlığınca kendiliğinden cevap verilerek, başvurunun reddedildiği bildirilirse, dava

---

<sup>95</sup> İ.Y.U.K. Md. 14: ' ..... 3. Dilekçeler, Danıştayda daire başkanının görevlendireceği bir tetkik hâkimi, idare ve vergi mahkemelerinde ise mahkeme başkanı veya görevlendireceği bir üye tarafından:

a) .....,

b) İdarî merci tecavüzü,

....., yönlerinden sırasıyla incelenir.'

İ.Y.U.K. Md. 15: '1.....14 üncü maddenin;

.....

e) 3/b bendinde yazılı halde dilekçelerin görevli idare merciine tevdiine, karar verilir

2. Dilekçelerin görevli mercie tevdi halinde, Danıştaya veya ilgili mahkemeye başvurma tarihi, merciine başvurma tarihi olarak kabul edilir.'

açma süresi yeniden işlemeye başlayacaktır (DŞ 4D. 28.4.1998 T. E.1997/3519, K.1998/1725).

Düzeltilme ve şikayet sürecinin sonucuna göre açılacak idari davanın konusu, vergi hatası içeren tarh ya da tahakkuk işlemi değil şikayet başvurusunun reddine veya reddedilmiş sayılmasına dair işlemdir (DŞ. 7D. 31.12.2004 T. E.2001/2220 K. 2004/3742).

Düzeltilme talebinin kabul edilmemesi üzerine şikayet yolu ile müracaat ve sonrasında dava yoluna gidilmesi ayrı bir prosedür olup, kesinleşen vergi borcunun tahsili işlemi durdurmaz, yani ödeme emri düzenlenebilir (DŞ 4D. 12.6.2000 T. E.1999/2681, K.2000/2716).

#### 4. SONUÇ VE ÖNERİLER

Çalışmada, sırası ile vergilendirme işlemleri, vergilendirme işlemlerinde ortaya çıkan vergi hataları ve vergi hatalarının düzeltilmesi incelenmiş, yapılan bu inceleme sonucunda, daha çok, yasal düzenlemelerdeki eksiklikler ve uygulamadaki aksaklıklara yönelik belli sonuçlara varılmıştır.

Vergilendirme işlemlerinin, bir idari işlem niteliğinde olduğu açıktır. Nitekim, İ.Y.U.K'ta da vergilendirme işlemleri ayrıca tanımlanmamış, idari işlemin bir türü olarak belirtilmiştir. Bu nedenle, idari işlemler için geçerli olan tüm esas ve usuller vergilendirme işlemleri için de geçerlidir.

Vergilendirme işlemlerinin bünyesinde ortaya çıkan vergi hataları, V.U.K.'ta türleri itibariyle tek tek tanımlanmış ise de, ekonomik ilişkilerin arttığı ve karmaşık hale geldiği günümüzde, vergiyi doğuran olayın da türlü görünümlere bürünmesi sonucunda, kanuni tipin kapsamında ve haricinde kalan hukuka aykırılıkların saptanmasında sorunlar yaşanmaktadır. Hukuki uyumsuzluk-vergi hatası ayrımı teori ve uygulamada yerleşmiş ise de, hangi sakatlığın vergi hatası, hangi sakatlığın hukuki uyumsuzluk niteliğinde olduğu, daha çok, her bir somut olay kendi şartları içinde değerlendirilerek verilen yargı kararları ile belirlenmektedir. Ancak, vergi yargısı organlarının bu ayrımı yaparken bir tekdüzelik sağladığı da söylenemez. Benzer nitelikte olayların, farklı Danıştay dairelerince kimi zaman vergi hatası olarak, kimi zaman hukuki uyumsuzluk olarak değerlendirildiği görülmektedir. Bu durum ise, vergi mükellefleri arasında eşitsizliğe yol açmakta ve adalet duygusunu sarsmaktadır. Belirtilen nedenlerle, V.U.K.'ta yer alan vergi hatası tanımlarının, günümüz ekonomik ilişkileri, değişen vergi sistemi ve yargı organlarının içtihatları göz önünde bulundurularak değiştirilmesi gerekmektedir. Öte yandan, benzer sakatlıkların, farklı Danıştay Daireleri tarafından farklı şekilde nitelendirilmesinin önüne geçilmesi ve içtihat birliğinin sağlanması gerekmektedir. Bunun için de, mevcut hukuk sistemi içinde işletilebilecek tek yol, içtihatların birleştirilmesi yoludur.

Diğer taraftan, vergi hatalarını düzeltmeye yetkili olan vergi idaresinin de düzeltme konusunda tekdüzelik içinde olduğu söylenemez. V.U.K.'ta yapılan vergi hatası tanımları, düzeltme yetkisi tanınan kişilere geniş bir takdir yetkisi tanınmasını gerektirmekte olup, bu durum da uygulama birliğinin sağlanmasını güçleştirmekte, eşitsizliklere yol açmaktadır. Yukarıda yer verilen öneriler bu sorunun çözümüne de fayda sağlayabilir. Ayrıca, Gelir İdaresi Başkanlığının, görece bağımsızlığının getirdiği imkanları kullanarak ve yeni bir kuruluş olmanın verdiği yeni başlangıç imkanlarını da değerlendirerek bu konuda tekdüzelik sağlamaya çalışması gerekmektedir.

Vergi idaresi, çok açık bile olsa, vergi hatalarının düzeltilmesi konusunda çekingen davranmakta, sorumluluktan kaçınmakta, düzeltme için genelde üst makamın görüşünü veya yargı kararını beklemektedir. Bu durum ise, düzeltme yolundan beklenen, uyumsuzlukların kısa sürede çözümü, verginin hazineye en kısa sürede intikali gibi faydaların sağlanamaması sonucunu doğurmaktadır. Beklenen faydaların sağlanamaması, vergi mükelleflerinin de bu yola başvurmak yerine doğrudan dava açmalarına yol açmakta, bu durum ise düzeltme yolunu işlevsiz bırakmaktadır. Düzeltme yolunun daha işlevsel hale gelebilmesi, beklenen faydaları sağlaması, vergi idaresinin vergi hatalarını düzeltme konusunda daha çok inisiyatif almasına bağlıdır. Yakın zamanda kurulan Gelir İdaresi Başkanlığının bu konuda, vergi dairesi başkanlıkları aracılığı ile tekdüzelik sağlaması ve uygulamayı yönlendirmesi gerekmektedir.

Düzeltilme yolu ile V.U.K.'ta düzenlenen diğer barışçıl çözüm yolları arasında yasal düzenlemeler bakımından gerekli uyumun sağlanmadığı görülmektedir. Bunda, uzlaşma gibi barışçıl çözüm yollarının sonradan vergi sistemimize girmesi etkili olmuştur. Bu uyumsuzluğun sonucu olarak, farklı barışçıl çözüm yollarının birbiri ile ilişkisi ve çelişkisi konusunda vergi idaresinde farklı uygulamalar ve vergi yargısında farklı kararlar göze çarpmaktadır. V.U.K.'un kendi içinde, yasal değişikliklerle gerekli uyum sağlanmalıdır.

Düzeltilme ve şikayet başvurularının reddi üzerine açılacak davalarda, dava süresinin hesabı ile ilgili tereddütler, uygulama farklılıkları ve içtihat farklılıkları ortaya çıkmıştır. Bu durumun en bariz örneği, Danıştay Vergi Dava Daireleri Kurulu ile Danıştay 7. Dairesi arasındaki içtihat farklılığıdır. Bu sorunun temel sebebi V.U.K. ile İ.Y.U.K. arasındaki uyumsuzluklardır. Bilindiği gibi, V.U.K. aslında bir idari usul kanunudur. İ.Y.U.K. ise bir

yargılama usulü kanunudur. İdari başvuru ile ilgili usul ve süre hükümleri idari usul kanununun konusu olmalıdır. Oysa İ.Y.U.K.'un 10. ve 11. maddeleri idari usulle ilgili usul ve süre hükümleri içermekte, bu hükümler vergi idaresi için de geçerli olmaktadır. İ.Y.U.K.'un kanunlaşma aşamasında, V.U.K. hükümlerinin göz önünde bulundurulmamasından kaynaklandığı anlaşılan sorunların çözümü, her iki kanunun bir arada ele alınarak, değiştirilerek uyumlu hale getirilmesi ile mümkündür. Ancak, inceleme konumuz ile ilgili en kalıcı çözüm, düzeltme yolu ile ilgili idari başvuru ve usul hükümlerinin, V.U.K. sistemine uygun olarak tamamıyla V.U.K'ta düzenlenmesidir.

Sonuç olarak, düzeltme yolunun, vergi hatalarından kaynaklanan uyuşmazlıkların çözümü konusunda, yargıya başvuru yoluna alternatif, kolay, basit, masrafsız ve kısa sürede çözüm sağlayan bir yol olduğu anlaşılmaktadır. Ancak, tüm bu avantajlarına rağmen uygulamada düzeltme yolunun sözü edilen avantajlarının vergi idaresine ve mükelleflere yansımadağı görülmektedir. Masrafsız olmakla birlikte, kısa sürede çözüm sağlanamamaktadır. Yargı organının iş yükünü azaltmak bir kenara, düzeltme başvurusu üzerine çoğu kez yargıya da başvurulmaktadır. Tüm bu sorunların çözümü için mevzuatta, yukarıda önerilen değişikliklerin yapılması şart olmakla birlikte, gelir idaresinin, yani Gelir İdaresi Başkanlığının da düzeltme yolunun gereği gibi işletilebilmesi bakımından, teşkilatını yönlendirmesi ve düzeltme yetkisine sahip memurlarına inisiyatif vermesi gerekmektedir.



**YARARLANILAN KAYNAKLAR****a. Kitaplar**

- AKDOĞAN, Abdurrahman : Kamu Maliyesi, 6. Baskı, Gazi Kitabevi, Ankara, 1997.
- AKSOY, Şerafettin : Vergi Yargısı ve Türk Vergi Yargısı Sistemi, Filiz Kitapevi  
İstanbul,1999.
- ARSLAN, Ahmet  
DÜNDAR, Tuncay : Danıştay İçtihatları Birleştirme Kurulu Kararları,  
Seçkin Yayınları, Ankara, 2002.
- AYAN, Mehmet : Borçlar Hukuku Genel Hükümler, Mimoza Yayınları , Nr.  
48, Konya, 1996.
- BİLİCİ, Nurettin : Vergi Hukuku, 13. Baskı, Seçkin Yayınları, Ankara, 2006.
- CANDAN, Turgut : Vergilendirme Yöntemleri ve Uzlaşma, 2. Baskı, Maliye ve  
Hukuk Yayınları, Ankara, 2006.
- \_\_\_\_\_ : Vergi Suçları ve Cezaları, 2. Baskı, Süryay Sürekli  
Yayınlar, Nr.37, İstanbul, 2004.
- \_\_\_\_\_ : Açıklamalı İdari Yargılama Usulü Kanunu, 2.Baskı, Maliye  
ve Hukuk Yayınları, Ankara, 2006.
- \_\_\_\_\_ : Açıklamalı Amme Alacaklarının Tahsil Usulü Hakkında  
Kanun, Maliye ve Hukuk Yayınları, Ankara, 2007.

- ÇAKICI, Cemal : Ansiklopedik Muhasebe Terimleri Sözlüğü, Beta Basım A.Ş., Nr. 1291, İstanbul, 2002.
- DOĞAN, D.Mehmet : Büyük Türkçe Sözlük, İz Yayıncılık, İstanbul, 1996.
- ERGİNAY, Akif : Kamu Maliyesi, 13. Baskı, Savaş Yayınları, Ankara, 1990.
- ERKUT, Celal : İptal Davasının Konusunu Oluşturma Bakımından İdari İşlemin Kimliği, Danıştay Yayınları, Ankara, 1990.
- GÖZLER, Kemal : İdare Hukuku, Cilt 1, Ekin Kitabevi Yayınları, Bursa,2003.
- \_\_\_\_\_ : İdare Hukuku Dersleri, Ekin Kitabevi Yayınları, Bursa, 2005.
- GÖZÜBÜYÜK, Şeref : Yönetim Hukuku, 14. Bası, Turhan Kitabevi, Ankara, 2000.
- \_\_\_\_\_ : Yönetimsel Yargı, 14. Bası, Turhan Kitabevi , Ankara, 2001.
- GÜNDAY, Metin : İdare Hukuku, 6. Bası, İmaj Yayınevi, Ankara, 2002.
- KARAKOÇ, Yusuf : Genel Vergi Hukuku, 3. Bası, Yetkin Yayınları, Ankara, 2004.
- \_\_\_\_\_ : Türk Vergi Yargılaması Hukukunda Delil Sistemi, 2. Bası, Dokuz Eylül Üniversitesi Hukuk Fakültesi Döner Sermaye İşletmesi Yayınları, Nr.77, İzmir, 1997.
- \_\_\_\_\_ : Vergi Sorunlarının/Uyuşmazlıklarının Çözüm Yolları (Vergi Yargılaması Hukuku), Yetkin Yayınları, Ankara, 2007.

- 
- : Vergi Yargılaması Hukukunda Süreler, Yetkin Yayınları, Ankara, 2000.
- KIRBAŞ, Sadık : Vergi Hukuku, 17. Baskı, Siyasal Kitabevi, Ankara, 2006.
- KIZILOT, Şükrü  
KIZILOT, Zuhâl : Vergi İhtilafları ve Çözüm Yolları, 9. Baskı, Yaklaşım Yayınları, Ankara, 2005.
- KIZILOT, Şükrü  
ŞENYÜZ, Doğan  
TAŞ, Metin  
DÖNMEZ, Recai : Vergi Hukuku, 2. Baskı, Yaklaşım Yayıncılık, Ankara, 2007.
- ONAR, Sıddık Sami : İdare Hukukunun Umumi Esasları, Cilt 1, 3. Bası, İsmail Akgün Matbaası, İstanbul, 1966.
- ÖNCEL, Mualla  
KUMRULU, Ahmet  
ÇAĞAN, Nami : Vergi Hukuku, 13. Bası, Turhan Kitabevi Yayınları, Ankara, 2006.
- ÖZBALCI, Yılmaz : Vergi Usul Kanunu Yorum ve Açıklamaları, Oluş Yayıncılık, Ankara, 2006.
- 
- : Vergi Davaları, Oluş Yayıncılık, Ankara, 2003.
- ÖZGEN, Mehmet : Dictionary Of Tax Terms, Maliye Bakanlığı Araştırma Planlama ve Koordinasyon Kurulu Başkanlığı, Nr: 343, Ankara, 1997.

- ÖZYER, Mehmet Ali : Açıklama ve Örneklerle Vergi Usul Kanunu Uygulaması, 3. Baskı, Hesap Uzmanları Derneği Yayınları, Ankara, 2004.
- PEHLİVAN, Osman : Vergi Hukuku, Derya Kitabevi, Trabzon, 2005.
- SABAN, Nihal : Vergi Hukuku, 4. Bası, Beta Basım A.Ş., Nr. 1698, İstanbul, 2006.
- SEKDUR, Mahmut  
ALTUN, Muhsin : Mali Hukuk Ansiklopedisi, Yaklaşım Yayınları, Ankara, 2001.
- SEYİDOĞLU, Halil : Ekonomik Terimler Ansiklopedik Sözlük, 3. Baskı, Güzem Can Yayınları, Nr.18, İstanbul, 2002.
- TAN, Mustafa : Yürürlükteki Türk Vergi Kanunları, 2. Baskı, Gelirler Kontrolörleri Derneği Yayınları, Ankara, 2006.
- TERLEMEZ, Birol  
BAHTİYAR, Mustafa : Danıştay Dördüncü Daire Kararları, Arthur Andersen, İstanbul, 2001
- TURHAN, Salih : Vergi Teorisi ve Politikası, 6.Baskı, Filiz Kitabevi, İstanbul,1998.
- ÜREL, Gürol : Güncel Vergi Usul Kanunu Uygulaması, 2. Baskı, Maliye ve Hukuk Yayınları, Ankara, 2007.
- YILMAZ, Ejder : Hukuk Sözlüğü, 7. Baskı, Yetkin Hukuk Yayınları, Ankara 2002.
- YAŞİN, Mehmet : Türk Vergi Yargısı ve Vergisel Uyuşmazlıkların Dava Yoluyla Çözümü, Yaklaşım Yayıncılık, Ankara, 2006.

### b. Tezler, Makale ve Bildiriler

- AĞAR, Serkan : “İdari İşlem Kuramı Perspektifinden Verginin Tarihi”, Türk İdare Hukuku Sitesi, [www.idare.gen.tr/tarh.htm](http://www.idare.gen.tr/tarh.htm) (18.8.2006).
- AKILLIOĞLU, Tekin : “İdari Usul ve Kişisel Verilerin Korunması”, [www.idare.gen.tr/akillioglu-idariusul.htm](http://www.idare.gen.tr/akillioglu-idariusul.htm) (20 .2.2007).
- AKKURT, M. Nedim : “Vergi Hatalarının Düzeltilmesi ve Yargıya Geçiş”, **Mükellefin Dergisi**, Sayı: 120 (Aralık 2002), ss.24-35.
- AKMAZ, Kemal  
İŞLER, Habil : “Vergi ve Ceza Hatalarının İdari Aşamada Düzeltilmesi”, **E-Yaklaşım Dergisi**, Sayı: 45 (Nisan 2007), [http://www.yaklasim.com/mevzuat/dergi/read\\_frame.asp?file\\_name=2007049170.htm](http://www.yaklasim.com/mevzuat/dergi/read_frame.asp?file_name=2007049170.htm) (20.5.2007).
- ARPACI, Altar Ömer : “Vergi Denetimi Ve Gelir İdaresinin Yeniden Yapılanması”, [http://www.alomaliye.com/\\_altar\\_omer\\_vergi\\_denetimi.htm](http://www.alomaliye.com/_altar_omer_vergi_denetimi.htm) (21.11.2006).
- ATEŞLİ, D.Erkan : “Uzlaşma Hataları ve Çözüm Yollar”, **Yaklaşım Dergisi**, Sayı: 89 (Mayıs 2000), ss.173-179.
- \_\_\_\_\_ : “Fazla Veya Yersiz KDV Uygulamaları Nedeni İle Yapılan Düzeltme Ve İade İşlemleri’, **Yaklaşım Dergisi**, Sayı: 97 (Ocak 2001), ss.124-128.
- BULUT, Mustafa Kemal : “Gümrük İdarelerince Tahsil Edilen Vergiler ile İlgili Düzeltme Talebi, İtiraz ve İdari Yargı Yolu”, **Vergi Sorunları Dergisi**, Sayı:157 (Ekim 2001), ss. 106-108.

- CEYHAN, Murat :“Verginin Yasallığı İlkesi”,[http://www.alomaliye.com/murat\\_veyhan\\_veginin\\_yasal.htm](http://www.alomaliye.com/murat_veyhan_veginin_yasal.htm) ,(6.12.2006).
- ÇETİNTAŞ, Hüseyin Sadi : “Gümrük Beyannamelerinin Düzeltilmesi, İptali ve Hukuki Sonuçları”, **Yaklaşım Dergisi**, Sayı:159 (Mart 2006), ss.246-249.
- GÖKBUNAR, Ali Rıza : “Vergileme İlkeleri ve Küreselleşme”, **Celal Bayar Üniversitesi Yönetim ve Ekonomi Dergisi**, Yıl:1998, Sayı:4,[http://www.canaktan.org/ekonomi/kamu\\_maliyesi/maliyegenel/digeryazilar/gokbunar-vergileme-ilkeleri.pdf](http://www.canaktan.org/ekonomi/kamu_maliyesi/maliyegenel/digeryazilar/gokbunar-vergileme-ilkeleri.pdf) (29.11.2006).
- DOĞRUSÖZ, Mehmet Ezhan: Türk Vergi Hukukunda Hata ve Düzeltme, Basılmamış Doktora Tezi, Marmara Üniversitesi, SBE , İstanbul, 1999.
- DÖNMEZ, Recai : “Vergi Uyuşmazlıklarının Çözüm Yollarına Hukuk- İktisat Teorisi Açısından Yaklaşım”, **Yaklaşım Dergisi**, Sayı:91 (Temmuz 2000), ss.80-92.
- ERİM, Muharrem : “Türk Vergi Hukukunda Zamanaşımı Sürelerinin Hukuki Niteliği Ve Yeni Değişikliklerle Tahsil Zamanaşımı”  
[http://www.yaklasim.com/mevzuat/dergi/read\\_frame.asp?file\\_name=2004054431.htm](http://www.yaklasim.com/mevzuat/dergi/read_frame.asp?file_name=2004054431.htm) (18.5.2007).
- KARADIŞ, Yücel : “Gümrük Vergileri, İtiraz ve İdari Yargıya Başvuru”, **Yaklaşım Dergisi**, Sayı:157 (Ocak 2006), ss.238-240.
- KESKİN, Filiz : “Vergi Hatası-Hukuki Uyuşmazlık Ayrımı”, **Yaklaşım Dergisi**, Sayı:163 (Temmuz 2006), ss.250-256.

- OĞURLU, Yücel : “İdari Usul Kanunu Neden Acil ve Zorunludur?”, **Atatürk Üniversitesi Erzincan Hukuk Fakültesi Dergisi**, Cilt 9, Sayı: 1-2, (2005), ss.73-79.
- OKTAR, S.Ateş : “Üzerinde Uzlaşılan Vergi ve Cezalar Hakkında Düzeltme Hükümlerinin Uygulanabileceğine İlişkin Bir Değerlendirme”, **Yaklaşım Dergisi**, Sayı:107 (Kasım 2001), ss.50-52.
- ÖZKAN, Gürsel : “İdari Usul”, **Danıştay Dergisi**, Sayı: 101, (2000) ss.13-19.
- ÖZKAN, Murat : “Vergi Hukukunda Yorum”, **Yaklaşım Dergisi**, Sayı:139 (Temmuz 2004), ss.138-142.
- PEHLİVAN, Yafes : “Vergi Hatalarının Düzeltilmesi”, **Lebib Yalkın Mevzuat Dergisi**, Sayı: 23 (Kasım 2005), ss.61-65.
- SEVİĞ, Veysi : “Vergi Hataları ve Düzeltme”, **Dünya Gazetesi**, 4 Ekim 2000, s.5.
- SEKTUR, Mahmut : “Düzeltilmenin Şümulü (Kapsamı)”, **Yaklaşım Dergisi**, Sayı:112 (Nisan 2002), ss.242-248.
- SOYSAL, Tamer : “**Uzlaşma**” **Bahçeşehir Üniversitesi IGUL Yayınları**, No:9, İstanbul, 2005.
- ŞENTÜRK, Suat Hayri : “Vergilemede Adalet İlkesi Karşısında Düz ve Artan Oranlı Vergiler”, **Çimento İşveren Dergisi**, Cilt:20, Sayı:2 (Mart 2006), ss.16-25.
- ŞAHİN, Hasan : “Vergi Hatalarından Kaynaklanan ve Düzeltme Yoluyla Tarhiyatı Gerektiren Vergilerde Gecikme Faizi”, **Yaklaşım Dergisi**, Sayı: 89 (Mayıs 2000), ss.106-112.

- TUNCER, Selahattin : “Gelir İdaresi Başkanlığı”, **Yaklaşım Dergisi**, Sayı:152 (Ağustos 2005), [http://www.yaklasim.com/mevzuat/dergi/read\\_frame.asp?file\\_name=2005086860.htm](http://www.yaklasim.com/mevzuat/dergi/read_frame.asp?file_name=2005086860.htm), (27.5.2007).
- UFUK, M.Tahir : “Vergi Uyuşmazlıklarında İdari Çözüm Yolları”, **Yaklaşım Dergisi**, Sayı:104 (Ağustos 2001), ss.106-111.
- YERLİKAYA, Kürşat : “Beyana Dayalı Tarhiyatlarda Vergi Hatasını Düzeltme Ve Yargı Yolu-I”, **Yaklaşım Dergisi**, Sayı:137 (Mayıs 2004), ss.189-195.
- \_\_\_\_\_ : Beyana Dayalı Tarhiyatlarda Vergi Hatasını Düzeltme Ve Yargı Yolu-II”, **Yaklaşım Dergisi**, Sayı:138 (Haziran 2004), ss.165-169.

### c. Kanun, Tebliğ, Yönetmelik, Tüzük ve Diğerleri

- Türkiye Cumhuriyeti Anayasası 1982  
 V.U.K.- Nr: 213 Tarih: 4.1.1961  
 Medeni Kanun - Nr: 4721 Tarih: 8.12.2001  
 Borçlar Kanunu - Nr: 818 Tarih: 29.4.1926  
 Resmi Gazete, 24100, (5.7.2000-Mükerrer)  
 Resmi Gazete, 26215, (1.7.2006-Mükerrer)  
<http://www.tbmm.gov.tr/>  
<http://www.gelirler.gov.tr/>  
<http://www.gib.gov.tr/>  
<http://www.danistay.gov.tr/>  
[http://www.msb.gov.tr/prgs/ayim/Ayim\\_kararlar.asp](http://www.msb.gov.tr/prgs/ayim/Ayim_kararlar.asp)  
<http://www.anayasa.gov.tr/>  
<http://www.zonguldakbim.adalet.gov.tr/ictihat.htm>  
<http://rega.basbakanlik.gov.tr/>  
<http://www.yaklasim.com/>



## **ÖZGEÇMİŞ**

5.3.1978'de Tokat'ın Niksar ilçesinde doğan Burakhan Melikoğlu, ilköğrenimini Niksar'da, orta öğrenimini ise Tokat'ta tamamladı. Ankara Üniversitesi Hukuk Fakültesi'nden 2000 yılında mezun oldu. 2001 yılında İdari Yargı Hakim Adayı olarak, 2003 yılında ise Trabzon Vergi Mahkemesi üyesi olarak atandı. Halen, 2005 yılında atandığı Danıştay Tetkik Hakimliği görevinde bulunmaktadır.