



Hacettepe Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü  
Kamu Hukuku Anabilim Dalı

# **TÜRK VERGİ HUKUKUNDA HATA KAVRAMI VE DÜZELTME YOLU**

Didem Hande KILIÇ

Yüksek Lisans Tezi

Ankara, 2023



TÜRK VERGİ HUKUKUNDA HATA KAVRAMI VE DÜZELTME YOLU

Didem Hande KILIÇ

Hacettepe Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü  
Kamu Hukuku Anabilim Dalı

Yüksek Lisans Tezi

Ankara, 2023

## KABUL VE ONAY

Didem Hande KILIÇ tarafından hazırlanan “Türk Vergi Hukukunda Hata Kavramı ve Düzeltme Yolu” başlıklı bu çalışma, 16/12/2022 tarihinde yapılan savunma sınavı sonucunda başarılı bulunarak jürimiz tarafından Yüksek Lisans Tezi olarak kabul edilmiştir.

---

Prof. Dr. Elif Sibel ÇAKAR (Başkan)

---

Dr. Öğr. Üyesi Ertuğrul AKÇAOĞLU (Danışman)

---

Doç. Dr. Öğr. Üyesi Oytun CANYAŞ (Üye)

---

[Unvanı, Adı ve Soyadı] (Üye)

---

[Unvanı, Adı ve Soyadı] (Üye)

Yukarıdaki imzaların adı geçen öğretim üyelerine ait olduğunu onaylıyorum.

Prof. Dr. Uğur ÖMÜRGÖNÜLŞEN

Enstitü Müdürü

## YAYIMLAMA VE FİKRİ MÜLKİYET HAKLARI BEYANI

Enstitü tarafından onaylanan lisansüstü tezimin tamamını veya herhangi bir kısmını, basılı (kağıt) ve elektronik formatta arşivleme ve aşağıda verilen koşullarla kullanıma açma iznini Hacettepe Üniversitesine verdiğimi bildiririm. Bu izinle Üniversiteye verilen kullanım hakları dışındaki tüm fikri mülkiyet haklarım bende kalacak, tezimin tamamının ya da bir bölümünün gelecekteki çalışmalarda (makale, kitap, lisans ve patent vb.) kullanım hakları bana ait olacaktır.

Tezin kendi orijinal çalışmam olduğunu, başkalarının haklarını ihlal etmediğimi ve tezimin tek yetkili sahibi olduğumu beyan ve taahhüt ederim. Tezimde yer alan telif hakkı bulunan ve sahiplerinden yazılı izin alınarak kullanılması zorunlu metinleri yazılı izin alınarak kullandığımı ve istenildiğinde suretlerini Üniversiteye teslim etmeyi taahhüt ederim.

Yükseköğretim Kurulu tarafından yayınlanan "**Lisansüstü Tezlerin Elektronik Ortamda Toplanması, Düzenlenmesi ve Erişime Açılmasına İlişkin Yönerge**" kapsamında tezim aşağıda belirtilen koşullar haricince YÖK Ulusal Tez Merkezi / H.Ü. Kütüphaneleri Açık Erişim Sisteminde erişime açılır.

O Enstitü / Fakülte yönetim kurulu kararı ile tezimin erişime açılması mezuniyet tarihimden itibaren 2 yıl ertelenmiştir.<sup>(1)</sup>

O Enstitü / Fakülte yönetim kurulunun gerekçeli kararı ile tezimin erişime açılması mezuniyet tarihimden itibaren..... ay ertelenmiştir.<sup>(2)</sup>

O Tezimle ilgili gizlilik kararı verilmiştir.<sup>(3)</sup>

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

**Didem Hande KILIÇ**

<sup>1</sup> "Lisansüstü Tezlerin Elektronik Ortamda Toplanması, Düzenlenmesi ve Erişime Açılmasına İlişkin Yönerge"

(1) Madde 6. 1. Lisansüstü teze ilgili patent başvurusu yapılması veya patent alma sürecinin devam etmesi durumunda, tez **danışmanın** önerisi ve **enstitü anabilim dalının** uygun görüşü üzerine **enstitü** veya **fakülte yönetim kurulu** iki yıl süre ile tezin erişime açılmasının ertelenmesine karar verebilir.

(2) Madde 6. 2. Yeni teknik, materyal ve metotların kullanıldığı, henüz makaleye dönüşmemiş veya patent gibi yöntemlerle korunmamış ve internetten paylaşılması durumunda 3. şahıslara veya kurumlara haksız kazanç imkanı oluşturabilecek bilgi ve bulguları içeren tezler hakkında tez **danışmanın** önerisi ve **enstitü anabilim dalının** uygun görüşü üzerine **enstitü** veya **fakülte yönetim kurulunun** gerekçeli kararı ile altı ayı aşmamak üzere tezin erişime açılması engellenebilir.

(3) Madde 7. 1. Ulusal çıkarları veya güvenliği ilgilendiren, emniyet, istihbarat, savunma ve güvenlik, sağlık vb. konulara ilişkin lisansüstü tezlerle ilgili gizlilik kararı, **tezin yapıldığı kurum** tarafından verilir.\* Kurum ve kuruluşlarla yapılan işbirliği protokolü çerçevesinde hazırlanan lisansüstü tezlere ilişkin gizlilik kararı ise, **ilgili kurum ve kuruluşun önerisi** ile **enstitü** veya **fakültenin** uygun görüşü üzerine **üniversite yönetim kurulu** tarafından verilir. Gizlilik kararı verilen tezler Yükseköğretim Kuruluna bildirilir.

Madde 7.2. Gizlilik kararı verilen tezler gizlilik süresince enstitü veya fakülte tarafından gizlilik kuralları çerçevesinde muhafaza edilir, gizlilik kararının kaldırılması halinde Tez Otomasyon Sistemine yüklenir.

\* Tez **danışmanın** önerisi ve **enstitü anabilim dalının** uygun görüşü üzerine **enstitü** veya **fakülte yönetim kurulu tarafından karar verilir.**

## ETİK BEYAN

Bu çalışmadaki bütün bilgi ve belgeleri akademik kurallar çerçevesinde elde ettiğimi, görsel, işitsel ve yazılı tüm bilgi ve sonuçları bilimsel ahlak kurallarına uygun olarak sunduğumu, kullandığım verilerde herhangi bir tahrifat yapmadığımı, yararlandığım kaynaklara bilimsel normlara uygun olarak atıfta bulunduğumu, tezimin kaynak gösterilen durumlar dışında özgün olduğunu, **Dr. Öğr. Üyesi Ertuğrul AKçAOğLU** danışmanlığında tarafımdan üretildiğini ve Hacettepe Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Tez Yazım Yönergesine göre yazıldığımı beyan ederim.

**Didem Hande KILIÇ**

## ÖZET

KILIÇ, Didem Hande. *Türk Vergi Hukukunda Hata Kavramı ve Düzeltme Yolu*, Yüksek Lisans Tezi, Ankara, 2023.

Vergilendirme işlemlerinde yapılan hatalar, 213 sayılı Vergi Usul Kanunu ile öngörülen düzeltme yolu ile giderilebilmektedir. Düzeltmenin konusunu aynı Kanun ile tanımlanan vergi hataları oluşturmaktadır. Düzeltme yolunun öngörülmesindeki amaç, vergi hatalarının sebebiyet verdiği hukuka aykırılıkların, yargılama yoluna gidilmeksizin hızlı ve pratik bir şekilde giderilmesidir. Ancak düzeltme yoluyla giderilebilecek vergi hatalarının kapsamının belirlenmesine ve düzeltme başvurusunun reddi halinde yargı yoluna başvuru usulünün ne şekilde olacağına ilişkin hususların yanlış değerlendirilmesi halinde, ilgililerin hak kaybına uğraması söz konusu olabilir. İdari aşamada çözüm yöntemi olarak öngörülen bu yola ilişkin olarak; vergi hatalarının kapsamının belirlenmesi, düzeltme başvurusu ile başvurunun reddi halinde yargı organlarına başvuru usulünün incelenmesi bu çalışmanın konusunu oluşturmaktadır.

### **Anahtar Kelimeler:**

Vergi hataları , hata düzeltme, vergi uyuşmazlıkları , idari çözüm yolları

## ABSTRACT

KILIÇ, Didem Hande. *Error Notion in Turkish Tax Law and Correction Procedure*, Master's Thesis, Ankara, 2023.

Errors in taxation procedures can be corrected due to correction procedure according to Tax Procedure Law. Correction procedure can be implemented with tax errors which are defined in the same code. Purpose of this arrangement is, quick and easy resolution of illegalities which caused by tax errors without appealing judicial remedy. However, wrong convictions, which may occur during determination of the tax errors' scope and judicial procedure after rejection of the correction application, can cause forfeiture for the taxpayers. This study's subject is specifying the extent of tax errors, procedure of correction application and judicial remedy in case of rejection of mentioned application.

### **Keywords:**

Tax errors , correction procedure , tax disputes , administrative remedies



## İÇİNDEKİLER

<b>KABUL VE ONAY .....</b>	<b>i</b>
<b>YAYIMLAMA VE FİKRİ MÜLKİYET HAKLARI BEYANI.....</b>	<b>ii</b>
<b>ETİK BEYAN.....</b>	<b>iii</b>
<b>ÖZET.....</b>	<b>iv</b>
<b>ABSTRACT .....</b>	<b>v</b>
<b>İÇİNDEKİLER .....</b>	<b>vi</b>
<b>KISALTMALAR DİZİNİ .....</b>	<b>x</b>
<b>GİRİŞ .....</b>	<b>1</b>
<b>1. BÖLÜM: TÜRK VERGİ HUKUKUNDA GENEL ANLAMDA HATA VE DÜZELTME .....</b>	<b>5</b>
<b>1.1. UYUŞMAZLIKLARIN/ANLAŞMAZLIKLARIN İDARİ AŞAMADA ÇÖZÜMLENMESİ.....</b>	<b>5</b>
1.1.1. Vergi İhtilafları Çerçevesinde Anlaşmazlık ve Uyuşmazlık Kavramları.....	7
1.1.2. Uyuşmazlıkların İdari Aşamada Çözümüne Yönelik Düzenlemelerin Amacı .....	13
1.1.3. Vergi Hukukunda Uyuşmazlıkların İdari Aşamada Çözüm Yolları .....	18
1.1.3.1. Pişmanlık ve Islah.....	19
1.1.3.2. İzaha Davet .....	20
1.1.3.3. Uzlaşma .....	22
1.1.3.3.1. Tarhiyat Sonrası Uzlaşma .....	23
1.1.3.3.2. Tarhiyat Öncesi Uzlaşma .....	24
1.1.3.4. Cezalarda İndirim .....	25
1.1.3.5. Karşılıklı Anlaşma Usulü .....	26
1.1.3.6. Kanun Yolundan Vazgeçme .....	26
<b>1.2. TÜRK VERGİ HUKUKUNDA İDARİ AŞAMADA ÇÖZÜM YOLU OLARAK HATALARIN DÜZELTİLMESİ.....</b>	<b>28</b>

1.2.1. Hata Kavramı .....	28
1.2.2. Düzeltme Yolunun Tarihiçesi ve Amacı .....	32
1.2.3. Düzeltme Başvurusunun Hukuki Niteliği .....	37
1.2.4. İdari Yargılama Usulü Kanunu ile Düzeltme Başvurusu İlişkisi .....	38
<b>2. BÖLÜM: 213 SAYILI VERGİ USUL KANUNU'NA GÖRE VERGİ HATALARI VE DÜZELTMENİN KAPSAMI.....</b>	<b>44</b>
<b>2.1. HUKUKİ UYUŞMAZLIK VE VERGİ HATASI AYRIMI.....</b>	<b>44</b>
2.1.1. Hukuki Uyuşmazlık veya Yorum Uyuşmazlığı .....	45
2.1.2. Vergi Hatası Kapsamında Olmayan Hukuki Uyuşmazlıklar .....	51
<b>2.2. HATA KAVRAMI DIŞINDA KALAN ANCAK HUKUKİ UYUŞMAZLIK/YORUM UYUŞMAZLIĞI NİTELİĞİNDE DE OLMAYAN HUSUSLARIN VARLIĞI.....</b>	<b>54</b>
<b>2.3. 213 SAYILI VERGİ USULÜ KANUNU UYARINCA VERGİ HATASI ...</b>	<b>58</b>
2.3.1. Hesap Hataları .....	61
2.3.1.1. Matrah Hataları .....	63
2.3.1.2. Vergi Miktarında Hatalar .....	65
2.3.1.3. Verginin Mükerrer Olması .....	66
2.3.2. Vergilendirme Hataları .....	66
2.3.2.1. Mükellefin Şahsında Hata .....	68
2.3.2.2. Mükellefiyette Hata .....	68
2.3.2.3. Mevzuda Hata .....	71
2.3.2.4. Vergilendirme veya Muafiyet Döneminde Hata .....	72
<b>2.4. DÜZELTMEYE KONU OLUP OLAMAYACAĞI TARTIŞMALI BAZI HUSUSLAR.....</b>	<b>73</b>
2.4.1. Ödeme Emirleri .....	73
2.4.2. Beyannameye Dayalı Vergilerde Hata Düzeltme .....	77
2.4.3. Uzlaşma Sonrası Ortaya Çıkan Vergi Hataları .....	80

<b>3. BÖLÜM: DÜZELTME BAŞVURUSU USULÜ .....</b>	<b>83</b>
<b>3.1. HATALARIN MEYDANA ÇIKARILMASI .....</b>	<b>83</b>
3.1.1. Vergi Hatasının İdarece Ortaya Çıkarılması .....	83
3.1.1.1. İlgili Memurun Hatayı Bulması ve Görmesi .....	83
3.1.1.2. Üst Memurların Yaptıkları İncelemeler Sonucunda Hatanın Görülmesi .....	84
3.1.1.3. Hatanın Teftiş Sırasında Ortaya Çıkarılması .....	84
3.1.1.4. Hatanın Vergi İncelemesi Sırasında Ortaya Çıkarılması .....	85
3.1.2. Hatanın Mükellefin Başvurusu Üzerine Ortaya Çıkarılması .....	86
<b>3.2. DÜZELTME TÜRLERİ .....</b>	<b>87</b>
3.2.1. Re'sen Düzeltme .....	87
3.2.2. Mükellefin Başvurusu Üzerine Düzeltme .....	88
<b>3.3. DÜZELTME ZAMANAŞIMI .....</b>	<b>93</b>
<b>3.4. DÜZELTME YETKİSİ VE DÜZELTME TALEBİNİN İNCELENMESİ.</b>	<b>95</b>
<b>4. BÖLÜM: DÜZELTME BAŞVURUSU İLE YARGI YOLU İLİŞKİSİ.....</b>	<b>97</b>
<b>4.1. 213 SAYILI VERGİ USUL KANUNU İLE 2577 SAYILI İDARİ     YARGILAMA USULÜ KANUNU'NUN UYGULANIŞI .....</b>	<b>97</b>
<b>4.2. DÜZELTME BAŞVURUSUNUN REDDİ HALİNDE YARGI     ORGANLARINA BAŞVURU .....</b>	<b>100</b>
4.2.1. Düzeltmeye Dava Açma Süresi İçinde Başvurulması.....	100
4.2.2. Düzeltmeye Dava Açma Süresi Geçtikten Sonra Başvurulması ve Şikayet Yolu .....	105
4.2.2.1. Şikayet Başvurusunda Bulunulması Gereken Süre .....	106
4.2.2.2. Şikayet Başvurusu Zorunlu Bir Başvuru Olup Olmadığı.....	107
4.2.2.3. Şikayet Başvurusunda Bulunabilecek Kişiler.....	110
4.2.2.4. Şikayet Yoluna Başvuru Sonrasında Dava Açma Süresinin Belirlenmesi .....	114

<b>SONUÇ.....</b>	<b>119</b>
<b>KAYNAKÇA .....</b>	<b>138</b>
<b>EK 1. ORJİNALLİK RAPORU .....</b>	<b>147</b>
<b>EK 2. ETİK KOMİSYON MUAFİYETİ FORMU .....</b>	<b>149</b>

## KISALTMALAR DİZİNİ

a.e.	Aynı eserde
a.g.e.	Adı geçen eser
a.g.m.	Adı geçen makale
AATUHK	Amme Alacaklarının Tahsil Usulü Hakkında Kanun
AÜHFD	Ankara Hukuk Fakültesi Dergisi
AÜSBF	Ankara Üniversitesi Siyasal Bilgiler Fakültesi
BİMİVMK	Bölge İdare Mahkemeleri, İdare Mahkemeleri ve Vergi Mahkemelerinin Kuruluş ve Görevleri Hakkında Kanun
bkz.	Bakınız
DMK	Devlet Memurları Kanunu
E	Esas
Ed.	Editör
GVK	Gelir Vergisi Kanunu
İYUK	İdari Yargılama Usulü Kanunu
K	Karar
MÜHF-HAD	Marmara Üniversitesi Hukuk Fakültesi Hukuk Araştırmaları Dergisi
s.	Sayfa
ss.	Sayfalar
TBB	Türkiye Barolar Birliği
vb.	ve benzeri
VDDGK	Vergi Dava Daireleri Genel Kurulu
VDDK	Vergi Dava Daireleri Kurulu
VUK	Vergi Usul Kanunu

## GİRİŞ

Kamu gücüne sahip devlet ile bireylerin karşılıklı konumlarda bulunduğu vergilendirme ilişkisi içerisinde birtakım ihtilafların meydana gelmesi kaçınılmazdır. Bu ihtilafların çözümlenmesi, esasen yargı organlarının görevidir. Başka bir deyişle Türk vergi sisteminde ihtilafların çözümlenmesi asıl olarak yargı organlarına, yani mahkemelere bırakılmıştır. Ancak bu ihtilafların yargı organlarına başvurmadan önce idari aşamada, yani vergilendirme işlemlerini tesis eden vergi idaresi ile bu işlemlerin muhatapları olan kişiler arasında çözümlenmesi adına birtakım çözüm yolları öngörülmüştür. Bu yollardan biri, Türk vergi sisteminde uzun süredir var olduğu söylenebilecek düzeltme yoludur.

Düzeltilme yolu, vergilendirme işlemlerinde yapılan hatalar için 213 sayılı Vergi Usul Kanunu'nun (VUK) 116'ncı ve 126'ncı maddeleri arasında öngörülmüş bir çözüm yöntemidir. Bu hatalar, Kanunun 116'ncı maddesi uyarınca "*vergi hatası*" olarak adlandırılmakta; 117'nci ve 118'inci maddeler ile tek tek sayılmaktadır. Bir vergilendirme işleminde VUK'nun ilgili hükümleri uyarınca vergi hatası olduğunu düşünen mükellef, bu işleme karşı doğrudan dava açabileceği gibi, bu hatanın düzeltilmesi istemiyle vergi idaresine başvurabilmektedir. Aynı şekilde, vergi idaresinin de mükellefin başvurusu olmaksızın, tesis ettiği işlemlerdeki vergi hatalarını düzeltme imkanı vardır. Düzeltme yolunun işletilmesinden sonra da yargı yoluna başvurulması mümkündür. Yani düzeltme başvurusunun reddi halinde, başvurusu reddedilenler bu işleme karşı yargı organlarına başvurabilirler.

Türk vergi sisteminde uzun süredir var olduğunu ifade ettiğimiz düzeltme yoluna ilişkin yine uzun süredir var olan birtakım belirsizlikler ve tartışmalar mevcuttur. Bunlardan ilki, düzeltmenin kapsamına ilişkindir. VUK'nda ifade edilen vergi hatalarının sınırlarının belirlenmesinde bazı belirsizlikler yaşanabilmektedir. Nitekim düzeltmenin konusunu oluşturmeyen hukuki uyumsuzlukların vergi hataları ile ayrıştırılması bakımından genel bir kural bulunmamaktadır. Bu ayrımı yapmak, özellikle mükellefler bakımından her zaman kolay olmayabilir. Düzeltmenin kapsamının belirlenmesi, mükellef hakları bakımından özel bir önem teşkil etmektedir. Zira muhatap oldukları vergilendirme işlemindeki haksızlığın vergi hatasından kaynaklandığına inanan ve süresi içerisinde dava

açmak yerine düzeltme yoluna başvuran mükellefler; anılan işlemde bir vergi hatasından ziyade hukuki uyuşmazlığın bulunması durumunda, bu başvurunun reddine karşı dava açsalar da yargı organlarınca işin esasına girilmeyecek ve dava usulden reddedilecektir. Böyle bir durumda belki de yargı organınca çözüme kavuşturulabilecek bir husus, dava açma süresinin geçirilmesi sebebiyle incelenemeyecektir.

VUK, düzeltme başvurusu usulüne ilişkin de çeşitli hükümler öngörmüş bulunmaktadır. Bu hükümler genel olarak vergi hatalarının ne şekilde ortaya çıkarılacağına, düzeltmenin ne şekilde ve hangi süre içerisinde yapılabileceğine ilişkin kuralları öngörmektedir. Bu hükümler daha çok usule ilişkin olsa da düzenledikleri konular bakımından bazı tartışmaların mevcudiyetinden bahsedilebilir. Örneğin VUK m. 122’de mükelleflerin vergilendirme işlemlerindeki hataların düzeltilmesini isteyebilecekleri düzenlenmekteyken; vergi sorumluların ve yansıtmalı vergilerde vergi yüküne nihai olarak katlananların düzeltme başvurusunda bulunup bulunamayacaklarına ilişkin farklı yaklaşımlar mevcuttur.

Diğer yandan düzeltme başvurusunun reddi halinde yargı yoluna başvuru sürelerinin belirlenmesinde de tartışmalar mevcuttur. Nitekim VUK, düzeltme başvurusunun reddi halinde dava açma süresine ilişkin kuralları öngörmemektedir. Bu noktada vergi uyuşmazlıklarına ilişkin yargılama usulünü düzenleyen, bunun yanında idari usule ilişkin de bazı düzenlemelere yer veren 2577 sayılı İdari Yargılama Usulü Kanunu’nun (İYUK) uygulanması gündeme gelmektedir. Nitekim İYUK m. 10 ve m. 11, idari başvuruların yapılmasının ardından idarenin cevap verme süresine ve başvurusunun reddi halinde hangi sürede dava açılması gerektiğine ilişkin hükümleri içermektedir. VUK’nun yer vermediği kuralların İYUK’nun ilgili hükümlere göre tespit edilmesinde ilk görünüşte bir sorun olmadığı düşünülse de düzeltme başvuruları bakımından bu hükümlerin hangisinin ne şekilde dikkate alınacağı noktasında bazı problemler çıkmakla birlikte; VUK’nda yer alan her belirsizlik de bu hükümlere göre kesin şekilde tespit edilememektedir. Bunun en ön önemli sebebi de düzeltme yoluna ilişkin düzenlemelerin, henüz vergi mahkemelerinin kurulmadığı, ancak yargı işlevi gördüğü ifade edilen ve VUK kapsamında düzenlenen itiraz ve temyiz komisyonlarının görevde olduğu dönemlerde yapılması; vergi mahkemelerinin kurulması ile de VUK’ndaki bu düzenlemelerin özenli şekilde uyarlanmaması olduğu değerlendirilmektedir.

Bu açıklamalarımızdan hareketle, çalışmamızda düzeltme yolunun; ana hatları ve sırası ile düzeltmenin konusunu oluşturan vergi hatalarının tespit edilmesi, düzeltme başvurusunun yapılmasında izlenecek usulün belirlenmesi ve düzeltme yolu ile yargı yolu ilişkisinin incelenmesi, bu hususlara ilişkin olarak mevcut belirsizlikler ve tartışmaların değerlendirilmesi ve kaynağının tespit edilmesi amaçlanmaktadır. Nitekim mükelleflere, birtakım hataların sebep olduğu hukuka aykırılıkların yargı yoluna başvurmadan daha kolay bir şekilde giderilmesi fırsatı vermek amacıyla öngörülen bir çözüm yolunun, bu belirsizlikler ve tartışmalar sebebi ile mükellefleri hak kaybına uğratabilmesi söz konusu olabilmektedir. Bu durum, ilgili çözüm yolunun işlevselliğine de zarar verebilecek niteliktedir.

Düzeltilme yolunun bu üç ana yönüyle incelenmesinden önce, idari aşamada bir çözüm yolu olarak Türk vergi sisteminde konumlandığı yerinin ve işlevinin anlaşılmasının amaçlandığı ilk bölüme yer verilecektir. Bu bölümde genel olarak vergi idaresi ile bireyler arasında vergilendirme ilişkisinden kaynaklanan ihtilafların idari aşamada çözümlenmesine; hatanın tüm bu ihtilaflar arasında nasıl bir yerde konumlandığına; bu kapsamda uyuşmazlık ve anlaşmazlık kavramlarının incelenmesine ve düzeltme yolu dışındaki diğer çözüm yolları hakkında açıklamalarda bulunulacaktır. Daha sonra, hata teriminin neyi ifade ettiğine, özellikle vergi hukukunda hataya neden hukuki sonuç bağlandığına değinilecek; ileriki bölümlerde birtakım tartışmaların temelini oluşturması bakımından düzeltme yolunun tarihçesi ve amacına, hukuki niteliğine ve İYUK ile ilişkisine dair açıklamalarda bulunulacaktır.

İkinci bölümde VUK uyarınca düzeltmenin konusunu oluşturan vergi hatalarının ne olduğu tespit edilmeye çalışılacaktır. Öncelikle hangi hususların vergi hatası kapsamında değerlendirilemeyeceğine ilişkin açıklamalara yer verilecek; bu bakımdan vergi hatası sayılmayan hukuki uyuşmazlıkların özelliklerine, yani bir hususun hangi şartlarda hukuki uyuşmazlık olarak nitelendirildiğine değinilecektir. Hukuki uyuşmazlık olarak değerlendirilmeyecek, ancak VUK kapsamında olduğu da söylenemeyecek birtakım hataların bulunup bulunamayacağına ilişkin olarak ayrı bir başlıkta açıklamalarda bulunulacaktır. Daha sonra VUK m. 116, 117 ve 118'inci madde ile tanımlanan vergi hatası türleri incelenecektir. Bölüm kapsamında incelenecek son husus ise, düzeltme kapsamında olup olmadığı tartışmalı olan bazı konulardır.



Üçüncü bölümde düzeltme başvurusunun usulünün incelenmesine ayrılmıştır. Bu bağlamda öncelikle VUK m. 119 ile sayılan hataların ortaya çıkarılması halleri incelenecek; daha sonra re'sen düzeltme ve mükellefin başvurusu üzerine düzeltme usulleri incelenecektir. Mükellefin başvurusu üzerine düzeltmeye ilişkin açıklamalara, mükellef tanımına, vergi sorumlularının ve yansıtılmalı vergilerde vergi yüküne nihai olarak katlananların düzeltmeye başvurma haklarına ilişkin tartışma dahil edilecektir. Daha sonra düzeltme başvurusunda bulunulması gereken süre, yani VUK m. 126'da düzenlenen düzeltme zamanaşımı ve zamanaşımını uzatan özellikli durumlar ele alınacaktır. Son olarak VUK m. 120 ve m. 123 bağlamında düzeltme yetkisi ve düzeltme talebinin incelenmesine ilişkin öngörülen kurallara kısaca değinilecektir.

Dördüncü ve son bölüm, düzeltme başvurusunun reddi halinde yargıya başvuru usulünün belirlenmesine ayrılmıştır. İlk önce VUK ve İYUK hükümlerinin düzeltme başvurularının reddi üzerine yargı yoluna başvuru yapılması, yani dava açılması bakımından birlikte uygulanmasına ilişkin açıklamalara; doktrinde buna ilişkin tartışmalara yer verilecektir. Daha sonra düzeltme başvurusunun İYUK'nda belirlenmiş bulunan dava açma süresi içerisinde yapılması ile bu süre geçtikten sonra, düzeltme zamanaşımı süresi içerisinde yapılması halleri ayrı başlıklar halinde incelenecektir. Düzeltme başvurusunun dava açma süresi içerisinde yapılması halinde genel kanı İYUK m. 11 hükmünün uygulanacağı, yani düzeltme başvurusunun dava açma süresini durduracağı ve başvurunun reddi halinde geriye kalan dava açma süresinin işlemeye başlayacağıdır. Bununla birlikte VUK'nda öngörülen düzeltme başvurusunun, İYUK m. 11 başvurusu olarak değerlendirilmesini güçleştiren bazı farklılıkların, uyuşmazlıkların olduğuna ilişkin görüşler değerlendirilecek; bu uyuşmazlığın kaynağına ilişkin tespitlerde bulunulmaya çalışılacaktır. Benzer değerlendirmeler, dava açma süresi geçtikten sonra düzeltme yoluna başvurulması halinde yargı yoluna başvurulması hali için de yapılacak; bu bağlamda VUK m.124'te öngörülen şikayet yolu ele alınacaktır. Belirtmek gerekir ki, şikayet başvurusuna ilişkin birçok hususta VUK'nda düzenleme bulunmamakla birlikte, düzenlenmeyen hususların İYUK'nun ilgili hükümleri ile belirlenmesinde de çelişkili durumlar ortaya çıkabilmektedir.

Sonuç bölümünde, bahsettiğimiz bu dört bölümde değinmeye ve açıklığa kavuşturmaya çabaladığımız hususlar ve değerlendirmeler sırası ile ele alınacaktır.

# 1. BÖLÜM:

## TÜRK VERGİ HUKUKUNDA GENEL ANLAMDA HATA VE DÜZELTME

### 1.1. UYUŞMAZLIKLARIN/ANLAŞMAZLIKLARIN İDARİ AŞAMADA ÇÖZÜMLENMESİ

İnsanların toplu halde yaşamaları, güvenlik, adalet, sağlık ve eğitim gibi bazı ihtiyaçların ortak halde karşılanmasını gerektirmektedir. Toplu halde yaşama gereğinin “*en çağdaş anlamda organizasyon biçimi olan devletler*”<sup>1</sup>, kapsamı güncel koşullar ve tercihler çerçevesinde belirlenen bu ihtiyaçları topluma sağlama görevini üstlenmişlerdir. Bu bağlamda devletler üstlenmiş buldukları kamu hizmetlerini yerine getirebilmek, bu hizmetlerin finansmanını sağlamak için birtakım mali araçlar kullanırlar<sup>2</sup>. Başka bir deyişle kamu hizmetlerinin finansmanı kamu gelirleriyle sağlanır. Kamu gelirleri içerisinde resim, harç, şerefîyeler gibi çeşitli gelir kalemleri bulunmakla birlikte en önemli gelir kalemini vergiler oluşturmaktadır<sup>3</sup>.

Vergiye ilişkin doktrin tarafından çeşitli tanımlamalar yapılmıştır. KARAKOÇ, vergiyi “*devletin ve/ya da devletten vergilendirme yetkisi alan diğer kamu idarelerinin kamu harcamalarını karşılamak amacıyla, kanuna dayanarak ve usûlüne uygun olarak, gerçek ve tüzel kişilerden, hukuki cebir altında, karşılıksız olarak ve geri vermemek üzere aldığı iktisadi değerler/paralar*”<sup>4</sup> olarak tanımlamıştır. ERGİNAY ise “*devletin, kamu hizmetlerini karşılamak için fertlerden zora dayanarak aldığı ekonomik değer*”<sup>5</sup> şeklinde bir tanım vermektedir. AKDOĞAN ise vergiyi, “*kamusal hizmetlerin gerektirdiği giderler ile kamu borçları dolayısıyla ortaya çıkan yükleri karşılamak amacıyla,*

<sup>1</sup> AKDOĞAN, Abdurrahman. *Kamu Maliyesi*. Ankara: Gazi Kitabevi, 2021, s.1

<sup>2</sup> KARAKOÇ, Yusuf. *Vergi Yargılaması Hukuku Ders Kitabı*. Ankara: Yetkin Yayınları, 2021, s.43; TAŞKAN, Yusuf Ziya. *Vergi Hukuku*. Ankara: Adalet Yayınevi, 2021, s.22

<sup>3</sup> AKDOĞAN, a.g.e., s.108; TAŞKAN, a.g.e., s.22

<sup>4</sup> KARAKOÇ, Yusuf. *Genel Vergi Hukuku*. Ankara: Yetkin Yayınları, 2019, s.55

<sup>5</sup> ERGİNAY, Akif. *Kamu Maliyesi*. Ankara: Savaş Yayınevi, 2010, s.38

*egemenlik gücüne göre, karşılıksız olarak, gerçek ve tüzel kişilerden alınan ve cebri niteliğe sahip para şeklinde ödemeler<sup>6</sup>* şeklinde ifade etmiştir.

Kamu hizmetlerini yürütme görevini üstlenen devlet, bu hizmetlerin finansmanını sağlamak amacıyla vergi toplamakla; bireyler de vergi ödeyerek bu hizmetlerin finansmanına katılmakla görevlidir<sup>7</sup>. Devletin vergi alacaklısı, bireylerin de vergi borçlusu olarak karşılıklı şekilde bulunduğu bu ilişkide çeşitli sorunların meydana gelmesi kaçınılmazdır. Nitekim kamu hizmetlerinin finansmanı amacıyla olabildiğince vergi toplamaya çalışan devlet, bireylerin malvarlığına doğrudan müdahalede bulunmaktadır<sup>8</sup>. Öte yandan bireylerin de daha az vergi ödeyerek malvarlıklarındaki azalmayı engellemeye çalışmaları kaçınılmazdır. Başka deyişle, vergi ilişkisinin özünde toplum menfaati (kamu yararı) ile bireysel menfaatlerin çatışması yer almaktadır<sup>9</sup>. Çatışan bu menfaatlerin dengelenmesi, vergi ilişkisinin belli düzenlemelere tabi kılınmasını zorunlu kılmakta; bu düzenlemeler bütünü ise vergi hukukunun alanına girmektedir<sup>10</sup>.

Devlet (vergi idaresi) ile bireyler (vergi ödevlileri) arasında meydana gelen ihtilafların çözümlenmesi de vergi hukukunun konularından birisidir<sup>11</sup>. Bu çerçevede, Türk vergi sisteminde ihtilafların yargı yoluyla çözülmesi esas olmakla birlikte, idari aşamada başvurulabilecek çözüm yolları da öngörülmüştür. Bu çalışmanın konusunu oluşturan düzeltme yolu da idari aşamada başvurulabilecek çözüm yollarından birisidir.

Düzeltilmenin konusunu VUK m. 116, 117 ve 118 uyarınca belirlenen vergi hataları oluşturmaktadır. Genel anlamda düzeltme, vergilendirme işlemlerinde meydana gelen hataların giderilmesini mümkün kılan bir yoldur. Bu bakımdan öncelikle hatanın ne olduğunun tespit edilmesi gerekmektedir. Birlikte, öncelikle vergi idaresi ile kişiler arasında

---

<sup>6</sup> AKDOĞAN, a.g.e., s.123

<sup>7</sup> ÖNCEL, Mualla; ÇAĞAN, Nami; KUMRULU, Ahmet; GÖKER, Cenker. *Vergi Hukuku*. Ankara: Turhan Kitapevi, 2021, s.4

<sup>8</sup> ÖNCEL/ÇAĞAN/KUMRULU/GÖKER, a.g.e., s.4

<sup>9</sup> ERDEM, Tahir. *Vergi Hukukunda Uyumazlıkların İdari Aşamada Çözümü ve Alternatif Çözüm Yolları*. Ankara: Seçkin Yayıncılık, 2012, s.241

<sup>10</sup> KARAKOÇ, *Vergi Yargılaması Hukuku Ders Kitabı*, s.47; TAŞKAN, age., s.26; OKTAR, Salim Ateş. *Vergi Hukuku*. İstanbul: Türkmen Kitabevi, 2020, s.21

<sup>11</sup> ARSLAN, Mehmet. *Vergi Hukuku*. Ankara: Nobel Akademik Yayıncılık, 2021, s.2; ÖNCEL/ÇAĞAN/KUMRULU/GÖKER, a.g.e., s.7

meydana gelen ihtilafların tümüne dair bir incelemeye yer verilecektir. Nitekim düzeltmenin konusunu oluşturan hata hali, vergi idaresi ve kişiler arasında meydana gelebilecek birçok ihtilaftan biridir. Bu nedenle hatanın vergilendirme ilişkisinden doğabilecek diğer bütün ihtilaflar içerisinde nasıl bir yerde konumlandığının tespit edilmesi gerekmektedir. Bu bağlamda henüz yargıya taşınmamış, idari aşamada meydana gelen ihtilafların uyuşmazlık teşkil edip etmediği, bunların farklı şekilde isimlendirilmesi gerekip gerekmediğine ilişkin bir değerlendirme yapılacak; ardından bu ihtilafların idari aşamada çözümlenmesine ilişkin düzenlemelerle neyin amaçlandığı araştırılacak ve bu çözüm yöntemleri kısaca incelenecektir. Bu aşamada belirtmek gerekir ki, vergi idaresi ile kişiler arasında vergilendirme ilişkisinden ötürü bir iletişimin söz konusu olduğu her aşamada birtakım sorunlar meydana gelebilir. Bu bakımdan idari aşamada sonlanmış veya yargıya taşınmış olsun, idare ile kişiler arasında meydana gelen bu sorunlar büyük bir kümeyi oluşturmaktadır. Hata ise bu küme dışarısında tamamen ayrı bir noktada konumlanmamakta, ancak bazı sebeplerle farklı özellikler göstermektedir.

### **1.1.1. Vergi İhtilafları Çerçevesinde Anlaşmazlık ve Uyuşmazlık Kavramları**

Bir üst başlıkta değinildiği üzere öncelikle hatanın, vergi idaresi ile kişiler arasında iletişimin kurulduğu her aşamada ortaya çıkabileceğini ifade ettiğimiz vergi ihtilafları içerisindeki konumu tespit edilmelidir. Konusu vergi hatalarına ilişkin olan düzeltme yolu, idari aşamada mümkün olan bir çözüm yolu olduğundan konuyu idari aşamada çıkan ve bu aşamada çözümlenen ihtilaflarla sınırlandırmak gerekir.

Peki, yargı mercilerinin önüne getirilmeden idari aşamada çözüme kavuşturulan ihtilafların uyuşmazlık olarak nitelendirilmesi ve idari aşamada başvurulabilecek yolların “*uyuşmazlıkların idari aşamada çözüm yöntemleri*” olarak adlandırılmasında bir sakınca var mıdır? Yoksa yargı önüne getirilmeyen ihtilafların uyuşmazlık teşkil etmediği şeklinde bir anlayıştan hareketle henüz idari aşamadaki ihtilafların “*anlaşmazlık*” veya başka bir terimle adlandırılması mı uygundur? Bu soruyu öncelikle vergi hukukunda idari aşamada çözüm yollarının tamamını kapsayacak şekilde genel olarak inceleyecek; daha sonra çalışmanın esas inceleme konusu olan düzeltme yolu ve hata bağlamında özel olarak ele almaya çalışacağız.

Anlaşmazlık ve uyuşmazlık terimleri, kelime anlamı bakımından birbirine oldukça yakındır. Nitekim “*İki veya daha çok tarafın düşünce ve amaçları arasında aykırılık, uyuşmazlık, ihtilaf,...*”<sup>12</sup> şeklindeki anlaşmazlık tanımının içerisinde bizzat uyuşmazlık kelimesi geçmektedir. Uyuşmazlık ise kelime anlamı ile “*uyuşmama durumu*” olarak tanımlanmaktadır<sup>13</sup>. Daha çok hukuki bir terim olarak kullanılan uyuşmazlık, YILMAZ tarafından “*niza; ihtilaf; çekişme; dava; kavga.*”<sup>14</sup> olarak tanımlanmaktadır.

Vergi uyuşmazlığının tanımlanmasında da benzer bir durum gözlenmektedir. TAŞKAN tarafından vergi uyuşmazlığı “*...kişilerin vergi hukuku kurallarına ilişkin hukuka aykırılık iddialarından ve bireysel vergilendirme işlemlerinden doğan her türlü anlaşmazlık...*”<sup>15</sup> olarak tanımlanmaktadır. EROL ise mükellef ile vergi idaresinin görüşlerinin aynı olmaması durumunda ortaya uyuşmazlık ya da anlaşmazlık çıktığını ifade etmektedir<sup>16</sup>. TAŞ, vergi uyuşmazlığının verginin tarafları olan vergi idaresi ile mükelleflerin farklı düşünce ve davranışları sebebiyle meydana gelen anlaşmazlıklar olduğunu aktarmaktadır<sup>17</sup>. ŞENYÜZ, vergi uyuşmazlığının vergi mükellefleri ile gelir idaresi arasında ortaya çıkan, onları karşı karşıya getiren görüş ayrılıkları ve anlaşmazlıklar olduğunu belirtmektedir<sup>18</sup>. Bununla birlikte, idari aşamada veya yargı aşamasında olmasına bakılmaksızın, taraflar arasındaki sorunların “*uyuşmazlık*” olarak adlandırıldığı; bu bağlamda uzlaşma, hata düzeltme vb. çözüm yollarının “*vergi uyuşmazlıklarının idari aşamada çözümü*” başlıkları altında incelendiği; idari çözüm yollarının vergi idaresi ile vergi ödevlileri arasındaki uyuşmazlıkların yargıya intikal ettirilmeden sonlandırılmasını sağlayan yöntemler olarak tanımlandığı yaygın biçimde görülmektedir<sup>19</sup>. Başka bir anlatımla, taraflar arasında meydana gelen ihtilafların, yargı

<sup>12</sup> TDK, sozluk.gov.tr

<sup>13</sup> TDK, sozluk.gov.tr

<sup>14</sup> YILMAZ, Ejder. Hukuk Sözlüğü. Ankara: Yetkin Yayınları, 2005, s. 1282

<sup>15</sup> TAŞKAN, a.g.e., s.309

<sup>16</sup> EROL, Ahmet. *Vergi Uyuşmazlıkları ve Çözüm Yolları*. Adalet: Ankara, 2021, s.138;

<sup>17</sup> TAŞ, Metin. *Vergi Yargısı*. Bursa: Ekin Kitabevi, 2005, s.2

<sup>18</sup> ŞENYÜZ, Doğan; YÜCE, Mehmet; GERÇEK, Adnan. *Vergi Hukuku*. Bursa: Ekin Yayınevi, 2022, s.300

<sup>19</sup> “*Türk pozitif hukukunda vergi uyuşmazlıklarının çözüm yollarını(n) sistematize etmek gerekirse önce idari çözümler (barışçıl çözümler) – yargısal çözümler ayrımı yapılabilir. İdari çözümler yükümlü ile vergi dairesi arasında uyuşmazlık konusunun çeşitli barışçıl yöntemlerle, anlaşarak ya da idari denetim ilkeleri çerçevesinde ortadan kaldırılmasına ilişkin yöntemlerdir.*” (ÖNCEL/ÇAĞAN/KUMRULU/GÖKER, a.g.e., s.183) “*Vergi uyuşmazlıklarında idari çözüm yöntemleri uzlaşma, düzeltme ve ceza indirimi*

mercilerine başvurulmaksızın idari aşamada çözümlenmesi söz konusu olduğunda da uyuşmazlık kavramı yerine başka bir kavramın kullanılması yoluna gidilmediği görülmektedir. Bu noktada yargı merci önüne getirilmeyen uyuşmazlıkların, yargı merci önüne getirilenlerden farklı olarak özünde çekişmeyi barındırmadığı şeklinde bir ayırım ÖNCEL tarafından yapılmıştır<sup>20</sup>.

Öte yandan, KARAKOÇ'a göre yargı yoluna başvurulmadan idari aşamada çözümlenen hususlar “*vergi anlaşmazlıkları*” olarak adlandırılmalıdır<sup>21</sup>. Vergi anlaşmazlığı ise, idare ve vergi ödevlisi arasında vergi hukuku uygulamalarına ilişkin meydana gelen anlayış farklılıkları olarak tanımlanmaktadır<sup>22</sup>. İdari aşamada çözüm yolları ile giderilemeyen vergi anlaşmazlığı, yargı organlarınca çözümlenmek dışında başka bir seçenek kalmadığından “*vergi uyuşmazlığı*” haline gelmektedir<sup>23</sup>. Bu noktada anlaşmazlığı uyuşmazlık haline getiren unsurun, taraflar dışında bir merciinin (yargı organının) dahil edilmesi olarak vurgulandığı göze çarpmaktadır.

Buna paralel olarak, iki veya daha çok taraf arasında var olan anlaşmazlığın çekişme ve çatışma haline dönüşmesi ile uyuşmazlığın meydana geldiği şeklinde bir yaklaşım mevcuttur<sup>24</sup>. Bu bağlamda yargılama işlevi de esasen çekişmeye dayanır<sup>25</sup>. Yani yargılamanın özünde taraflar arasında anlaşmazlığın çekişme haline getirilerek çözüme kavuşturulmaya çalışılması vardır. Bu açıklamalara göre, uyuşmazlık kavramı özünde çekişme unsurunu barındırdığından ancak yargı evresine ait olabilir. Zira uyuşmazlık tarafların birbiriyle uyuşmayan düşüncelerini bir hakka dayandırarak ifade etmeleri ve

---

*başlıkları altında incelenebilir.” (TAŞKAN, a.g.e., s.319) “Vergi uyuşmazlıklarının idari çözüm yolları, uyuşmazlık konusunun vergi yargısı mercilerine başvurulmadan, idari aşamada ortadan kaldırılmasını ifade eder.” (OKTAR, a.g.e., s.481); “Verginin tarafları olan mükellef ile vergi idaresinin uyuşmazlığı yargı yoluna götürmeden kendi aralarında barışçıl bir biçimde çözüme kavuşturmalarına ya da idari denetim ilkeleri çerçevesinde uyuşmazlığı ortadan kaldırılmasına ilişkin yöntemlere başvurmalarına vergi uyuşmazlıklarının idari aşamada çözüm yolları (barışçıl çözüm yolları) denir.” (ŞENYÜZ/YÜCE/GERÇEK, a.g.e., s.300)*

<sup>20</sup>“*Barışçıl çözümlerle üzerinde anlaşılamayan ya da bu yollara hiç gidilmeden, yargısal anlamıyla bir “çekişme” (niza) haline getirilen uyuşmazlıklar ise vergi yargısının görev alanına girer. Vergi davası açmak, kanun yollarına (istinaf, temyiz) başvurmak suretiyle çekişme bir çözüme bağlanır.” (ÖNCEL/ÇAĞAN/KUMRULU/GÖKER, a.g.e., s.184)*

<sup>21</sup> KARAKOÇ, *Vergi Yargılaması Hukuku Ders Kitabı*, s.48

<sup>22</sup> a.e.

<sup>23</sup> a.g.e., s.51

<sup>24</sup> ERDEM, a.g.e., s.33

<sup>25</sup> a.e.

savunmada bulunmalarını ifade eder<sup>26</sup>. İdari aşamada çözüm yolları, idare ve yükümlüler arasındaki henüz çekişme haline gelmemiş anlaşmazlıkların (görüş ayrılıklarının) giderilmesini öngördüğünden “*barışçıl yollar*” veya “*vergi sorunlarının idari aşamada çözüm yolları*” olarak adlandırılmıştır<sup>27</sup>. ÖNCEL’in yargı merci önüne getirilen uyuşmazlıkların çekişmeyi barındırdığı açıklamasına paralel olarak burada da çekişme unsuru idari aşama ve yargı aşamasının en temel farklılığı olarak ele alınmış; ancak çekişmenin var olması halinde uyuşmazlıktan bahsedileceğinin kabulü ile de idari aşamada çözümlenen ihtilafların başka türlü adlandırılması tercih edilmiştir.

Farklı bir yaklaşım olarak TAŞ, vergi uyuşmazlığını ihtilafın yargı organları önüne götürülerek çekişme haline getirilmesi ile sınırlamamış, çekişmenin vergilendirme işlemine kanunen tanınmış hak çerçevesinde itiraz edilebileceği noktada başladığını kabul etmiştir<sup>28</sup>. Bu bağlamda, vergi matrahının belirlenmesinden (vergilendirmeye dair ilk kesin ve yürütülmesi zorunlu ilk idari işlemin yapılmasından) itibaren vergi uyuşmazlığının başlayabileceği ifade edilmiştir<sup>29</sup>. Dolayısıyla tarh işleminin öncesinde başvurulabilecek yolların mevcut bir uyuşmazlığı çözmediği, bunların ancak ileride doğabilecek olası uyuşmazlıkları önleyebilecekleri kabul edilmiştir<sup>30</sup>.

Bu bağlamda, tarh işlemi öncesinde başvurulabilen yolların gerçekten de, ister uyuşmazlık, ister başka bir isimle adlandırılınsın, halihazırda ortaya çıkmış bir sorunun çözümüne ilişkin olmadığına katılmaktayız. Örneğin, pişmanlık ve ıslah müessesine başvurulmuş aşamada vergi idaresi tarafından herhangi bir işlem yapılmadığı gibi, idarenin söz konusu vergi suçuna ilişkin bir duyumu dahi yoktur. Dolayısıyla idare ile mükellef arasında bir iletişim söz konusu değildir. Burada mükellef bizzat kendi kanuna aykırı

<sup>26</sup> a.e., s.34; “...vergilendirme alanındaki bir anlayış farkı ya da görüş ayrılığının vergi uyuşmazlığı olarak nitelendirilebilmesi bu anlaşmazlığın bir çözüm ya da sonuca ulaşmak üzere muhatabı ya da ilgilisi tarafından çekişme yaratılarak konusu olan işlem ya da eylemin hukuka uygunluğunu denetlenmesinin, düzeltilmesinin, iptalinin yetkili makam ya da merciden talep edilmesidir.” (a.e., s.244)

<sup>27</sup> a.e., s.265

<sup>28</sup> TAŞ, a.g.e., s.7-8; Benzer yöndeki bir görüş AKSOY tarafından aktarılmıştır. Yazara göre vergi uyuşmazlığından bahsedebilmek için ortada bir vergi olması gerekmez. Matrahın tespitine ilişkin işlemlerin tamamlanmasından itibaren vergi uyuşmazlığı doğabilir. Mükellefe kanunla itiraz hakkı tanınan aşamada uyuşmazlığın da ortaya çıkabileceğinden söz edilebilir. (AKSOY, Şerafettin. *Vergi Yargısı ve Türk Vergi Yargısı Sistemi*. İstanbul: Filiz Kitabevi, 1999, s.58)

<sup>29</sup> TAŞ, a.g.e., s.8

<sup>30</sup> a.g.e., s.9; “...uyuşmazlığın hukuk dünyasında sonuç doğurabilmesi için matrah farkı üzerinden verginin tarh edilip, tebliğ işleminin yapılmış olmasının ayrıca gerçekleşmesi gerekir.” (KIZILOT, Şükrü; TAŞ, Metin. *Vergi Hukuku ve Türk Vergi Sistemi*. Ankara: Gazi Kitabevi, 2013, s.141)

davranışını vergi idaresine bildirmektedir. İzaha davet müessesesi bakımından da benzer bir durum söz konusudur. Burada da verginin ziyaa uğradığına ilişkin birtakım emarelere vakıf idare, mükellefi konuyla ilgili açıklamada bulunmaya çağırılmaktadır. Bu görüşme sonucunda verginin ziyaa uğramadığına kanaat getirilmesi veya aksi bir durum söz konusu ise karşılıklı bir anlaşmaya varılmaktadır.

Bunun dışında, idari aşamada vergi idaresi ile kişiler yani mükellefler arasında meydana gelen ihtilafların uyuşmazlık veya anlaşmazlık olarak adlandırıp adlandırılmayacağına ilişkin tartışmanın bizce esaslı bir önemi bulunmamaktadır. Daha önce ifade ettiğimiz üzere, ister idari aşamada meydana gelip sonlanmış olsun, ister yargı mercilerinin önüne getirilmiş olsun vergi idaresi ile kişiler arasındaki tüm ihtilaflar büyük bir kümeyi oluşturmaktadır. Bu küme içerisinde, idari aşamada çözüme kavuşturulmuş ihtilafların çekişme unsurunu barındırmadığı gerekçesiyle uyuşmazlık teşkil etmediği, bunların anlaşmazlık olarak adlandırılması gerektiğine dair birtakım görüşlere yer verilmiştir. Biz çalışmanın geri kalanında böyle bir ayrımı benimsemek yerine, vergi idaresi ile kişiler arasındaki iletişimden kaynaklanan her aşamada uyuşmazlığın başlayabileceği noktasından hareketle, bahsettiğimiz büyük kümeyi vergi uyuşmazlıkları olarak adlandırmakta bir sakınca görmemekteyiz. Bu bağlamda çalışma konumuz bakımından önemli olan husus hatanın, bütün vergi uyuşmazlıkları içerisinde nerede konumlandığıdır.

Bu bakımdan öncelikle hatanın bir uyuşmazlık teşkil edip etmediğe değinmek gerekir. İleriyen bölümlerde de değineleceği üzere, düzeltmeye konu olabilecek bir vergi hatasının bulunması durumunda, ortada hukuki konuda bir fikir ayrılığı değil; her iki tarafın da varlığına dair kolayca anlaşabileceği bir husus vardır. Yani vergi hatası bulunduğu hususunda her iki tarafın da fikir birliğine varması ve hatanın düzeltilmesi durumunda ortada esasen hukuki bir konuda uyuşmazlık meydana gelmemektedir. Bunun sebebi düzeltmenin konusunu oluşturan vergi hatası kavramının kendisinde yatmaktadır. Vergi hatası, üzerinde hukuki yorum gerektirmeyecek, çok net bir biçimde anlaşılabilir yanlıklar olarak ortaya çıkmakta; bu özelliğiyle yargı organlarınca hukuki yorum yapılarak çözümlenmesi gereken hukuki uyuşmazlıklardan ayrılmaktadır. Peki vergi hatasının bu özelliği, onun varlığı halinde ortada bir uyuşmazlığın bulunmadığından bahsedilmesini gerektirecek midir? Bu soruya olumsuz cevap verilmesi gerektiğini düşünmekteyiz. Nitekim, hata halinde de taraflar arasında meydana gelmiş bir



uyuşmazlık halinden bahsedilebilir. Başka bir anlatımla hata halinde de vergi idaresi ile mükellefler arasındaki iletişimden dolayı meydana gelmiş bir sorun mevcuttur. Bu da durumun uyuşmazlık olarak adlandırılması bakımından yeterlidir. Kaldı ki, vergi hatası bulunması halinde mükellefler düzeltmeye başvurmak yerine doğrudan dava açabilirler. Çözümlemesi için yargı önüne götürülebilen bir meselenin uyuşmazlık teşkil ettiğini söylemek yanlış olmayacaktır. Öte yandan, kimi zaman vergi hatasının bulunduğu veya bulunmadığı noktasında taraflar anlaşamayabilirler. Bu durumda iki ihtimal bulunmaktadır. Ya ortada gerçekten düzeltmeye konu olabilecek bir vergi hatası yerine hukuki uyuşmazlık vardır; ya da düzeltmeye konu olabilecek vergi hatası olmasına karşın taraflar bunun varlığına ilişkin anlaşamıyorlardır. İlk durumda taraflar arasındaki meselenin uyuşmazlık teşkil ettiği tartışmasızdır. Nitekim ortada hukuki bir konuda fikirlerin uyuşmaması hali mevcuttur. Ancak yorumlanarak çözümlenecek bu uyuşmazlık, yargı mercilerinin önüne götürülmeli, yani bir dava halini almalıdır. İkinci durumda ise, aslında taraflar vergi hatasının varlığı üzerinde anlaşamadıklarından bir uyuşmazlık doğmaktadır. Başka bir ifadeyle, ortada bir vergi hatası varsa, fakat idare ile mükellef hatanın varlığı hususunda ayrı fikirdelerse, bu noktada bir uyuşmazlık meydana gelecektir. Ancak bu durum vergi hatasının, hukuki yorum gerektirmeyen, kolayca anlaşılabilen ve giderilebilen yanlışlıklar olduğu, yani hukuki uyuşmazlıklardan ayrı tutulduğu gerçeğini değiştirmeyecektir. Bu durum, vergi hatalarının gerçek anlamda uyuşmazlığa yol açmasalar da şekli anlamda uyuşmazlığa sebebiyet verebilecekleri şeklinde de ifade edilmiştir<sup>31</sup>.

Sonuç olarak, vergi hatası vergi uyuşmazlıklarından tamamen ayrı bir kavram olarak değerlendirilmemelidir. Vergi hatası, ileride detaylıca açıklanacağı üzere, ideal durumda kolayca fark edilebilmesi ve varlığı üzerinde anlaşılması, yine kolayca giderilebilmesi beklenen yanlışlıklardır. Bu özelliğiyle vergi hatasının diğer uyuşmazlıklardan daha kolay biçimde çözümlenmesi öngörülmüş, bu bağlamda da vergi sistemimizde ayrıca tanımlanarak sonuç bağlanmıştır. Yani vergi hatası, diğer vergi uyuşmazlıklarından

---

<sup>31</sup> AKKAYA, Mustafa. “Vergi Hatalarının Yargısal Yolla Düzeltilmesinde Süre (İYUK m.10-11)”, Yaklaşım Dergisi, Yıl:2, Sayı:13, Ocak 1994, s.156

tamamen ayrı olmayan, ancak çözümünü kolay olduğundan özel olarak düzenlenmiş uyuşmazlıklar olarak konumlandırılabilir.

### 1.1.2. Uyuşmazlıkların İdari Aşamada Çözümüne Yönelik Düzenlemelerin Amacı

Hukuk devleti, idare edilenlerin hukuki güvence altına alındığı; sadece hukuk kurallarını koymakla kalmayıp aynı zamanda eylem ve işlemlerini tesis ederken bu kurallara uymakla da yükümlü olan devlettir<sup>32</sup>. Anayasası'nın 2'nci maddesi ile, Türkiye Cumhuriyeti'nin bir hukuk devleti olduğu hüküm altına alınmıştır. Hukuk devleti ilkesine göre, devlet (idare) tüm eylem ve işlemlerinde bu eylem ve işlemlerin tabi olduğu hukuk kurallarına bağlıdır<sup>33</sup>.

Hukuk devleti ilkesinin pratik anlamda hayata geçebilmesi adına en önemli gereklilik, idarenin eylem ve işlemlerinin, hukuk kurallarına uygun şekilde gerçekleştirildiğine yönelik bir denetimin bulunmasıdır. Bu denetim en etkili ve temel biçimde yargı organlarınınca yapılmakla birlikte<sup>34</sup>, idarenin işlem ve eylemleri bizzat kendisi tarafından da denetlenmektedir<sup>35</sup>.

İdarenin tüm eylem ve işlemlerinin denetime açık olması bağlamında, yargı denetimi dışında bu tarz denetim türlerinin öngörülmüş olması, özellikle eylem veya işlemlerin ilgilileri tarafından bizzat başvurulması üzerine yapılan denetim yollarının benimsenmesi, hukuk devleti ilkesinin hayata geçmesi bakımından oldukça önemlidir. Zira idari işlemler veya eylemler söz konusu olduğunda, bunların etrafında oluşan ilişkide bir tarafta kamu gücüne sahip devlet (idare), diğer tarafta ise daha güçsüz konumda bulunan bireyler bulunmaktadır. İlgililer nezdinde, kamu gücüyle tek taraflı olarak tesis edilip hüküm ve sonuç doğuran, üstelik yapıldıkları andan itibaren idari davaya konu olup

<sup>32</sup> GÖZÜBÜYÜK, Şeref. *Yönetişel Yargı*. Ankara: Turhan Kitabevi, 2017, s.1; ÖZBUDUN, Ergun. *Türk Anayasa Hukuku*. Ankara: Yetkin Yayınları, 2021, s.124

<sup>33</sup> a.g.e., s.125

<sup>34</sup> a.e.; "*Hukuk Devletinin eski ve klasik organik teminatı idareyi kazai yollardan murakabe eden bir organın varlığıdır.*" (ONAR, Sıddık Sami. *İdare Hukukunun Umumi Esasları- I. Cilt*. İstanbul: İsmail Akgün Matbaası, 1966, s.204)

<sup>35</sup> GÜNDAY, Metin. *İdari Yargılama Hukuku*. Ankara: Turhan Kitabevi, 2022, s.3

iptal edilmediği sürece hukuka uygun olduğu kabul edilen<sup>36</sup>, yani hukuka uygunluk karinesinden yararlanan<sup>37</sup> eylem ve işlemlerin yaratabileceği mağduriyet, özel hukuk ilişkilerine kıyasla daha fazladır. Bu bağlamda ilgililere, idareye karşı yargı yoluna gitmekten başka daha basit ve kolay erişilebilir çözümlerin sunulması bir gerekliliktir. Çünkü devlete karşı hali hazırda zayıf konumda olan ilgililerin, yargı yoluna başvurmanın masraflı olması ve yargı sürecinin uzun sürebilmesi gibi sebeplerle bu yola başvurmadan imtina etme ihtimalleri vardır. Dolayısıyla idarenin eylem ve işlemlerinden etkilenenlerin, yargı yoluna başvurmadan daha kısa zamanda ve kolayca sonuç alabilecekleri yöntemleri öngören düzenlemelerin, hukuk devleti ilkesi bakımından tamamlayıcı nitelikte olduğu söylenebilir.

Bu çerçevede Türk idare hukukunda ilgililerin başvurusu üzerine idarenin kendi kendini denetlemesi öngörülmüştür. Denetim, aynı kamu tüzel kişiliği içerisinde gerçekleşebileceği gibi, bir kamu tüzel kişiliğini başka bir kamu tüzel kişiliği denetleyebilir. Bunlardan ilki isti'taf denetimi ve hiyerarşik denetim şeklinde gerçekleşebilmektedir. İsti'taf denetimi kısaca idarenin işlem ve eylemlerini, ilgili tarafından yapılan bir başvuru üzerine kendisinin denetlemesidir<sup>38</sup>. Başvuru üzerine idare yapmış olduğu işlemi geri alır, kaldırır, değiştirir veya yeni bir işlem yapar; eylemlerine karşı başvurulmuş ise eyleme son verir veya eylem nedeniyle uğranılan zararı ilgiliye öder<sup>39</sup>. Hiyerarşik denetimde ise benzer bir denetim aynı kamu tüzel kişiliği içerisinde bulunan üst organ tarafından alt organa, başvuru üzerine veya başvuru olmadan yapılır<sup>40</sup>. Bir kamu tüzel kişiliğinin tamamen başka bir kamu tüzel kişiliğini denetlemesi ise vesayet denetimi veya dış denetim olarak adlandırılmaktadır<sup>41</sup>.

Bu denetim türlerinden isti'taf denetimi ve hiyerarşik denetim, eylem veya işlemlerin ilgililerine yargı yoluna başvurmadan önce bizzat bu eylem ve işlemleri yapan idareye

---

<sup>36</sup> Bir idari işlem, süresi içerisinde idari davaya konu olmazsa, o idari işlem kesinlik kazanır. Bunun sonucunda o işlem gerçekten hukuka uygun olmasa bile, işlemi tesis eden idare tarafından geri alınmadıkça veya kaldırılmadıkça hukuk düzeninde varlığını sürdürür. Üstelik bu işlemin hukuka uygunluğu başka bir işleme karşı açılmış olan idari davada dahi tartışılmaz. (CANDAN, Turgut. *Açıklamalı İdari Yargılama Usulü Kanunu*. Ankara: Yetkin Yayınları, 2022, s.119)

<sup>37</sup> GÜNDAY, Metin. *İdare Hukuku*, Ankara: İmaj Yayınevi, 2015, s.125

<sup>38</sup> a.g.e., s.23

<sup>39</sup> a.e.

<sup>40</sup> a.g.e., s.23-24

<sup>41</sup> a.g.e., s.25

başvurarak haklarını arama fırsatı sunmakla birlikte, idari işlemler bakımından<sup>42</sup> yargı yoluna başvurulmadan önce zorunlu olarak tüketilmesi gereken yollar olarak kurgulanmamıştır. Yani bu başvuru yolları seçimlik, ihtiyari niteliktedir; ilgililerin dava açması için zorunlu olarak başvurmaları gerekmez<sup>43</sup>.

Vergi hukuku da tıpkı idare hukukunda olduğu gibi dikey hukuki ilişkileri düzenlemektedir. Zira bir tarafta egemenlik gücünü elinde bulundurması hasebiyle vergi salan devlet; diğer tarafta da bizzat Anayasa ile vergi vermekle ödevlendirilmiş bireyler bulunmaktadır. Bireysel bir vergilendirme işlemi, devletin doğrudan bireylerin hukuki durumlarında değişiklik yapması sebebiyle tam anlamıyla bir idari işlem niteliğindedir<sup>44</sup>.

Böyle bir hukuki ilişkide, tıpkı başka idari işlem ve eylemlerde söz konusu olduğu gibi, kamu gücünü elinde bulunduran devlet karşısında bireyin güçsüz konumda olduğu aşıkardır. Zira, devletin vergilendirme yapması, doğrudan vatandaşın malvarlığından kendine pay alması anlamına gelmektedir. Verginin, hukuksal zor altında (cebren), kesin (geri ödenmeyecek biçimde) ve karşılıksız olarak (belirli bir hizmetin karşılığı olmadan) özel kesimden kamu kesimine aktarılan parasal değerler olduğu düşünüldüğünde, vergi ilişkisinde ilgililerin devlet karşısındaki güçsüz konumları daha net bir şekilde görülebilmektedir.

Bu özelliğiyle, vergilendirme işlemleri Anayasa'nın 125'inci maddesinde yer alan "*İdarenin her türlü eylem ve işlemlerine karşı yargı yolu açıktır.*" hükmü kapsamındadır<sup>45</sup>. Vergilendirme işlemlerinin Anayasa ve kanunlara uygun şekilde gerçekleşip gerçekleşmediğinin yargı denetimine tabi olması hem vergi mükelleflerine hem de idareye hukuki teminat sağlayarak<sup>46</sup>, vergilendirme işlemleri bakımından hukuk

<sup>42</sup> 2577 sayılı İdari Yargılama Usulü Kanun'un 13'üncü maddesi uyarınca ilgililer idari eylemlere karşı dava açabilmek için öncelikle ilgili idareye başvuruda bulunarak haklarının yerine getirilmesini istemelidirler.

<sup>43</sup> a.g.e., s.24; İstisnai olarak bazı idari işlemlerin dava konusu edilebilmesi için idari itiraz yapılması zorunlu olarak öngörülmüştür. Örneğin 4734 sayılı Kamu İhale Kanunu'nun 54'üncü maddesinin 2'nci fıkrasına göre kamu ihale işlemlerine karşı şikayet ve itirazın şikayet yollarına başvurulmadan idari yargıya başvurulamaz.

<sup>44</sup> ÖNCEL/ÇAĞAN/KUMRULU/GÖKER, a.g.e., s.5

<sup>45</sup> "*Devlet, diğer konularda olduğu gibi kamu gelirlerinin elde edilmesi ve harcanması sırasında da hukukun içinde kalmak zorundadır.*" (TAŞKAN, a.g.e., s.26)

<sup>46</sup> ARSLAN, *Vergi Hukuku*, a.g.e., s.356

devleti ilkesinin gerekliliğini yerine getirmektedir<sup>47</sup>. Yargı denetimi, vergilendirme işlemlerinin hukuka uygunluğunun denetimi bakımından tartışmasız en önemli ve etkin mekanizmadır<sup>48</sup>.

Vergi uyuşmazlıklarına özel olarak, yargısal çözüm yolunun yanında bu yola başvurmadan önce idari aşamada başvurulabilecek birtakım çözüm yolları öngörülmüştür. Tıpkı idare hukukunda olduğu gibi, vergi hukukuna özel olarak öngörülen bu çözüm yollarına başvurmak, daha sonradan yargı yoluna başvurmak için şart olarak öngörülmemiştir. Bir başka deyişle vergi uyuşmazlıkları için öngörülen idari aşamada çözüm yolları, istisnai haller dışında<sup>49</sup> seçimlik olarak kurgulanmıştır<sup>50</sup>.

Vergi uyuşmazlıklarına özgü idari çözüm yollarının öngörülmesinde, hukuk devleti ilkesinin gerçekleşmesi bağlamında arz ettiği önemin yanında başkaca nedenler de bulunmaktadır. Başka bir deyişle, vergi uyuşmazlıklarına ilişkin idari aşamada çözüme yönelik yollar, vergiye ilişkisine özgü faydalara da sahiptir.

Bunlardan ilki tıpkı idari yargıda olduğu gibi, vergi yargısı bakımından iş yükünün azaltılmasıdır<sup>51</sup>. Bireylerin veya tüzel kişiliğe haiz olan veya olmayan kurum/kuruluşların vergilendirme işlemine tabi tutulması, başka herhangi bir idari işleme muhatap olmasına kıyasla daha sık rastlanılabilecek bir durumdur. Zira, daha önce belirtildiği üzere devletin kamusal harcamaları finanse etmek için başvurduğu en önemli mali araç vergidir. Bu

<sup>47</sup> ÖNCEL/ÇAĞAN/KUMRULU/GÖKER, a.g.e., s.199

<sup>48</sup> ERDEM, a.g.e., s.243

<sup>49</sup> Gümrük vergilerine karşı idari başvuru yolu olarak öngörülen itiraz müessesinin dava açmadan önce tüketilmesi gereken zorunlu başvuru yolu olduğu, aksine görüşler mevcut olmakla birlikte, kabul edilmektedir. Bkz.; CANDAN, Turgut, “Gümrük Vergisi Ek Tahakkuklarına İtirazda Bulunulmadan Doğrudan İdari Dava Açılabilir Mi?”, <https://turgutcandan.com/>, (Erişim Tarihi:10.10.2022)

<sup>50</sup> “... idari yargı mercileri tarafından tüketilmesi zorunlu kabul edilmeyen idari başvuru yolları, AYM tarafından da (şimdiye kadarki uygulamasında) tüketilmesi gerekli başvuru yolu olarak kabul edilmemiştir.” (SARIASLAN, Osman. “Anayasa Mahkemesi’ne Yapılan Bireysel Başvurularda Başvuru Yollarının Tüketilmesi Koşulunun Vergi Uyuşmazlıklarıyla İlgili İdari Başvurular Ekseninde Değerlendirilmesi”, Türkiye Adalet Akademisi Dergisi, Yıl:9, Sayı:34, s.490)

<sup>51</sup> Örneğin, 213 sayılı Kanun’a tarhiyat öncesi uzlaşmayı dahil eden 3239 sayılı Kanun’un 33’üncü maddesine ilişkin gerekçede mükellefle idare arasındaki anlaşmazlık ve görüş ayrılıklarının prensip olarak önceden idare ile mükellef arasında çözümlenmesi gerektiği belirtilmiş; bu sayede vergi yargısına olabildiğince az başvuru yapılacağı vurgulanmıştır. Aynı zamanda vergi ilişkisi olabildiğince kısa zamanda nihayete erdirmek ve vergiyi bir an önce tahsil etmenin amaç olarak benimsendiği, bu bağlamda tarafların tarh işlemi öncesinde de anlaşabilmelerine imkan verildiği belirtilmiştir. (<https://www5.tbmm.gov.tr/tutanaklar/TUTANAK/TBMM/d17/c020/tbmm17020027ss0357.pdf>, (Erişim Tarihi: 31.10.2022))

bağlamda devlet olabildiğince çok vergi toplamaya çalışmakta; bu nedenle de bireylerin ödeme gücünü tam anlamıyla yakalayabilmek adına birçok vergi çeşidi öngörmektedir<sup>52</sup>. Bireylerin ve kurumların ekonomik hayata karışması sırasında bir vergi yasası gereği vergilendirmenin muhatabı olma ihtimali oldukça yüksektir. Dolayısıyla vergilendirme işlemlerinden kaynaklı birçok sorunun meydana gelme ihtimali de oldukça fazladır. Nitekim tekraren belirtmek gerekirse, vergilendirme ilişkisi içerisinde zıt çıkarlar bulunmakta; bu durum ise ekonomik hayat içerisinde bulunulduğu sürece içerisine girilmesi neredeyse kaçınılmaz olan vergilendirme ilişkiden kaynaklı pek çok uyuşmazlığın doğumuna sebebiyet verebilmektedir<sup>53</sup>.

Öte yandan, özellikle ülkemizdeki vergi kanunlarının karmaşık ve fazlasıyla teknik bilgi içermesinden kaynaklı olarak mükellef ve diğer ilgililer, haklarında yapılan vergilendirme işlemlerinin hukuka uygun olup olmadığı noktasında yanılıya düşebilmektedirler. Kanun koyucunun iradesinin her zaman net olarak anlaşılabilmesi, vergi kanunlarının sayıca fazla ve sürekli değişen nitelikte olması<sup>54</sup>, vergi kanunları ile tanımlanan vergiyi doğuran olayın yorumlanmasının gerekli<sup>55</sup> ancak her zaman kolay olmaması<sup>56</sup>; ilgili vergi yasasının idarece farklı yorumlanmasına, mahkemelerce de birbiri ile çelişen içtihatların oluşmasına sebebiyet verebildiğinden<sup>57</sup> vergilendirmeye muhatap olanların, hukuka uygunluk bakımından şüpheye düşmesi de kaçınılmaz olmaktadır. Bu noktada, ilk önce idari çözüm yöntemlerine başvurulması, belki de hukuka uygun olan

<sup>52</sup> ÖNCEL/ÇAĞAN/KUMRULU/GÖKER, a.g.e., s.239

<sup>53</sup> TAŞKAN, a.g.e., s.309

<sup>54</sup> a.g.e., s.310

<sup>55</sup> “*Vergi idaresi, vergi yasalarını uygularken ve vergi yargısı organları, önlerine gelen vergi uyuşmazlıklarını çözümlerken zorunlu olarak yorum yaparlar. İdare ve yargı organları her şeyden önce vergiyi doğuran olayın özelliklerini araştırarak maddi olayı saptarlar; ikinci olarak da söz konusu olaya uygulanacak yasa hükmünü belirlerler.*” (ÖNCEL/ÇAĞAN/KUMRULU/GÖKER, a.g.e., s.22)

<sup>56</sup> Vergi kanunları ile esasen özel hukuk alanında gerçekleşen olaylar vergilendirilmektedir. Dolayısıyla vergi hukuku ile özel hukuk dalları arasında göz ardı edilemez bir bağ bulunmaktadır. Vergi hukuku ile özel hukuk dalları arasındaki bağın niteliği tartışmalı olmakla birlikte özel hukuk biçimleri ve kavramlarının ilke olarak aynen kabul edildiği ancak kimi durumlarda bu biçim ve kavramların vergi hukukuna özgü şekilde düzenlendiği kabul edilmektedir. (ÖNCEL/ÇAĞAN/KUMRULU/GÖKER, a.g.e., s.6) Türk vergi kanunlarında özel hukuk biçimleri bazen o daldaki özgün anlamları ile bazen vergi hukuka özgün anlamlarıyla kullanılır. (TAŞKAN, a.g.e., s.29) Bu sebeple vergiyi doğuran olayın gerçekleşip gerçekleşmediğinin tespiti birden fazla hukuk dalının değerlendirilmesini gerektirdiğinden her zaman kolay olmayabilir.

<sup>57</sup> ERDEM, a.g.e., s.251

ancak mükellef ve ilgililerce yanlış değerlendirilen vergilendirme işlemlerinin anlaşılmasını sağlayacaktır.

Aynı şekilde vergi kanunlarının karmaşık olmasından kaynaklı olarak vergi dairesi de işlemleri tesis ederken hukuka aykırı işlem tesis edebilir. Bu işlemlere karşı ilgililerin idari çözüm yoluna başvurması sonucunda, idare kendi içinde bir denetim yaparak hukuka aykırı işlemlerini düzeltme imkanına kavuşur.

Bir diğer önemli nokta ise, idarece tarh edilmiş vergi alacağının, vergi borçlularının bu işleme karşı yargı yoluna gitmesi sebebi ile tahakkuk etmemesi sonucunda hazineye girmesinin gecikebilmesi; dolayısıyla kamu hizmetlerinin finansmanı için gereken maddi değerlerden devletin bir süre mahrum kalması riskidir. Vergi alacağına karşı yargı yoluna başvurmak yerine idari çözüm yollarına başvuran vergi borçluları, kimi hallerde verginin bir kısmını ödeyerek yargı yoluna gitmeksizin uyuşmazlığı sonlandırırlar. Bazı durumlarda ise vergi borçlusu, idari çözüm sürecinde vergi tarhının hukuka uygun olduğuna ya da yargı yoluna gitmesi halinde uyuşmazlığın aleyhine sonuçlanacağına kanaat getirebilir. İşte bu durumda vergi borcu daha hızlı ve masrafsız şekilde tahsil olunacaktır.

### **1.1.3. Vergi Hukukunda Uyuşmazlıkların İdari Aşamada Çözüm Yolları**

Bir önceki başlıkta bahsedildiği üzere, Türk vergi sistemi içerisinde uyuşmazlıkların esas çözüm yolu olan yargıya intikal ettirilmeden, idari süreç içerisinde giderilmesi adına birtakım çözüm yolları öngörülmüştür. Bu çözüm yollarından biri, işbu tezin konusunu oluşturan vergi hatalarının giderilmesine yönelik düzeltme yoludur. Bunun dışında, vergilendirme süreci içerisinde farklı aşamalarda başvurulabilecek birçok çözüm yolu mevcuttur.

İşbu başlık altında, Türk vergi sistemi içerisinde yer alan idari çözüm yollarından kısaca bahsedilmesini uygun görmekteyiz. Bahsedilen çözüm yolları, vergilendirme sürecinde hangi aşamalarda kullanılabildiği vurgulanarak sırasıyla ele alınmış; uygulamaya yönelik ayrıntılardan ziyade idari aşamada çözüm yöntemi olarak değerlendirilmesinin nedenlerine ve işlevlerine odaklanılmaya çalışılmıştır.

Öte yandan aşağıda bahsedilen bazı yolların idari aşamada çözüm yolu olarak değerlendirilip değerlendirilemeyeceğine ilişkin bazı tereddütler meydana gelebilir. Nitekim bunlardan bazıları vergi borcunu sona erdiren nedenler/vergi cezalarını sona erdiren nedenler veya vergi tarihinde ön işlemler olarak değerlendirilmektedir. Bir vergi uyuşmazlığının idari aşamada çözüme kavuşturulması demek, çoğu durumda doğmuş bulunan bir vergi borcunun ortadan kalkması veya tarafların verginin bir kısmının ödenmesi üzerine anlaşmaları (yani vergi borcunun ödenmesi) anlamına gelmektedir. Bazı yollar ise bunların dışında daha farklı işlemlere sahip olabilir. Örneğin, izaha davet idari aşamada çözüm yolu olarak değerlendirilebilmekle birlikte, vergi tarihinden önce matrahın belirlenmesine yardımcı bir yol olarak da kendini gösterebilir.

Bu bağlamda, “*idari aşamada çözüm yolu*” kavramı, doğmuş veya doğması beklenen bir uyuşmazlığa ilişkin olarak, veya bir uyuşmazlığın meydana gelmesinden önce, vergi idaresi ile mükellef arasında yargı organları dahil edilmeden iletişim kurulmasını, yanlış anlaşılmanın giderilmesini sağlayan her türlü yöntem olarak ele alınmıştır. Dolayısıyla ilk başlıkta bazı çözüm yollarının esasen henüz var olan bir uyuşmazlığı çözmediği, olası uyuşmazlığı engellediği kabul edilse de bunların da uyuşmazlık çözüm yöntemi olarak değerlendirilmesinde sakınca görülmediğini tekrar etmek istiyoruz. Bu sebeple, bu işlevi gördüğünü düşündüğümüz çözüm yollarına sırasıyla yer vermeyi uygun gördük.

#### 1.1.3.1. Pişmanlık ve Islah

Pişmanlık ve ıslah kurumu vergi suçlarından kaynaklanan cezaları sona erdirmeye olanak veren bir yöntem olarak VUK m. 371 ile düzenlenmiştir. Buna göre yalnızca, emlak vergisi dışındaki beyana dayalı vergilerde geçerli olmak üzere yükümlüler vergi kaybına yol açan suçlarından dolayı pişman olmaları halinde birtakım koşulların sağlanmasıyla ceza ödemekten kurtulabilirler<sup>58</sup>.

Pişmanlık ve ıslah hükmünden yararlanmanın ön koşulu, yükümlünün idareye bir dilekçe ile başvurarak hiç verilmemiş ya da eksik veya yanlış yapılmış beyannameleri vermesinden/tamamlamasından önce anılan durumun idareye intikal etmemiş

---

<sup>58</sup> a.g.e., s.236



olmasıdır<sup>59</sup>. Pişmanlık ve ıslah kurumu mükellef ile idare arasında sadece vergi cezalarına ilişkin de olsa getirilmiş idari aşamada çözüm yollarından biridir. Nitekim bu hükümlerin işletilmesi halinde mükelleflere vergi ziyayı cezası kesilmesi, kaçakçılık suçlarının kovuşturulması ve haklarında cezaya hükmedilmesi söz konusu olmamaktadır<sup>60</sup>. Yani mükellef ile idare vergi cezaları bakımından karşılıklı bir anlaşmaya varırlar. Böylelikle normal şartlarda kesilecek vergi ziyayı cezasından dolayı meydana gelebilecek uyuşmazlık önlenmiş olur<sup>61</sup>. Aynı zamanda bu yolun işletilmesi ile vergi cezasından vazgeçilerek, vergi aslı alacağına daha kısa bir sürede tahsil edilmesi söz konusu olmakta; bu durum da vergi cezası alacağına daha hızlı ve masrafsız şekilde hazineye aktarılması bakımından bir avantaj yaratmaktadır.

Mükelleflere tanınmış olan bu fırsat, idarenin mükellefin söz konusu fiillerinden ihbar yoluyla veya herhangi bir şekilde haberdar olup, fiili tespit etmeye yönelik faaliyetlerde bulunmadan önce değerlendirilebilir. Zira mükellef bu durumu, idarenin herhangi bir yönlendirmesi veya icraatı olmadan, tamamen kendi iradesiyle haber vermelidir<sup>62</sup>. Aksi halde pişmanlık ve ıslah hükümlerinden yararlanma söz konusu olamaz. İşte bu sebeple vergilendirme süreci içerisinde en başta söz konusu olabilecek çözüm yollu pişmanlık ve ıslahıdır. Nitekim henüz idarece somut olaya ilişkin harekete geçilmemiştir; mükellef tamamen kendi iradesi ile durumu haber vermektedir.

### 1.1.3.2. İzaha Davet

15.07.2016 tarih ve 6728 sayılı Kanun ile vergi sistemimize dahil edilen izaha davet müessesesi, vergilendirme süreci dikkate alındığında başvurulabilecek bir sonraki çözüm yolunu oluşturmaktadır. Nitekim izaha davet, idarenin vergi ziyasına dair emarelerin varlığından haberdar olması halinde mükellefleri konuya ilişkin açıklamada bulunmaya çağırmasıdır. Yani, pişmanlık ve ıslahta idarenin vergi ziyasına dair herhangi bir bilgisi yokken, izaha davet verginin ziyaya uğradığına ilişkin birtakım emarelerin bulunduğu,

---

<sup>59</sup> VUK m. 371'e göre pişmanlık ve ıslaha başvurulabilmesi için; yükümlü nezdinde yapılmış bir ihbarın bulunmaması, bir vergi incelemesinin başlamamış olması, olayın takdir komisyonuna intikal ettirilmemiş olması, kaçakçılık fiilinin işlendiğinin tespit edilmiş olmaması, mükellefe izaha davet yazısı gönderilmemiş olması gerekmektedir.

<sup>60</sup> KARAKOÇ, *Vergi Yargılaması Hukuku Ders Kitabı*, s.65

<sup>61</sup> OKTAR, a.g.e., s.482

<sup>62</sup> KARAKOÇ, *Vergi Yargılaması Hukuku Ders Kitabı*, s.69

daha doğrusu bu emarelerden idarenin bilgisinin bulunduğu hallerde söz konusu olmakta<sup>63</sup>; idare bu bilgisi üzerine harekete geçerek mükellefe ulaşmaya çalışmaktadır. İzaha davet ile, mükellefin yapmış olduğu izah/açıklama sonucu mükellefin vergi incelemesine tabi tutulmaması veya takdir komisyonuna sevk edilmemesi ya da vergi ziyayı cezasının belli bir oranda indirilmesi söz konusu olmaktadır. Bu bakımdan idare ve mükellef arasında bir anlaşmaya varılmış olmakta; bu da müessesenin idari aşamada çözüm yolu olarak ele alınmasını mümkün hale getirmektedir.

Doktrinde izaha davet sonucu vergi ziyayı cezasına ilişkin yapılan indirimin daha sonradan vergi incelemesi veya ikmalen tarhiyat yapılmasına engel olmaması nedeniyle bu müessesenin kesin bir çözüm yolu olarak nitelendirilemeyeceği belirtilmiştir. TAŞKAN, bu müessesenin “*uyuşmazlık çözümünde yardımcı bir yöntem*” olduğunu<sup>64</sup>; KARAKOÇ ise müessesenin anlaşmazlıkların çıkmasını önleyici ve çözümünde yardımcı bir işleve sahip olduğunu ifade etmektedir<sup>65</sup>. Yapılan bu değerlendirme tarafımızca doğru bulunmakla birlikte, idari aşamada çözüm yolları idare ile mükellef arasında yargı organı olmadan iletişim kurulmasını sağlayan yollar olarak ele alındığından müesseseye idari aşamada çözüm yolu olarak yer verilmesi uygun bulunmuştur. Nitekim izaha davet, mükellefin izahı sonucu, vergi idaresinin hakkındaki yanlış düşüncelerini gidererek, vergi incelemesi yapılmaması veya takdir komisyonuna sevk edilmemesi sonucu doğurabildiğinden, potansiyel bir uyuşmazlığı engelleyen etkili bir çözüm yol olarak değerlendirilmektedir. Bu bağlamda, izaha davete ilişkin düzenlemelerin kabul edilmesiyle vergi sistemimize uyuşmazlıkların idari aşamada çözümünü öngören yeni bir müessesenin ortaya çıktığı da ifade edilmiştir<sup>66</sup>.

İzaha davet bakımından dikkat edilmesi gereken bir husus; yetkili mercilerin vergi ziyasına ilişkin emareleri tespit ettiği tarihe kadar herhangi bir ihbarın yapılmamış olması

<sup>63</sup>TÜRKAY, İmdat. “*Mükellef Haklarında Yeni Bir Uygulama “İzaha Davet” Müessesesi*”, Terazi Hukuk Dergisi, Cilt: 12, Sayı: 13, Eylül 2017, s.103

<sup>64</sup> TAŞKAN, a.g.e., s.323;

<sup>65</sup> Bununla birlikte yazar hiçbir idari aşamada çözüm yönteminin kesin ve mutlak bir sonuç doğurmadığını, sonrada ortaya çıkan durumlar nedeniyle her zaman vergi incelemesi ve bu inceleme sonucunda ikmalen ya da re’sen tarhiyat yapılabileceğini vurgulamaktadır. (KARAKOÇ, *Vergi Yargılaması Hukuku Ders Kitabı*, s.74-75)

<sup>66</sup> KANETİ, Selim; EKMEKÇİ, Esra; GÜNEŞ, Gülsen; KAŞIKÇI, Mahmut. *Vergi Hukuku*. İstanbul: Filiz Kitabevi, 2022, s.467; SARILI, Özgül, “*Türkiye’de Vergi Uyuşmazlıklarında İdari Çözüm Yolu Olarak İzaha Davet Uygulaması*”, Gümrük Ticaret Dergisi, Yıl:2020, Sayı:22, s.73

gerektiğidir<sup>67</sup>. Zira böyle bir ihbarın varlığı halinde artık vergi ziyana ilişkin bir emare/belirtiden ziyade, inceleme veya arama yapılmasını gerektiren daha ciddi bir durumun varlığı daha olasıdır. İzaha davet vergi tarhından ön işlemlerde bulunulmasına gerek duyulmayan, ancak bazı belirtilerin bulunduğu durumlar için öngörölmüş bir müessese olarak karşımıza çıkmaktadır. İzaha davete çağrılan mükellefin otuz günlük süre içerisinde idareye konu ile ilgili açıklamada bulunma hakkı vardır<sup>68</sup>. Yapılan bu izah sonucunda idarece vergi ziyasının meydana gelmediği sonucuna ulaşılabilir. Bu durumda mükellef hakkındaki söz konusu emarelere ilişkin olarak vergi incelemesi yapılmayacak veya takdir komisyonuna sevk edilmeyecektir<sup>69</sup>. Eğer mükellefçe yapılan izah sonucu vergi ziyasının gerçekleşmediğine dair bir kanı oluşmuyorsa, hiç verilmemiş olan beyannameleri vermesi, eksik veya yanlış verilmiş beyannamelerinin tamamlanması, ödeme süreleri geçmiş bulunan vergileri gecikme zammı ile ödemesi için kendisine otuz günlük süre verilir. Bu süre içerisinde sayılan şartları yerine getiren mükellefler hakkında vergi ziyayı cezası, ziyaya uğratılan vergi üzerinden %20 oranında kesilir<sup>70</sup>. Mükellefin vergi ziyayı cezasının bir kısmını ödemekten kurtulmak için kanun ile öngörölen şartları yerine getirmesi, vergi ziyayı cezasının geri kalan kısmı ile vergi aslı alacağına hızlı ve kolay şekilde tahsil edilmesi sonucunu doğururken, bir yandan ileride meydana gelebilecek bir uyuşmazlık, kesin şekilde olmasa da, engellenmiş olur.

#### 1.1.3.3. Uzlaşma

Mükellef ile vergi dairesinin, ikmalen, re'sen veya idarece tarh edilen vergiler ve bunlara ilişkin vergi ziyayı cezaları üzerine karşılıklı görüşerek bir anlaşmaya varmaları uzlaşma müessesesi ile mümkün olmaktadır. Belirtildiği üzere, uzlaşmanın konusu, vergi idaresi tarafından ikmalen, re'sen veya idarece yapılan vergi tarhiyatları ve bunlardan kaynaklanan vergi ziyayı cezalarıdır<sup>71</sup>. Bu bağlamda uzlaşma, vergilendirme sürecinde tarh aşamasına gelindiğinde başvurulabilecek idari çözüm yollarından biri olarak karşımıza çıkmaktadır.

<sup>67</sup> VUK, m.370/a, <https://www.mevzuat.gov.tr/mevzuatmetin/1.4.213.pdf>

<sup>68</sup> VUK, m.370/a, <https://www.mevzuat.gov.tr/mevzuatmetin/1.4.213.pdf>

<sup>69</sup> VUK m.370/a-1, <https://www.mevzuat.gov.tr/mevzuatmetin/1.4.213.pdf>

<sup>70</sup> VUK m.370/a-2, <https://www.mevzuat.gov.tr/mevzuatmetin/1.4.213.pdf>

<sup>71</sup> VUK Ek madde 1, <https://www.mevzuat.gov.tr/mevzuatmetin/1.4.213.pdf>

Vergi sistemimize ilk kez 28.02.1963 tarih ve 205 sayılı Kanun ile dahil edilen uzlaşma yolu, tarh edilmiş vergiler ve bunlara ilişkin cezalar için öngörülmüş; daha sonra 04.12.1985 tarih 3239 sayılı Kanun ile tarhiyat gerçekleşmeden uzlaşmaya başvurulması mümkün hale getirilmiştir. Günümüzde “*tarhiyat sonrası uzlaşma*” olarak adlandırılan ilk çözüm yolu<sup>72</sup> vergi sistemimize daha önce girmesi ve esas olarak düzenlemelerin bu çözüm yoluna (tarhiyat sonrasındaki aşamaya) ilişkin olarak öngörülmesi nedeni ile önce anlatılacak, daha sonra tarhiyat öncesi çözüm yoluna ilişkin açıklamalarda bulunulacaktır. Ancak vergilendirme süreci dikkate alındığında tarhiyat öncesi uzlaşmanın tarh işleminden önce geçerli olduğunu belirtmek; anlatım sırasını bu şekilde değiştirmekle bu sıralamanın dikkate alınmadığı gibi bir düşüncüyü bertaraf etmek isteriz.

#### 1.1.3.3.1. Tarhiyat Sonrası Uzlaşma

Tarhiyat sonrası uzlaşma, vergi tarhiyatı gerçekleştikten veya vergi cezası kesildikten sonra mükellef ile idarenin karşılıklı müzakere ile kesin bir anlaşmaya varmalarını ve mükellefin yargı yoluna başvuramamasını sağlayan bir çözüm yoludur. Kesin olmaktan kasıt müzakere sonucunun, başka bir idari çözüm yoluna veya yargı yoluna başvurulmasıyla değiştirilmemesi ve tarafları bağlayıcı olmasıdır. Böylelikle tarafların vergi aslı veya vergi cezası üzerinde anlaşması ile kamu alacağının kolay ve kısa yoldan tahsil edilmesi söz konusu olmaktadır. Kamu alacaklarının hazineye aktarılmasını hızlandıran bu müessese; aynı zamanda yargı yolunun nasıl sonuçlanacağına emin olamayan, yargı masraflarını yük edinmek istemeyen veya başka sebeplerle vergi borcundan hızlı bir şekilde kurtulmak isteyen mükelleflere pratik bir çözüm öngörmektedir.

Uzlaşmaya başvurulması, VUK Ek madde 1’de yer alan ifade gereği yalnızca ikmalen, re’sen ve idarece yapılan tarhiyatlarda söz konusu olduğu gibi, aynı zamanda ancak bazı durumların varlığı halinde mümkündür. Ek madde 1’e göre, tarhiyatta 116’ncı, 117’nci ve 118’inci maddelere uygun şekilde vergi hatası veya her türlü maddi hatanın bulunması, tarhiyatta 369’uncu maddede sayılan şekillerde yanılma halinin olduğunun vergi ödevlisi

<sup>72</sup>“Uzlaşma müessesesinin yasal adı, “tarhiyat sonrası uzlaşma” değildir; sadece “uzlaşma”dır. Tarhiyat sonrası uzlaşma olarak adlandırılmasının nedeni Türk Vergi Sistemine daha sonra “tarhiyat öncesi uzlaşma” adı ile bir diğer uzlaşma müessesesinin getirilmiş olmasından dolayı bu iki müessesenin ayırt edilmesi gerekliliğidir.” (CANDAN, Vergilendirme Yöntemleri ve Uzlaşma, s.265)

tarafından iddia edilmesi, vergi ziyana vergi ödevlisi tarafından kanun hükümlerine gereği gibi nüfuz edilememesi yüzünden sebebiyet verilmesi, yargı kararları ile idarenin konuyla ilgili farklı görüşlerinin bulunduğu iddia edilmesi halinde uzlaşma yoluna başvurulması mümkün olmaktadır.

Her vergi hatasının bulunduğu durumda uzlaşmanın üçüncü bir seçenek olarak ortaya çıkmadığını belirtmek gerekir. Uzlaşma müessesesi tarhiyat yöntemi, verginin türü ve miktarı yönünden sınırlamalara tabidir. Bu sınırlamalar dışında kalan vergi hataları için başvurulabilecek iki yol vardır. İlki idari çözüm yolu olarak tezin konusunu oluşturan düzeltmedir; diğeri ise esas olarak öngörülen yargısal yoldur. Ancak bahsedilen şartların sağlandığı ve vergi hatasının bulunduğu durumlarda uzlaşma yoluna başvurulup, tarh olan vergi veya cezası üzerinde anlaşmaya varılabilmektedir. Mükellefin düzeltme yoluna başvurmak yerine uzlaşmaya başvurabilmesinin önünün açılması, müessesenin getiriliş amacıyla örtüşmektedir. Nitekim düzeltme başvurusunun olumsuz sonuçlanacağını düşünen ve bu durumda konuyu yargı önüne taşımaktan başka çaresi kalmayacak olan mükellef, uzlaşmaya başvurarak tarh olunacak vergi miktarı veya cezası üzerinde anlaşmaya varmak isteyebilir. Aynı zamanda karşılıklı müzakere ile gerçekleşecek uzlaşma görüşmesinde VUK'da tanımlanan bir vergi hatasının bulunduğu idareye daha kolayca anlatılabilme olanağının bulunduğunu düşünen mükellef açısından da bu çözüm yoluna başvurulması avantajlı olabilir<sup>73</sup>.

#### 1.1.3.3.2. Tarhiyat Öncesi Uzlaşma

VUK Ek madde 11 ile düzenlenen tarhiyat sonrası uzlaşmanın konusu, tarhiyat öncesi uzlaşmadan farklı olarak henüz tarh edilmemiş vergiler veya bunlara ilişkin vergi ziyai cezalarıdır. Bu değişiklikte beraber henüz tarh edilmemiş, ancak bir vergi incelemesine dayanılarak tarh edilecek olan vergi veya vergi ziyai cezaları uzlaşmanın kapsamına dahil edilmiştir.

Böylelikle nezdinde vergi incelemesi gerçekleşmiş ve bu incelemeye dayanarak haklarında vergi veya vergi ziyai cezası tarh edileceğine kesin gözle bakan mükelleflere,

<sup>73</sup> CANDAN, *Vergilendirme Yöntemleri ve Uzlaşma*, s.291

henüz tarhiyat yapılmadan idare ile bir anlaşmaya varmaları imkanı tanınmıştır. Bu durum tarhiyat öncesi uzlaşma müessesesinin vergi idaresi ile mükellefler arasında henüz doğmamış, ancak yakında (tarh işleminin gerçekleşmesiyle birlikte) doğacak bir anlaşmazlığın/uyuşmazlığın çözümlenmesi şeklinde yorumlanmaktadır<sup>74</sup>.

#### 1.1.3.4. Cezalarda İndirim

Cezalarda indirim, tarh edilmiş olan vergi aslı ile vergi ziyayı cezasının, ihbarnamenin tebliğinden sonra otuz gün içerisinde vergi dairesine başvurarak belli süreler içerisinde ödenmesi sonucunda söz konusu vergi ziyayı cezasından belli oranlarda indirim yapılmasına olanak veren bir müessesedir. Görüldüğü üzere vergilendirme sürecinde tebliğ aşamasından sonra söz konusu olan bu müessese, mükellef nezdinde tarh edilmiş vergi cezalarının bir kısmından feragat edilmesi sonucunu doğurmakta; ödenmeyen bu kısım bakımından mükellef ile idare arasında bir anlaşmaya varılmış olmaktadır. Bu nedenle cezalarda indirim, idari aşamada çözüm yollarından biri olarak karşımıza çıkmaktadır.

Cezalarda indirimden yararlanılması belli koşullarda mümkün olabilmektedir. Şöyle ki, ihbarnamenin tebliğinden itibaren süresinde dava açılmış olması halinde cezalarda indirim talep edilemez. Eğer dava açılmışsa, cezalarda indirime başvurma süresi olarak tanınan otuz günlük süre içerisinde vergi davasından vazgeçilmesi gerekir<sup>75</sup>. Cezalarda indirim mükellefin yargı yoluna başvurmadan vazgeçmesi karşılığında tanınan bir fırsattır<sup>76</sup>. Mükellefin yargı yolundan vazgeçerek vergi aslını ve vergi cezasının bir kısmını ödemesi, mükelleflerle vergi idaresi arasındaki uyuşmazlıkların yargı organlarına intikal etmeksizin giderilerek vergi asılları ve cezalarının hazineye intikalini hızlandırmaktadır<sup>77</sup>.

<sup>74</sup> KARAKOÇ, *Vergi Yargılaması Hukuku Ders Kitabı*, s.96; CANDAN, *Vergilendirme Yöntemleri ve Uzlaşma*, s.265

<sup>75</sup> KARAKOÇ, *Vergi Yargılaması Hukuku Ders Kitabı*, s.83

<sup>76</sup> TAŞKAN, a.g.e., s.322

<sup>77</sup> a.g.e., s.307

### 1.1.3.5. Karşılıklı Anlaşma Usulü

Karşılıklı anlaşma usulü, çifte vergilendirmeyi önleme anlaşmalarında model olarak benimsenen OECD Model Anlaşması'nın ve Birleşmiş Milletler Model Anlaşması'nın 25'inci maddeleri ile öngörülmektedir. Buna göre, bir kişi anlaşmaya akit devletlerden biri veya her ikisi tarafından anlaşma hükümlerine aykırı olarak vergilendirmeye tabi tutulduğunu veya tutulacağını düşünüyorsa, akit devletlerin yetkili mercilerine başvurabilecektir<sup>78</sup>.

Çifte vergilendirme anlaşmalarında öngörülen bu hususa uyum sağlamak adına 14.10.2021 tarih ve 7338 sayılı Kanun ile, 01.01.2022 tarihinde yürürlüğe girecek şekilde karşılıklı anlaşma usulüne ilişkin düzenlemeler VUK'na eklenmiş bulunmaktadır. Buna göre, usulüne uygun olarak yürürlüğe konulmuş çifte vergilendirmeyi önleme anlaşmalarına aykırı şekilde vergilendirildiğini veya vergilendirileceğini düşünen ve bu hususta kuvvetli emarelere sahip mükellefler bu hükümler uyarınca Gelir İdaresi Başkanlığı'na başvurabilecektir. Diğer çözüm yöntemlerinden farklı olarak karşılıklı anlaşma usulünde idare ile mükellefler arasında bir iletişim kurulması değil, Gelir İdaresi Başkanlığı ile diğer akit devletin yetkili makamı, yani iki farklı idare arasında anlaşmaya varılmasını öngörmektedir. Ancak anlaşmaya varılması veya varılmamasının sonucu nihai olarak başvuruda bulunan mükellefi etkileyeceğinden bu usulün idari çözüm yöntemleri arasında sayılması gerekmektedir.

### 1.1.3.6. Kanun Yolundan Vazgeçme

Kanun yolundan vazgeçme, her ne kadar süreç bağlamında idari aşamada değil, yargılamanın belli bir aşamasında (ilk derece mahkemesi kararının verilmesinden sonra) başvuru olan bir yol olsa da, idare ile mükellef arasındaki ihtilafın (uyuşmazlık haline gelmiş anlaşmazlığı) daha fazla uzatılmayıp, yargılamanın muhtemel ileriki aşamalarına

<sup>78</sup> “Where a person considers that the actions of one or both of the Contracting States result or will result for him in taxation not in accordance with the provisions of this Convention, he may, irrespective of the remedies provided by the domestic law of those States, present his case to the competent authority of either Contracting State”. <https://www.oecd.org/ctp/treaties/articles-model-tax-convention-2017.pdf>

geçilmesini önlediğinden bir çözüm yolu olarak değerlendirilebilir<sup>79</sup>. Burada “*idari aşama çözüm yolu*” ifadesini, yargıdan önceki idari süreç olarak değil; hangi aşamada olunursa olunsun yargı organlarının dahil olmadığı, tamamen vergi idaresi ile mükellefin arasında özel bir iletişim kurulması olarak algılaması gerektiği düşünülebilir<sup>80</sup>.

Vergi sistemimize 05.12.2019 tarih ve 7194 sayılı Kanun ile dahil olan kanun yolundan vazgeçme, kendisine tebliğ eden ihbarnameye karşı dava açma yolunu tercih eden mükelleflere, ilk derece mahkemesi kararına karşı kanun yoluna başvurmadan vazgeçtiklerini ilgili vergi dairesine kanun yoluna başvuru süresi içerisinde bildirmeleri halinde vergi ve vergi cezalarında indirimden yararlanma hakkı tanınmaktadır<sup>81</sup>. İlk derece mahkemesi kararının vergi aslı veya cezasının kaldırılması ya da onanması/tasdik edilmesi yönünde olmasına göre tahakkuk edecek oran ile terkin edilecek oran değişmektedir. Örneğin verginin kaldırılması (tarhiyatın iptal edilmesi) durumunda vergi tutarının %60’ı tahakkuk ederken %40’ı terkin edilecek; buna ilişkin vergi ziyaı cezasının ise tamamı terkin edilecektir. Bu noktada, ilk derece mahkemesi kararının tamamı lehine sonuçlanan mükellefin neden bu yola başvurarak vergi tutarının bir kısmını ödemek isteyeceği sorusu akla gelmektedir. Vergi idaresinin kanun yoluna başvurusu ile lehe olan kararın üst yargı mercilerince aleyhe olarak değişeceği/bozulacağı düşüncesinde olan veya yargılama sürecinin uzamasını istemeyen mükelleflerin bu yola başvurma olasılığı vardır. Nitekim VUK m. 379/6 ile kanun yolundan vazgeçme dilekçesi verildikten sonra vergi idaresinin de kanun yoluna başvuramayacağı düzenlenmektedir.

<sup>79</sup> KARAKOÇ, *Vergi Yargılaması Hukuku Ders Kitabı*, s.174; TAŞKAN, a.g.e., s.325; ŞENYÜZ/YÜCE/GERÇEK, a.g.e., s.312

<sup>80</sup>Bu bağlamda kanundan yolundan vazgeçme TAŞKAN tarafından “*geç idari çözüm yöntemi*” olarak nitelendirilmiştir. (TAŞKAN, a.g.e., s.325)

<sup>81</sup> ÖNCEL/ÇAĞAN/KUMRULU/GÖKER, a.g.e., s.161



## 1.2. TÜRK VERGİ HUKUKUNDA İDARİ AŞAMADA ÇÖZÜM YOLU OLARAK HATALARIN DÜZELTİLMESİ

### 1.2.1. Hata Kavramı

Hata kelimesinin sözlük anlamı, “*istenmeyerek ve bilmeyerek yapılan yanlış, kusur, yanılma, yanılma, yanılma*”dır<sup>82</sup>. Hata, kişinin bilinçli olmadan yaptığı yanlışlığı ifade eder<sup>83</sup>. Yani, hatadan bahsediyorsak, bir hususun daha iyi bilinmesi veya daha iyi anlaşılması ihtimalinde onun yapılmayacağını da söylebilmemiz gerekmektedir. Bu sebeple de söz konusu bilgi eksikliğinin veya yanlış anlamlandırmanın giderilmesi halinde, hatanın da çok net biçimde fark edilmesi beklenir.

Bu bağlamda hatanın nasıl meydana geldiğinden basitçe bahsetmek gerekir. Kişilerin bir eylemde bulunmadan önce bu eylemi yapmaya yönelik bir iradeleri bulunmaktadır. Bir hususun eksik veya yanlış bilinmesi ya da anlaşılması, iradenin hatalı oluşmasına sebebiyet verebilir. Ya da irade doğru oluşmakla birlikte, iradenin dış dünyaya açıklanması sırasında istenmeden bir yanılığa düşülebilir. Bu durum kişinin aslında istemediği, daha doğrusu bilgisinde bir eksiklik veya yanlışlık olmasaydı istemeyeceği yönde eylemde bulunmasına sebebiyet verebilir. Bir değişiklik meydana getirebilen davranışlar olarak tanımlayabileceğimiz eylemler hukuksal bir takım sonuçları da meydana getirebilir. Bahsettiğimiz bu durum, hukukun düzenlediği her alanda karşılaşılabilecek nitelikte olduğundan, hata kavramına çeşitli hukuk disiplinlerince sonuç bağlanması da kaçınılmazdır<sup>84</sup>. Bu bağlamda, hata kavramı çoğu hukuk disiplininde anlamlandırılmakta ve sonuçları da hükme bağlanmaktadır.

Özel hukuk alanında hata kavramına borçlar hukukunda sonuç bağlandığı görülmektedir. Hata, irade bozukluğu hallerinden biri olarak yer almaktadır. Şöyle ki; 818 sayılı Türk Borçlar Kanunu'nun 23'üncü maddesinde sözleşme yapılırken esaslı bir hataya düşen

<sup>82</sup> <https://sozluk.gov.tr/>

<sup>83</sup> “*Yanılma; yanılma; gerçeğe uygun olmayan ve hata eden (yanılan) kişiye kesin olarak (yani, kuşkusuz biçimde) gerçek kabul edilen eylem; ...*” (YILMAZ, a.g.e., s.462)

<sup>84</sup> “*Hata, günlük kullanım dilinin ötesinde, kişilerin irade beyanlarının sonuçları ile bağlı kalmamalarını sağlayabilecek önem derecesinde bilimsel niteliği bulunan bir kavramdır.*” (KOÇ, Cevat. *Vergi Hatalarını Düzeltme*. Yayımlanmamış Yüksek Lisans Tezi, İstanbul Üniversitesi, Mali Hukuk Bilim Dalı, İstanbul,1991, s.12)

tarafın sözleşme ile bağı olmayacağı düzenlenmiştir<sup>85</sup>. 11.01.2011 tarih ve 6098 sayılı Türk Borçlar Kanunu'nun kabul edilmesiyle 818 sayılı Kanun yürürlükten kalkmıştır. Yeni tarihli Kanunun 30'uncu maddesine göre irade bozukluğu hali olarak “yanılma” düzenlenmiş; sözleşme kurulurken esaslı yanılmaya düşen tarafın sözleşme ile bağı olmayacağı hüküm altına alınmıştır. Borçlar hukukuna göre hata/yanılma, gerçek duruma ilişkin olarak bilinçli olmadan yapılan yanlış veya eksik tasavvurdur<sup>86</sup>. Yanılma ya iradenin oluşumu aşamasında ya da irade açıklanırken gerçekleşir. İlk durumda işlem iradesinin oluşum aşamasında bir sakatlık mevcut olup; bu durum “gerçek yanılma” olarak da adlandırılmaktadır<sup>87</sup>. İkinci durumda ise irade aslında tam ve sağlam şekilde oluşmakta, ancak iradenin dış dünyaya beyan edilmesi aşamasında bir sakatlık meydana gelmektedir<sup>88</sup>. Bu nedenle bu tür yanılmaya “gerçek olmayan yanılma” da denilmektedir.

Kamu hukuku alanına baktığımızda ise, hataya hukuki sonuç bağlanan disiplinlerden biri ceza hukukudur. Hata veya yanılma, kişinin tasavvuru ile gerçekte olanın birbirine uymaması olarak tanımlanmakta ve iradenin bozulmuş olarak doğmasına sebebiyet vermektedir<sup>89</sup>. Diğer bir tanıma göre hata, gerçeğin bilinmemesi veya yeterince bilinmemesi sebebiyle yanlış hüküm verilmesi halidir<sup>90</sup>. Ceza hukukunda hata 5237 sayılı Türk Ceza Kanunu'nun 30'uncu maddesi ile düzenlenmiş olup; kastı kaldıran hata ve kusurluluğu kaldıran hata halleri olmak üzere ikiye ayrılmaktadır<sup>91</sup>. Kastın ortadan kalkması halinde kişi ile gerçekleştirdiği fiil arasında manevi bağ kurulamadığından bir suçun varlığından bahsedilemeyecektir<sup>92</sup>. Kusur ise failin irade oluşumunun kınanabilirliği anlamına gelir<sup>93</sup>; kusurun yokluğu halinde de failin sorumluluğundan bahsedilemeyecektir<sup>94</sup>.

<sup>85</sup> 818 sayılı Türk Borçlar Kanunu, m.23; “Akit yapılırken esaslı bir hataya duçar olan taraf, o akit ile ilzam olunamaz.”

<sup>86</sup> EREN, Fikret. *Borçlar Hukuku Genel Hükümler*. Ankara: Yetkin Yayınları, 2016, s.393

<sup>87</sup> a.g.e., s.395

<sup>88</sup> a.g.e., s.397

<sup>89</sup> KOCA, Mahmut; ÜZÜLMEZ, İlhan. *Türk Ceza Hukuku Genel Hükümler*. Ankara: Seçkin Yayıncılık, 2022, s.254

<sup>90</sup> DEMİRBAŞ, Timur. *Ceza Hukuku Genel Hükümler*. Ankara: Seçkin Yayıncılık, 2022, s.452

<sup>91</sup> KOCA, ÜZÜLMEZ. a.g.e., s.255

<sup>92</sup> a.g.e., s.147

<sup>93</sup> a.g.e., s.313

<sup>94</sup> DEMİRBAŞ, a.g.e., s.368

İdare hukukunda hata kavramına ilişkin özellikle bir düzenleme olmasa da kamu gücüne dayanarak bireyler nezdinde tek taraflı işlem yapma yetkisine sahip olan idarenin, bu işlemleri tesis ederken, bilmeyerek ve istemeyerek hatalı işlem yapmaları mümkündür. Nitekim bu işlemler, idare adına çalışan kamu personellerince yerine getirilmektedir. Bu bağlamda işlem tesis ederken hataya düşülmesi ve sonuç olarak sakat bir işlemin doğması da olasıdır. Unsurlarından biri veya birkaçı sakat olan bir idari işlem, hukuka aykırı işlemdir. Hukuka aykırı işlem yapmama yükümlülüğüne sahip olan idare, hukuka aykırı işlemi fark etmesi halinde kendiliğinden veya ilgililerin başvurusu üzerine “geri alma” veya “ilga” yolu ile ortadan kaldırma ya da “değiştirme” yolu ile hukuka aykırılığı gidermek zorundadır<sup>95</sup>. İlgililerin başvurusu üzerine işlemdeki hukuka aykırılığın giderilmesi, isti’ taf yolu ile denetime karşılık gelmektedir<sup>96</sup>. Söz konusu hukuka aykırılık idare tarafından bu şekillerde giderilmezse, Anayasa’nın 125’inci maddesi çerçevesinde hukuka aykırı işlemin yargı yolu ile denetlenmesi mümkündür.

Hata haline sonuç bağlayan disiplinlerden biri de vergi hukukudur. Vergi hukuku bakımından hata, genel anlamda vergilendirme işlemlerinde yapılan birtakım yanlışlıkları ifade eder. Hata, vergilendirme işlemlerinin yapılması sırasında vergi idaresinin vergi kanunlarını yanlış yorumlaması veya uygulamasından kaynaklanabileceği gibi, aynı zamanda vergi ödevlilerinin de ödevlerini yerine getirirken yaptıkları yanlışlıktan kaynaklanabilir<sup>97</sup>. Bu yanlışlıklar en nihayetinde kamu gelirlerinin en önemli kaynağını oluşturan vergilerin eksik veya fazla alınmasına sebebiyet verebilecek nitelikte olabilir. Öte yandan, devletin vergilendirme yapması, kişilerin malvarlığına doğrudan el atması, kendine pay alması anlamına gelmektedir. Dolayısıyla vergilendirmenin doğru bir şekilde yapılması hem kamu gelirlerinin kamu hizmetlerinin finansmanını için toplanması bağlamında kamu yararının sağlanması bakımından; hem de kişilerin mülkiyet hakkının ihlal edilmemesi bakımından önem arz eden bir konudur. Bu nedenle vergi hukukunda hata kavramı, diğer uyuşmazlık hallerinden ayrıştırılmış, “*vergi hatası*” olarak özellikle tanımlanmış, çeşitleri belirlenmiş ve düzeltilmesine ilişkin ayrı bir usule tabi tutulmuştur.

---

<sup>95</sup> a.e.

<sup>96</sup> a.g.e., s.740

<sup>97</sup> KARAKOÇ, *Vergi Yargılaması Hukuku Ders Kitabı*, s.126; CANDAN, *Vergilendirme Yöntemleri ve Uzlaşma*, s.222; KIZILOL/TAŞ, a.g.e., s.143

VUK m. 116, vergi hatasını “...*vergiye mütaallik hesaplarda veya vergilendirmede yapılan hatalar yüzünden haksız yere fazla veya eksik vergi istenmesi veya alınmasıdır.*” biçiminde tanımlanmaktadır. Bu tanım daha çok hatanın hangi hususlarda yapılacağına ve sonuçlarına işaret etmektedir. Vergi hukukunun sonuç bağladığı hata da, esasen yanlış veya eksik bilgiye sahip olunmasaydı ya da iradenin açıklanması sırasında yanlışlığa düşülmeseydi yapılmayacak olan yanlışlıklardan oluşmaktadır. Bu bakımdan vergi hukuku anlamında hata, tespit edilmesi ve giderilmesi kolay, açıkça görülebilen basit yanlışlıklar olarak ifade edilmektedir<sup>98</sup>. Sınırları çok belirli olmayan bu tanımdan hareketle, her somut olayda vergi hatasının basit nitelikte olması ve taraflarca kolayca fark edilmesi gerektiği gibi bir yorum yapılmamalıdır. Hata, her daim basit olma özelliğini barındırmak zorunda değildir. Özellikle vergi hukuku bakımından hatadan bahsettiğimizde, vergilendirme işlemlerinin çoğu zaman karmaşık ve teknik bilgi gerektirmesi karşısında hataların çoğu zaman basit nitelikte olmayacağını öngörmek gerekir. Kaldı ki bir hususun basit olması veya olmaması da kişiye göre değişkenlik gösteren bir husustur. Bu tanım, vergi hukukundaki hatanın da bilinçli olmadan yapılan, kimi yanlış veya eksik bilgi ya da değerlendirmeden kaynaklandığına işaret etmektedir. Başka bir anlatımla, tarafların yanlış oldukları hususa ilişkin bilgi sahibi olmaları veya bu hususu yanlış şekilde anlamlandırmamaları ihtimalinde bu şekilde bir hatanın yapılmayacağı açık olduğunda vergi hatasından bahsedilmektedir. Söz konusu yanlış kanaat veya bilgi eksikliği giderilirse iki tarafın da üzerinde kolayca anlaşabildiği bir durum mevcut olur ve hata düzeltilir. Öte yandan her somut olayda taraflar, aslında kolayca anlaşılabilir nitelikte bir vergi hatasının bulunmasına karşın bu konuda fikir ayrılığına düşebilirler. Yani vergi hatasının kolayca fark edilmesi, açıkça görülebilmesi ve üzerinde anlaşılabilmesi ideal durumda beklenen olmakla birlikte, vergi hatasının varlığından bahsedilmesi için aranması gereken bir unsur değildir. Kaldı ki özellikle vergi kanunları hakkında çoğu zaman sınırlı bilgiye sahip mükelleflerin, basit nitelikte olması gerektiğini vurguladığımız vergi hatasını kolayca fark edip bu konuda idare ile aynı fikirde olup anlaşmaları da her zaman mümkün olmayacaktır. Daha önce de bahsettiğimiz üzere, vergi hatası tespit edilmesi ve giderilmesi kolay, açıkça görülebilen hususlar olmakla, bu özellikleriyle diğer vergi uyuşmazlıklarından farklılaşmaktadır. Ancak bu durum vergi hatasının uyuşmazlık teşkil etmeyeceği anlamına gelmemektedir.

---

<sup>98</sup> ÖNCEL/KUMRULU/ÇAĞAN/GÖKER, a.g.e., s.189-191

Vergi hatasının varlığı üzerine tarafların anlaşamaması, farklı fikirlerde olması halinde bir uyuşmazlığın olduğu da söylenebilecektir. Bu uyuşmazlık, diğerlerine nazaran daha kolay bir biçimde giderilebileceğinden çözümlenmesine ilişkin de ayrı bir usul öngörülmüştür.

### 1.2.2. Düzeltme Yolunun Tarihçesi ve Amacı

Vergilendirme işlemlerinde meydana gelen hataların giderilmesini öngören düzeltme yolu, günümüzde 04.04.1961 tarih ve 213 sayılı Vergi Usul Kanunu ile düzenlenmektedir. Ancak düzeltme yolu daha önce de çeşitli kanunlarda öngörülmüş ve zaman içerisinde değişikliğe uğramıştır. Düzeltme yolu ve vergi hatası kavramını daha iyi kavrayabilmek ve bu başvuru yoluna ilişkin günümüzdeki düzenlemelerin temelini anlamak adına önceki düzenlemeleri incelemek faydalı olacaktır.

06.07.1939 tarih ve 3692 sayılı Vergilerde İhbarnamelerin Tebliğine ve İtiraz ve Temyiz Usullerine ve İtiraz ve Temyiz Komisyonları Teşkiline Dair Kanun<sup>99</sup> vergilendirme işlemlerinde meydana gelen hataların düzeltilmesi ile ilgili ilk düzenlemelere yer vermektedir. Anılan Kanun ile, kazanç ve muamele gruplarına dahil vergilerin itiraz ve temyiz usulleri bakımından tek bir düzenlemeye tabi olması öngörülmüştür<sup>100</sup>. Bu Kanun'un "*İtirazların Komisyonlara Sevki*" başlıklı 23'üncü maddesinde, mükelleflerin itirazlarının aynı maddede sayılan maddi hatalardan birine ilişkin olduğunun anlaşılması halinde düzeltilmesinin tahakkuku gerçekleştiren memurdan isteneceği düzenlenmiştir. Bu bağlamda düzeltme kurumunun, bir idari usul müessesinden çok, itiraz

<sup>99</sup> 3692 sayılı Vergilerde İhbarnamelerin Tebliğine ve İtiraz ve Temyiz Usullerine ve İtiraz ve Temyiz Komisyonları Teşkiline Dair Kanun, <https://www.resmigazete.gov.tr/arsiv/4257.pdf>

<sup>100</sup> İşbu kanunun yürürlükte bulunduğu dönemde, çoğu vergi uyuşmazlığı bakımından vergi itiraz ve temyiz komisyonlarına başvurulmakta, bu organların kesin kararlarına karşı ise Danıştay'da temyiz davası açılmakta idi. Bu bağlamda, vergi itiraz ve temyiz komisyonlarının alt derece idari yargı organı olarak işlev gördükleri ve bu şekilde üç aşamalı bir sistemin öngörüldüğü söylenebilir. Bununla birlikte, bu komisyonların bağımsız yargı organı olarak değerlendirilemeyeceği ancak bunların adeta yargı görevi yaptıkları ifade edilmiştir. (ÇAĞAN, Nami, "*Vergi İtiraz ve Temyiz Komisyonları*", AÜHFD, Yıl:1971, Cilt:28, Sayı:1, s.188-194; AKSOY, a.g.e., s.48) Bu komisyonların görevi 2576 sayılı Kanun ile vergi mahkemelerinin kurulması sonucunda sona ermiştir.

komisyonlarının gördüğü yargı işlevi sebebiyle, yargılama usulü sırasında konu olabilecek bir yöntem olarak kurgulandığı ifade edilmiştir<sup>101</sup>.

Aynı maddenin devamında maddi hatalar şu şekilde sıralanmıştır; “*verginin veya vergi matrahının veyahud misil ve yüzde zamlarının yanlış hesap edilmesi, verginin mükerrer olması, verginin hakikî mükelleften gayri bir şahıs namına tarh edilmesi, kanunî tenzilâtın eksik yapılması veya hiç yapılmaması, bir kimseye mükellefiyet devresinden az veya çok bir devre için vergi tarh olunması, tarhiyatta yanlış nisbet tatbik edilmesi*”<sup>102</sup>. Kanunun, “*Maddi hatalar*” başlıklı 24’üncü maddesinde ise, itiraz hakkına sahip olunmaması halinde 23’üncü maddede sayılan maddi hatalardan birinin bulunduğunu düşünen mükelleflere bu hatanın düzeltilmesini bir dilekçe ile isteyebilecekleri hüküm altına alınmıştır. Yani, itiraz hakkına sahip mükelleflerin itirazlarının maddi hatadan kaynaklanmasının tespit edilmesi halinde, idare bu hatayı kendiliğinden (itiraz maddi hataya ilişkin olmasa dahi) düzeltebilecektir; bununla birlikte itiraz hakkına sahip olmayan mükelleflere de vergilendirme işlemlerindeki hataların düzeltilmesini isteme hakkı ayrıca verilmiştir. Ayrıca 25’inci madde ile itiraz hakkına sahip olan, ancak itiraz süresini geçirmiş olan mükelleflerin de düzeltmeye başvurabileceği kabul edilmiştir. Bu hükümlerden hareketle bu Kanun’un, maddi hatalardan kaynaklanan uyuşmazlıkları diğer uyuşmazlıklardan ayırdığı; bu hataların düzeltilmesini itiraz etme süresine veya itiraz etme hakkına sahip olup olunmamasına göre sınırlı tutmadığı anlaşılmaktadır. Bununla birlikte 26’ncı madde gereği düzeltmenin her halükarda ancak tahakkuk zamanaşımına içerisinde yapılabileceği düzenlenmiştir.

Bahsedilen Kanun, 07.06.1949 tarih ve 5432 sayılı Vergi Usul Kanunu’nun yürürlüğe girmesi ile mülga olmuştur. 5432 sayılı Kanun düzeltme yoluna 106’ncı ve 116’ncı maddeler arasında yer vermiş ve önemli bazı değişiklikleri beraberinde getirmiştir.

Öncelikle eski tarihli kanunda yer alan “*maddi hata*” ifadesi yerine “*vergi hatası*” kavramı getirilmiş; vergi hatası 106’ncı maddede “*vergiye mütaallik hesaplarda veya*

<sup>101</sup> YALTI, Billur (Ed.). *Vergi Uyuşmazlıklarının Çözümü: Barışçıl Mekanizmalar*. İstanbul: Beta Yayınları, 2015, s.36

<sup>102</sup> 3692 sayılı Vergilerde İhbarnamelerin Tebliğine ve İtiraz ve Temyiz Usullerine ve İtiraz ve Temyiz Komisyonları Teşkiline Dair Kanun, <https://www.resmigazete.gov.tr/arsiv/4257.pdf>

*vergilendirmede yapılan hatalar yüzünden fazla veya eksik vergi istenmesi veya alınması*<sup>103</sup>” olarak tanımlanmıştır. Bu genel tanımdan sonra, vergi hatası 107’nci ve 108’inci maddelerde hesap hataları ve vergilendirme hataları olarak ikiye ayrılmıştır. Matrah hataları, vergi miktarında hatalar ve verginin mükerrer olması, hesap hataları olarak; mükellefin şahsında hata, mükellefiyette hata, mevzuda hata ile vergilendirme veya muafiyet döneminde hata, vergilendirme hataları olarak sınıflandırılmıştır. Görüldüğü üzere eski tarihli kanundan farklı olarak düzeltmenin konusunu oluşturan vergilendirme hatalarına ilişkin genel bir tanım verilmiş; daha sonra bunlar iki gruba ayrılarak sayılmıştır. Sayılan vergi hatası türlerinin çoğu, eski kanunda maddi hata olarak sayılan hata çeşitlerine karşılık gelmektedir. Şöyle ki, 107’nci maddede sayılan matrah hataları, vergi miktarında hatalar ve verginin mükerrer olması, eski tarihli kanundaki “*verginin veya vergi matrahının veyahud misil ve yüzde zamlarının yanlış hesap edilmesi, tarhiyatta yanlış nisbet tatbik edilmesi, kanunî tenzilâtın eksik yapılması veya hiç yapılmaması, verginin mükerrer olması*” hallerine; 108’inci maddedeki mükellefin şahsında hata ile vergilendirme veya muafiyet dönemindeki hata da sırası ile “*verginin hakikî mükelleften gayri bir şahıs namına tarh edilmesi, bir kimseye mükellefiyet devresinden az veya çok bir devre için vergi tarh olunması*” hallerine denk gelmektedir.

Öte yandan, 108’inci maddede sayılan mükellefiyette hata ve mevzuda hata halleri ise eski tarihli kanunda yer almamaktadır. Başka bir ifadeyle vergilendirme hataları içerisinde yer alan mükellefiyette hata ve mevzuda hata halleri 5432 sayılı Kanun ile düzeltme yolunun konusuna dahil edilmiştir. Vergilendirmenin esası ile yakından ilişkili olan ve hata niteliğinin anlaşılması kimi zaman daha zor olan bu iki hata türünün dahil edilmesi ile düzeltmenin konusunun genişletildiği gözlemlenmektedir. Yani kanun koyucu, vergiyi doğuran olay ile bizzat bağlantılı olan mükellefiyetin ve verginin mevzuunun belirlenmesi sırasında da açık bir hatanın yapılabileceğini düşünerek bu iki hata türünü düzeltmenin konusuna dahil etmiştir.

Bununla birlikte, eski tarihli kanun ile paralel olarak yeni düzenleme ile de mükelleflerin olabildiğince her koşulda düzeltmeye başvurmasının sağlanmaya çalışıldığı görülmektedir. Öyle ki, 113’üncü maddenin 4’üncü ve 5’inci fıkralarında; itiraz süresi

<sup>103</sup> 5423 sayılı Vergi Usul Kanunu, <https://www.resmigazete.gov.tr/arsiv/7233.pdf>

içerisinde düzeltme talebinde bulunan mükelleflerin bu taleplerinin reddedilmesi halinde dilekçelerinin itiraz dilekçesi yerine geçeceği ve bu durumda itiraz hükümlerinin uygulanacağı düzenlenmiştir. Yani kanun koyucu nezdinde yapılan vergilendirme işlemlerinde vergi hatası bulunduğunu düşünen ve itiraz yolu yerine düzeltme yolunu tercih eden mükelleflerin hak kaybına uğramaması amaçlanmıştır. Aynı zamanda 114'üncü madde gereği, itiraz süresi geçtikten sonra düzeltmeye başvuranlar da bu başvuruları reddedilirse şikayet yolu ile Maliye Bakanlığı'na başvurabileceklerdir. Bu bakımdan, eski tarihli kanundan farklı olarak düzeltme, yargılama usulünün dışında bir idari usul müessesesi haline getirilmiştir<sup>104</sup>. Zira eski tarihli kanunda vergi hatasının itiraz komisyonlarına başvuru sırasında fark edilip incelenmesi söz konusu iken, yeni düzenlemelerde düzeltme başvurusu itiraz yolundan ayrıştırılmıştır.

Öte yandan düzeltme talep etme hakkının itiraz hakkı olmayanlara da tanınmasına dair hükme benzeyen bir düzenleme, 5432 sayılı Kanunda yer almamıştır. Bunun yerine 111'inci madde ile vergi idaresinin tereddüt edilmeyen açık ve mutlak hataları re'sen düzeltebileceği; 112'nci madde ile de mükelleflerin vergilendirme işlemlerindeki hataların düzeltilmesini yazı ile isteyebilecekleri düzenlenmiştir.

5432 sayılı Kanun, 04.01.1961 tarihli VUK'nun yürürlüğe girmesi ile mülga olmuş; düzeltme yoluna ilişkin hükümler bu Kanunda 116'ncı ve 126'ncı maddeler arasında yer almıştır. İki kanundaki hükümler büyük oranda benzerlik göstermektedir. 5432 sayılı Kanun, düzeltmeye ilişkin hükümler bakımından VUK'nun temelini oluşturmuştur. Özellikle vergi hatasına ve çeşitlerine ilişkin hükümler VUK ile korunmuştur. Ancak düzeltmenin usulüne ilişkin maddelerde zaman içerisinde değişikliklere gidilmiştir. Bu değişikliklerin en önemli nedeni, 06.01.1982 tarihli BİMİVMK'nin<sup>105</sup> yürürlüğe girmesidir. Bu Kanun ile bölge idare mahkemeleri, idare mahkemeleri ve vergi mahkemeleri kurulmuş, vergi mahkemeleri, vergi uyuşmazlıklarını çözümlenmekle görevli ilk derece yargı organı, bölge idare mahkemeleri ise istinaf mercii olarak kabul edilmiştir. Vergi itiraz ve temyiz komisyonlarının görevleri ise 13'üncü madde gereği

<sup>104</sup> YALTI, a.g.e., s.36

<sup>105</sup> Bölge İdare Mahkemeleri, İdare Mahkemeleri ve Vergi Mahkemelerinin Kuruluşu ve Görevleri Hakkında Kanun, <https://www.mevzuat.gov.tr/MevzuatMetin/1.5.2576.pdf>



vergi mahkemelerinin görev alanına dahil edilmiştir<sup>106</sup>. Bu bağlamda VUK'nun düzeltmeye ilişkin hükümlerinde itiraz ve temyiz komisyonlarıyla alakalı düzenlemeler de kaldırılmış veya değişmiştir. Örneğin, düzeltme talebi reddedilen mükelleflerin dilekçelerinin itiraz dilekçesi yerine geçeceği ve bu halde itiraz hükümlerinin uygulanacağına dair ilişkin hüküm kaldırılmıştır. İtiraz süresi geçtikten sonra düzeltme taleplerinin reddedilenlerin şikayet yolu ile Maliye Bakanlığına başvurabileceğine ilişkin hükümde itiraz süresi yerine vergi mahkemesinde dava açma süresinin benimsendiği görülmektedir.

Görüldüğü üzere, düzeltme yolu Türk vergi sistemimizde uzunca bir süredir yer almaktadır. Kanun koyucu vergi idaresinin vergilendirme işlemlerini tesis ederken, veya mükelleflerin vergi ödevlerini yerine getirirken; hukuka aykırı şekilde vergilendirme yapılması sonucunu doğurabilecek birçok hatanın yapılabileceğinin ve bu hataların daha kolay bir şekilde giderilmesi gerektiğinin uzun zamandır farkındadır. Zamanla kullanılan kavramlar değişmiş, hata türleri genişletilmiş, düzeltme usulüne ve diğer konulara ilişkin değişiklikler meydana gelmiş olsa da düzeltme hükümlerindeki amacın bu hataların kısa sürede ve pratik biçimde giderilmesi ve bu imkandan, vergide istikrar ilkesinin izin verdiği ölçüde, tüm mükelleflerin yararlandırılması olduğu değerlendirilmektedir. Başka bir ifadeyle, vergilendirme işlemlerindeki hataların meydana getirdiği sakatlıklardan kaynaklanan uyuşmazlıkların idari aşamada (barışçıl yollarla) giderilmesi, düzeltme yolunun öngörülmesindeki en temel amaçtır. Zira 5432 sayılı Kanun'un gerekçesinde de hataların kolaylıkla ve daima düzeltilebileceği prensibinden hareketle düzeltme yolunun tekrar gözden geçirilerek düzenlendiği belirtilmiştir<sup>107</sup>.

Bu bağlamda idari çözüm yollarının öngörülmesindeki nedenlerin ve amaçların, düzeltme yolunun öngörülmesi ile paralel olduğunu söylemek gerekir. Hukuk devleti ilkesi gereği

<sup>106</sup> TAŞKAN, a.g.e., s.327

<sup>107</sup> “Hesaba ve beyana istinat eden bugünkü vergilerde, mükelleflerin her hangi bir kasta makrun olmaksızın, maddi hatalar yapmaları, bilhassa hesaplarda ve rakamlarda yanlışları ihtimali daima mevcuttur. Nasıl ki, aynı hataların idare tarafından da yapılması her zaman vârittir. Bir taraftan bu vaka, diğer taraftan da bugünkü mevzuatımız karşısında maddi hataların düzeltilmesi bakımından mükelleflerin karşılaştıkları zorluklar ve imkânsızlıklar göz önünde tutularak, bu mesele “Maddi hata kolaylıkla ve daima düzeltilebilirdir.” Prensipinin ışığı altında yeniden ele alınmış ve bilhassa mükellefin hukukunu sıyanet maksadiyle bu hususta tasarıya açık ve katî hükümler konulmuştur.” (<https://www5.tbmm.gov.tr/tutanaklar/TUTANAK/TBMM/d08/c019/tbmm08019080ss0175.pdf>, (Erişim Tarihi: 31.10.2022))

idarenin eylem ve işlemlerinin, hukuk kurallarına uygun şekilde gerçekleştirildiğine yönelik denetimin yargı organlarınca sağlanmasının yanında, idari aşamada başvurulabilecek birtakım yöntemlerin öngörülmesinin önemini belirtmiştik. Kamu gücü doğrultusunda tek taraflı işlem yapmaya yetkili idarenin eylem ve işlemlerindeki hukuka aykırılıklara karşı ilgililerin, uzun sürebilecek ve masraflı bir çözüm yolu olan yargı yoluna başvurmadan başka daha kolay, nispeten masrafsız ve hızlı sonuçlanabilecek yöntemlere başvurabilmesi, hukuk devleti ilkesinin hayata geçmesi bakımından tamamlayıcı bir niteliğe sahiptir.

Konuyu düzeltme yolu bakımından değerlendirecek olursak; ideal durumda kolayca fark edilmesi beklenen, yine varlığı üzerinde kolayca anlaşılabilir ve de giderilebilecek hataların idari aşamada çözümlenmesinin sağlanması bir gereklilik olarak kendini göstermektedir. Nitekim bu hatalar vergilendirme işleminde bir sakatlığa yol açmakta; mükellef nezdinde hukuka aykırı bir vergilendirme işlemi yapılmasına sebep olmaktadır. Üstelik bir vergilendirme işleminde hata yapılabilmesi ihtimali, vergi kanunlarının karmaşık ve teknik bilgi içermeleri karşısında yüksektir. İşte bu işlemlerdeki hukuka aykırılığın, yargı yoluna gidilmesinden başka idari aşamada giderilmesi ile hukuk devleti ilkesinin ve de verginin kanuniliği ilkesinin<sup>108</sup> gerçekleşmesi sağlanmaktadır.

Öte yandan, sıklıkla rastlanılabilecek bu hatalar sebebiyle ilgililerin yargı organlarına başvurmak zorunda kalınması, ilgililer tarafından olduğu kadar idare tarafından da istenmeyen bir durumdur. Keza idare de vergi alacağını hızlı ve masrafsız şekilde hazineye intikal ettirmek istemektedir. Bu sakatlıklardan kaynaklanan uyuşmazlıkların yargı organı önüne taşınmadan mükellef ve idare arasında anlaşma yoluyla giderilmesine geçmişten beri gereksinim duyulmuş; bu nedenle vergi sistemimizde düzeltme yoluna yer verilmiştir.

### **1.2.3. Düzeltme Başvurusunun Hukuki Niteliği**

Düzeltme, vergi kanunlarının uygulanması, yani vergilendirme işlemlerinin yapılması sırasında yapılan hataların, yargı organlarına başvurulmaksızın hatayı yapan vergi dairesi

---

<sup>108</sup> ÖNCEL/KUMRULU/ÇAĞAN/GÖKER, a.g.e., s.188

tarafından giderilmesine yönelik bir idari işlemdir<sup>109</sup>. Başka bir tanıma göre düzeltme, vergi hatalara yönelik, vergi mahkemelerinde dava açma süresi geçtikten sonra da idari dava yolunu mümkün hale getiren özel bir idari başvurudur<sup>110</sup>.

Düzeltilme başvurusunun, idare hukuku bakımından değerlendirildiğinde idari denetim türlerinden istitaf başvurusuna (aynı mercie başvuru) denk geldiği söylenmektedir<sup>111</sup>. Vergilendirme işlemlerinin tipik bir idari işlem niteliğinde olması sebebiyle, bu işlemlerdeki sakatlıklara karşı işlemi yapan mercie başvurulması da istitaf başvurusu olarak değerlendirilmektedir. Ancak düzeltme yolunun yalnızca vergilendirme işlemlerindeki vergi hataları için söz konusu olan özel bir yöntem olduğu unutulmamalıdır<sup>112</sup>.

Vergi hukuku bakımından düzeltme yolu, en başta idari çözüm yollarından biri olmakla birlikte, aynı zamanda vergi veya ceza borcunu sona erdiren nedenlerden biridir<sup>113</sup>. Nitekim, mükellef aleyhine yapılmış vergi hatalarının düzeltilmesi sonucunda, düzeltilen miktar kadar vergi veya ceza borcu ortadan kalkmaktadır<sup>114</sup>. Başka bir ifadeyle düzeltme yolu şekli vergi hukuku bakımından idari çözüm yollarından biri olmakla birlikte, maddi vergi hukuku bakımından vergi/ceza borcunu ortadan kaldıran nedenlerden biridir.

#### 1.2.4. İdari Yargılama Usulü Kanunu ile Düzeltme Başvurusu İlişkisi

İdare hukuku alanında, idari işlemin kurulmasından, yargı yoluna başvurulmadan önceki ve yargı kararlarının uygulanması sürecini kapsayan kurallara ilişkin genel bir İdari Usul Kanunu bulunmamaktadır. Bu bağlamda bazı idari usul kuralları, 06.01.1982 tarih ve 2577 sayılı İdari Yargılama Usulü Kanunu'nda<sup>115</sup> (İYUK) yer almaktadır. İYUK'nda yer

<sup>109</sup> OKTAR, a.g.e., s.164-165; ERGİNAY, Akif. *Vergi Hukuku*. Ankara: Savaş Yayınları, 1990, s.116

<sup>110</sup> CANDAN, *Vergilendirme Yöntemleri ve Uzlaşma*, s.222

<sup>111</sup> ÖNCEL/KUMRULU/ÇAĞAN/GÖKER, a.g.e., s.187

<sup>112</sup> Düzeltmeye ilişkin hükümler bakımından 213 sayılı Kanunu'nun özel bir idari usul kodu niteliğinde olduğu ifade edilmiştir. (a.g.e., s.188)

<sup>113</sup> a.g.e., s.189

<sup>114</sup> a.g.e., s.164; KARAKOÇ, *Vergi Yargılaması Hukuku Ders Kitabı*, s.128

<sup>115</sup> 2577 sayılı İdari Yargılama Usulü Kanunu, <https://www.mevzuat.gov.tr/MevzuatMetin/1.5.2577.pdf>

alan idari başvuruya ilişkin hükümler de işlemin kurulması aşamasında yer aldığından aslen idari usule ilişkin hükümlerdir<sup>116</sup>.

Bu hükümler İYUK m. 10'da yer alan “*İdari makamların sükutu*” ve m. 11'de yer alan “*Üst makamlara başvurma*” başlıklı maddelerdir. Bu hükümler kapsamında yapılan başvurular, idarenin kendi kendini denetlemesi sonucunu doğurmaktadır. Bununla birlikte aynı Kanunun “*Doğrudan doğruya tam yargı davası açılması*” başlıklı 13'üncü maddesi ile idari eylemlerden hakları ihlal edilmiş olanların idari dava açmadan önce idareye başvurarak haklarının yerine getirilmesini istemeleri gerektiği düzenlenmiştir.

Anılan Kanunun 10'uncu maddesinde yer alan başvuru türü, ortada bir idari işlem yokken, idareden bir şeyin yapılmasının veya yapılmamasının talep edildiği başvurulardır. Bu bağlamda, belli bir istek veya dileği içeren, idareden bir şeyin yapılmasının veya yapılmamasının talep edildiği başvurular İYUK m. 10'da şu şekilde düzenlenmiştir;

**“İdari makamların sükutu:**

*Madde 10 – 1. İlgililer, haklarında idari davaya konu olabilecek bir işlem veya eylemin yapılması için idari makamlara başvurabilirler.*

*2. Otuz gün içinde bir cevap verilmezse istek reddedilmiş sayılır. İlgililer otuz günün bittiği tarihten itibaren dava açma süresi içinde, konusuna göre Danıştaya, idare ve vergi mahkemelerine dava açabilirler. Otuz günlük süre içinde idarece verilen cevap kesin değilse ilgili bu cevabı, isteminin reddi sayarak dava açabileceği gibi, kesin cevabı da bekleyebilir. Bu takdirde dava açma süresi işlemez. Ancak, bekleme süresi başvuru tarihinden itibaren dört ayı geçemez. Dava açılmaması veya davanın süreden reddi hallerinde, otuz*

---

<sup>116</sup> Nitekim bu başvuruların amacı da işlemin kaldırılmasına, geri alınmasına, değiştirilmesine veya başka bir işlem yapılmasına yöneliktir. (ALAN, Nuri. “*İdari Usul ve İdari Yargı*”, Ankara Barosu Dergisi, Yıl:2000, Sayı:2, s.10)

*günlük sürenin bitmesinden sonra yetkili idari makamlarca cevap verilirse, cevabın tebliğinden itibaren altmış gün içinde dava açabilirler.<sup>117</sup>”*

Tekraren, bu başvuru türünde henüz idare tarafından yapılmış, idari davaya konu olabilecek bir işlem veya eylem yoktur. İlgili, bu başvuruyu yaparak idareden bir eylem veya işlem yapılmasını talep etmekte; idareyi davaya konu olabilecek bir işlem veya eylem yapmaya yöneltmektedir<sup>118</sup>. Bu başvuruların reddi halinde konusuna göre Danıştay, idare ve vergi mahkemelerinde ilgililer söz konusu ret işlemine karşı dava açabilirler.

Diğer başvuru türleri ise, idarenin bir işlem veya eylemi yaptıktan sonra bunlardan etkilenenlerin yaptıkları başvurulardır. Bunlardan 11’inci madde ile öngörülen başvuru türü idari işlemlere; 13’üncü maddede öngörülen başvuru türü ise idari eylemlere ilişkindir. Konumuz açısından 11’inci madde ile öngörülen idari işlemlere karşı başvuru yönteminin incelenmesi faydalı olacaktır. İYUK m. 11 şu şekilde düzenlenmiştir;

**“Üst makamlara başvurma:**

*Madde 11 – 1. İlgililer tarafından idari dava açılmadan önce, idari işlemin kaldırılması, geri alınması, değiştirilmesi veya yeni bir işlem yapılması üst makamdan, üst makam yoksa işlemi yapmış olan makamdan, idari dava açma süresi içinde istenebilir. Bu başvurma, işlemeye başlamış olan idari dava açma süresini durdurur.*

*Otuz gün içinde bir cevap verilmezse istek reddedilmiş sayılır.*

*3. İsteğin reddedilmesi veya reddedilmiş sayılması halinde dava açma süresi yeniden işlemeye başlar ve başvurma tarihine kadar geçmiş süre de hesaba katılır.<sup>119</sup>”*

<sup>117</sup> İYUK, m. 10, <https://www.mevzuat.gov.tr/mevzuatmetin/1.5.2577.pdf>

<sup>118</sup> CANDAN, *Açıklamalı İdari Yargılama Usulü Kanunu*, s.592-593

<sup>119</sup> İYUK m. 11, <https://www.mevzuat.gov.tr/mevzuatmetin/1.5.2577.pdf>

Bu madde ile ilgilere, idari işlemlere karşı yargı yoluna başvurmadan önce idareye başvurarak daha önce yapılmış işlemin kaldırılmasını, geri alınmasını, değiştirilmesini veya yeni bir işlem yapılmasını talep etme hakkı verilmiştir<sup>120</sup>. İlgililerin bu yola başvurmaksızın doğrudan doğruya idari dava açma hakları vardır. Yani ilgililer idari başvuru yolunu tercih etmek konusunda serbest bırakılmıştır<sup>121</sup>. Dava açma süresi içerisinde idari başvuru yoluna gidilmesi halinde, idari işlemin ilgiliye tebliğ edilmesi ile başlayan dava açma süresi, belli koşulların varlığı halinde durmaktadır<sup>122</sup>.

İşbu düzenleme ile hukuka aykırı bir idari işlemle muhatap olanların, yargı yoluna gitmeden idareye başvurarak haklarını aramaları amaçlanmaktadır. Bu bakımdan idarenin her türlü işlemlerine karşı öngörülmüş bu başvuru yolunun, VUK ile öngörülen vergi hatalarına özgü düzeltme yolu ile benzerliği bulunmaktadır. Bu bakımdan, düzeltme başvurusunun idari denetim türlerinden istitaf başvurusuna denk geldiği belirtilirken, vergi mahkemesinde dava açma süresi geçtikten sonra yapılan düzeltme talepleri reddolunanlar için öngörülen şikayet yolunun da hiyerarşik başvuruya denk geldiği ifade edilmektedir<sup>123</sup>. Düzeltme başvurusunun kabul edilmesi halinde vergi idaresince yapılacak işlemler de, idari işlemin kaldırılmasına, geri alınmasına, değiştirilmesine veya yeni bir işlem yapılmasına denk gelmektedir.

Düzeltme başvurusunun, vergilendirme işlemlerindeki vergi hataları için öngörülmüş özel bir İYUK m. 11 başvurusu olarak değerlendirildiği görülmektedir. Zira vergi idaresi tarafından tesis edilmiş ve vergi davasına konu edilebilecek bir vergilendirme işlemi mevcut olmakla birlikte, mükellefler bu işlemdeki vergi hatasının giderilmesine ilişkin vergi idaresine başvuruda bulunmaktadır. Ancak belirtmekte fayda vardır ki, düzeltme yolu, 06.01.1982 yılında kabul edilen İYUK'ndan çok daha önce vergi sistemimizde yerini almıştır. İYUK'nun kabul edilmesinden sonra itiraz ve temyiz komisyonlarının kalkması ve bu komisyonların yerine getirdiği yargı görevinin vergi mahkemelerine verilmesi ile vergi uyuşmazlıklarına ilişkin yargılama usulü de bu Kanuna tabi tutulmuştur. Bu nedenle düzeltme başvurusu VUK'nda öngörülmekle birlikte, bu

<sup>120</sup> CANDAN, *Açıklamalı İdari Yargılama Usulü Kanunu*, s. 593

<sup>121</sup> a.g.e., s. 671

<sup>122</sup> GÜNDAY, Metin. *İdari Yargılama Hukuku*. Ankara: Turhan Kitabevi, 2022, s.305

<sup>123</sup> ÖNCEL/KUMRULU/ÇAĞAN/GÖKER, a.g.e., s.187

başvuruların ne sürede cevaplandırılacağı ve düzeltme başvurusunun reddi halinde ihtilafın yargı mercilerine intikal ettirilmesine ilişkin usul bakımından İYUK'na başvurulmaktadır. Düzeltme kurumu, çoğunlukla vergi hataları bakımından özel bir İYUK m. 11 başvurusu olarak değerlendirildiğinden, bu maddede yer alan idari dava açma süresine ilişkin hükümler de düzeltme başvuruları bakımından uygulanmaktadır. Dava açma süresi içerisinde yapılan düzeltme başvurusunun dava açma süresini durdurduğu çoğunlukla kabul edilmektedir<sup>124</sup>. Nitekim, 05.04.1990 tarih ve 3691 sayılı Kanunun 4'üncü maddesi ile İYUK m. 11'e eklenen “*Bu madde hükümleri vergi, resim ve harçlarla benzeri mali yükümlerin tarh, tahakkuk ve tahsilinden ve bunların zam ve cezalarından doğan uyuşmazlıklarda uygulanmaz.*” hükmünün, 10.06.1994 tarih ve 4001 sayılı Kanun ile yürürlükten kaldırılması karşısında İYUK'nun ilgili hükmünün vergi uyuşmazlıklarına uygulanması bakımından bir engel bulunmadığı ifade edilmektedir<sup>125</sup>. Bu bakımdan düzeltme başvurusu ile İYUK arasındaki ilişki, idari aşamadan yargı aşamasına geçiş bağlamında kurulmaktadır.

Bununla birlikte öğretide düzeltme başvurularının İYUK m. 10 ve m. 11 kapsamında değerlendirilmemesi gerektiği, bu başvuru türünün kendine has, ayrı bir başvuru türü olduğuna ilişkin bir görüş de mevcuttur<sup>126</sup>. Bu görüş, VUK'nda tanımlanan vergi hatalarına özgü özel bir düzenleme ile İYUK'ndaki her türlü hukuka aykırılığın giderilmesini konu alan genel düzenlemelerin birlikte uygulanamayacağı ve bu iki kanunda yer alan idari başvuru usulleri arasındaki farklılıklar bulunduğu gerekçeleri ile temellendirilmektedir<sup>127</sup>. Çalışmamızın, düzeltme başvurularının reddi halinde yargı

<sup>124</sup> “*Bu konuda Vergi Usul Kanunu'nda herhangi bir hüküm bulunmamakla birlikte, Danıştay, dava açma süresi içinde yapılan düzeltme başvuruları hakkında, İdari Yargılama Usulü Kanunu'nun “üst makamlara başvurma” başlıklı 11'inci maddesinin uygulanabileceğini karara bağlamıştır.*” (OKTAR, a.g.e., s.167) “*İlgililerin (mükellef ve/veya ceza muhatabı) dava açma süresi içinde yapılan düzeltme talebi, idari Yargılama Usulü Kanununun 11. maddesi uyarınca işlemeye başlamış bulunan dava açma süresini durdurur.*” (TAŞKAN, a.g.e., s.321) Öte yandan, düzeltme başvurusunun İYUK m. 11 uyarınca dava açma süresini durdurup durdurmayacağı konusunda görüş birliği olmadığı ifade edilmiştir. (CANDAN, *Vergilendirme Yöntemleri ve Uzlaşma*, s.234)

<sup>125</sup> Buna rağmen “üst makama başvuru” yolunun vergi uyuşmazlıkları bakımından uygulanmayacağına ilişkin görüşler varlığını sürdürmektedir. (Nami Çağan, “*Vergi Uyuşmazlıklarında “Üst Makama Başvuru” Yolu (İYUK m. 11)*”, D.E.Ü. Hukuk Fakültesi Dergisi, Prof Dr. Durmuş TEZCAN'a Armağan, C.21, Özel S., 2019, s.2776)

<sup>126</sup> YALTI, a.g.e., s.63

<sup>127</sup> a.e.

yoluna geçiş usulünü ele aldığımız 4. bölümde bu iki kanunun ilişkisine ilişkin görüşler ayrıntılı olarak değerlendirileceğinden konuya değinmekle yetiniyoruz.



## 2. BÖLÜM:

### 213 SAYILI VERGİ USUL KANUNU'NA GÖRE VERGİ HATALARI VE DÜZELTMENİN KAPSAMI

#### 2.1. HUKUKİ UYUŞMAZLIK VE VERGİ HATASI AYRIMI

Düzeltilmenin konusunu, VUK m. 116, m. 117 ve m. 118 ile belirlenen vergi hataları oluşturmaktadır. Vergi hatası ilgili Kanunda “...*vergiye mütaallik hesaplarda veya vergilendirmede yapılan hatalar yüzünden haksız yere fazla veya eksik vergi istenmesi veya alınmasıdır.*<sup>128</sup>” olarak tanımlandıktan sonra hesap hataları ve vergilendirme hataları olarak iki kategoriye ayrılarak sınıflandırılmıştır. Buna göre matrah hataları, vergi miktarında hatalar, verginin mükerrer olması hali hesap hatalarını oluştururken; mükellefin şahsında hata, mükellefiyette hata, mevzuda hata, vergilendirme veya muafiyet döneminde hata ise vergilendirme hatalarını oluşturmaktadır. İşbu hükümlere göre vergi hatasından bahsedilebilmesi için gerekli koşulların neler olduğunu, hesap hataları ve vergilendirme hataları olarak sınıflandırılan hata türlerinin özelliklerin ve birbirinden farklarının incelenmesinden önce, hangi hususların vergi hatasını oluşturamayacağını önceden belirlemenin daha sağlıklı olacağını düşündüğümüzden, bu bölümün başında vergi hatası olarak nitelendirilemeyecek hukuki uyumsuzluklar anlatılacaktır. Zira daha sonra değineleceği üzere, özellikle vergilendirme hatası türlerinden olan mükellefiyette hata ve mevzuda hata hallerinde, vergilendirmenin özü ile yakından bir ilişki bulunmakta; bu durum hatanın hukuki uyumsuzluklarla karıştırılabilme olasılığını beraberinde getirmektedir. Bu bağlamda öncelikle hukuki uyumsuzluk kavramının ne anlama geldiğine ilişkin bir bölüme yer verilecek, daha sonra hangi hususların hukuki uyumsuzluk olarak değerlendirildiğine ilişkin yargı kararlarına yer verilerek bir değerlendirme yapılacaktır.

Vergi hataları ile hukuki uyumsuzlukların olabildiğince ayırt edilmesi, düzeltme yolu bakımından oldukça önemlidir. Nitekim düzeltmeye, dava açma süresi geçtikten sonra da başvurulabilmekte; bu başvurunun reddedilmesi halinde mükellefler başvurunun

<sup>128</sup> VUK, m. 116, <https://www.mevzuat.gov.tr/MevzuatMetin/1.5.2576.pdf>

reddedilmesi üzerine yargı yoluna başvurduklarında, VUK'na göre bir vergi hatasının bulunmadığı tespit edilirse, dava süresinde açılmadığı için usulden reddedilmektedir. Zira şikayet başvurularına karşı açılan davaların konusu düzeltme başvurusunun reddine yönelik idari işlemken, hukuki uyuşmazlık teşkil eden bir vergilendirme işlemine karşı açılan davanın konusu vergi tarhıdır<sup>129</sup>. Bu bakımdan, mükelleflere yargı merciine başvurmadan vergi hatalarının sebep olduğu sakatlıkları giderebilmeleri imkanı verilirken, vergi hatası ve hukuki uyuşmazlık ayırımına dikkat edilmemesi sonucunda, hak kaybına uğranılması sonucu ile karşılaşılabilir<sup>130</sup>. Öte yandan, düzeltme başvurusu dava açma süresi içerisinde yapılsa bile, vergilendirme işlemindeki sakatlığın vergi hatasından değil, hukuki uyuşmazlık niteliğindeki bir husustan kaynaklandığının anlaşılabilmesi, mükelleflerin düzeltme başvurusu ile zaman kaybetmelerine de sebep olabilir. Bu gibi durumlarla karşılaşılmasının önlenmesi için öncelikle hukuki uyuşmazlık kavramını anlamak, bunları vergi hatalarından ayırabilmek önemlidir.

### 2.1.1. Hukuki Uyuşmazlık veya Yorum Uyuşmazlığı

Uyuşmazlık kavramı, genel anlamda iki tarafın herhangi bir konudaki düşünce/fikir birliğinde olmamalarından kaynaklanan durumu ifade etmektedir. Düzeltmenin konusunu oluşturan vergi hatasının, tarafların üzerinde kolayca anlaşabilmesi beklenen, açık olarak görülebilen ve yine kolay bir şekilde çözümlenmesi öngörülen uyuşmazlıklar olarak karşımıza çıktığından bahsetmiştik. Bu özellikleri sebebiyle vergi hatası, diğer uyuşmazlıklardan ayrıştırılmış bulunmakta; düzeltmenin konusunu oluşturamayacak bu uyuşmazlıklar ise “*hukuki uyuşmazlık*” olarak adlandırılmaktadır.

ÖNCEL, hukuki uyuşmazlıkları vergilendirme işleminin özüne yani esasına ilişkin, hukuken tartışma konusu yapılabilecek hususlar olarak tanımlanmıştır<sup>131</sup>. Buna göre hukuki uyuşmazlıklar, “*maddi olaya ilişkin açık olmayan noktalardan, yasa hükümlerinin kaleme alınış şekli, maddi olayın karmaşık niteliğinden, olaydaki teknik özelliklerden, vergilendirme şekillerinden, tebliğ usul ve şekillerinden, vergi borcunun*

<sup>129</sup> ÖNCEL/KUMRULU/ÇAĞAN/GÖKER, a.g.e., s.188; TAŞKAN, a.g.e. s.228-229

<sup>130</sup> ÖNCEL/KUMRULU/ÇAĞAN/GÖKER, a.g.e., s.188

<sup>131</sup> a.g.e., s.191

*zamanaşımına uğrayıp uğramadığı vb. konulardan*<sup>132</sup> kaynaklanır. Bu noktada ÖNCEL, özellikle bir yorum sorunu ile karşılaşılması halinde ortada hukuken tartışılması gereken bir hususun olduğunu ve bunların ancak yargı mercilerince karara bağlanabileceğini ifade etmektedir<sup>133</sup>.

KARAKOÇ da hukuki uyuşmazlıkların “*maddi olayı irdeleme farklılıkları ile kanun hükümlerinde(ki) yorum farklılıklarından*” kaynaklandığını belirtmektedir<sup>134</sup>. KANETİ, hukuksal uyuşmazlıkların, vergilendirmenin özüne ve maddesel olaylara yönelik görüş ayrılıklarından ve tartışmalardan kaynaklandığı ifade etmektedir<sup>135</sup>. Paralel yöndeki diğer bir tanıma göre de hukuki uyuşmazlığın varlığı halinde; yorumlanması gereken, belirsiz, tartışma ve görüş ayrılığı yaratabilecek konular ön plana çıkar<sup>136</sup>.

Bu tanımlardan görüleceği üzere, hukuki uyuşmazlığın ne olduğu sorusunun cevabı verilirken kısaca bir konunun hukuken tartışılması ve yorumlanması noktasında birleşildiği görülmektedir. Başka bir anlatımla vergilendirmenin özüne ve maddi olaylara ilişkin hukuki bir tartışmanın yapılması halinde, ortada hukuki uyuşmazlık mevcuttur. Bu noktada, bir konunun ne zaman hukuken tartışıldığı ne zaman tartışılmadığı sorusu akla gelmektedir. Daha doğrusu, hukuki uyuşmazlık dışında kalan bir hususun irdelenmesi, bu hususun hukuken tartışılmadığı anlamına mı gelmektedir?

Bu soruyu birkaç yönüyle ele almak istiyoruz. VUK m. 118’de yer alan ve doğrudan vergiyi doğuran olayın bizzat kendisi ile ilişkili olan mükellefiyette hata ve mevzuda hata halleri irdelenirken, vergi kanunlarına bakılarak yorum yapılması ve konunun tartışılması kaçınılmazdır. Zira somut vergilendirme işleminde mükellefin açık olarak vergiye tabi olmadığı veya vergiden muaf olduğunun; yine bir unsurun açık olarak verginin mevzuuna girmediği veya vergiden müstesna bulunduğu anlaşılabilmesi için, ilgili vergi kanununa bakılıp yorum yapılması gerekmektedir. Nitekim düzeltme başvurusunun reddi halinde yargı merciine başvurulduğunda, mahkeme vergi hatasının bulunup bulunmadığı hususunu incelerken; ortada hukuken tartışılmayı gerektirmeyecek nitelikte

<sup>132</sup> a.e.

<sup>133</sup> a.e.

<sup>134</sup> KARAKOÇ, *Vergi Yargılaması Hukuku Ders Kitabı*, s.132

<sup>135</sup> KANETİ/EKMEKÇİ/GÜNEŞ/KAŞIKÇI, a.g.e., s.232

<sup>136</sup> HATİPOĞLU, a.g.e., s.170

bir vergi hatasının olduğuna karar verse dahi, bu kararı vermek adına konuyu hukuken tartışmaktadır. Örneğin Danıştay Vergi Dava Daireleri Kurulu'na (VDDK) intikal etmiş bir uyuşmazlıkta, olayda mevzuda hata bulunduğu sonucuna, belediyeye ait kamyon ve traktör garajının geçici olarak işgal edilmesinin 2464 sayılı Belediye Gelirleri Kanunu'na göre işgal harcı alınması gereken kamuya ait yerlerden olmadığı sonucuna ilgili kanun hükmünün ve somut olayın değerlendirilmesi ile ulaşılmıştır<sup>137</sup>. Yine benzer konulu başka bir uyuşmazlıkta Danıştay 9. Dairesi, belediye tarafından tellallık harcı alınmasının mevzuda hata oluşturduğuna hükmetmiş; 2464 sayılı Belediye Kanunu'nun ilgili hükmünü değerlendirerek, hangi satışların tellallık harcına tabi olacağını, somut olaydaki satışın ilgili hükümdeki şartları sağlamadığını tespit etmiştir<sup>138</sup>. Diğer taraftan, vergiyi doğuran olayla yakından ilişkili olmayan bir hatanın varlığı halinde de bu hatanın yorum yapmadan anlaşılması söz konusu değildir. Nitekim yorum, neticede “*anlama faaliyeti*”dir. Somut olayda vergi hatası bulunup bulunmadığının anlaşılabilmesi, her şeyden önce ilgili vergi kanununun ilgili hükmünün anlaşılması ile mümkün olacaktır. Bu noktada her şeyden önce ilgili hükmün lafzının yorumlanması, yani lafzi yorum yapılmasını gerektirmektedir.

Öte yandan, düzeltme kapsamında bir vergi hatasından bahsedilebilmesi için gereken unsurlarından biri (öncelikli unsur), haksız bir işlemin bulunmasıdır. Haksız olma unsuru, hukuka ve yasaya aykırı olmak anlamına gelmektedir<sup>139</sup>. Peki bu tarz işlemdeki hukuka aykırılığın ortaya çıkarılması ve giderilmesi için konunun hukuken tartışılması gerekmeyecek midir?

ÖNCEL, vergi hatası dışında kalan hususları adlandırmak bakımından en uygun terimin “*yorum uyuşmazlığı*” olduğunu, ancak uygulamada yerleşmiş olan hukuki uyuşmazlık terimini kullanılmasının tercih edildiğini belirtmektedir<sup>140</sup>. Yine KARAKOÇ, yargı mercii önüne götürülebilen her ihtilafın hukuki uyuşmazlık olarak tanımlanabileceğini belirtmekte; bu noktadan hareketle vergi hatası dışında kalan hususları belirtmek üzere

<sup>137</sup> Danıştay VDDK, 28.01.1994 tarih, E: 1993/96 ve K: 1994/87 sayılı kararı, <https://www.corpus.com.tr/>, (Erişim Tarihi: 06.11.2022)

<sup>138</sup> Danıştay 9. Dairesi, 06.11.2008 tarih, E: 2007/1454 ve K: 2008/5158 sayılı kararı, <https://www.corpus.com.tr/>, (Erişim Tarihi: 06.11.2022)

<sup>139</sup> ÖNCEL/KUMRULU/ÇAĞAN/GÖKER, a.g.e., s.189

<sup>140</sup> ÖNCEL/KUMRULU/ÇAĞAN/GÖKER, a.g.e., s.191)

daha spesifik olarak “*yorum uyumsuzluğu*” kavramının kullanılmasını önermektedir<sup>141</sup>. Zira yazara göre hukuki uyumsuzluk kavramı, vergi hatalarının ayrıştırılması bakımından sınırları belli ve konusuna özgü bir kavram niteliğinde değildir<sup>142</sup>. Bu yorumdan, hukuki uyumsuzluk kavramının daha geniş bir alanı kapsadığı; yorum uyumsuzluğunun ise, teknik olarak yorumlanması gereken konular olmak üzere daha dar bir alanı ifade ettiği çıkarımı yapılabilir. Bu yöndeki bir çıkarım, vergi hatası niteliğindeki bir hususun da belli bir oranda hukuken tartışılması gerekliliği karşısında meydana gelen sorulara da bir cevap niteliğinde olabilir.

Peki vergi hatası dışında kalan ve yargı mercilerince çözümlenmesi gereken hukuki uyumsuzlukların/yorum uyumsuzluklarının, bu şekilde nitelendirilebilmesi için özellikle nasıl yorumlanması gerekmektedir? Yani bir hususun hukuken tartışılmasının yanında aynı zamanda teknik bir yorum gerektirmesinden ne anlaşılması gerekmektedir?

Bu noktada VUK’nun “*Vergi Kanunlarının uygulanması ve ispat*” başlıklı 3’üncü maddesinin A fıkrasının 2’nci bendinde yer alan hüküm akla gelmektedir;

*“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 gözönünde tutularak uygulanır.”*

Bu hüküm vergi hukukunda yorum yapılırken, yani vergiyi doğuran olayın özelliklerini araştırarak maddi olayı saptarken ve olaya uygulanacak yasa hükümlerini belirlerken, kullanılabilecek yorum yöntemlerini ifade etmektedir<sup>143</sup>. Bu bağlamda lafzi yorum, sistematik yorum, tarihsel yorum ve amaçsal yorum yöntemlerinin bu hükümler ile sayıldığı ifade edilmektedir<sup>144</sup>.

VUK’nun ilgili hükmünün, yukarıda sayılan bütün yorum yöntemlerine işaret edip etmediği hakkında bir değerlendirmenin yapılması uygun görülmektedir. Nitekim, bu

<sup>141</sup> KARAKOÇ, *Vergi Yargılaması Hukuku Ders Kitabı*, s.133

<sup>142</sup> a.e.

<sup>143</sup> ÖNCEL/KUMRULU/ÇAĞAN/GÖKER, a.g.e., s.22; KARAKOÇ, *Genel Vergi Hukuku*, s.138

<sup>144</sup> KARAKOÇ, *Genel Vergi Hukuku*, s.138; TAŞKAN, a.g.e., s.79

hükümde lafzi yorum, tarihi yorum ve sistematik yorum düzenlenmesine karşın amaçsal yorumun kastedilip edilmediği açık değildir. Vergi kanunlarının lafzının açık olmadığı hallerde konuluşundaki maksadın dikkate alınacağına ilişkin ifade, tarihsel yoruma işaret etmektedir. Zira tarihsel yorum yöntemi, kanun koyucunun kanunlaştırma sürecindeki iradesinin araştırılmasını içerir<sup>145</sup>. Amaçsal yorum ise, kanun koyucunun iradesinden ziyade, kanunun yürürlüğe girdikten sonra tek başına taşıdığı amacı ortaya çıkarmayı hedefler.

ÖNCEL, bu maddenin ilgili fıkrasında öngörülen yorum yöntemlerinin lafzi, sistematik ve tarihsel yorum yöntemleri olduğunu; aynı maddenin “*İspat*” başlıklı B fıkrasının birinci bendinde öngörülen ekonomik yaklaşım ilkesinin ise amaçsal yoruma işaret ettiğini aktarmaktadır<sup>146</sup>. Bu bakımdan kanunun amacından hareket edilerek yorum yapılması, ekonomik yaklaşımın uygulanması neticesini doğurmaktadır<sup>147</sup>. OKTAR, “*vergi kanunlarının lafzı ve ruhu*” ifadesinin amaçsal yoruma da işaret ettiğini<sup>148</sup>; “*konuluşundaki maksat*” ifadesinin tarihsel yorumla birlikte öznel amaçsal yorumu kapsadığını; nesnel amaçsal yorumun ise B fıkrasında yer alan ekonomik yaklaşım ilkesi ile ifade edildiğini aktarmaktadır<sup>149</sup>. KANETİ de ekonomik yaklaşım ilkesinin, vergi kanunlarının konuluşundaki amacına göre yorum yapılmasından kaynaklandığını belirtmiştir<sup>150</sup>.

AKKAYA, ekonomik yaklaşımın vergi normunun anlamlandırılması ve maddi olayın, yani vergiyi doğuran olayın, nitelendirilmesinde iktisadi boyutun dikkate alınması olduğunu ifade etmektedir<sup>151</sup>. Bununla birlikte yazar tarafından VUK m. 3 ile kanun hükmünün yorumu ile maddi olayın anlamlandırılmasının sistematik olarak ayrıştırıldığını, maddenin A fıkrasının 2’nci bendinde yer alan hükmün kanun hükmünün yorumlanmasına; B fıkrasıyla ise somut olarak gerçekleşen maddi olayın anlamlandırılmasına ilişkin kural getirdiği belirtilmektedir<sup>152</sup>. Yani, ekonomik yaklaşım

<sup>145</sup> OKTAR, a.g.e., s.61

<sup>146</sup> ÖNCEL/KUMRULU/ÇAĞAN/GÖKER, a.g.e., s.27

<sup>147</sup> a.g.e., s.29

<sup>148</sup> Benzer yönde, bkz. TAŞKAN, a.g.e., 78

<sup>149</sup> OKTAR, a.g.e., s.62

<sup>150</sup> KANETİ/EKMEKÇİ/GÜNEŞ/KAŞIKÇI, a.g.e., s.67

<sup>151</sup> AKKAYA, Mustafa. *Vergi Hukukunda Ekonomik Yaklaşım*. Ankara: Yetkin Yayınları, 2021, s.29

<sup>152</sup> a.g.e., s.14;

kanun hükümlerinin yorumu ve dolayısıyla amaçsal yorum yapılması neticesinde ortaya çıkmamaktadır<sup>153</sup>.

Belirtilmesi gerekir ki VUK m. 3/A fıkrasının amaçsal yorumu barındırıp barındırmadığı; aynı maddenin B fıkrasında öngörülen ekonomik yaklaşım ilkesinin amaçsal yoruma da işaret edip etmediğine ilişkin tartışma bu tezin konusunu aşmaktadır. Yalnızca, VUK amaçsal yoruma açıkça işaret etse de etmese de yalnızca vergi hukukuna özgü olmayan bu yorum yönteminin vergi uyuşmazlıklarının çözümünde uygulanabileceğini belirtmek gerekir<sup>154</sup>. Yani sonuç olarak hukuki uyuşmazlık/yorum uyuşmazlığı olarak vergi hatalarından ayrılacak hususlarda lafzi, tarihsel, sistematik ve amaçsal yorum yöntemlerinin kullanılması söz konusu olacaktır.

Öte yandan hukuki uyuşmazlığın/yorum uyuşmazlığının varlığı halinde ekonomik yaklaşımın kullanılmasının da söz konusu olduğundan bahsedilebilir. Zira, vergiyi doğuran olayın somut dünyada gerçekleşip gerçekleşmediğinin anlaşılması, maddi olayın değerlendirilmesi ile ortaya çıkacaktır.

Bununla birlikte, doktrinde yorum tekniği olarak yalnızca lafzi yorumun uygulanması durumunda hukuki uyuşmazlığın/yorum uyuşmazlığının olmadığı değerlendirilmiştir<sup>155</sup>. Nitekim lafzi yorum, kanunun dilbilgisi kuralları, kelimelerin sözlük ve terim anlamları gibi bilgiler kapsamında yapılan dar bir yorum yöntemi olduğu ifade edilmiştir<sup>156</sup>. Biz, vergi hatasının bulunup bulunmadığının anlaşılabilmesi için her şeyden önce ilgili vergi kanununun ilgili hükümlerinin anlaşılması gerektiğini, bu bağlamda da lafzi yorumun yapıldığını belirtmiştik. O halde gerçekten de lafzi yorumun tek başına kullanılmasının hukuki uyuşmazlığın varlığına işaret etmediğini; zira vergi hatasının belirlenmesinin her şeyden önce vergi kanunlarının lafzının yorumunu gerektirdiğini ifade etmek gerekir.

<sup>153</sup> Yazar, ekonomik yaklaşımın vergi hukukundaki işlevinin mali güce göre vergilendirme ilkesinin özel hukuk işlemleri ile işlevsiz hale getirilmesinin önüne geçilmesi ve vergide eşitliği sağlamak olduğunu; bu bağlamda ekonomik yaklaşımın amaçsal yorumun bir parçası olarak ele alınmaması gerektiğini ifade etmektedir. Zira böyle bir yaklaşım, kanunların yorumlanmasında ekonomik amaçların gözetilmesi sonucunu doğurabilir ve hazineci yaklaşıma dayanak oluşturabilir. (a.g.e., s.30-31)

<sup>154</sup> AKKAYA, VUK m. 3'te yer alan bu düzenlemenin, "malumu ilan" olmaktan öte bir anlam ifade etmediğini belirtmektedir. (a.g.e., s.41) Hatta, ekonomik yaklaşım da yalnızca vergi hukukuna özgü olmayıp, diğer hukuk dallarında da biçimden öte özün esas alınması bağlamında kullanılmaktadır. (a.g.e., s.38)

<sup>155</sup> CANDAN, *Vergilendirme Yöntemleri ve Uzlaşma*, s.230

<sup>156</sup> TAŞKAN, a.g.e., s.76

Bununla birlikte, vergi kanunlarında diğer hukuk dallarına özgü terimlerin kullanılması söz konusuysen lafzi yorumun tek başına kullanılmasının da oldukça sınırlı durumlarda geçerli olduğu söylenebilir. Yani lafzi yorum dışında diğer yorum yöntemlerinin kullanılması neredeyse çoğu zaman, özellikle hukuki uyumsuzluk bulunan hallerde bir zorunluluk olarak kendini gösterir<sup>157</sup>.

### 2.1.2. Vergi Hatası Kapsamında Olmayan Hukuki Uyuşmazlıklar

Vergi hataları, nispeten kolay fark edilebilen, hukuki uyumsuzlukların aksine üzerinde tartışmaya ve (lafzi yorum dışında) yoruma gerek duyulmayan, açık yanlışlıklar olarak ifade edilmektedir. Bu yanlışlıklar, vergi kanunlarının yanlış yorumlanıp uygulanmasından veya mükelleflerin vergi ile ilgili ödevlerini yerine getirirken yanılıya düşmelerinden kaynaklanmaktadır. Bu noktada vergi kanunlarının yorumlanmasında ve uygulanmasında meydana gelen yanlışlıkların daha çok bir dikkatsizlikten kaynaklanabileceği dikkate alınmalıdır. Aksine kanunda açık olmayan bir noktanın idarece yanlış bir şekilde yorumlanması durumunda, ortada bir hukuki uyumsuzluğun olması ihtimali yüksektir.

Vergi hataları kolayca fark edilebilecek yanlışlıklar olmakla birlikte, bu özelliğin her somut olayda kendini göstermeyebileceği de unutulmamalıdır. Örneğin hesaplamalara ilişkin yapılan bir yanlışlık, gerçekten de dikkatsizlik sonucu doğmuş bir vergi hatası olmasına karşın, kimi zaman kolayca fark edilmeyebilir.

Vergi hatası ile hukuki uyumsuzlukların ayrılmasında uygulanabilecek genel kabul görmüş bir kural bulunmamaktadır<sup>158</sup>. Özellikle vergilendirme işleminin özü ile daha yakın ilişkili olan vergi hatası türleri, kimi zaman hukuki uyumsuzluğa benzer şekilde kendini gösterebilir. Bu noktada ilk bakışta kolayca anlaşılabilme ve açık olma gibi kıstaslar, bu ayrımı yapmak bakımından kesin bir çözüm getiremeyebilir. Nitekim bu kıstasların neyi ifade ettiğinin de yorumlanması gerekmektedir. Bu nedenle vergi hatasına ilişkin bu kıstasların yanında, hukuki uyumsuzluğun/yorum uyumsuzluğunun bir önceki

<sup>157</sup> a.g.e.

<sup>158</sup> HATİPOĞLU, a.g.e., s.173



başlıkta belirttiğimiz özelliği, yani yorum tekniklerine başvurulmasını gerektirmesi hususu dikkate alınabilir. Bu bakımdan Danıştay tarafından somut olayda vergi hatasının olup olmadığının tespiti yapılırken de genellikle yorum tekniklerinin kullanılmasının gerekip gerekmediğine bakılmaktadır. Örneğin, Danıştay 9. Dairesi, vergi hatalarının VUK m. 3'teki yorum tekniklerine başvurulmadan, ilk bakışta anlaşılabilir açıklıktaki yanlışlıklar olduğunu ifade etmiş; somut olayda, özel tüketim vergisi ekinde verilen “*Talep ve Taahhütname*” başlıklı kağıtlar üzerinden damga vergisi tahakkuk edilmesinin hukuka uygun olup olmadığı hususu, 488 sayılı Damga Vergisi Kanunu'nun ilgili hükümlerinin değerlendirilmesi ve yorumlanması ile ortaya çıkacağından hukuki uyumsuzluk bulunduğu hükmetmiştir<sup>159</sup>. Danıştay VDDK tarafından verilen başka bir kararda da VUK m. 3'teki yorum tekniklerine değinilmiş; idare tarafından kamulaştırma bedeli ile birlikte ödenen faizin gelir vergisi matrahına dahil edilip edilmeyeceğine ilişkin hususun GVK'nun menkul sermaye iradı ve değer artışı kazançlarına ilişkin hükümlerinin yorumlanmasını gerektiren bir hukuki uyumsuzluk bulunduğu hükmetmiştir<sup>160</sup>.

Bu noktada bir hususa dikkat çekilmesi gerekmektedir. Bilindiği üzere, vergi hukukunda kıyas yasağı, verginin kanuniliği ilkesinin zorunlu bir neticesi olarak ortaya çıkmaktadır. Vergi hukukunda yorum yöntemlerinin kullanılması ile kanun hükmünün geniş veya dar yorumlanmaması gerekmektedir<sup>161</sup>. Bu bakımdan, somut olarak gerçekleşmiş maddi olayın ilgili vergi kanunu uyarınca verginin mevzuuna girip girmediği; yine kişinin ilgili vergi kanunu uyarınca mükellef olup olmadığı vb. hususlarda kimi zaman yorum tekniklerinin kullanılması söz konusu olmaz. Çünkü, bir iktisadi faaliyetin vergilendirilmesi veya vergiden istisna tutulması için ilgili kanunun bu hususu açıkça düzenlemesi gerekir. İşte bu gibi durumlarda yargı organlarınca somut olayda hukuki uyumsuzluğun bulunduğu bahisle vergi hatasından bahsedilemeyeceğine ilişkin hüküm kurmaması gerekmektedir. Örneğin, Danıştay 9. Dairesi, bastırılan el broşürlerinin 2464 sayılı Belediye Gelirleri Kanunu'nun 14'üncü maddesinin 2'nci fıkrası uyarınca vergiden müstesna olup olmadığı hususunun ilgili hükmün

<sup>159</sup> Danıştay 9. Dairesi, 22.06.2015 tarih, E: 2015/2664 ve K: 2015/2664 sayılı kararı, <https://www.corpus.com.tr/>, (Erişim Tarihi: 06.11.2022)

<sup>160</sup> Danıştay Vergi VDDK, 26.10.2011 tarih, E: 2009/46 ve K: 2011/596 sayılı kararı, <https://www.corpus.com.tr/>, (Erişim Tarihi: 06.11.2022)

<sup>161</sup> Nitekim, VUK m. 3, yorum yöntemlerini “*lafzın açık olmadığı*” hallere özgülemiştir. (HATİPOĞLU, a.g.e., s.79)

yorumlanmasını gerektirdiğinden bahisle olayda vergi hatası bulunmadığına hükmetmiştir<sup>162</sup>. Oysaki ilgili kanun hükmü, “*Her türlü gazete, dergi ve kitaplarda yapılan ilan ve reklamlar*” biçiminde olup; bunlardan ayrı olarak basılan el ilanlarının hüküm kapsamında olmadığı açıktır. Yüksek Mahkeme, söz konusu el ilanlarının, ilgili hükümde yer alan diğer reklamlardan işlevsel olarak bir farkının bulunmadığından hareketle konuya ilişkin yorum yapılması gerektiğini ifade etmiştir. Bu noktada açıkladığımız nedenlerden dolayı olayda hukuki uyumsuzluğun bulunduğu bahsedilmesi yerine, kanun hükümleri dikkate alındığında olayda vergi hatasının bulunmadığı gerekçesine dayanılmasının daha doğru olacağı değerlendirilmektedir. Nitekim, benzer yöndeki yorumun, somut olayda vergi hatasının bulunduğu bir durumda yapılması mükellefler bakımından ciddi bir hak kaybına sebebiyet verebilir. Örneğin, ilgili vergi kanununda vergiye tabii faaliyetler sınırlı sayma yöntemi ile sayılmışsa ve somut olaya konu faaliyet, kanunda sayılan faaliyetlere benzemekle birlikte açıkça yer almıyorsa, vergi hatasından ziyade hukuki uyumsuzluğun bulunduğu bahsedilememesi gerekir.

Öte yandan, kanun hükümlerinin gerçekten yorumlanması gerektiği durumlarda olayın hukuki uyumsuzluk teşkil ettiği yönünde karar verilmesi gerekmektedir. Zira vergi kanunları bakımından kanunilik ilkesi her zaman bu kadar katı olmayıp; kanunda açıkça sayılmayan hususların da hüküm kapsamında olup olmadığının belirlenmesi; bu bağlamda yorum tekniklerine başvurulması gerekmektedir. Yani kanunilik ilkesi sınırları içinde kalmak koşulu ile yorum teknikleri kullanılarak daraltıcı veya genişletici yorum yapılabilir<sup>163</sup>. Örneğin kanun hükmünde sayılan durumlardan sonra “*gibi*” edatı kullanılıyorsa, benzer nitelikteki başka hususların da hüküm kapsamında değerlendirip değerlendirilmeyeceğinin tespiti gerekir<sup>164</sup>. Kimi zaman kanunda tamamen düzenlenmeyen bir husus da söz konusu olabilir. Örneğin, Danıştay 7. Dairesi’ne intikal

<sup>162</sup> Danıştay 9. Dairesi, 21.05.2012 tarih, E: 2009/101 ve K: 2012/2788 sayılı kararı, <https://www.corpus.com.tr/>, (Erişim Tarihi: 06.11.2022)

<sup>163</sup> ÖNCEL/KUMRULU/ÇAĞAN/GÖKER, a.g.e., s.26

<sup>164</sup> a.e.; TAŞKAN, a.g.e., s.79; Başka bir örnek GVK’nun gelir unsurlarına ilişkin hükümlerinden yola çıkılarak verilebilir. Örneğin ticari kazanç 37’nci madde ile “*Her türlü ticari ve sınai faaliyetlerden doğan kazançlar*” olarak tanımlandıktan sonra maddenin devamında yer alan bentlerdeki kazançların her halükarda ilgili Kanunun uygulanması bakımından ticari kazanç olduğu ifade edilmiştir. Yani somut bir faaliyetin ticari kazanç olarak gelir vergisine tabi olup olmayacağı, bu bentlerde açıkça yer almasa dahi yorumlanması gereken bir husustur.

eden uyuşmazlıkta, hukuken tekamül eden ancak daha sonra feshedilen veya uygulanmaz hale gelen sözleşmenin, damga vergisi yükümlülüğü doğuran belge niteliğini yitirip yitirmediği hususunun hukuken yorumlanması gerektiğinden, olayda vergi hatası bulunmadığının açık olduğuna hükmedilmiştir<sup>165</sup>. Ya da bir hususun çözümü, kanun hükümlerinin yorumlanmasından ziyade somut olayın, maddi durumun değerlendirilmesine de bağlı olabilir. Örneğin Danıştay 4. Dairesi, vergi hatası teşkil etmediğini belirttiği somut uyuşmazlığın çözümünün davacının ilgili vergi suçuna iştirak edip etmediğinin, raporlarda yer alan tespitler üzerinden hukuki yorum yapılması ile mümkün olduğuna hükmetmiştir<sup>166</sup>.

## **2.2. HATA KAVRAMI DIŞINDA KALAN ANCAK HUKUKİ UYUŞMAZLIK/YORUM UYUŞMAZLIĞI NİTELİĞİNDE DE OLMAYAN HUSUSLARIN VARLIĞI**

Hata, çeşitli hukuk disiplinleri tarafından hukuki sonuç bağlanan bir kavram olmakla birlikte vergi hukuku bakımından düzeltmenin konusunu oluşturan hata kavramı, diğer hukuk dallarında ifade ettiği anlamdan bazı yönleri ile farklılaşmaktadır. Daha doğrusu, vergi hataları çok daha spesifik olarak düzenlenmektedir. Dolayısıyla vergilendirme işlemleri sırasında yapılabilecek bazı hataların 213 sayılı Kanun ile sayılan vergi hatalarının dışında kalıp kalmayacağı sorusu gündeme gelmektedir.

Danıştay, geçmiş tarihlerde vermiş olduğu kararlarda, VUK m. 117 ve m. 118’de sayılan hata türleri kapsamında olmayan bazı yanlışlıkların yapılabileceğini kabul etmiştir. Danıştay 4. Dairesi, bir kararında yer alan “*Haksızlığı açık olan söz konusu vergi, her zaman Vergi Usul Kanunu'nun 117 ve 118 inci maddelerinde sayılan hesap ve vergilendirme hataları kapsamında olmayabilir. Haksız alınan verginin düzeltme hükümleri kapsamı dışında bulunması nedeniyle bu yolla aranmayacak olması idarenin söz konusu vergileri iade etmeyeceği anlamına gelmez.*<sup>167</sup>” ifadeleri ile vergi dairesince

<sup>165</sup> Danıştay 7. Dairesi, 30.01.2003 tarih, E: 2001/4655 ve K: 2003/273 sayılı kararı, <https://www.corpus.com.tr/>, (Erişim Tarihi: 06.11.2022)

<sup>166</sup> Danıştay 4. Dairesi, 01.12.2016 tarih, E: 2013/6954 ve K: 2016/3709 sayılı kararı, <https://www.corpus.com.tr/>, (Erişim Tarihi: 09.11.2022)

<sup>167</sup> Danıştay 4. Dairesi, 24.02.1994 tarih, E: 1992/1353 ve K: 1994/1081 sayılı kararı, <https://legalbank.net>, (Erişim Tarihi: 09.11.2022)

şirket aktifindeki alacak senetlerinin reeskont tutarının tekrar hesaplanarak matrah farkı bulunduğu, bu matrah farkı esas alınarak tarh edilen verginin şirket tarafından ödendiği, bu fark nedeniyle bir sonraki dönemi zararla kapatan şirketin kurumlar vergisi ödediği uyuşmazlıkta vergi hatası dışında kalan bir yanlışlık olduğu kanısına varmıştır. Yine aynı Danıştay Dairesi tarafından verilen başka bir kararda, tarhiyat öncesi uzlaşılan vergide gecikme faizi uygulanırken, 10.12.1998 tarihinde 213 sayılı Kanun'un ek 11'inci maddesinin 2'nci fıkrasına eklenen “*Uzlaşılan vergi miktarı üzerinden, bu Kanunun 112'nci maddesine göre gecikme faizi hesaplanır.*” hükmünün değil, aynı Kanun'un daha eski tarihte yürürlüğe girmiş bulunan 112'nci maddesinin 3'üncü fıkrasının a bendinin esas alınması durumunu vergi hatası olarak değerlendirmemiş; ancak düzeltme talebini bu sebeple reddeden işlemi hukuka aykırı bulmuştur<sup>168</sup>.

Doktrinde, vergi hukuku bakımından VUK m. 116, m. 117 ve m. 118 ile belirlenmiş vergi hataları dışında birtakım hataların olduğuna ilişkin, aynı Kanunda yer alan “*Uzlaşma konusu, kapsamı, komisyonlar ve şekli*” başlıklı Ek Madde 1'in lafzından yola çıkılarak bir değerlendirme yapılmıştır. Buna göre, ilgili hükümde yer alan “*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*” ifadesi ile kanun koyucunun vergi hataları dışında kalan hata türlerini maddi hata olarak isimlendirerek, maddi hatayı vergi hatalarını da kapsayan daha geniş bir kavram olarak tanımladığı savlanmıştır<sup>169</sup>.

Maddi hata, “*maddi (ve hukuki) bir olayın olup olmadığına (meydana gelip gelmediğine) veya koşul yahut niteliklerinde yanıl(t)ma; hukuki yanılma karşıtı*<sup>170</sup>” olarak tanımlanmaktadır. Bu tanıma bakıldığında maddi hata kavramının, hukuk disiplinlerince kendisine sonuç bağlanan hata kavramından uzaklaşmadığını görmekteyiz. Nitekim

<sup>168</sup> “*Bu durumda, olayda Vergi Usul Kanunu'nun 116 ve müteakip maddelerinde açıklanan açık vergi hatası mevcut olmadığı halde düzeltme talebinin reddi yolunda tesis edilen işlemde hukuka uyarlık bulunmadığı...*” (Danıştay 4. Dairesi, 14.04.1994 tarihi, E:1993/1806, K:1994/2253 sayılı kararı, <https://legalbank.net>, (Erişim Tarihi: 09.11.2022))

<sup>169</sup> BİLMEN, Mehmet Selim. Vergi Usul Kanunu'nda Düzeltme Kurumu, Yayımlanmamış Yüksek Lisans Tezi, Marmara Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, İstanbul, 2010, s.77

<sup>170</sup> YILMAZ, a.g.e., s.758

maddi hata, genel olarak kolayca fark edilebilen, yüzeysel birtakım yanlışlıkları ifade etmektedir. Örneğin İYUK m. 30 kapsamında düzeltilebilecek mahkeme kararında yer alan yanlışlıklar arasında maddi hatalar ve hesap hatalarının olduğu<sup>171</sup>; maddi hataların kararın sonucunu etkilemeyecek nitelikte, yanlış yazıldığı açık olan hususlardan oluştuğu belirtilmiştir<sup>172</sup>. Örnek vermek gerekirse, davacı veya davalı tarafın isim ve soy isimlerinde yapılan yanlışlıklar maddi hata olarak değerlendirilebilir.

Maddi hata kavramı, düzeltme yolu ile giderilebilecek hataları tanımlamak adına 5432 sayılı Kanun'un yürürlüğe girmesinden önce kullanılmaktaydı. 3692 sayılı Kanun'un 23'üncü maddesinde; bugün yürürlükte bulunan VUK m. 117 ve m. 118'de sayılan matrah hataları, vergi miktarında hatalar, verginin mükerrer olması, mükellefin şahsında hata, vergilendirme veya muafiyet döneminde hata halleri "*maddi hatalar*" olarak adlandırılmış ve sıralanmıştır. 5432 sayılı Kanun'un kabul edilmesiyle düzeltmenin kapsamına mükellefiyette hata ve verginin mevzuunda hata halleri de dahil edilerek bütün hata halleri genel olarak "*vergi hatası*" ismi altında toplanmıştır. Diğer hata türlerine nazaran vergilendirmenin özü ile daha yakından ilişkili, vergiyi doğuran olay ile doğrudan bağlantılı bulunan bu iki hata türünün dahil edilmesi ile, basit yanlışlıkları ifade eden "*maddi hata*" kavramı yerine, düzeltmeye özgü "*vergi hatası*" kavramının tercih edildiği düşünülebilir. Başka bir ifadeyle vergi hatası kavramının, düzeltmenin kapsamının vergilendirmenin özüne ilişkin meselelere doğru genişletilmesiyle birlikte daha kapsayıcı ve yalnızca düzeltmeye özgü bir kavram olarak tercih edildiği değerlendirilebilir. Bu bağlamda vergi hatalarının halihazırda maddi hataları içinde barındırdığı düşünülmektedir<sup>173</sup>. ÖNCEL'e göre de maddi hatalar, hesaplama yanlışlıklarıyla birlikte 117'nci maddede yer alan hesap hatalarını oluşturmaktadır<sup>174</sup>.

<sup>171</sup> ERARSLAN, Yunus. "*İdari Yargılama Usulünde Yanlışlıkların Düzeltilmesi*". Legal Hukuk Dergisi, Yıl:2022, Sayı:231, s.872

<sup>172</sup> CANDAN, *Açıklamalı İdari yargılama Usulü Kanunu*, s.1032

<sup>173</sup> Esasen 5432 sayılı Kanun'un gerekçesinde vergi hatasını tanımlamak üzere "*maddi hata*" kavramının kullanılmaya devam edildiği görülmektedir. Yani kanun koyucu vergi hatası kavramını maddi hata kavramından ayrı bir anlamda kullanmamaktadır. (<https://www5.tbmm.gov.tr/tutanaklar/TUTANAK/TBMM/d08/c019/tbmm08019080ss0175.pdf>, (Erişim Tarihi: 31.10.2022))

<sup>174</sup> ÖNCEL/KUMRULU/ÇAĞAN/GÖKER, a.g.e., s.192; Yine KIZILOT, hesap hatalarını vergi miktarını etkileyen maddi hatalar, verginin birden fazla istenmesi veya alınması olarak tanımlamıştır. (KIZILOT/KIZILOT, a.g.e., s.111)

VUK Ek Madde 1'in lafzı, vergi hatalarının dışındaki yanlışlıkların kanun koyucu tarafından maddi hata olarak tanımlandığı izlemine vermektedir. Düzeltme yolunun öngörülmesinin amacı vergilendirme işlemini hukuka aykırı hale getiren, ideal durumda ilk bakışta anlaşılabilmesi beklenen yanlışlıkların kolay bir biçimde giderilmesidir. Benzer bir şekilde, kolayca fark edilebilecek, açık yanlışlıkları ifade eden maddi hataların, vergi hatası olarak değerlendirilmediği ve düzeltme kapsamı dışında tutulduğuna yönelik bir yorum, bu bakımdan tutarlı bulunmamaktadır. Kanun koyucunun Ek Madde 1'de "*vergi hataları ile bunun dışında her türlü maddi hata*" ifadesinden yola çıkılarak vergi hatası dışında konumlandırılabilir birtakım hataların olduğu ve bunların maddi hata olarak isimlendirildiği sonucuna varılması tarafımızca uygunluğu tartışmalıdır. Eğer vergi hataları dışında kalan birtakım yanlışlıklardan söz edilebilecekse bile bunların maddi hata olarak isimlendirilmemesi gerekir.

Peki, maddi hata olarak isimlendirilemese de vergi hataları dışında değerlendirilebilecek yanlışlıklar var mıdır? Tarafımızca, VUK m. 117 ve 118'deki hata türlerinin, kapsayıcı şekilde yorumlanması ve vergilendirme işlemlerinde bulunan yanlışlıkların düzeltme kapsamında giderilmesi gerektiği düşünülmektedir. Zira, bu yöndeki yaklaşımın düzeltme yolunun öngörülmesindeki amaç ile daha çok uyduğuna söylemek yanlış olmayacaktır. Yukarıda yer vermiş olduğumuz Danıştay kararlarında da esasen yaklaşım bu yöndedir. Nitekim hem 24.02.1994 tarih ve E.1992/1353, K.1994/1081 sayılı kararda hem de 14.04.1994 tarih ve E.1993/1806 ve K.1994/2253 sayılı kararda, her ne kadar olayda vergi hatasının dışında bir yanlışlığın olduğu ifade edilse de düzeltme yolu ile bu yanlışlığın giderilmesi gerektiğine hükmedilmiştir. Danıştay'ın bu yöndeki yorumu uygun bulunmakla birlikte, kararlara konu olan olaylarda bulunan yanlışlıkların vergi hataları kapsamında değerlendirilebileceği düşünülmektedir. 24.02.1994 tarih ve E.1992/1353, K.1994/1081 sayılı kararda geçmiş döneme ilişkin şirket aktifindeki alacak senetlerinin reeskont tutarının tekrar hesaplanarak matrah farkı bulunması ve bu fark nedeniyle kurumlar vergisi ödenmesi, şirketin, bir sonraki dönemi zararla kapatmasına neden olmuştur. Yani aslında bir sonraki dönemde kurumlar vergisine esas alınacak bir matrah bulunmamasına karşın vergi idaresinde bu husus gözetilmeden tarh işlemi gerçekleştirilmiştir. Bu durumda olayda hesap hataları altında sayılan matrah hatası bulunduğu şeklinde yorum yapılabilir. 14.04.1994 tarih ve E.1993/1806 ve

K.1994/2253 sayılı kararda ise yanlış hüküm uyarınca gecikme faizi hesaplanması söz konusudur. Bu durumda da yanlış vergi nispeti esas alınarak gecikme faizi hesaplandığından, hesap hatası türlerinden vergi miktarında hata bulunduğuna ilişkin bir yorum yapılması uygun olabilirdi<sup>175</sup>. Bu yönde yapılacak yorum neticesinde, uyuşmazlığa konu olaylarda vergi hatası dışında bir yanlışlığın olduğu ancak bunların yine de düzeltme kapsamında giderilmesi gerektiği şeklinde bir yoruma ihtiyaç duyulmazdı.

### 2.3. 213 SAYILI VERGİ USULÜ KANUNU UYARINCA VERGİ HATASI

Düzeltilmenin konusunu oluşturabilecek vergi hatalarının neler olduğu, VUK m. 116, m. 117 ve m.118 ile düzenlenmiştir. Kanun 116'ncı madde ile vergi hatasına ilişkin bir tanım vermiş; vergi hatasını üst kavram olarak tanımladıktan sonra vergi hatası çeşitlerini 117'nci ve 118'inci madde ile belirtmiştir.

Bu tanıma göre vergi hatası, *“vergiye mütaallik hesaplarda veya vergilendirmede yapılan hatalar yüzünden haksız yere fazla veya eksik vergi istenmesi veya alınmasıdır.”* İşbu madde hükmü doğrultusunda vergi hatasından bahsedilebilmesi için birtakım unsurların bir arada bulunması gerekmektedir.

Vergi hatası, vergilendirme işlemlerinin tesis edilmesi sırasında ortaya çıkmaktadır. Ancak 116'ncı madde hükmüne göre bir vergi hatasından bahsedilebilmesi için, ortada öncelikle kesin ve yürütülmesi zorunlu bir bireysel işlemin bulunması şarttır<sup>176</sup>. Yani, vergi hatası ancak tarh, tahakkuk, tahsil gibi icrai nitelikte, yani mevcut hukuk düzeninde değişiklikler meydana getiren bir işlemde meydana gelebilmektedir<sup>177</sup>. Bu bağlamda,

<sup>175</sup> Danıştay, vergi kavramını geniş yorumlayarak gecikme faizinde yapılan hataları düzeltme kapsamında değerlendirmektedir. *“Beyan üzerinden alınan vergilere Vergi Usul Kanunu'nun 112'nci maddesine göre gecikme faizi uygulanmasının mevzuda hata oluşturduğu hk.”* (Danıştay 7'nci, Dairesi, 12.05.1998 tarih, E:1997/2636 ve K:1998/1807 sayılı kararı, (CANDAN, *Vergilendirme Yöntemleri ve Uzlaşma*, s.224, dp.234)

<sup>176</sup> ÖNCEL/KUMRULU/ÇAĞAN/GÖKER, a.g.e., s.190

<sup>177</sup> *“İdarenin kesin ve yürütülmesi zorunlu işlemlerinin idari davaya konu olabilecekleri kabul edilmekle birlikte, vergi uyuşmazlıklarında, kesin ve yürütülmesi zorunlu idari işlemler, ihbarname, ödeme emri veya*

hazırlık niteliğindeki ön işlemlerde yapılan hatalar vergi hatasını oluşturmamaktadır<sup>178</sup>. Bireysel işlemlerin dışındaki genel düzenleyici işlemlerde de vergi hatası söz konusu olmamaktadır.

Vergi hukukunda, asli işlemlere etki eden, bunların hazırlığını sağlayan birçok ön işlem bulunmaktadır. Zira vergilendirme işlemleri oldukça teknik hesaplamaları ve detaylı araştırmaları gerektirebilmektedir. Özellikle tarh işlemine esas alınacak matrahın belirlenmesinde beyana dayalı usulün kullanılmadığı (veya kullanılmadığı), matrahın vergi idaresi tarafından bizzat saptandığı re'sen, ikmalen ve idarece tarh usullerinde bu ön işlemlere gerek duyulmaktadır<sup>179</sup>. Bu ön işlemler sırasında elbette birtakım hataların yapılması kaçınılmazdır. Hatta, asli vergilendirme işlemlerindeki pek çok hatanın kaynağını ön işlemlerin oluşturduğunu söylemek yanlış olmayacaktır. Nitekim vergi idaresi, bu işlemler aracılığı ile edindikleri bilgilere ve yaptıkları hesaplamalara dayanarak asli vergilendirme işlemlerini icra ederler. Ancak hazırlayıcı nitelikteki bir ön işlemde yapılan hata, asli vergilendirme işlemine yansımıyorsa o halde bir vergi hatasından da söz edilemeyecektir. Başka bir ifadeyle, vergi hatasından bahsedilebilmesi için ön işlemde yapılan hatanın, onun ardından gelen asıl işlemi etkilemesi, sakat kılması gerekmektedir<sup>180</sup>.

---

*haciz varakası tebliğ edilmesi, tahakkuk fişi düzenlenmesi ya da vergi tevkifatı yapılması yahut düzeltme ve şikayet başvurularının yetkili makamlarca reddedilmesi halinde ortaya çıkmaktadır.*

*Buna göre mükellefiyet tesisine ilişkin işlem vergi yargısı açısından ön işlem niteliğinde olup vergi uyumsuzluğuna konu olabilmesi için sonuç doğuran bir işlemle tamamlanması, başka bir deyişle yükümlü tarafından ihtirazi kayıtlarla verilecek beyanname üzerine tahakkuk fişi kesilmesi veya vergi tarhi ve ceza kesildiğine ilişkin ihbarnamenin tanzim ve tebliğ edilmesi gerekmektedir.” (Danıştay 11. Dairesi, 21.11.1997 tarih, E: 1996/5978 ve K: 1997/4181 sayılı kararı, <https://www.corpus.com.tr/>, (Erişim Tarihi: 05.11.2022)*

<sup>178</sup> ÖNCEL/KUMRULU/ÇAĞAN/GÖKER, a.g.e., s.190

<sup>179</sup> Bu ön işlemler başlıca arama, yoklama, inceleme ve bilgi toplamadır. Bunun dışında izaha davet de ön işlemler arasında sayılmıştır. (a.g.e., s.107)

<sup>180</sup> İdarenin icrai olmayan işlemlerinden biri olan hazırlık işleminin başlıca özelliği onun ardından sonuç doğurucu asıl işlemin gelmesidir. Hazırlık işlemlerinin hukuka aykırılığı, ancak asıl işlemin iptali istemi ile ileri sürülebilir. (AKYILMAZ, Bahtiyar; SEZGİNER, Murat; KAYA, Cemil. *Türk İdare Hukuku*, Ankara: Savaş Yayınevi, 2021, s.342) Bu işlemler tek başlarına ilgililer üzerinde sonuç doğurmazlar, ancak idarenin belli bir konudaki düşünce ve niyetlerini açıklayabilirler. (GÜNDAY, *İdare Hukuku*, s.124) Bununla birlikte Danıştay'ın aksi yönde birtakım kararları mevcuttur. Örneğin, Danıştay 4. Dairesi, E:1998/5020 sayılı kararı ile bakanlık yazısının “*bir muktezadan çok davalının menfaatini doğrudan ilgilendiren icrai bir işlem*” niteliği taşıdığına karar vermiştir. Yine Danıştay 7. Dairesi, sayılı kararında; vergi ceza



Diğer bir unsur, kesin ve yürütülmesi zorunlu bu işlemin haksız olmasıdır. Yani söz konusu işlem kanuna aykırı olmalıdır. Kanuna aykırılık unsuru, kural olarak vergilendirme işleminin, vergiyi doğuran olayın gerçekleştiği esnada yürürlükte bulunan kanun hükümlerine aykırı olması anlamına gelmektedir<sup>181</sup>. Bu bağlamda, vergi hatalarının mevcut olması, vergilendirme işleminin unsurlarında sakatlık meydana getirmekte; bu durumda da hukuka aykırı bir işlem mevcut olmaktadır. Vergilendirme işlemindeki sakatlık, işlemin esasa ilişkin unsurlarında, yani sebep ve konu unsurlarında meydana gelmelidir<sup>182</sup>.

Tanımdan çıkarılacak diğer bir unsur ise vergilendirme işleminde yapılan hatanın doğrudan vergi miktarını etkilemesidir<sup>183</sup>. Vergi hatası, hesap hatalarından veya vergilendirme hatalarından dolayı hukuka aykırı bir şekilde fazla veya eksik verginin tarh ve tahakkuk ettirilmesi veya tahsil edilmesidir. Yani vergilendirme işleminde yapılan bir vergi hatası sonucu, vergi miktarı değişmemişse, düzeltmenin konusunu oluşturabilecek bir vergi hatasından söz edilememektedir.

Bu unsurların hepsini bünyesinde barındıran bir hata, 117'nci ve 118'inci maddede sayılan hata türlerinden birini oluşturuyorsa, düzeltmenin konusunu oluşturabilecek bir vergi hatasının varlığından söz edilmektedir. Nitekim, “*vergiye mütaallik hesaplarda veya vergilendirmede yapılan hatalar*” ifadesi, 117'nci ve 118'inci maddede sayılan hesap hataları ile vergilendirme hatalarına işaret etmektedir. Bunlara ilişkin ayrıca bir tanım yer almamakla birlikte, hesap hataları ile vergilendirme hatalarının neler olduğu *numerus clauses* ilkesine tabi şekilde sıralanmıştır<sup>184</sup>. Yani kanun koyucu, 116'ncı madde ile vergi hatasına ilişkin üst bir kavram verdikten ve başlıca unsurları belirledikten sonra 117'nci ve 118'inci madde ile bu kavramın sınırlarını belli etmektedir.

---

ihbarnamelerinin vergi inceleme raporu doğrultusunda düzenlendiği, somut olayda davanın açılmasından sonra tebliğ edilen ihbarnamedeki vergi ve ceza tutarının vergi inceleme raporu ile aynı olduğu, idari işlemlerin tesis edildikleri tarihten itibaren hukuken var olduğu, yazılı bildirim amacının ilgilileri işleminden haberdar etmek olduğu, dolayısıyla vergi salınmadan ve ceza kesilmeden durumdan haberdar olan davacının açtığı davanın incelenmesinde herhangi bir engel bulunmadığı yönünde karar vermiştir. (Danıştay 7. Dairesi, 16.03.2004 tarih, E: 2001/805 ve K:2004/692 sayılı kararı, <https://legalbank.net/>, (Erişim Tarihi: 05.11.2022))

<sup>181</sup> ÖNCEL/KUMRULU/ÇAĞAN/GÖKER, a.g.e., s.190

<sup>182</sup> KARAKOÇ, *Vergi Yargılaması Hukuku Ders Kitabı*, s.131

<sup>183</sup> a.g.e., s.130

<sup>184</sup> KARAKOÇ, *Genel Vergi Hukuku*, s.757-758

Bunların dışında, VUK m. 125 uyarınca bir vergi hatasının düzeltilebilmesi için, bu hatalar hakkında vergi mahkemeleri, bölge idare mahkemeleri ve Danıştay tarafından verilmiş bir karar bulunmaması gerekmektedir. Bu noktada yargı mercilerince verilen kararların kesin hüküm oluşturması söz konusudur. Kesin hüküm, bir mahkeme kararının, öngörülen tüm kanun yollarından geçerek veya süresi içerisinde bu kanun yollarına başvurulmayarak değişmez bir duruma gelmesini ifade etmektedir<sup>185</sup>. Böyle bir durumda VUK uyarınca bir vergi hatası bulunsa dahi, yargı organlarınca bu konuda karar verilmiş olduğundan bu kararın idari işlemle değiştirilmesi söz konusu olamaz<sup>186</sup>. Öte yandan bu imkansızlık Anayasa ile benimsenmiş bulunan kuvvetler ayrılığı ilkesinin de bir gereğidir. Bununla birlikte yargı organları tarafından verilmiş kararda vergi hatası ile ilgili bir hüküm kurulmamışsa bu hataların düzeltilmesi, 125'inci maddenin ilk cümlesi uyarınca mümkündür. Yani mahkeme kararında vergi hatası bakımından bir çözüm öngörülüyorsa bu hata düzeltmeye konu olabilecektir<sup>187</sup>. Örneğin Danıştay vermiş olduğu bir kararda, daha önceden açılan davada mahkemenin süre aşımı nedeniyle davayı reddettiği, vergi hatasının bulunup bulunmadığı hususunda bir inceleme bulunmadığı gerekçesiyle düzeltme hükümleri uyarınca başvuruda bulunulmasında bir engel olmadığına hükmetmiştir<sup>188</sup>.

### 2.3.1. Hesap Hataları

Bazı vergi hatası türleri, hesap hataları başlığı altında VUK m. 117'de şu şekilde sıralanmıştır;

---

<sup>185</sup> ONAR, a.g.e., s.346

<sup>186</sup> Anayasa'nın 138'inci maddesinin 4'üncü fıkrası ile kesin hükme saygı ilkesi şu şekilde ifade bulmaktadır: “*Yasama ve yürütme organları ile idare, mahkeme kararlarına uymak zorundadır; bu organlar ve idare, mahkeme kararlarını hiçbir suretle değiştiremez ve bunların yerine getirilmesini geciktiremez.*”

<sup>187</sup> KANETİ/EKMEKÇİ/GÜNEŞ/KAŞIKÇI, a.g.e., s.233

<sup>188</sup> Danıştay 3. Dairesi, 11.03.1999 tarih, E:1998/1035 ve K:1999/968 sayılı kararı, <https://legalbank.net/>, (Erişim Tarihi: 25.10.2022)

**“Madde 117- Hesap hataları şunlardır:**

1. *Matrah hataları: Vergilendirme ile ilgili beyanname, tahakkuk fişi, ihbarname, tekalif cetveli ve kararlarda matraha ait rakamların veya indirimlerin eksik veya fazla gösterilmiş veya hesaplanmış olmasıdır.*
2. *Vergi miktarında hatalar: Vergi nispet ve tarifelerinin yanlış uygulanması, mahsupların yapılmamış veya yanlış yapılmış olması, birinci bentte yazılı vesikalarda verginin eksik veya fazla hesaplanmış veya gösterilmiş olmasıdır.*
3. *Verginin mükerrer olması: Aynı vergi kanununun uygulanmasında belli bir vergilendirme dönemi için aynı matrah üzerinden bir defadan fazla vergi istenmesi veya alınmasıdır.”*

Buna karşın uygulamada vergi hatası dışında kalabilecek yanlışlıkların bulunduğu şeklinde bir yaklaşımla karşılaşmak olasıdır. Nitekim doktrinde de bu şekilde yaklaşımlar mevcuttur. KIZILOT maddi hataları hesap hataları içerisinde değerlendirirse de “*Hesap hataları, maddede tahdidi olarak sayılmış olduğundan, bunlar dışında kalan yanlışlıkların düzeltilmesi, Kanun’a aykırı düşecektir.*” biçimindeki ifadeyle vergi hatası olarak değerlendirilemeyecek birtakım hataların bulunduğunu zikretmiştir<sup>189</sup>. Böyle bir durumla karşılaşıldığında, VUK hükümleri uyarınca düzeltmeye başvurmak yerine İYUK m.11 ile üst makama başvuru yolunun işletilebileceği ifade edilmiştir<sup>190</sup>. BİLİCİ, idarenin tüm eylem ve işlemlerinin yargısal denetime tabi olması ve İYUK m. 11/4’te yer alan “*idari başvuru, üst makama başvuru yolları vergiyi ilgilendiren idari işlemlerde uygulanmaz.*” biçimindeki engelleyici hükmün yürürlükten kalkması karşısında vergi uyuşmazlıkları bakımından bu yola başvurulabileceğini aktarmaktadır<sup>191</sup>. Belirtmek gerekir ki, üst makama başvuru yolunun işletilmesi halinde

<sup>189</sup> KIZILOT/KIZILOT, a.g.e., s.111

<sup>190</sup> BİLMEN, a.g.e., s. 82

<sup>191</sup> BİLİCİ, a.g.m., s.2775-2776; Vergi uyuşmazlıklarında 2577 sayılı Kanun’un 10’uncu ve 11’inci maddesinde öngörülen başvuru yollarının işletilemeyeceğine dair düzenleme, mükelleflerin hak kaybına uğramaması ve uyuşmazlıkların dava yoluna başvurulmadan çözümlenmesinin sağlanması gerekçesiyle kaldırıldığından, vergisel uyuşmazlıklarda bu idari yolların işletilmesi gerektiği vurgulanmıştır. (HATİPOĞLU, Cengizhan. “*Vergisel Uyuşmazlıklar Bakımından Kamu Denetçiliği Kurumuna Başvuru Koşulları*”. MÜHF-HAD, Cilt:20, Sayı:2, ss.322-325)

vergi idaresi başvuruyu kabul ederse, ilgili vergilendirme işlemindeki hatayı giderecek; bu bakımdan esasen düzeltme başvurusunun kabul edilmesi halinde yapacağı işlemi yapacaktır.

Hesap hataları genel olarak, vergilendirme miktarını etkileyen maddi hatalar ve hesaplama yanlışlıkları olarak tanımlanmaktadır<sup>192</sup>. Tanımdan da anlaşılacağı üzere, bu hata türleri, daha çok matematiksel yanlışlıklardan meydana gelmektedir. Bu nedenle de 118'inci maddede sayılan vergilendirme hatalarına oranla hukuki uyumsuzluklarla karıştırılma olasılıklarının nispeten daha az olduğu söylenebilir. Ancak bunun aksine durumlarla karşılaşılması da mümkündür. Örneğin Danıştay VDDK'na intikal eden bir uyumsuzlukta, taşınmaz üzerindeki gecekonduların taşınmaz satış bedeli üzerinden tarh edilen katma değer vergisinin %1 oranında uygulanması gerekirken %18 oranında vergi alınmasının vergi miktarında hata oluşturduğu iddiasının, taşınmazların vasfının Türk Medeni Kanunu'na göre yorumlanıp belirlenmesinin gerekliliği karşısında hukuki uyumsuzluk teşkil ettiğine hükmedilmiştir<sup>193</sup>.

Hesap hatalarının, vergilendirme işleminin konu unsuruna ilişkin sakatlıklar olduğu değerlendirilmektedir<sup>194</sup>. Konu unsuru, idari işlemin yapılması ile hukuki olarak meydana gelen değişiklik, sonuçtur<sup>195</sup>. Bu bağlamda, vergilendirme işleminde hesap hatası yapılması sonucunda vergi aslı veya ceza miktarı kanuna aykırı şekilde değişmekte; işlemin konu unsuru sakat hale gelmektedir.

### 2.3.1.1. Matrah Hataları

Vergilendirme işlemleri oldukça karmaşık ve teknik hesaplamaları gerektirebilmektedir. Bu işlemlerin icrası sırasında birtakım yanlışlıkların yapılması ihtimali her zaman vardır. Özellikle vergilendirmeye konu olacak miktarın, yani matrahın hesaplanması birçok matematiksel hesaplamayı gerektirebilir. Matrah hataları, bu işlemlerin yapılması sırasında oldukça basit olarak nitelendirilen yanlışlıklardan doğmaktadır. Örneğin,

<sup>192</sup> ÖNCEL/KUMRULU/ÇAĞAN/GÖKER, a.g.e., s.192; ŞENYÜZ/YÜCE/GERÇEK, a.g.e., s. 307

<sup>193</sup> Danıştay Vergi VDDK, 23.10.2009 tarih, E: 2008/23 ve K: 2009/455 sayılı kararı, <https://www.corpus.com.tr/>, (Erişim Tarihi: 06.11.2022)

<sup>194</sup> ÖNCEL/KUMRULU/ÇAĞAN/GÖKER, a.g.e., s.192

<sup>195</sup> GÜNDAY, *İdare Hukuku*, s.157

mükellefe tebliğ edilen ihbarnamede tahakkuk eden vergi aslı veya cezası miktarı yanlış hesaplanmış veya doğru hesaplanmış olmakla birlikte ihbarnameye yanlış yazılmış olabilir. Benzer bir hatayı mükellefin kendisi de yapabilir. Örneğin mükellef beyanname verirken basit bir dikkatsizlik sonucu işlem hatası yapabileceği gibi, matraha ilişkin tutarı sehven yanlış da yazabilir. Danıştay 9. Dairesi'nin vermiş olduğu bir kararda, mükellefin bina vergisi matahını beyan ederken bir adet sıfır rakamını fazla koymuş olmasının, binanın çeşitli yıllardaki rayiç bedelleri değerlendirildiğinde, “*ilk bakışta anlaşılacak açıklıkta normal ve mutad olmayan bir durum arz ettiğinden*” matrah hatası teşkil ettiğine karar vermiştir<sup>196</sup>.

117'nci maddede matrah hataları “*vergileendirme ile ilgili beyanname, tahakkuk fişi, ihbarname, tekalif cetveli ve kararlarda matraha ait rakamların veya indirimlerin eksik veya fazla gösterilmiş veya hesaplanmış olması*” olarak tanımlanmıştır<sup>197</sup>. Yani matraha ilişkin rakam veya indirimler, beyanname, tahakkuk fişi, ihbarname, tekalif cetveli ve kararlarda yanlış gösterilmelidir.

Öncelikle, tekalif cetveli uygulamasının günümüz Türk vergi sisteminde bulunmadığını belirtmek gerekir<sup>198</sup>. Bunun dışında sayılan belgeler, tahakkuk fişi, beyanname ve kararlardır. Kanunda sayılan belgelerin sınırlayıcı olmadığı, kanunun matraha ait rakam ve indirimlerin yer aldığı belgeleri kastettiği<sup>199</sup>; bu bağlamda takdir komisyonu kararlarının ve inceleme raporları gibi belgelerde yapılan hataların da matrah hatası olarak değerlendirilebileceği ifade edilmiştir<sup>200</sup>. Belirtmek gerekir ki, vergi inceleme raporu gibi hazırlayıcı nitelikteki belgelerde elbette matrah hatası yapılması mümkündür. Daha doğrusu matraha ait miktarın yer aldığı her türlü belgede bu tarz hatalar yapılabilir.

<sup>196</sup> Danıştay 9. Dairesi, 23.03.2006 tarih, E: 2004/619 ve K: 2006/1098 sayılı kararı, <https://www.corpus.com.tr/>, (Erişim Tarihi: 06.11.2022)

<sup>197</sup> “*Örneğin; katma değer vergisi beyannamesinde satış bedelinin yanlış gösterilmesi, vergi indiriminin eksik veya hiç yapılmamış olması, aynı şekilde gelir vergisi beyannamesinde, ilgili tablo ve föylerde gösterilen gelir unsurlarının, icmal tablosuna eksik veya fazla olarak intikal ettirilmiş olması birer matrah hatasıdır.*” (Danıştay 9. Dairesi, 09.06.2020 tarih, E: 2019/3474 ve K: 2020/2690 sayılı kararı, <https://www.corpus.com.tr/>, (Erişim Tarihi: 06.11.2022))

<sup>198</sup> 1319 sayılı Emlak Vergisi Kanunu'nun yürürlüğe girmesinden önce bina ve arazi vergileri için tahrir dayalı tarhiyat yöntemi kullanılmaktaydı. Tekalif cetveli, tahrir dayalı vergilerde düzenlenen ve mükelleflerin adı, soyadı, adresleri, binaların kesinleşen gayrisafı iradı ile tahakkuk eden vergiyi gösteren cetveldir. Bugün herhangi bir vergide uygulaması yoktur.

<sup>199</sup> ÜNAL, Noyan Alper, “*Türk Vergi Hukukunda Vergi Hataları ve Düzeltme Yolları*”. Vergi Dünyası, Şubat 2006, Sayı:294, s. 75

<sup>200</sup> BİLMEN, a.g.e., s.49

Önemli olan bunların asli vergilendirme işlemine etki etmiş olmasıdır. Vergi hatası, asli vergilendirme işlemine ve dolayısıyla vergi miktarına etki etmiş ise, bu işlemdeki vergi hatası düzeltme hükümleri uyarınca giderilir. Dolayısıyla matrah hatasının hangi belgede yapılabileceği gibi bir tartışmanın gerekli olmadığı düşünülmektedir. Bu bakımdan ilgili hükmün lafzının, sadece bu belgelerde matrah hatası bulunabileceği şeklinde hatalı bir yoruma sevk ettiği değerlendirilmektir.

### 2.3.1.2. Vergi Miktarında Hatalar

Vergi miktarında hata, matrah üzerinden vergi hesaplanırken yapılan yanlışlıklar sonucu eksik veya fazla vergi veya ceza borcunun hesaplanmasıdır. Yani bu hata türünde bizzat tarh işleminin kendisi hatalı şekilde yapılarak vergi aslı veya cezası yanlış hesaplanmaktadır.

Türk vergi sisteminde bir verginin tabi olduğu nispet ve tarifeler, hesaplanan vergi miktarı üzerinden yapılması gereken mahsuplar, o verginin düzenlediği kanun tarafından bizzat öngörülmektedir. Örneğin 193 sayılı Gelir Vergisi Kanunu (GVK), kural olarak vergi miktarının sınırlı artan oranlı tarifede öngörülen oranlar üzerinden hesaplanmasını öngörmüştür. Ancak istisnai olarak bazı gelir türlerinde kaynaktan kesinti yapılan hallerde sabit oranlı tarife uygulanmaktadır<sup>201</sup>. Yine yıllık beyanname ile bildirilen matrah üzerinden hesaplanan vergiden daha önce ödenmiş olan vergilerin mahsubu öngörülmüştür<sup>202</sup>. İşbu hükümlerde öngörülen oran ve tarifelerin yanlış uygulanması; yine mahsupların eksik yapılması ya da gözden kaçırılarak hiç yapılmaması sonucunda eksik veya fazla vergi borcu veya cezası hesaplanabilir. Örneğin artan oranlı tarifeye göre %15'lik dilim esas alınarak vergi hesaplanması gerekirken bir sonraki %20'lik dilime göre hesaplama yapılması vergi miktarında hataya sebebiyet verir.

<sup>201</sup> ÖNCEL/KUMRULU/ÇAĞAN/GÖKER, a.g.e., s.341

<sup>202</sup> a.g.e., s.345

### 2.3.1.3. Verginin Mükerrer Olması

Verginin mükerrer olması, aynı vergi kanununun uygulanmasında belli bir vergilendirme dönemi için aynı matrah üzerinden birden fazla vergi istenmesi veya alınması olarak tanımlanmaktadır. Hesap hatalarının üçüncü türü olan verginin mükerrer olması hali, çifte vergi olarak da tanımlanmıştır<sup>203</sup>. Bu hata türünü uluslararası çifte vergilendirme kavramı ile karıştırmamak gerekir. Çifte vergilendirme, devletlerin vergilendirme yetkisinin çatışması halinde söz konusu olmaktadır. Verginin mükerrer olması hali, uluslararası bir niteliğe sahip olmayıp; aynı mükelleften, aynı vergi türünde, aynı vergilendirme döneminde ve aynı matrah üzerinden Türkiye devletinin vergi istemesi veya almasıdır. Örneğin, gelir vergisi mükellefinin yasal defterleri üzerinden hesaplanan ticari kazancından aynı takvim yılı için iki kez gelir vergisi tarh edilmesi, vergide mükerrerlik halidir<sup>204</sup>. Veya gelir vergisi bakımından mükellefin bağlı olduğu vergi dairesi ile çalışma yerindeki vergi dairesi, aynı dönem için aynı matrah üzerinden vergi tarhi gerçekleştirirse benzer bir durum mevcut olur<sup>205</sup>. Ancak, buna benzer durumlarda, hangi vergi dairesinin yetkili olduğuna ilişkin, yorum gerektiren bir tartışma mevcutsa hukuki uyuşmazlığın varlığından söz edilebilir. Öte yandan, vergi borcunun umumi vekil tarafından ödenmesine karşın, aynı vergi borcunun mükellefin bizzat kendisi tarafından da ödenmesi durumunda da mükerrerlik söz konusudur. Benzer bir durum tevkifat yoluyla ödenen vergilerde ortaya çıkabilir<sup>206</sup>.

### 2.3.2. Vergilendirme Hataları

“*Vergi yükümlülüğünün saptanmasına ilişkin değerlendirme yanlışlıkları*”<sup>207</sup> olarak tanımlanan vergilendirme hataları, VUK m. 118 ile şu şekilde sıralanmaktadır;

<sup>203</sup> a.g.e., s.193; BATI, Murat. *Vergi Hukuku*. Ankara: Seçkin Yayıncılık, 2022, s.460-461

<sup>204</sup> CANDAN, *Vergilendirme Yöntemleri ve Uzlaşma*, a.g.e., s.226

<sup>205</sup> ÖNCEL/KUMRULU/ÇAĞAN/GÖKER, a.g.e., s.193

<sup>206</sup> ÜNAL, a.g.m., s.75; “...vergisi daha önce tevkif yoluyla ödenmiş olan gelirlerin diğer gelirlerle birlikte beyan edildiği, bu şekilde fazladan ve mükerrer şekilde vergi ödendiği şeklindeki davacı iddialarının vergi hatası kapsamında incelenip değerlendirilmesi gerektiği...” (Danıştay 4. Dairesi, 29.05.2012 tarih, E:2009/6960 ve K:2012/2112 sayılı kararı, <https://www.corpus.com.tr/>, (Erişim Tarihi: 05.11.2022)

<sup>207</sup> ÖNCEL/KUMRULU/ÇAĞAN/GÖKER, a.g.e., s.193

**“Madde 118 – Vergilendirme hataları şunlardır:**

1. *Mükellefin şahsında hata: Bir verginin asıl borçlusu yerine başka bir kişiden istenmesi veya alınmasıdır;*
2. *Mükellefiyette hata: Açık olarak vergiye tabi olmıyan veya vergiden muaf bulunan kimselerden vergi istenmesi veya alınmasıdır;*
3. *Mevzuda hata: Açık olarak vergi mevzuuna girmiyen veya vergiden müstesna bulunan gelir, servet, madde, kıymet, evrak ve işlemler üzerinden vergi istenmesi veya alınmasıdır.*
4. *Vergilendirme veya muafiyet döneminde hata: Aranılan verginin ilgili bulunduğu vergilendirme döneminin yanlış gösterilmiş veya süre itibariyle eksik veya fazla hesaplanmış olmasıdır.”*

Vergilendirme hataları, hesap hatalarına kıyasla, vergilendirme işleminin esası ile yakından ilişkilidir. Başka bir ifadeyle bu hatalar, vergiyi doğuran olay ile ilişkili hatalardır<sup>208</sup>.

Vergilendirme hataları, vergilendirme işlemlerinin sebep unsurunun sakat olmaları sonucunu doğurmaktadır<sup>209</sup>. Sebep unsuru, idareyi o işlemi yapmaya sevk eden, hukuk düzeni tarafından tanınan, nesnel hukuk kurallarınca belirlenmiş bulunan nedenlerdir<sup>210</sup>. Vergilendirme işlemleri bakımından, idareyi vergilendirme işlemi yapmaya sevk eden neden, vergiyi doğuran olayın gerçekleşmesidir. İlgili vergi kanununa göre vergiyi doğuran olayın gerçekleştiğini tespit eden idare, kanunun bu olaya bağladığı sonucu, yani vergi tarh, tahakkuk ve tahsilini gerçekleştirmektedir. Vergi idaresi, vergiyi doğuran olayın gerçekleşip gerçekleşmediğine; vergiyi doğuran olayı gerçekleştiren kişinin kim olduğuna dair vb. birtakım hatalar yapabilir. Bu hatalar, vergiyi doğuran olayın bizzat kendisine ilişkin hatalar olduğundan, hukuki uyumsuzluklarla karıştırılması da olasıdır.

<sup>208</sup> a.e.

<sup>209</sup> a.g.e., s.194

<sup>210</sup> GÜNDAY, *İdare Hukuku*, s.152



### 2.3.2.1. Mükellefin Şahsında Hata

Bu hata türünde, vergiyi doğuran olayla hiçbir ilişkisi bulunmayan, yani vergiyi doğuran olayı kendi şahsında gerçekleştirilmeyen bir kimseden vergi istenmekte veya alınmaktadır. Ancak, başkasının vergi borcu için maddi ve şekli ödevleri yerine getirmekle kanunen görevli bulunan vergi sorumlularının durumu ile mükellefin şahsında hata hali karıştırılmamalıdır. Vergi sorumluları, ilgili vergi kanunu ile vergi borcuna ilişkin şekli veya maddi görevlerin kimi zaman birini, kimi zaman ikisini de yerine getirmekle yükümlü tutulmuş olabilirler. Böyle bir durumda mükellefin şahsında hata söz konusu olmamaktadır. Ancak vergi sorumluluğunun söz konusu olduğu bazı durumlar, mükellefin şahsında hata yapılmasına sebebiyet verebilir. Örneğin Danıştay VDDK'nun verdiği bir kararda, borçlu şirketin yönetim kurulu üyeliğinden ayrılmış ve pay senetlerini devretmiş kişinin, sonraki yönetim kurulu tarafından verilen beyanname üzerinden tahakkuk eden vergi borcunun ödenmemesinden sorumlu tutulmasının mükellefin şahsında hata halini oluşturacağına hükmedilmiştir<sup>211</sup>.

İsim benzerliğinden dolayı yanlış kişi adına vergilendirme yapılması, bu hata türüne dair en bariz örneklerdendir. Uygulama bakımından vergilendirme işlemlerinin T.C. kimlik numarası ve vergi kimlik numarası ile yapılması nedeniyle isim benzerliğinden dolayı mükellefin şahsında hata yapılması haline çok sık rastlanmadığı ifade edilmektedir<sup>212</sup>. Ancak bu hata türünün ortaya çıkması, özellikle şirketlerin eski kanuni temsilcisi ve ortağı olanların vergi borcundan sorumlu tutulmaları hallerinde mümkündür<sup>213</sup>.

### 2.3.2.2. Mükellefiyette Hata

Mükellefiyette hata, açıkça vergiye tabi olmayan veya vergiden muaf bulunan kimselerden vergi istenmesi veya alınmasıdır.

<sup>211</sup> Danıştay Vergi VDDK, 22.04.1994 tarih, E: 1993/118 ve K: 1994/195 sayılı kararı, <https://www.corpus.com.tr/>, (Erişim Tarihi: 06.11.2022)

<sup>212</sup> BALCI, Mustafa. *Vergi Hataları ile Düzeltme-Şikayet Konusunda Uygulamada Yaşanan Hukuki Sorunlar ve Çözüm Önerileri*, Ankara: On İki Levha Yayıncılık, 2022, s.94

<sup>213</sup> Danıştay 4. Dairesi, 02.11.1992 tarih, E: 1991/128 ve K:1992/4716 sayılı kararı, <https://legalbank.net/>, (Erişim Tarihi: 06.11.2022)

Bir gerçek veya tüzel kişinin belli bir verginin mükellef olabilmesi için, o vergi kanunu ile belirlenen vergiyi doğuran olayı kendi nezdinde gerçekleştirmesi gerekmektedir. Kanuna göre mükellef olarak tanımlanabilecek bir kimse, belli sebeplerle o verginin muhatabı olmayabilir. Vergilendirme işlemine muhatap olan kişi, gerçekte vergiyi doğuran olayı gerçekleştirmemiş veya gerçekleştirmişse de ilgili kanunda yer alan bir hüküm gereği vergiden muaf tutulmuş olabilir.

Bu hata türü, mevzuda hatayla birlikte, diğer vergilendirme hatalarına oranla vergilendirmenin özü ile daha ilişkilidir. Nitekim bir kişinin vergiyi doğuran olayı gerçekleştirip gerçekleştirmediğine ilişkin bir yanlışlık mevcuttur. Bu yanlışlığın giderilebilmesi için, ilgili vergi kanunu ile tanımlanan vergiyi doğuran olayın belli bir ölçüde yorumlanması kaçınılmazdır. VUK’nda mükellefiyette hata tanımlanırken, diğer hata türlerinden farklı olarak “açık olarak” ifadesinin bu nedenle kullanıldığı düşünülmektedir. Başka bir ifadeyle, diğer hata türlerinden farklı olarak mükellefiyette hatanın varlığından bahsedilebilmesi için açık olma ölçütü getirilmiştir. Daha önce değinildiği üzere mükellefiyette hata türü, 07.06.1949 tarih ve 5432 sayılı Vergi Usul Kanunu’nun yürürlüğe girmesi ile hata türlerine eklenmiştir. Bundan önceki düzenlemelerde vergiyi doğuran olayla bu derece bağlantılı olan bir hata türü bulunmamaktadır. Kanun koyucu, düzeltmenin kapsamını bu şekilde genişletirken, bu hata türünün hukuki uyumsuzluklarla kolayca karıştırılabileceği düşüncesiyle ayrıca açık olma ölçütünü getirmiş olabilir. Bu ölçüte göre mükellefiyette hata hali tereddütsüz bir şekilde görülemiyorsa ortada yargı organlarınınca çözümlenmesi gereken bir mevzunun olduğunu kabul etmek gerekir. Vergi hatası kavramı, özünde açık olma unsurunu barındırmakla birlikte, bu hata türünde ayrıca ifade edilmesine gerek duyulması bu şekilde yorumlanabilir.

Mükellefiyette hata ve mükellefin şahsında hatanın farklarının belirtilmesi, bu hata halinin daha iyi anlaşılmasını sağlayacaktır. Zira, kanuni tanımları dikkate alındığında kimi zaman bu iki hata türü arasındaki farkın kolayca anlaşılamayabileceği düşünülmektedir.

Bir önceki başlıkta incelemiş bulunduğumuz mükellefin şahsında hata halinde, vergiyi doğuran olayın gerçekleşip gerçekleşmediği konusu değil, vergiyi doğuran olay ile

arasında bağlantı kurulan kişinin doğru olup olmadığına ilişkin bir mevzu vardır. Başka bir ifadeyle, mükellefin şahsında hata halinde, *vergiyi doğuran olay, verginin konusu, istisna ve muafiyet gibi unsurlar bakımından sakat olmayan bir vergilendirme işleminde, yalnızca mükellefin veya vergi borçlusunun yanlış seçilmesi ya da saptanması*<sup>214</sup> hali mevcuttur.

Mükellefiyette hata halinde ise vergi kanunlarında belirlenen mükellef veya vergi borçlusunun doğru kişi olup olmadığına ilişkin bir yanlışlık mevcut olmamakla birlikte, bu kişiyle vergiyi doğuran olay arasında bağlantı kurulamamaktadır. Yani mükellefin şahsında hata halinde, gerçekten vergi kanunları uyarınca vergiyi doğuran olay gerçekleşmiş olabilir, ancak bunu gerçekleştiren doğru kişi bulunamamaktadır. Mükellefiyette hata halinde ise vergi yanlış bir kişiden istenmemektedir, ancak vergiyi doğuran olay ile o kişi arasında bir bağlantı bulunmamaktadır. Vergiyi doğuran olay ile kişi arasında bağlantı bulunmadığından, ortada bir yükümlülük de yoktur<sup>215</sup>. Örneğin GVK uyarınca gelir elde etmiş kişiden kurumlar vergisi istenmesi mükellefiyette hata halidir. Kişi, Kurumlar Vergisi Kanunu uyarınca vergiyi doğuran olayı gerçekleştirmemiştir. Gelir elde eden kişiden istenmesi gereken verginin, kişinin işlerini vekaleten yürüten bir kimseden istenmesi ise mükellefin şahsında hatadır. Burada başka bir kişi GVK uyarınca vergiyi doğuran olayı gerçekleştirmişse de vergi yanlış bir kişiden istenmektedir.

Danıştay 4. Dairesi vermiş olduğu bir kararda, mükellefiyetin terkin edildikten sonra herhangi bir ticari faaliyetinin bulunmadığı ve esasen daha mükellefiyeti terkin etme tarihinden önceki bir tarihten itibaren vergi mükellefiyetinin de bulunmadığı anlaşıldığı; böyle bir durumda vergi tahakkuk ettirilmesinin mükellefiyette hata halini oluşturacağına hükmetmiştir<sup>216</sup>.

<sup>214</sup> KUMRULU, Ahmet. Vergi İşlemlerinde Hata ve Düzeltme, Yayınlanmamış Doktora Tezi, Ankara, 1979, s.97'den aktaran: KIZILOT/KIZILOT, a.g.e., s.115

<sup>215</sup> ÖNCEL/KUMRULU/ÇAĞAN/GÖKER, a.g.e., s.195

<sup>216</sup> Danıştay 4. Dairesi, 22.03.2012 tarih, E: 2009/4681 ve K: 2009/4681 sayılı kararı, <https://www.corpus.com.tr/>, (Erişim Tarihi: 05.11.2022)

### 2.3.2.3. Mevzuda Hata

Açıkça verginin konusuna girmeyen veya vergiden istisna edilmiş unsurlardan vergi istenmesi veya alınması hali mevzuda hatadır. Tıpkı mükellefiyette hata halinde olduğu gibi, bu hatanın mevcudiyeti durumunda da vergiyi doğuran olay ile yakından ilişkili bir yanılma mevcuttur. Vergiyi doğuran olayla olan yakın ilişkileri sebebiyle bu iki hata türünün birbiriyle karıştırılabilir<sup>217</sup>. Mevzuda hata halinde, mükellefiyette hata halinden farklı olarak yanılma kişiye değil, vergilendirilmek istenen unsurlara ilişkindir. Yani verginin konusu olmayan bir unsur ile vergiyi doğuran olayla bir ilişki kurulamadığından ortada bir yükümlülük bulunmamaktadır.

Yine mevzuda hata türünde de mükellefiyette hatada olduğu gibi “açık olma” unsuru aranmaktadır. Bunun sebebi, mükellefiyette hata hali incelenirken belirttiğimiz sebeplerle aynıdır. Kanun koyucu vergiyi doğuran olay ile ilişkili olan, vergilendirmenin özü ile daha bağlantılı olabilecek konularda da hata yapılabileceğini kabul edip bunları düzeltme kapsamına almış; ancak bu yakın ilişki sebebiyle diğer hata türlerinde olmayan bir sınırlama getirmek istemiş olabilir. Çünkü bir hususun hukuki uyumsuzluk teşkil etmesi halinde, idari aşamada karara bağlanmasını değil yargı organlarınca tartışılarak karar verilmesi istenmiştir. Bu bağlamda bir unsurun verginin konusuna girip girmediği veya vergiden müstesna olup olmadığı açık olarak anlaşılmıyorsa, hukuki bir uyumsuzluğun bulunduğunu kabul etmek gerekir. Örneğin Danıştay 11. Dairesi’nin vermiş olduğu bir kararda, mükellefin ilgili dönemde faaliyette bulunmadığına yönelik iddiasının ancak tarhiyata karşı vergi mahkemelerinde açılacak davada incelenebileceğine hükmetmiştir<sup>218</sup>. Nitekim mükellefin ilgili dönemde katma değer vergisi bakımında faaliyette bulunup bulunmadığının anlaşılması ancak somut olayla kanunda tanımlanmış vergiyi doğuran olayın yorumlanması ile ortaya çıkacaktır. Danıştay 7. Dairesi vermiş olduğu bir kararda, iştirak hissesi satışlarından doğan kazançların kurumlar vergisi ve banka ve sigorta muameleleri vergisinden müstesna olduğunun ilgili kanuni düzenlemeler dikkate alındığında açık olduğuna, bu nedenle somut olayda vergiden müstesna olan

<sup>217</sup> a.g.e., s.195

<sup>218</sup> Danıştay 11. Dairesi, 01.03.1999 tarih, E: 1997/4946 ve K: 1999/849 sayılı kararı, <https://www.corpus.com.tr/>, (Erişim Tarihi: 05.11.2022)

işlemlerden vergi alınmasının mevzuda hata halini oluşturduğuna hükmetmiştir<sup>219</sup>. Zira mahkemece ilgili Kanun hükümlerinin, somut olaya konu işlemlerin vergiden istisna tutulduğunu açık şekilde düzenlediği değerlendirilmiştir<sup>220</sup>. Yüksek mahkemenin vergilendirme işleminde mevzuda hata olup olmadığını araştırırken bu hatanın açık olarak, yani kanuni düzenlemeler dikkate alındığında yoruma ihtiyaç duyulmadan doğrudan anlaşılabilmesi gerektiği şeklinde bir yaklaşımı olduğu değerlendirilmektedir. Zira Danıştay 9. Dairesi'nce verilmiş bir kararda da sözleşme uyarınca düzenlenen ek protokollerden damga vergisi ve karar pulu bedelli tahsil edilmesinin; 5809 sayılı Kanun'un 66'ncı maddesi ile mülga olduğu tarihe kadar 406 sayılı Telgraf ve Telefon Kanunu'nun Ek 20'nci maddesinde yer alan hüküm karşısında muafiyet kapsamında değerlendirileceği açık olduğundan mevzuda hata teşkil ettiğine hükmedilmiştir<sup>221</sup>.

#### 2.3.2.4. Vergilendirme veya Muafiyet Döneminde Hata

Bu hata türünde, vergilendirmenin ilgili bulunduğu döneme ilişkin bir yanlışlık vardır. Böyle bir yanlışlık dolayısıyla verginin, aslen vergilendirilme yapılması gereken döneme nazaran fazla ya da eksik istenmesi veya alınması, vergilendirme veya muafiyet döneminde hata halini oluşturmaktadır<sup>222</sup>.

Vergiler, kural olarak belli dönemler esas alınarak tarh ve tahakkuk ettirilmektedir. Örneğin GVK m. 1, geliri bir gerçek kişinin bir takvim yılı içinde elde ettiği kazanç ve iratlar olarak tanımlamıştır. Bu tanımdan hareketle gelire dair unsurlardan biri yıllık olmasıdır. Yani kanuna göre gelir, bir yılda elde edilen kazanç ve iratları ifade etmektedir.

<sup>219</sup> Danıştay 7. Dairesi, 21.10.2014 tarih, E: 2011/2359 ve K: 2014/4525 sayılı kararı, <https://www.corpus.com.tr/>, (Erişim Tarihi: 05.11.2022)

<sup>220</sup> "6802 sayılı Gider Vergileri Kanununun 29'uncu maddesinin 5281 sayılı Kanunun 39'uncu maddesi ile eklenen (v) bendinde, 5422 sayılı Kurumlar Vergisi Kanununun 8'inci maddesinin birinci fıkrasının (12) numaralı bendi kapsamındaki işlemler dolayısıyla lehe alınan paraların vergiden müstesna olduğu hükme bağlanmış; geçici 1'inci maddesinin 5'inci fıkrasında, diğer kanunlarla 5422 sayılı Kanuna yapılmış olan atıfların, ilgili olduğu maddeler itibarıyla bu Kanuna yapılmış sayılacağını öngören 5520 sayılı Kurumlar Vergisi Kanununun 5'inci maddesinin (e) bendinde ise, kurumların, en az iki tam yıl süreyle aktiflerinde yer alan taşınmazlar ve iştirak hisseleri ile aynı süreyle sahip oldukları kurucu senetleri, intifa senetleri ve rüçhan haklarının satışından doğan kazançların %75'lik kısmının kurumlar vergisinden müstesna olduğu belirtilerek istisna ile ilgili düzenlemeye yer verilmiştir." (Danıştay 7. Dairesi, 21.10.2014 tarih, E: 2011/2359 ve K: 2014/4525 sayılı kararı, <https://www.corpus.com.tr/>, (Erişim Tarihi: 05.11.2022))

<sup>221</sup> Danıştay 9. Dairesi, 04.11.2015 tarih, E: 2013/1151 ve K: 2015/12213 sayılı kararı, <https://www.corpus.com.tr/>, (Erişim Tarihi: 05.11.2022)

<sup>222</sup> CANDAN, *Vergilendirme Yöntemleri ve Uzlaşma*, s.228

Bu çerçevede aynı Kanunun 108'inci maddesine göre gelir vergisinde vergilendirme dönemi geçmiş takvim yılıdır. Bir gelir vergisi mükellefinin 2019 takvim yılına ait gelirinin, 2020 yılına aitmişçesine vergilendirilerek daha fazla veya daha eksik vergi tarh veya tahakkuk ettirilmesi vergilendirme döneminde hata halini oluşturacaktır.

## 2.4. DÜZELTMEMEYE KONU OLUP OLAMAYACAĞI TARTIŞMALI BAZI HUSUSLAR

### 2.4.1. Ödeme Emirleri

Vergilendirme sürecinde en son aşama tahsildir. Tarh, tebliğ ve tahakkuk aşamalarından geçmiş verginin, düzenlendiği kanunlarda öngörülen vade süresi içerisinde ödenmesi gerekmektedir. Eğer vergi borcu vadesi içerisinde ödenmemişse, vergi idaresi kamu gücüne dayanarak (yani cebir ile) tahsile yönelik işlemler yapmaktadır. Bu bağlamda vadesinde ödenmeyen vergi borcu için AATUHK m. 55 uyarınca ödeme emri düzenlenerek borçluya tebliğ olunur. Ödeme emri kamu borçlusuna kamu borcunu ödemesi için gönderilen ihtar niteliğindeki bir belgedir<sup>223</sup>.

Ödeme emirlerinde yapılan hatalara karşı düzeltme yoluna başvurulup başvurulamayacağı konusu tartışmalıdır. Bir görüşe göre, ödeme emirlerindeki idare tarafından yapılan hatalar bakımından VUK'nun düzeltmeye ilişkin hükümleri uygulanamaz<sup>224</sup>. Bu yöndeki görüşün temelini oluşturan düşünce, ödeme emrinin AATUHK'nda özel olarak düzenlenmiş bulunmasıdır. Anılan Kanun, 58'inci maddesi ile ödeme emrine karşı; böyle bir borcun bulunmadığı, bu borcu kısmen ödendiği veya borcun zamanaşımına uğradığı iddiaları ile 15 gün içerisinde vergi mahkemesinde dava açılabileceğini öngörmektedir. Yani ödeme emrine karşı herhangi bir idari başvuru yolu

<sup>223</sup> KARAKOÇ, *Genel Vergi Hukuku*, s.523; “Ödeme emrinde borcun asıl ve ferilerinin mahiyet ve miktarları, nereye ödeneceği, müddetinde ödemediği veya mal bildiriminde bulunmadığı takdirde borcun cebren tahsil ve borçlunun mal bildiriminde bulununcaya kadar üç ayı geçmemek üzere hapis ile tazyik olunacağı, gerçeğe aykırı bildirimde bulunduğu takdirde hapis ile cezalandırılacağı kayıtlı bulunur. Ayrıca, borçlunun 114 üncü maddedeki vazifeleri ve bu vazifeleri yerine getirmediği takdirde hakkında tatbik edilecek olan ceza bu ödeme emrinde kendisine bildirilir.” (AATUHK, m.55)

<sup>224</sup> ÖNCEL/KUMRULU/ÇAĞAN/GÖKER, a.g.e., s.174; TAŞ, a.g.e., s.18

işletilemeyecektir<sup>225</sup>. Bu yöndeki sınırlayıcı düzenleme, ödeme emirlerinin kesinleşmiş kamu alacaklarının tahsili ve takibi için düzenlenmiş bulunmasından kaynaklanmaktadır.

Danıştay 4. Dairesi'nin vermiş olduğu bir kararda ödeme emrinin kamu alacağı niteliği kazanmış vergi ve cezaların tahsili ile ilgili olarak, tahsilat aşamasına ilişkin bir işlem olduğunu, bu bağlamda ödeme emrine karşı düzelme yoluna gidilemeyeceğine hükmetmiştir<sup>226</sup>. Danıştay'ın bu yöndeki kararlarında esas olarak vergilendirme sürecinde gelinen son aşamada yapılan işleme ve bu işlemin düzenlendiği kanuna göre idari başvuru yoluna gidilip gidilemeyeceğine bakmaktadır<sup>227</sup>. Buna göre AATUHK'nun ödeme emirlerine ilişkin açık hükmü karşısında VUK'nda öngörülen bir idari başvuru yoluna gidilemeyecektir. Gerçekten de bu perspektiften bakıldığında, ödeme emirlerine ilişkin hükümlerin özel olarak AATUHK ile düzenlendiğini görmekteyiz<sup>228</sup>. Ancak bu durumun hakkaniyetli bir sonuç doğurmadığını ve Türk vergi sisteminde benimsenmiş bulunan hatalı vergilendirme yapılmaması prensibi ile uyuşmadığını da belirtmek gerekir.

<sup>225</sup> ÖNCEL/KUMRULU/ÇAĞAN/GÖKER, a.g.e., s.176

<sup>226</sup> Danıştay 4. Dairesi, 29.09.2021 tarih, E:2021/4159 ve K:2021/4716 sayılı karar, <https://legalbank.net/>, (Erişim Tarihi:04.10.2022)

<sup>227</sup> Danıştay 3. Dairesi 10.01.1986 tarih ve E.1985/322 ve K.1986/76 sayılı kararında 6183 sayılı Kanun uyarınca ödeme emri tebliğ olunanların, böyle bir borcun bulunmadığı, borcun kısmen ödendiği veya zamanışımına uğradığı iddialarıyla itiraz edebilecekleri. 213 sayılı Kanun'da yer alan düzeltme hükümlerinin ödeme emri ile tahsilatına başlanan kamu alacaklarına uygulanamayacağına hükmetmiştir. (HATİPOĞLU, age., s.198) Benzer yöndeki, Danıştay VDDK kararında davacının iddiaları vergi hukuku bakımından şirketle herhangi bir bağının bulunmadığı, bu şirketten gelir elde etmediği, şirketteki payı devralanın bu şirketin borç ve alacaklarını da devraldığı iddiaları ile ödeme emirlerine karşı düzeltme başvurusunda bulunmuştur. Kurul, ödeme emirlerinin düzeltme başvurusuna konu olamayacağı, bu iddiaların ancak süresi içerisinde ödeme emirlerine karşı açılan davada incelenebileceğine karar vermiştir. Oysaki burada düzeltme başvurusuna konu olan husus ödeme emrine konu edilmiş tarihyattır. Bununla birlikte kararda yer alan karşı oy yazısında olayda vergi hatası değil hukuki ihtilafın bulunduğu, bu durumda söz konusu iddiaların ödeme emrine karşı süresi içerisinde açılan davada da incelenemeyeceği belirtilmiştir. (Danıştay Vergi VDDK, 23.10.2009 tarih, E:2009/1 ve K:2009/452 sayılı kararı, <http://kazanci.com.tr>, (Erişim tarihi: 06.10.2022)

<sup>228</sup> Esasen AATUHK 21.07.1953 tarihinde yürürlüğe girmiş bulunmakla, 04.01.1961 tarihli 213 sayılı Kanun'dan daha eskidir. Bu bağlamda sonraki kanun olan 213 sayılı Kanun hükümlerinin ödeme emirlerine de uygulanabileceği düşüncesi akla gelse de, VUK'nun düzeltmeye ilişkin hükümleri bundan önce yürürlükte bulunan 07.06.1949 tarih ve 5432 sayılı Vergi Usul Kanun'daki hükümlere kıyasla esaslı bir değişikliğe uğramadığından, yalnızca bu hükümlerin önceki kanun gibi kabul edilebileceği düşünülmektedir. Nitekim lex posterior ilkesini uygulanmasına ilişkin olarak esas önemli olan husus kanun koyucunun iradesinin son halinin saptanmasıdır. (CANYAŞ, Oytun. "İdari Yargılama Usulü Kanunu ve Vergi Usul Kanunu Arasındaki Çatışmaların Klasik Yöntemle Çözümü", TBB Dergisi, Yıl: 2014, Cilt:0, Sayı:110, s.197-198) Bunun dışında, önceki kanun olarak değerlendirilebilecek düzeltme hükümlerinin aynı zamanda genel nitelikteki kanun olduğunu; sonraki kanun olarak değerlendirilebilecek AATUHK'nun ise verginin tahsil aşaması ve ödeme emirleri bakımından özel nitelikteki kanun olduğu söylenebilir.

Diğer bir görüşe göre ödeme emirlerine karşı düzeltme hükümlerine başvurulması mümkündür. Bu bağlamda her şeyden önce VUK m. 116, vergi hatasını vergiye ilişkin hesaplarda veya vergilendirmede yapılan hatalar nedeniyle haksız yere fazla veya eksik vergi istenmesi veya alınması olarak tanımlanmaktadır. Buradaki “*vergi alınması*” ifadesinin tahsil aşamasına işaret ettiği, bu bağlamda düzeltmenin tarh ve tahsil aşamalarında meydana gelen sakatlıklar için açık olduğu belirtilmektedir<sup>229</sup>. Buna göre, düzeltme tahsil aşamasında da geçerli olduğundan, bu aşamada söz konusu olan ödeme emirlerinde bulunan bir vergi hatasına karşı da düzeltmeye başvurulabilecektir<sup>230</sup>. Danıştay VDDK, 13.06.2003 tarih, E:2002/610 ve K:2003/319 sayılı kararında, ödeme emrine karşı yapılan düzeltme başvurusunun reddi üzerine açılan davayı reddeden ilk derece mahkemesi kararını hukuka aykırı bularak bozmuştur<sup>231</sup>.

Konuyu iki yönüyle ele almak gerektiği düşünülmektedir. Öncelikle vergilendirmenin önceki aşamalarında yapılmış bir vergi hatası mükellef tarafından ödeme emrinin tebliğ edilmesi ile fark edilebilir. Böyle bir durumda, düzeltme başvurusunda bulunmak için VUK m. 116 uyarınca tarh zamanaşımı süresince hakkı bulunan mükellefin, bu süre içerisinde gönderilen ödeme emri ile vergilendirmede hata yapıldığını fark etmesi nedeniyle düzeltmeye başvuramaması, düzeltme yolunun amacı ile çelişecektir. Zaten böyle bir durumda ödeme emrine karşı düzeltmeye başvurulması söz konusu değildir. Şöyle ki; düzeltme başvurusuna konu olan asıl husus ödeme emrine yansımış bulunan vergilendirme işlemidir<sup>232</sup>. Bu bağlamda ödeme emrine konu olan vergilendirme

<sup>229</sup> KARAKOÇ, *Vergi Yargılaması Hukuku Ders Kitabı*, s.147; BİLİCİ, a.g.e., s.237

<sup>230</sup> AĞAR, Serkan, “*Vergi Yargısında Davaya Konu İcrai İşlem-IP*”, TBB Dergisi, Yıl:2017, Sayı:68, s.377

<sup>231</sup> Uyuşmazlık konusu olayda ilk derece mahkemesi ödeme emrine karşı yalnızca 6183 sayılı Kanun’da yazılı sebeplerle başvurulabileceği, bu husustan hareketle olayda hukuki ihtilafın bulunduğu gerekçesiyle davayı reddetmiş, anılan karar Danıştay 9. Dairesi tarafından bozulmuştur. İlk derece mahkemesinin ısrar kararı temyiz edilmiş, anılan karar bu sefer Danıştay VDDK, tarafından olayda açık bir vergilendirme hatasının bulunduğu gerekçesiyle bozulmuştur. Danıştay VDDK,.06.2003 tarih, E:2002/610 ve K:2003/319 sayılı karar, <https://legalbank.net/>, (Erişim Tarihi:04.10.2022), Benzer yönde, bkz.; Danıştay VDDK, 13.06.2003 tarih, E:2002/611 ve K:2003/320 sayılı karar, <https://legalbank.net/>, (Erişim Tarihi:04.10.2022)

<sup>232</sup> “*Dava konusu edilen davacı tarafından ödenen tutarın vergilendirme hatası kapsamında iadesi istemiyle yapılan düzeltme şikayet başvurusunun zımnen reddine ilişkin işlem , 6183 sayılı Kanun kapsamında olmayıp 213 sayılı Vergi Usul Kanunu kapsamındaki işlemlerden olduğundan mahkemece işin esasının vergi hatası kapsamında incelenmesi gerekirken, ödeme emrine ve hacze karşı 213 sayılı Kanunda düzenlenen hata düzeltmeye ilişkin hükümler uyarınca düzeltme-şikayet yoluna başvurulmasının mümkün olmadığı bu nedenle davacı tarafından yapılan düzeltme-şikayet başvurusunun reddine ilişkin davalı idare işleminde hukuka aykırılık bulunmadığı gerekçesiyle davayı reddeden Vergi Mahkemesi kararında hukuka uygunluk bulunmamaktadır.*” (Danıştay 9. Dairesi, 02.03.2021 tarih, E:2020/4852 ve K:2021/1325 sayılı karar, <https://www.corpus.com.tr>, (Erişim Tarihi:25.10.2022))



işleminde yapılan hatanın düzeltme hükümleri çerçevesinde giderilebilmesi gerekir<sup>233</sup>. Aksinin kabulü halinde düzeltme zamanaşımını düzenleyen 126'ncı maddesinin b bendi ile, düzeltme zamanaşımının ilan yolu ile tebliğ edilip vergi mahkemesinde dava konusu yapılmadan tahakkuk etmiş vergiler bakımından mükellefe ödeme emrinin tebliğ edildiği tarihten bir yıldan az olamayacağını öngören düzenlemenin de bir amacının kalmayacağını belirtmek yanlış olmayacaktır<sup>234</sup>. Bu çerçevede tahsil aşamasında bulunan vergilendirme işlemleri bakımından düzeltme yapılması bakımından herhangi bir yasal sınırlama bulunmamaktadır. Ödeme emrine konu olan işlemlerdeki hatanın düzeltilmesi, ödeme emrine yansımış bulunan hatanın da düzeltilmesi sonucunu doğuracaktır<sup>235</sup>.

Öte yandan vergilendirme işleminde bir hatanın bulunmamasına karşın, yalnızca ödeme emri düzenlenirken bir hatanın yapılması da olasıdır. Örneğin, borçlunun bilgilerinin yanlış yazılması sonucunda ödeme emri başka bir kişiye tebliğ edilmiş veya borç miktarı sehven fazla ya da eksik yazılmış olabilir. Böyle bir durumda artık, ödeme emrinin kendisine değil, öndeki vergilendirme işlemlerinde bulunan bir hataya karşı düzeltmeye başvurulduğu düşünülemez. AATUHK'nun, VUK'na göre tahsil aşamasını düzenleyen özel bir kanun niteliğinde olduğu düşünüldüğünde gerçekten de yalnızca ödeme emirlerinde bulunan hatalar bakımından düzeltme hükümlerine başvurulamayacağı görülmektedir. Zira, ödeme emrine karşı sınırlı nedenlerle sadece dava açılabilir.

Bu durumda ödeme emrinde bulunan hatalı hususlarından, AATUHK m. 58'deki yazılı nedenler kapsamında incelenebileceği ifade edilmiştir.<sup>236</sup> Nitekim Danıştay'ın vermiş olduğu bir kararda kanunda sınırlı olarak sayılan itiraz sebeplerinin, düzeltme başvurularında ileri sürülebilecek hesap ve vergilendirme hatalarının incelenmesine de

<sup>233</sup> Benzer yönde, bkz.; BALCI, a.g.e., s.19-20

<sup>234</sup> ÇİTİL, Bünyamin. "Düzeltilme ve Şikayet Hükümlerinin Kapsamı, Haciz ve Ödeme Emri İşlemlerinin Bu Hükümlerdeki Yeri" Mali Hukuk Dergisi, Yıl:2013, Sayı:99, s.42; "Nitekim, VUK m. 126'da yer alan düzeltme zamanaşımı hükümleri, sadece ödeme emri aşamasında değil, haciz uygulandığında dahi düzeltme yoluna başvurulabileceğini göstermektedir." (OKTAR, a.g.e., s.168-169)

<sup>235</sup> HATİPOĞLU, a.g.e., s.202, dp.696

<sup>236</sup> "Böyle bir borcun bulunmadığı iddiası genel olarak vergi hatalarına dayandırılmaktadır." (KARAKOÇ, Genel Vergi Hukuku, s.532)

olanak sağlayıcı nitelikte olduğu değerlendirilmiştir<sup>237</sup>. Ödeme emirlerinde yapılan hatalar bakımından bu şekilde bir çözüm yolu öngörülebilir olsa da bu durumda mükelleflerin oldukça kısa bir süre içerisinde bu hatayı fark edip dava açması gerektiği gözden kaçmamalıdır. Yani, mükellef bu belgede yapılan hatanın giderilmesini idareden talep edemeyecek, bunun yerine daha masraflı ve uzun süren yargı yolunu tercih etmek zorunda kalacaktır. Diğer yandan VUK ile mükelleflere düzeltmeye başvurabilmeleri adına oldukça uzun bir zamanaşımı süresi tanınmış, ödeme emrine karşı dava açma süresi ise 15 gün ile sınırlandırılmıştır. Bu bakımdan her ne kadar ödeme emri kesinleşmiş bir kamu alacağına ilişkin olduğundan hataların düzeltilmesi için yalnızca dava yoluna başvuru ve bu başvuru için sınırlı bir süre öngörülmüşse de nihayetinde hakkaniyetsiz bir sonucun ortaya çıktığı düşünülmektedir. Aynı zamanda anılan durum çoğu zaman mükelleflerin hak kaybına uğramasına ve hatalı vergi alınmasına da sebep olabilecektir. Bu bakımdan ödeme emirlerinde bulunan hatalara karşı idari başvuru yolunu mümkün hale getirecek bir düzenlemenin yapılmasında fayda olduğu düşünülmektedir.

#### 2.4.2. Beyannameye Dayalı Vergilerde Hata Düzeltme

Beyana dayalı tarhiyat yönteminde, matrahın mükellef tarafından saptanarak vergi idaresine bildirmektedir. Bu bağlamda mükellef tarafından yapılan bildirim vergi dairesince denetlenmekle birlikte, bir itiraf niteliği taşımaktadır<sup>238</sup>.

VUK m. 378/2 uyarınca, mükelleflerin beyan ettikleri matrahlarla ve bu matrahlar üzerinden tarh edilen vergilere karşı dava açmaları mümkün değildir. İlgili hüküm, mükelleflerin kendi beyanlarına karşı dava açmasında hukuki yarar olmadığı; matrah bizzat mükellef tarafından saptandığından, bu değerleri üzerinden yapılan tarhiyata itiraz

<sup>237</sup> Danıştay 4. Dairesi 25.10.1983 tarih, E:1982/1818 ve K:1983/8270 sayılı kararı, <https://legalbank.net/>, (Erişim Tarihi:06.10.2022) Anılan kararda düzeltme hükümlerinin ödeme emri ile tahsiline girilen kamu alacaklarına uygulanamayacağı ifade edilmiştir. Açıkladığımız üzere, ödeme emrine konu vergilendirme işleminde bir hatanın bulunması durumunda bu vergilendirme işlemine karşı düzeltmeye başvurulacağı düşünülmektedir. Burada ise ifade ettiğimiz durum, bu vergilendirme işlemlerinde bir hatanın bulunmadığı ancak yalnızca ödeme emri düzenlenirken hata yapılması hali için geçerlidir.

<sup>238</sup> ÖNCEL/KUMRULU/ÇAĞAN, a.g.e., s.104

etmeyecekleri fikrini yansıtmaktadır<sup>239</sup>. Öte yandan beyana dayalı tarhiyatlara karşı yargı yoluna başvurabilmek, beyannamelere ihtirazi kayıt koymak ile mümkün olmaktadır<sup>240</sup>.

Her ne kadar mükelleflerin, matrahı kendileri saptayıp beyan ettiği için tarhiyata karşı itirazlarının olmayacağı düşünülse de beyannamelerini verirken birtakım hatalar yapmaları mümkündür. Bu çerçevede mükelleflerce verilen beyannamelerde hata olması durumunda bunların düzeltme başvurusuna konu olabilmesi mümkün olmalıdır. Nitekim ilgili hükmün ikinci cümlesi “*Bu Kanunun vergi hatalarına ait hükümleri mahfuzdur.*” şeklindedir.

Beyana dayalı tarhiyatta vergi hatası bulunması halinde düzeltmeye başvurulabileceği açık olmakla birlikte, ihtirazi kayıt konulmadığı halde doğrudan yargı yoluna başvurup başvurulamayacağı sorusu gündeme gelmektedir. Yani mükellef eğer beyannamesine ihtirazi kayıt koymamışsa, düzeltmeye başvurmaksızın doğrudan vergi hatasına karşı dava açabilecek midir? Bir görüşe göre, VUK m. 378/2’de yer alan “*Bu Kanunun vergi hatalarına ait hükümleri mahfuzdur.*” ifadesi, aynı Kanunun düzeltme hükümleri uyarınca idari başvuruda bulunma hakkının korunduğu şeklinde yorumlanmalıdır<sup>241</sup>. Yani beyana dayalı tarhiyatlarda ihtirazi kayıt bulunmaması halinde her ne kadar mükellefin hatalı vergilendirme işlemine, yani vergi hatasına karşı dava açma hakkı olsa da düzeltme yoluna başvurmadan bu hakkını kullanamaz<sup>242</sup>.

Diğer görüşe göre ise VUK m. 378/2 gereği, mükellefler hatalı şekilde beyan ederek tahakkuk ettirdikleri vergilere karşı doğrudan dava açılacaklardır<sup>243</sup>. Bu bağlamda

<sup>239</sup> HATİOĞLU, a.g.e., s.227

<sup>240</sup> “213 sayılı Kanun’un 378. Maddesinin ikinci fıkrasında yer alan ve mükelleflerin beyan ettikleri matrahlar ile bu matrahlar üzerinden tarh edilen vergilere karşı dava açamayacaklarına ilişkin mezkur kural, Türk vergi sisteminin dayandığı beyan esasına göre mükelleflerin kendi hesaplamalarına göre tespit ettikleri matrahların hatalı olamayacağı kabulüne dayanmaktadır....Hukuki bir ihtilaf içermediği müddetçe işin doğası gereği mükellefin kendi beyanında bir hata bulunmaması gerekir. Buna karşın her ne kadar matrahlarını en iyi hesaplayabilecek olan mükelleflerin kendileri olsa da bazı durumlarda mükellefler gelirlerinin istisna ve muaftıyer gibi nedenlerden dolayı vergiye tabi olup olmadığı konusunda şüpheye düşebilmektedir....Bu itibarla hukuki bir ihtilafın bulunduğu konularda mükelleflere -kural olarak- verdikleri beyannamelere ihtirazi kayıt koymak suretiyle dava açma hakkı tanınmıştır.” (Anayasa Mahkemesi’nin 27.02.2019 tarih ve 2015/15100 başvuru numaralı kararı, <https://www.resmigazete.gov.tr/eskiler/2019/04/20190403-12.pdf>, (Erişim Tarihi: 01.10.2022))

<sup>241</sup> CANDAN, *Vergilendirme Yöntemleri ve Uzlaşma*, s.345,

<sup>242</sup> KARAKOÇ, *Vergi Yargılaması Hukuku Ders Kitabı*, s.163; Benzer yönde, bkz.; İBİŞ, Mine, *Türk Vergi Hukukunda Vergi Hataları ve Sonuçları*. Ankara: Adalet Yayınevi, 2012, s.107-108

<sup>243</sup> ÇİTİL, a.g.m., s.36;

VUK m. 378/2 ile ulaşılmak istenen sonucun esasen ihtirazi kaydın olmaması durumunda yargı yoluna gidilebilmesi için öncelikle düzeltme başvurusunda bulunulması olmadığı; aksine vergi hatası söz konusu ise mükelleflerin doğrudan yargı yoluna başvurabilmesi olduğu aktarılmıştır<sup>244</sup>.

VUK m. 378/2 değerlendirildiğinde her iki yönde de yorum yapılmasının nedenleri anlaşılır bulunmaktadır. Fıkra lafzi ve sistematik olarak yorumlandığında, ilk cümle ile bir kural koyan kanun koyucu ikinci cümle ile bu kuralın istisnasını getirmektedir. Buna göre, mükellefler kendi beyan ettikleri matrahlara ve matrah üzerine tarh eden vergilere dava açamaması kural; vergi hatalarının bulunması ise bu kuralın istisnası gibi görünmektedir. Bu yöndeki yorumun aynı zamanda düzeltme kurumunun seçimlik bir yol olarak kurgulanmasıyla, diğer bir deyişle yargı yoluna başvurmadan önce tüketilmesi gereken bir idari başvuru türü olarak öngörülmemesi ile de bağdaştığı düşünülebilir. Öte yandan yine lafzi yorum ve sistematik yorum birlikte kullanıldığında ortaya başka bir sonuç çıkmaktadır. Şöyle ki kuralın istisnası olarak karşımıza çıkan cümle “*Bu kanunun vergi hatalarına ait hükümleri mahfuzdur.*” şeklindedir. Yani bu cümle ile yalnızca VUK m. 116-126’ya atıf yapılmaktadır. Bu çerçevede ilgili hükümler vergi hatalarına ilişkin idari başvuru yolunu düzenlemektedir. Yani, ikinci cümle ile korunan hak dava açma yoluna ilişkin değil, düzeltme başvurusunda bulunma hakkına ilişkindir. Beyannamelerine ihtirazi kayıt koymayan ancak düzeltmeye başvuran ve başvuruları reddedilenler, dava açma hakkını bu şekilde elde etmiş olacaklardır. Biz ilgili maddelerin düzenleniş şeklinden kanun koyucunun ikinci sonucu amaçladığını düşünmekteyiz.

Danıştay 7. Dairesi vermiş olduğu bir kararda, vergi hatasının varlığı halinde mükelleflerin beyannamelerine karşı dava açabilmesi için VUK m. 116-126’da düzenlenen düzeltme yolu kapsamında tesis edilen bir işlemin varlığının gerektiğini vurgulamış, somut olayda beyannameye konulan bir ihtirazi kayıt veya mükellefçe

---

<sup>244</sup> HATİPOĞLU, a.g.e., s.229

yapılan bir düzeltme başvurusu bulunmadığından uyuşmazlığın esasını inceleyen ilk derece mahkemesi kararını bozmuştur<sup>245</sup>.

### 2.4.3. Uzlaşma Sonrası Ortaya Çıkan Vergi Hataları

Uzlaşma, vergi idaresi tarafından ikmalen, re'sen veya idarece yapılan vergi tarhiyatları ve bunlardan kaynaklanan vergi ziyayı cezalarından kaynaklı uyuşmazlıkların yargı yoluna başvurulmaksızın mükellef ve vergi idaresi arasında görüşülerek bir anlaşmaya varılmasını sağlayan müessesedir. Uzlaşma görüşmeleri sonucunda mükellef veya ceza muhatabı, üzerinde anlaşılan miktarı ödemeyi kabul ederse, uzlaşma vaki olur ve söz konusu miktar uzlaşma tutanağında belirtilmektedir. VUK Ek madde 6 ile uzlaşma komisyonlarınca hazırlanan tutanakların kesin olduğu; mükellefin veya ceza muhatabının üzerinde uzlaşılan ve tutanakla tespit olunan hususlar hakkında dava açamayacağı ve hiçbir mercie şikayette bulunamayacakları öngörülmüştür. Yani kanun koyucu, ödenecek vergi aslı veya ceza miktarı üzerinde vergi dairesi ile bir kez anlaşan mükellefin, uyuşmazlığı tekrar yargı merciine taşınmasını veya şikayette bulunmasını engellemiş bulunmaktadır. Bu bağlamda uzlaşmanın kesinliği, vergi idaresinin işlemlerindeki istikrarın sağlanması ve vergi ihtilaflarının yargı yoluna intikal ettirilmeden sona ermesi bakımından önemlidir<sup>246</sup>.

Uzlaşmanın vaki olması durumunda hazırlanan ve taraflarca imzalanan bu tutanaklarda birtakım vergi hatalarının yapılması olasıdır. Peki uzlaşmanın kesinliği karşısında, uzlaşma tutanaklarında yapılan vergi hatalarının VUK m. 116-126 kapsamında düzeltilebilir mi? Danıştay vermiş olduğu bazı kararlarda, uzlaşmaya varılması halinde uzlaşılan miktarların kesin olduğunu, dolayısıyla düzeltme yoluna başvurulamayacağını

<sup>245</sup> Danıştay 7. Dairesi, 27.01.2010 tarih, E:2008/5286 ve K:2010/2022 sayılı karar, <https://legalbank.net/> (Erişim Tarihi: 01.10.2022) Benzer yönde, bkz.; Danıştay VDDK, 18.05.2022 tarih, E:2020/1649 ve K:2022/590 sayılı karar, <https://karararama.danistay.gov.tr/>, (Erişim Tarihi:06.10.2022)

<sup>246</sup> YÜCEL, Mehmet. “Uzlaşma Sonrası Ortaya Çıkan Vergi Hataları Düzeltilebilir Mi? (Uzlaşmanın Kesinliği Bağlamında Konunun Değerlendirilmesi)”, Mali Hukuk Dergisi, Yıl:2015, Sayı:126, s.49-47

kabul etmiştir<sup>247</sup>. Bu yöndeki görüşün, uzlaşma görüşmeleri sırasında vergilendirme süreci ile ilgili tüm unsurların dikkate alındığı dolayısıyla herhangi bir hata yapılmışsa bunun tespit edilmiş olacağı esasına dayandığı ifade edilmiştir<sup>248</sup>.

Tarafımızca bu soruya olumlu cevap verilmesi gerektiği düşünülmektedir. Zira uzlaşmanın kesinliği ile hedeflenen sonuç, uzlaşma müessesinin öngörülüş amacı ile bağlantılı olup<sup>249</sup>; müesseseye işlev kazandırmak ve kamu alacaklarına ilişkin ihtilafların kısa sürede sonlanmasıdır. Bu çerçevede öngörülen kısıtlama, vergi aslı veya cezasından kaynaklanan uyuşmazlığa ilişkindir. Uzlaşma sonucunda meydana gelen bir vergi hatasının daha sonra düzeltilmesi bu hedef ile çelişmeyecektir. Ancak, uzlaşılan vergi veya cezalardaki hataların uzlaşmanın kesinliğinden bahisle düzeltilmemesi düzeltme yolunun vergi veya ceza miktarını etkileyecek hataların önüne geçilmesi amacı ile çelişecektir.

Doktrinde de uzlaşılan vergilerde, VUK hükümlerince belirlenen vergi hatalarının bulunması halinde bunların düzeltme başvurusuna konu olabileceği ifade edilmiştir<sup>250</sup>. Zira, vergi sistemimizde hatalı vergi alınmaması prensibi hakim olup; VUK m. 116-126 ile uzlaşılan vergi veya cezalara ilişkin bir sınırlama öngörülmemiştir<sup>251</sup>.

Vergi idaresi de uzlaşılan vergi veya cezalarda bulunan vergi hatalarının düzeltmeye konu olabileceği görüşündedir. Nitekim Maliye Bakanlığı bir özelgesinde, her ne kadar uzlaşmanın kesinliği öngörülmüşse de vergi sistemimizde “*hata üzerinden vergi alınmaması*” esasının açık şekilde benimsenmiş olduğunu vurgulayarak, uzlaşılan vergi

<sup>247</sup> Danıştay 9. Dairesi, 18.12.1991 tarih, E:1990/3223 ve K:1991/4569 sayılı kararı, <https://legalbank.net/>, (Erişim Tarihi: 05.11.2022); Danıştay 4. Dairesi, 25.01.1989 tarih, E: 1988/1461 ve K: 1989/1386 sayılı kararı, <https://www.corpus.com.tr>, (Erişim Tarihi:05.11.2022); “...*beyan üzerine tarh olunan vergiler üzerinden re’sen kesilen vergi ziyai cezası için uzlaşmış olsa bile uzlaşmanın kapsamı dışında tutulması nedeniyle bu vergiler için 213 sayılı Kanununun 116, 117 ve 118 inci maddelerinde tanımlanan türde bir vergi hatasının bulunması halinde düzeltme şikayet başvurusu yapılmasına yasal bir engel yoktur.*” (Danıştay 4. Dairesi, 17.04.2012 tarih, E: 2009/8579 ve K: 2009/8579 sayılı kararı, <https://www.corpus.com.tr>, (Erişim Tarihi:05.11.2022)); Aksi yönde Danıştay 3. Dairesi, 26.01.2011 tarih, E: 2008/416 ve K: 2011/143 sayılı kararı, <https://www.corpus.com.tr>, (Erişim Tarihi:05.11.2022)

<sup>248</sup> HATİPOĞLU, a.g.e., s.186

<sup>249</sup> Başka bir deyişle uzlaşmanın görüşmesi ile tarafların anlaştığı ve tutanağa bağladığı, yani kesinlik teşkil eden husus, hata dışındaki diğer unsurlara ilişkindir. (a.g.e., s.190)

<sup>250</sup> Ancak düzeltme başvurusunun reddi halinde dava yoluna gidilemeyecektir. (CANDAN, *Vergilendirme Yöntemleri ve Uzlaşma*, s.345-346)

<sup>251</sup> YÜCEL, a.g.m., s.48-49

ve cezalarda düzeltme yapılabileceğini kabul etmiştir<sup>252</sup>. Ancak özelgede yalnızca belli türdeki vergi hatalarının bu kapsamda düzeltilebileceği, zira bu uygulamanın; vergi kanunlarının mevcut hükümleri karşısında hiç yapılmaması gerektiği haller için öngörüldüğünü, kısmi vergi hatalarının bu kapsamda düzeltilmesine imkan tanımadığını ifade etmektedir. Bu bağlamda “*verginin mevzuuna girmeyen veya vergiden muaf olanlara yapılmış tarhiyatların, vergiye tabi olmamaları gerekenler adına yapılan tarhiyatların, aynı vergilendirme dönemi için yapılan mükerrer tarhiyatların*”<sup>253</sup> düzeltilebileceği öngörülmüştür<sup>254</sup>. Tarafımızca Maliye Bakanlığı’nın bu yöndeki görüşüne katılmak mümkün değildir. Nitekim, belirtilenler dışındaki vergi hataları da vergi kanunları uyarınca hiç yapılmaması gereken hatalardır. VUK’un vergi hatasını tanımlayan ve vergi hatası çeşitlerini belirleyen 116, 117, ve 118’inci maddelerinde bazı hataların kısmi hata olduğu belirtilmemiş; böyle bir ayırım öngörülmemiştir. Bu nedenle bir kısım vergi hatalarını bu uygulamanın dışında tutmak, ilgili hükümlere aykırı düşecektir<sup>255</sup>.

<sup>252</sup>Maliye Bakanlığı’nın 19.12.2001 tarih ve B.07.0.GEL.0.44/4417-324/66094 sayılı özelgesi, <https://www.gib.gov.tr/node/94715> (Erişim Tarihi: 28.09.2022)

<sup>253</sup> Maliye Bakanlığı’nın 19.12.2001 tarih ve B.07.0.GEL.0.44/4417-324/66094 sayılı özelgesi

<sup>254</sup> Benzer yönde, bkz; Maliye Bakanlığı’nın 20.04.2005 tarih ve B.07.0.GEL.0.40/4001-115 sayılı özelgesi, <https://www.gib.gov.tr/node/96565>, (Erişim Tarihi: 28.09.2022); 08.05.2001 tarih ve B.07.0.GEL.0.60/6000-2217/25190 sayılı özelgesi, <https://www.gib.gov.tr/node/100076>, (Erişim Tarihi: 28.09.2022), 09.11.2004 tarih ve B.07.0.GEL.0.28/2880-5855/52886 sayılı özelgesi, <https://www.gib.gov.tr/node/94588>, (Erişim Tarihi: 29.09.2022)

<sup>255</sup> “...vergi idaresinin kendi inisiyatifini ile düzeltme hakkını üç durum ile sınırlaması hukuka ve hukuk devleti ilkesine aykırıdır.” (HATİPOĞLU, a.g.e., s.188)

### 3. BÖLÜM: DÜZELTME BAŞVURUSU USULÜ

#### 3.1. HATALARIN MEYDANA ÇIKARILMASI

VUK m. 119 ile vergi hatalarının ne şekillerde ortaya çıkarılacağı düzenlenmiştir;

*“Madde 119 – Vergi hataları şu yollarla meydana çıkarılabilir:*

- 1. İlgili memurun hatayı bulması veya görmesi ile;*
- 2. Üst memurların yaptıkları incelemeler neticesinde hatanın görülmesi ile;*
- 3. Hatanın teftiş sırasında meydana çıkarılması ile;*
- 4. Hatanın vergi incelenmesi sırasında meydana çıkarılması ile;*
- 5. Mükellefin müracaatı ile.*

Buna göre, vergi hataları başlıca iki yöntem ile ortaya çıkabilmektedir. Vergi hataları vergi dairesinin vergilendirme işlemlerini icra etmesi sırasında ya da iç denetimi sürecinde veya mükellefin başvurusu üzerine ortaya çıkmaktadır. Başka bir anlatımla ilk dört bentte sayılan haller, vergi hatalarının vergi idaresi tarafından ortaya çıkarılması, fark edilmesine ilişkin; son bent mükellef tarafından fark edilerek başvuru üzerine ortaya çıkarılması halidir.

#### 3.1.1. Vergi Hatasının İdarece Ortaya Çıkarılması

##### 3.1.1.1. İlgili Memurun Hatayı Bulması ve Görmesi

Vergilendirme süreci ile ilgili bütün aşamaları takip etmekle görevli ve yetkili vergi dairesi memuru<sup>256</sup>, vergilendirme işlemlerinde bulunan bir hatayı yaptığı çalışmalar sonucunda tespit edebilir veya tesadüfen fark edebilir. Böyle bir durumda vergi dairesi memuru, hatalı işlemin düzeltilmesi bakımından gerekli işlemleri başlatmakla görevlidir.

---

<sup>256</sup> KOÇ, a.g.e., s.123



Nitekim memurlar, 657 sayılı Devlet Memurları Kanunu (DMK) uyarınca, görevlerini icra ederken özel bir itina göstermek ile yükümlü kılınmışlardır.

### 3.1.1.2. Üst Memurların Yaptıkları İncelemeler Sonucunda Hatanın Görülmesi

Vergi hataları, 5345 sayılı Gelir İdaresi Başkanlığının Teşkilat ve Görevleri Hakkında Kanun'da belirtilen üst memurlar tarafından yapılan çalışmalar sonucu da ortaya çıkarılabilmektedir. Örneğin Gelir İdaresi Başkanlığı'nın taşra teşkilatı, merkeze bağlı vergi dairesi başkanlıklarından ve vergi dairesi başkanlığı kurulamayan yerlerde vergi dairesi müdürlüklerinden oluşmaktadır. Vergi dairesi başkanı ise vergi dairesi başkanlığının en üst amiri olup; yetki alanındaki vergilendirme işlemlerinin yürütülmesi ve denetimine ilişkin birçok görev ve yetkiye sahiptir. Bu yetkilerin kullanılması ve görevlerin icra edilmesi sırasında vergi hatasını tespit eden başkanın, hatanın düzeltilmesi adına gereken işlemlerin yapılması için ilgili memurlara talimat vermesi gerekmektedir. Bu yönde talimat alan memurların, DMK uyarınca görevlerini yerine getirmesi, bu bağlamda ilgili vergilendirme işlemindeki vergi hatasının düzeltilmesi için gerekli işlemleri yapması gerekmektedir.

### 3.1.1.3. Hatanın Teftiş Sırasında Ortaya Çıkarılması

Teftiş, vergi idaresinin kendi kendini denetlemesi, yani iç denetim anlamına gelmektedir. Teftiş, yani iç denetim vergi dairesinin faaliyetlerini kanunlara uygun şekilde gerçekleştirip gerçekleştirmediğinin belirlenmesi bakımından vazgeçilmez bir yöntemdir<sup>257</sup>. Bu bağlamda vergi dairelerinin teftişi sırasında birtakım yanlış uygulamalar ortaya çıkarılabilmektedir. Bu uygulamalardan bazıları, VUK'nda tanımlanan vergi hatasına yol açmışsa, bu hataların düzeltilmesi için gerekli işlemler vergi dairelerince yapılmalıdır.

<sup>257</sup> SAVAS, Hasan Hüseyin. "Vergi Gelirlerinin Denetimi ve Denetimde Etkinlik Kavramı", Mevzuat Dergisi, Yıl:3, Sayı:36, Aralık 2000

#### 3.1.1.4. Hatanın Vergi İncelemesi Sırasında Ortaya Çıkarılması

VUK m. 134'e göre vergi incelemesi, ödenmesi gereken vergilerin doğruluğunu araştırmak, tespit etmek ve sağlamak amacıyla yapılan denetim faaliyetidir. İnceleme, verginin idare tarafından tarh edilebilmesinde söz konusu olan hazırlayıcı işlemlerden biridir. Buna göre inceleme, yükümlülerin defter kayıtları, belgeleri ve envanterleri üzerinde yapılan derinlemesine bir araştırmadır<sup>258</sup>. Bununla birlikte vergi incelemesine bu belgeler dışında çeşitli kaynaklardan elde edilen bilgiler de kaynak oluşturabilir. İnceleme yapılırken, bu belgelerde yapılmış ve vergi miktarını mükellefin lehine veya aleyhine etkileyecek bir hatanın inceleme elemanı tarafından tespit edilmesi halinde bunun, vergi inceleme raporuna yansıtılması gerekmektedir.

Bu noktada bir hususa dikkat çekmek gerekmektedir. Vergi incelemesi, esasen tarh işleminden önce yapılan hazırlayıcı nitelikte bir ön işlemdir. Yani kesin ve yürütülmesi gereken bir işlem niteliğine haiz değildir. Başka bir anlatımla, vergi incelemesi yapılması sırasında vergi dairesince yapılmış kesin ve yürütülmesi zorunlu bir işlem bulunmamaktadır. Vergi hatasının unsurlarının anlatıldığı başlık altında, kesin ve yürütülmesi bir işlemin bulunmasının bir ön koşul olarak bulunması gerektiğinden bahsetmiştik. Bu bağlamda, henüz kesin ve yürütülmesi gereken bir işlemin mevcut olmadığı, ancak vergi incelemesi sırasında mükellefin defter ve belgeleri vb. kaynaklarda mevcut olan, vergi miktarını etkileyecek hataların giderilmesinin, teknik olarak VUK'nun 116-126'ncı maddeleri arasında düzenlenen düzeltme dışında olduğu düşünülebilir<sup>259</sup>. Daha önce yapılmış kesin ve yürütülmesi gereken vergilendirme işlemi bulunmasına karşın, vergi idaresince vergi incelemesi yoluna gidilebilir. Örneğin bir vergi incelemesi sonucunda re'sen tarh ve tahakkuk edilmiş bir vergi bulunmasına karşın, bir ihbar üzerine vergi idaresi mükellef nezdinde aynı vergi konusuna ilişkin ikinci bir vergi incelemesi yapabilir. İkinci vergi incelemesi sırasında, öncesinde yapılmış vergilendirme işlemindeki bir vergi hatası ortaya çıkarıldığında bu sefer teknik anlamda bir düzeltme işleminin olacağı kuşkusuzdur. Bu bakımdan kanun koyucunun, vergi incelemesinde

<sup>258</sup> ÖNCEL/KUMRULU/ÇAĞAN/GÖKER, a.g.e., s.108

<sup>259</sup> BATI, vergilendirme işlemleri sırasında bir hata tespit edildiğinde, bunun re'sen ve derhal giderilebileceğini; ancak uygulamada düzeltme konusu yapılan hataların sonradan vergi idaresi veya mükellefçe fark edilen hatalar olduğunu aktarmıştır. (BATI, a.g.e., s.465)

vergi hatasının ortaya çıkarılması halini düzenlemesinde daha çok ikinci durumu gözettiği söylenebilir. Nitekim asli vergilendirme işlemi yapılmadan önce idarenin her türlü faaliyetlerinde birtakım yanlışlıklar yapılabilir ve bunlar yine vergi idaresince düzeltilerek işlemlere devam edilebilir.

Benzer bir durumun, takdir komisyonları bakımından da var olduğu düşünülebilir. VUK m. 74 ile takdir komisyonlarının görevleri sıralanmıştır. Buna göre komisyonlar, yetkili makam tarafından istenilen matrah ve servet takdirlerini yapmak ve vergi kanunlarında yazılı fiyat, ücret veya sair matrah ve kıymetleri takdir etmekle görevlidir. Bu görevlerin yapılması sırasında hatalı görülen muameleler, ilgili vergi dairesine yazı ile bildirmelidir. Bu durumda, daha önce yapılmış asli bir vergilendirme işlemi bulunuyorsa, VUK kapsamında düzeltme yolu işletilecektir. Ancak böyle bir işlemin bulunmaması durumunda, yapılan hatanın düzeltilmesinin teknik anlamda hata düzeltme yolunun işletilmesi olmadığı düşünülmektedir.

Öte yandan, vergi incelemesi sırasında değil, yoklama gibi diğer hazırlayıcı işlemler sırasında da birtakım hatalar fark edilmesi söz konusu olabilir. Örneğin, yoklama sonucunda bir mükellefin esnaf muafiyetine tabi olma şartlarının gerçekleştiğinin tespit edildiği, ancak geçmiş yıllarda tahsil edilmiş vergiler bakımından bu muafiyetin uygulanmadığı bir durumda mükellefiyette hata hali mevcuttur. Bu bakımdan her ne kadar iş bu hükmün lafzı sınırlayıcı gibi gözükse de bu yöndeki bir yorum, düzeltme yolunun amacı ile uyuşmayacaktır. Nitekim bir üst paragrafta, takdir komisyonlarının görevlerinin icrası sırasında da vergi hatalarının ortaya çıkabileceği ifade edilmiştir. Yine, 119'uncu maddede sayılmasa da mükellef dışındaki kişilerin bir vergilendirme işleminde hata bulunduğunu bildirmeleri halinde, bu bildirimleri ihbar olarak kabul edilip re'sen düzeltme işleminin yapılması gerekmektedir. Zira düzeltme yolunun öngörülmesindeki amaç vergilendirme işlemlerinin hatalı olmamasıdır.

### **3.1.2. Hatanın Mükellefin Başvurusu Üzerine Ortaya Çıkarılması**

Düzeltilme için öngörülen zamanaşımı içerisinde mükelleflerin başvurusu üzerine, vergilendirme işlemlerindeki vergi hataları ortaya çıkarılabilir. Düzeltme müessesinin, hukuk devleti ilkesini gerçekleştirmesi bakımından işlevi de aslen bu noktada kendini

göstermektedir. Nitekim vergi hatası nedeni ile hakkında hukuka aykırı bir vergilendirme işlemi tesis edildiğini düşünen mükellefler, bu işleme karşı yargı yoluna başvurmaksızın, işlemdeki hukuka aykırılığın giderilmesini sağlayabilirler. VUK m. 122 ile de mükelleflerin, vergi muamelelerindeki hataların düzeltilmesini vergi dairesinden yazı ile isteyebilecekleri düzenlenmiştir. Bu bakımdan maddede ifade edilen “*mükellef*” kavramından ne anlaşılması gerektiği; bu kavramın sınırlarının ne olduğu, vergi sorumluların da düzeltme talebinde bulunup bulunamayacakları gibi sorular, 3.2.2. numaralı başlıkla incelenmiştir.

### 3.2. DÜZELTME TÜRLERİ

#### 3.2.1. Re’sen Düzeltme

Vergilendirme işleminde yaptığı bir hata sonucu hukuka aykırı işlem meydana getiren idare bu durumu kendiliğinden fark ettiği halde, işlemdeki hukuka aykırılığı gidermekle yükümlüdür. Başka bir deyişle, vergi hatalarının idarece ortaya çıkarılması durumunda bu hatalar VUK m. 121’e göre re’sen düzeltilir. Bunun dışında, idarenin vergi hatasından, 119’uncu maddede sayılan hallerden başka şekillerde de haberdar olabileceğini, bu durumda da re’sen düzeltme yapmanın idarenin görevi olduğundan bahsedilmiştir.

Re’sen düzeltme, mükellefin lehine veya aleyhine yapılabilir. Yani düzeltme sonucunda vergi miktarı mükellef lehine azalabileceği gibi, aleyhine artabilir. İlgili maddenin ikinci cümlesine göre, aleyhlerine düzeltme yapılan mükelleflerin, bu işleme karşı genel dava açma süresi içerisinde vergi mahkemesinde dava açma hakları bulunmaktadır<sup>260</sup>.

Res’en düzeltme yapılabilmesi, vergi hatasının tereddüde yer vermeyecek şekilde açık ve mutlak olmasını gerektirir<sup>261</sup>. Yani idarenin mükellefin herhangi bir talebi olmaksızın

<sup>260</sup> Re’sen düzeltme işlemine karşı uzlaşma yoluna başvurulabileceği, Danıştay tarafından kabul edilmektedir. (Danıştay 3. Dairesi 19.11.1997 tarih, E:1996/6616 ve K:1997/4046, <https://www.corpus.com.tr/>, (Erişim Tarihi: 05.11.2022)) Ancak bu yöndeki yaklaşım; tereddüt edilmeyen açık ve mutlak vergi hatalarının re’sen düzeltilebileceği, dolayısıyla düzeltme sonucu yapılan tarhiyatın, en başta yapılması gereken doğru tarhiyat olduğu, bu bakımdan bu tarhiyata karşı uzlaşma yolunun açık tutulmasının verginin yasallığı ve eşitlik ilkesine aykırı olduğu gerekçesiyle eleştirilmiştir. (HATİPOĞLU, a.g.e., s.259)

<sup>261</sup> KARAKOÇ, *Vergi Yargılaması Hukuku Ders Kitabı*, s.149

kendiliğinden düzeltme işlemi yapabilmesi için, vergi hatasının bulunduğu dair herhangi bir tartışma olmamalıdır.

Kanun koyucunun, re'sen düzeltme için böyle bir ön koşul görmesindeki sebep, idarenin mükellefin bilgisi dahilinde olmadan onun nezdinde bir işlem tesis edecek olmasından kaynaklanmaktadır. Daha açık bir ifadeyle, re'sen düzeltme yapılması halinde, vergi miktarında mükellefin lehine veya aleyhine bir değişiklik meydana geleceğinden, idareden ortada bir hata bulunup bulunmadığı konusunda emin olunması istenmiştir. Nitekim re'sen düzeltilecek hatalar, idarenin mükelleften bir açıklama getirmesine gerek duymadığı hatalardır. Mükellefin konuyla ilgili bir açıklamada bulunmadan, aleyhine veya lehine bir değişiklik meydana getirildiğinden, ortada mutlak suretle bir vergi hatası bulunduğuna ilişkin şüphe bulunmamalıdır. Bu noktada belirtmek gerekir ki, üzerinde “*tereddüt edilmeme, açık ve mutlak olma*” koşulu, söz konusu vergi hatasının kendisinde ayrıca aranan bir koşul değil, o hatanın olup olmadığına ilişkin bir koşuldur. Yani ortada tereddütsüz bir şekilde vergi hatası varsa, hatanın kendisinde ayrıca bu koşullar aranmayacaktır. Zaten düzeltme kapsamındaki vergi hataları üzerinde tereddüt edilmeme, mutlak ve açık olma gibi özellikleri halihazırda barındırmaktadır. KUMRULU da maddenin lafzından, re'sen düzeltme için kanun koyucunun başvuru üzerine düzeltmeden daha sıkı koşullar aradığına ilişkin bir kanının oluştuğunu, ancak esasen vergi hatalarına ilişkin hükümlerden öte kısıtlayıcı bir ölçüt getirilmediğini, sadece vergi dairesinin uygulamalarına yön vermek amacıyla bu terimlerin kullanıldığını ifade etmiştir<sup>262</sup>.

### 3.2.2. Mükellefin Başvurusu Üzerine Düzeltme

VUK m. 122 ile mükelleflerin, vergilendirme işlemlerindeki hataların düzeltilmesini talep edebilecekleri hüküm altına alınmıştır. Mükellefin vergi hatasının bulunduğu iddiasıyla başvuruda bulunması halinde bu başvurunun idare tarafından değerlendirilmesi ve vergi hatasının tespit edilmesi halinde düzeltme işleminin yapılması gerekmektedir. Mükellef, vergi hatasının bulunup bulunmadığına ilişkin doğru bir değerlendirme

<sup>262</sup> KUMRULU, Ahmet. Vergi İşlemlerinde Hata ve Düzeltme, Yayınlanmamış Doktora Tezi, Ankara, 1979, s.176'dan aktaran: DOĞRUSÖZ, Mehmet Ezhan. Türk Vergi Hukukunda Hata ve Düzeltme, Yayınlanmamış Doktora Tezi, Marmara Üniversitesi, İstanbul, 1999, s.72

yapamamış olabilir. Gerçekte bir vergi hatası bulunmamasına karşın düzeltme talep eden mükellefin bu başvurusu idare tarafından dikkate alınarak incelenmelidir<sup>263</sup>.

VUK m. 122 uyarınca düzeltme başvurusunda bulunma hakkını mükelleflere tanınmıştır. Aynı Kanunun 8’inci maddesine göre mükellef, “*vergi kanunlarına göre kendisine vergi borcu terettübeden gerçek veya tüzel kişidir.*”. Mükellef veya vergi yükümlüsü, vergiyi doğuran olayı kendi nezdinde gerçekleştiren ve kural olarak vergi borcunu kendi malvarlığından ödemek zorunda olan kişidir<sup>264</sup>. Vergi kanunlarında tanımlanan vergiyi doğuran olayı kendi nezdinde gerçekleştiren kişi, vergilendirmeye ilişkin şekli ve usuli ödevleri yerine getirmekle yükümlüdür. Ancak yükümlü, her zaman maddi anlamda vergi yüküne katlanmak zorunda değildir. Örneğin, yansıtmalı vergilerde vergi borcunun gerçek taşıyıcısı tüketicidir. Ancak vergilendirmeden doğan hakların kullanılması ve ödevlerin yerine getirilmesi vergi kanunları ile tanımlanmış yükümlüye aittir<sup>265</sup>.

Vergilendirmede doğan ilişkiler içerisinde kimi zaman, mükellef dışında bazı kimseler de bulunmaktadır. Bunlardan en önemlisi, vergi sorumlusudur. Vergi sorumlusu dışında mükelleflerin bazı işlerini yapmak veya ödevlerini yerine getirmeleri bakımından kontrol sağlamak gibi görevleri olan kişiler de bulunmaktadır<sup>266</sup>.

Vergi sorumlusu, başka bir kişinin vergi borcundan kaynaklanan maddi veya şekli ödevlerini yerine getirmekle görevli tutulan üçüncü kişilerdir<sup>267</sup>. Vergi sorumluları, vergiyi doğuran olayı kendi nezdinde gerçekleştirmezler. Ancak vergi kanunlarında vergiyi doğuran olayı kendi nezdinde gerçekleştiren mükellef adına bazı ödevleri yerine getirmekle görevlendirilirler. VUK m.8/2’de vergi sorumluları “*verginin ödenmesi bakımından, alacaklı vergi dairesine karşı muhatap olan kişi*” olarak tanımlandıktan sonra 4’üncü fıkra ile kanunda yer alan “*mükellef*” kavramının vergi sorumlularını da kapsadığı hüküm altına alınmıştır. Bu çerçevede, 122’nci maddede yer alan “*mükellef*” kavramının, vergi sorumlularını da kapsadığı ve vergi sorumlularının da hata düzeltme başvurusunda bulunabilecekleri sonucuna ulaşılmaktadır. Ancak vergi sorumlularının

<sup>263</sup> HATİPOĞLU, a.g.e., s.261

<sup>264</sup> ÖNCEL/KUMRULU/ÇAĞAN/GÖKER, a.g.e., s.80

<sup>265</sup> a.g.e., s.81

<sup>266</sup> BİLİCİ, Nurettin. *Vergi Hukuku*. Ankara: Savaş Yayınevi, 2021, s.51

<sup>267</sup> ÖNCEL/KUMRULU/ÇAĞAN/GÖKER, a.g.e., s.83

hata düzeltme başvurusunda bulunamayacaklarına ilişkin görüşler mevcuttur. KANETİ, vergi sorumlularının kural olarak düzeltme talebinde bulunamayacaklarını, ancak yükümlünün malvarlığındaki azalmayı sorumlu olarak karşılamışsa düzeltme talep edebileceklerini ifade etmektedir<sup>268</sup>. ÖNCEL, Hazine ve Maliye Bakanlığının, hatalı vergilendirme söz konusu olduğunda kendisinden fazla vergi istenen ve alınan kişinin sorumlu değil mükellef olduğu, dolayısıyla bu kişilerin düzeltme başvurusunda bulunamayacakları görüşünde olduğunu aktarmıştır<sup>269</sup>.

Sorumluların düzeltme talebinde bulunamayacağına ilişkin görüşe göre, sorumlu vergi hatası sonucu kendisinden eksik veya fazla vergi alınan kişi değildir. Yani sorumlunun düzeltmeye başvurup olumlu sonuç alması ihtimalinde, maddi vergi borcunun sorumlu tarafından üstlenilmediği, dolayısıyla düzeltme başvurusu yapmasında bir yararının olmadığı düşünülmektedir. Bu nedenle de istisnai bir durum olarak sorumlunun ancak yükümlünün malvarlığındaki azalmayı karşıladığı durumlarda düzeltme talep edebileceklerine ilişkin bir yaklaşım mevcuttur. Aksi durumda iadenin sorumluya yapılması sonucunda sorumlu nezdinde sebepsiz zenginleşmenin meydana gelmesi istenmemektedir<sup>270</sup>.

Karşı bir görüş olarak AKKAYA, vergi sorumlusunun mükellef adına maddi ödevleri yerine getirmesi ancak mameleki sonuçlara yükümlünün katlanması durumunun, sorumlunun düzeltmeye başvuramaması sonucunu doğurmaması gerektiğini ifade etmiştir<sup>271</sup>. Nitekim, vergi borcuna nihai olarak yükümlü katlansa bile, yükümlünün kusur sorumluluğu nedeniyle sorumluya yönelebileceği haller mevcuttur<sup>272</sup>. Yazara göre, hatalı işlemin düzeltilmesi ile verginin iadesinin kime yapılacağı konuları birbirinden bağımsız olup; düzeltme talebinin sorumlu tarafından yapılması halinde iadenin her durumda hak

<sup>268</sup> KANETİ, a.g.e., s.225; Benzer yönde, bkz.; SABAN, Nihal. Vergi Hukukunda Sorumluluk, Yayınlanmamış Doktora Tezi, İstanbul Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, İstanbul, 1991 s.91

<sup>269</sup> 04.11.1976 tarih ve 2128-10216 sayılı Maliye Bakanlığı Muktezasına göre sorumluların tevki edip vergi dairesine yatırdığı vergileri sadece mükellefler geri isteyebilir. (ÖNCEL, Mualla. “*Vergi Hukuku Açısından Sorumluluk*”, Prof. Dr. Fadıl H. Sur’un Anısına Armağan, AÜSBF Yayınları, Ankara, 1983, s. 53)

<sup>270</sup> Danıştay da vermiş olduğu bir kararda, benzer bir yaklaşımdan hareketle vergi tevkifatı yapan işverenin doğrudan ihlal edilen bir menfaatinin olmadığından düzeltme başvurusunda bulunamayacağına hükmetmiştir. (Danıştay 4. Dairesi, 25.05.2022 tarih, E: 2021/876 ve K:2022/3275 sayılı kararı, <https://karararama.danistay.gov.tr/> (Erişim Tarihi:05.11.2022))

<sup>271</sup> AKKAYA, Mustafa. “*Vergi Sorumlusunun Vergi Yargısı ve Vergi İdaresi Karşısındaki Konumu*”, AÜHFD, Yıl:1997, Cilt: 46, Sayı:1, s.201

<sup>272</sup> a.e.,

sahibine yapılacağı kabul edilmelidir<sup>273</sup>. Böylelikle sorumlular tarafından düzeltme başvurusu yapılmasının kabul edilmemesindeki gerekçe de bertaraf edilmiş olmaktadır. Yine VUK'na göre mükellef kavramının sorumluluğu da kapsamı ve vergilendirme ilişkisi içerisinde vergi sorumlularının vergi idaresi ile maddi veya şekli ödevler nedeniyle muhatap olması nedeniyle düzeltmeye başvurusu yapabilecekleri ifade edilmiştir<sup>274</sup>. Danıştay'ın da VUK m. 8'de yer alan mükellef tanımından hareketle, vergi sorumlularının da düzeltme talep edebileceklerini kabul ettiği kararları mevcuttur<sup>275</sup>.

Tarafımızca, vergi sorumlularını mükellef kavramı kapsamında değerlendiren hüküm ile düzeltme talebini düzenleyen hüküm birlikte değerlendirildiğinde, vergi sorumlularının düzeltme başvurusunda bulunabileceklerinin kabul edilmesi gerekmektedir. Nitekim aksi yöndeki yaklaşım, düzeltme yolunun öngörülüşündeki vergilendirmenin hatasız yapılması ve hataların her zaman kolayca giderilmesi amaçları ile uyuşmayacaktır. Kaldı ki, düzeltme başvurusunun mükellef veya vergi sorumlusu tarafından yapıldığından bağımsız olarak, vergi hatasının varlığından haberdar olan idarenin her halükarda re'sen düzeltme yoluna gitmesi ve fazla alınmış bir vergi varsa bunu iade etmesi söz konusudur. Böyle bir durumda da fazla alınan verginin iadesi, ihbarda bulunana değil, hak sahibine yani malvarlığında azalma meydana gelen kişiye yapılacaktır. Yine maddi vergi ödevini kendi malvarlığından karşılamayan vergi sorumlusu tarafından yapılan düzeltme başvurusu sonucunda da hatanın giderilmesi ve iadenin, malvarlığında azalma meydana gelen kişiye yapılması gerekmektedir. Dolayısıyla malvarlığında azalma meydana gelmeyen vergi sorumlularının düzeltmeye başvurmasını gerektirecek bir sebep de bulunmamaktadır.

Benzer bir tartışma, yansıtılmalı vergiler bakımından mevcuttur. Yansıtılmalı vergilerde vergi yükü alıcı üzerinde kalmışsa, alıcının düzeltme başvurusunda bulunabileceği ifade edilmiştir<sup>276</sup>. Danıştay'ın da benzer yönde kararları mevcuttur. Örneğin, Danıştay 7.

<sup>273</sup> a.g.m., s.201-202

<sup>274</sup> GERÇEK, Adnan. “*Türk Vergi Hukukunda Vergi Sorumlusu, Sorumluluk Halleri ve Türlerinin İncelenmesi*”, AÜFD, Yıl:2005, Cilt:54, Sayı:3, s.166

<sup>275</sup> Danıştay Vergi VDDK, 11.04.1997 tarih, E:1995/194 ve K: 1997/188 sayılı kararı, <https://www.corpus.com.tr/>, (Erişim Tarihi: 05.11.2022); Danıştay VDDK, 22.04.1994 tarih, E: 1993/118 ve K: 1994/195 sayılı kararı, <https://www.corpus.com.tr/>, (Erişim Tarihi: 06.11.2022); Danıştay 4. Dairesi, 01.1986 tarih ve E.1985/3253 ve K.1986/343 sayılı kararı, <https://karararama.danistay.gov.tr/> (Erişim Tarihi:05.11.2022);

<sup>276</sup> KANETİ/EKMEKÇİ/GÜNEŞ/KAŞIKÇI, a.g.e., s.226



Dairesi 30.03.1971 tarih, E:1970/1207 ve K:1971/1118 sayılı kararında iadesi istenen verginin müşteriye yansıtılmış bulunduğu, dolayısıyla iade yapılması halinde haksız kazancın oluşacağı gerekçesi ile düzeltme başvurusunun kabul edilmemesine ilişkin işlemi iptal etmiştir<sup>277</sup>. Buna karşın yansıtılmalı vergilerde her ne kadar vergi yükü mükelleften başka bir kişi üzerinde kalmışsa da, düzeltme başvurusunun ancak mükellef tarafından yapılabileceğine ilişkin de pek çok karar mevcuttur<sup>278</sup>.

Yansıtılmalı vergilerde, verginin asıl yüklenicisi olan kişi vergilendirme ilişkisinin dışında olan üçüncü kişi olabilmektedir. Vergi taşıyışı olarak da adlandırılan bu kişiler<sup>279</sup>, vergi kanunlarınca vergilendirmeye ilişkin herhangi bir ödevi ve sorumluluğu olmayan kişiler olup; yalnızca iktisadi bakımdan vergilendirmeye dahil olurlar. Tıpkı vergi sorumluluğunda olduğu gibi, vergi yüküne gerçekten katlanan kişinin düzeltme başvurusunda bulunabileceğine ilişkin bir yaklaşım oluşmuşsa da tarafımızca kanunun açık lafzı karşısında bu kişilerin düzeltme başvurusunda bulunamayacakları değerlendirilmektedir. Bu kişilerin yaptıkları başvurular, vergi idaresi tarafından bir ihbar olarak kabul edilip, vergi hatasının bulunduğu tespit edilmesi halinde re'sen düzeltme yoluna gidilebilecektir<sup>280</sup>.

Vergi cezalarındaki hatalar bakımından ise, mükellef ve sorumlu olup olmadığına bakılmaksızın, bütün ceza muhataplarının düzeltmeye başvurabileceği kabul edilmektedir<sup>281</sup>. Nitekim, mükellef veya sorumlu dışındaki kimselerin de vergi cezaları ile karşı karşıya kaldığı durumlar mevcuttur<sup>282</sup>. Vergi kanunlarına göre vergi ödevlerini yerine getirmeyen veya eksik yerine getiren kimseler cezaların şahsiliği ilkesi gereği bizzat sorumlu tutulurlar<sup>283</sup>. Kendi şahsına vergi cezası kesilmiş kişinin, vergi cezasında

<sup>277</sup> Benzer yönde, bkz.; Danıştay 4. Dairesi, 12.06.2007 tarih, E: 2007/950 ve K: 2007/1950 sayılı kararı, <https://www.corpus.com.tr/>, (Erişim Tarihi:16.10.2022)

<sup>278</sup> Danıştay VDDGK, 06.02.1997 tarih, E:1996/356 ve K:1997/121 sayılı kararında banka ve sigorta muameleleri vergisinin yansıtılabilir vergi olması ve vergi yükünün üçüncü kişiler üzerinde kalması, bu kişileri vergi mükellefi veya sorumlusu haline getirmediğinden düzeltme başvurusunda bulunamayacaklarını ifade etmiştir. (<https://legalbank.net/>, Erişim Tarihi:16.10.2022)

<sup>279</sup> KANETİ/EKMEKÇİ/GÜNEŞ/KAŞIKÇI, a.g.e., s.144

<sup>280</sup> HATİPOĞLU, a.g.e., s.265-266

<sup>281</sup> CANDAN, Turgut. *Vergisel Kabahatler ve Suçlar*. Ankara: Yetkin Yayınları, 2022, s.933; KARAKOÇ, *Vergi Yargılaması Hukuku Ders Kitabı*, s.153

<sup>282</sup> “Vergi cezalarının bir kısmının kesilebilmesi için, muhatapın vergi mükellefi veya sorumlu olması da gerekli değildir.” (CANDAN, *Vergisel Kabahatler ve Suçlar*, s.153)

<sup>283</sup> a.g.e., s.151

hata bulunduğunu düşünmesi halinde mükellef veya sorumlu olmasa bile düzeltmeye başvurabilmesi vergide kanunilik ilkesi<sup>284</sup> ve cezaların şahsiliği ilkesinin bir gereği olarak düşünülmelidir.

### 3.3. DÜZELTME ZAMANAŞIMI

Vergi sistemimizde zamanaşımı sürelerinin öngörülmesi bir yandan kamu yararına diğer yandan mükelleflerin çıkarlarına hizmet etmektedir. Şöyle ki, vergilendirme işlemlerinin belli bir süre içerisinde yapılması zorunluluğu, vergilendirme ilişkisinin uzun süreler askıda kalmasını önler. Bu durum hem vergi idaresini vergi alacaklarını takip ederken daha özenli davranmaya iter, hem de enflasyon karşısında faydası düşmüş bir alacağın takip edilmesini önler<sup>285</sup>. Mükellefler de vergi idaresinin vergilendirme işlemlerini belli bir süre içerisinde yapmaması nedeniyle vergiye ilişkin ödevlerini uzun yıllar boyunca yerine getirmek zorunda kalmazlar<sup>286</sup>. Bu sebeplerle vergi sistemimizde başta tarh ve tahsil zamanaşımı olmak üzere zamanaşımı türleri düzenlenmiştir.

VUK m. 126 ile idarece veya mükellefin başvurusu üzerine yapılabilecek düzeltme işlemi de belli bir zamanaşımı süresine tabi kılınmıştır. Buna göre aynı Kanunun 114'üncü maddesinde düzenlenen zamanaşımı süresi dolduktan sonra ortaya çıkarılan vergi hataları düzeltilemez. Kanunun 114'üncü maddesi ise tarh zamanaşımına ilişkin olup; buna göre vergiyi doğuran olayın gerçekleştiği yılı takip eden yılın başından itibaren beş yıl sonrasında ortaya çıkarılan vergi hataları düzeltilemeyecektir<sup>287</sup>. ÖNCEL, her ne kadar Kanunda zamanaşımı kavramı kullanılsa da bu sürenin hak düşürücü nitelikte olduğunu

<sup>284</sup> Vergide kanunilik ilkesi, vergi suç ve cezaları bakımından katı bir şekilde kendini göstermektedir. (ÖNCEL/KUMRULU/ÇAĞAN/GÖKER, a.g.e., s.223)

<sup>285</sup> Vergi idaresinin değerini kaybetmiş vergi alacakları ile uğraşması yerine, yeni vergi kaynaklarının tespiti ve tahsili ile uğraşması daha yerindedir. (ARSLAN, Mehmet. *Vergi Hukukunda Zamanaşımı*. Ankara: Nobel Akademik Yayıncılık, 2021, s.59-60)

<sup>286</sup> Örneğin, mükellefler uzun süre boyunca defter ve belgeleri muhafaza etmek zorunda kalmazlar.

<sup>287</sup> VUK m.126 ile m.114'e bir bütün olarak atıf yapıldığı, dolayısıyla 114'üncü maddenin matrah takdiri için takdir komisyonuna başvurulması halinde zamanaşımı süresinin duracağını öngören ikinci fıkrasının da düzeltme zamanaşımı bakımından geçerli olduğu belirtilmektedir. (KÜÇÜKKAYA, Mehmet. "Vergi Hatalarını Düzeltme ve Düzeltmede Süre(ler)", Mali Hukuk Dergisi, Yıl:2013, Sayı:99, s.20-21) Vergi cezalarında hatalar bakımından zamanaşımını belirleyici 374'üncü maddesinin 1'inci fıkrasındaki parantez içi hükümlerle 114'üncü maddenin 2'nci fıkrasının ceza zamanaşımı içinde geçerli olduğu düzenlenmiştir. Bu bağlamda zamanaşımını durduran bu özel durumun, vergi cezalarındaki hatalar için geçerli olup, vergi asıllarındaki hatalar bakımından uygulanmaması için bir sebep görülememektedir.

ifade etmektedir<sup>288</sup>. Vergi cezalarındaki hatalar bakımından zamanaşımı süresi ise VUK m.374'e göre ceza türüne göre belirtilen beş ve iki yıllık zamanaşımıdır<sup>289</sup>.

Düzeltilme zamanaşımı, 114'üncü maddeye atıf yapılarak tarh zamanaşımı olarak belirlenmişse de bazı özellikli durumlar öngörülmüştür. Kanun'un 126'ncı maddesine göre düzeltme zamanaşımı süresi; zamanaşımı süresinin son yılı içerisinde 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 AATUHK'na göre haczin yapıldığı tarihten itibaren bir yıldan aşağı olamaz<sup>290</sup>. Görüldüğü üzere üç özel durumda zamanaşımı süresinin altı yıla uzaması mümkün kılınmıştır. Bunun sebebi esasen mükelleflerin vergi hatalarından çoğunlukla vergi idaresince yapılan işlemlerin kendilerine kanuni yollarla bildirilmesiyle haberdar olmalarıdır. Vergi idaresi beş yıllık tarh zamanaşımının son yılı içerisindeyken vergiyi tarh ve tebliğ ederse, mükellefin düzeltme başvurusunda bulunmak için kısa bir süresi kalacak ve belki de başvuru imkanından yoksun kalacaktır. Bu durumun önüne geçmek için hatanın yapıldığı tarihten itibaren bir yıl olmak üzere düzeltme zamanaşımı süresi uzatılmıştır<sup>291</sup>. Yine mükellefe tarh zamanaşımının son yılı içerisinde ilan yolu ile tebligat yapılması ve verginin tahakkuk etmesi durumunda mükellef vergi hatasını ancak ödeme emrinin tebliği üzerine fark edeceğinden, zamanaşımı süresi ödeme tebliğinin tebliğinden itibaren bir yıl uzatılmıştır. Son olarak ihbarname ve ödeme emrinin ilan yoluyla tebliğ edilmesi halinde sürenin AATUHK'na göre haczin yapıldığı tarihten itibaren 1 yıl uzatılmıştır. Burada kanun koyucu hem ihbarnamenin hem de ödeme emrinin ilan yolu ile tebliğ edilmesi halinde mükelleflerin tahakkuk ettirilen vergiden ancak AATUHK uyarınca yapılan haciz

<sup>288</sup> ÖNCEL/KUMRULU/ÇAĞAN/GÖKER, a.g.e., s.197; Genel olarak zamanaşımı, vergi hukukunda bir başvuru olmaksızın hüküm ifade ettiğinden özel hukuktaki hak düşürücü sürelerle benzetilmektedir. (a.g.e., s.156; SABAN, Nihal. *Vergi Hukuku*. İstanbul: Beta Yayıncılık, 2021, s.171-171); Bununla birlikte, vergi hukukunda zamanaşımının vergi borcunu ortadan kaldırması sebebiyle hak düşürücü süre niteliğinde olduğu da değerlendirilmiştir. (NAS, Adil. "*Vergi Hukukunda Tarh Zamanaşımı*", AÜHFD, Cilt: 60, Sayı: 2, Yıl: 2011, s. 312-313; Benzer yönde, bkz.; ARSLAN, *Vergi Hukukunda Zamanaşımı*, s.57)

<sup>289</sup> CANDAN, *Vergilendirme Yöntemleri ve Uzlaşma*, s.237

<sup>290</sup> VUK, m. 126

<sup>291</sup> Bu durumda bir yıllık ek sürenin başlangıç tarihi olarak hatanın yapıldığı tarihin değil, işlemin mükellefe bildirildiği tarihin esas alınması gerektiği ifade edilmektedir. Nitekim vergi hatasının, işlemin mükellefe tebliğ edilmeden çok önce yapılmış olması ihtimali karşısında bir yıllık ek sürenin getirilmesinin bir anlamı kalmayacaktır. (KOÇ, a.g.e., s.316)

işlemi ile haberdar olduklarını ve bu durumda genellikle dava açma sürelerini geçirerek hak kaybına uğrayan mükelleflere süre bakımından imkan tanımak istemiştir<sup>292</sup>.

Doktrinde zamanaşımını uzatan bu üç özel durumun vergi idaresinin lehine olacak şekilde yorumlanmaması gerektiği şeklinde bir görüşe yer verilmiştir<sup>293</sup>. Buna göre idarenin vergi hatalarını re'sen düzelttiği hallerde, 126'ncı maddenin a, b ve c bentleri uygulanmamalıdır. Zira böyle bir durumda, tarh zamanaşımına uğramış bir verginin bu hükümlerden yararlanılarak ihbarname ile mükelleften istenmesi söz konusu olacaktır<sup>294</sup>.

### 3.4. DÜZELTME YETKİSİ VE DÜZELTME TALEBİNİN İNCELENMESİ

213 sayılı Kanun'un 120'nci maddesinin 1'inci fıkrasına göre vergi hatalarının düzeltilmesine ilgili vergi dairesi müdürü; 3'üncü fıkraya göre vergi dairesi başkanlıklarının bulunduğu yerlerde ise vergi dairesi başkanına aittir. İlgili vergi dairesi, söz konusu verginin düzenlendiği kanun uyarınca mükellefin bağlı olduğu vergi dairesidir<sup>295</sup>. Aynı maddenin 2'nci fıkrasında ise düzeltme işlemi belli bir şekilde bağlanmıştır. Buna göre hatalar düzeltme fişine dayanılarak düzeltilir ve bu fişler mükellefe tebliğ olunur<sup>296</sup>. Lehine düzeltme yapılmış mükellef, düzeltme fişinin tebliğinden itibaren bir yıl içerisinde daha önce tahsil edilmiş ve iade edilmiş bulunan tutarı geri almak için başvuruda bulunmalıdır. Mükellefin bir yıl içerisinde bu başvuruyu yapmaması halinde alacak hakkının düşeceği hükme bağlanmıştır<sup>297</sup>.

<sup>292</sup><https://www5.tbmm.gov.tr/tutanaklar/TUTANAK/TBMM/d17/c020/tbmm17020027ss0357.pdf>,

(Erişim Tarihi: 31.10.2022)

<sup>293</sup> ÇİTİL, a.g.m., s.42

<sup>294</sup> ÇİTİL, a.g.m., s.42

<sup>295</sup> VUK'nun 4'üncü maddesinin 2'nci fıkrası şu şekildedir; “Mükelleflerin, vergi uygulaması bakımından hangi vergi dairesine bağlı oldukları vergi kanunları ile belirlenir.”

<sup>296</sup> Nitekim düzeltme fişlerinde yer alan hususlar, vergi hatasının düzeltilmesi sonucu mükelleften daha az veya daha fazla vergi istenmesine sebep olduğundan mükellef haklarına etki eden bir belgedir. (HATİPOĞLU, a.g.e., s.288)

<sup>297</sup> Bu süre hak düşürücü süre niteliğindedir. (TAŞKAN, a.g.e, s.226)

Mükellef tarafından düzeltme talebi yapılması halinde bu talebin nasıl değerlendirileceği ise 123'üncü madde ile öngörülmüştür. Buna göre düzeltme talebi, vergi dairenin ilgili servisince verilen mütalaa ile düzeltme merciine gönderilir. Düzeltme mercii bu talebi değerlendirerek talebin kabul edilip edilmeyeceğine ilişkin karar verir. Eğer düzeltme mercii, ilgili vergilendirme işleminde vergi hatası olduğuna kanaat getirirse düzeltilmenin yapılmasını emreder. Bunun aksine düzeltme başvurusu yerinde görülmezse, başvurunun reddine ilişkin işlem, başvurana yazı ile tebliğ olunur.

## 4. BÖLÜM:

### DÜZELTME BAŞVURUSU İLE YARGI YOLU İLİŞKİSİ

#### 4.1. 213 SAYILI VERGİ USUL KANUNU İLE 2577 SAYILI İDARİ YARGILAMA USULÜ KANUNU'NUN UYGULANIŞI

Çalışmamızın önceki bölümlerinde VUK'nda düzeltme başvurusunun vergi idaresi tarafından ne sürede cevaplandırılacağı ve başvurunun reddi halinde, bu ret işlemine karşı yargı mercilerine intikal ettirilmesine ilişkin usul bakımından herhangi bir düzenleme öngörülmemesi sebebiyle, vergi uyuşmazlıklarına ilişkin yargılama usulünü düzenleyen ve idari usule ilişkin hükümlere de yer veren İYUK'nun uygulandığından bahsetmiştik<sup>298</sup>. İYUK m. 10, m. 11'de öngörülen idari başvuruya ilişkin hükümlerin, özellikle dava açma süresine ilişkin olarak düzeltme başvurusu bağlamında dikkate alınmanın yaygın kanı olduğuna da değinmiştik.

Buna göre, mükellefler hatalı vergilendirme işlemlerine karşı İYUK m. 7'de öngörülen 30 günlük süre içerisinde doğrudan dava açabilirler. Bu halde vergi hatasının tespit edilerek düzeltilmesi yargı mercileri önünde görülecek dava ile mümkün olmaktadır. Başka bir ifadeyle böyle bir durumda tamamen vergi yargısına ilişkin çözüm mekanizmalarının işlemesi söz konusu olacaktır<sup>299</sup>. Öte yandan mükellefin doğrudan yargı yoluna başvurmadan, düzeltmeye başvurabilme hakkı bulunmaktadır. Bu başvurunun vergi mahkemesinde dava açma süresi içerisinde yapılması ile dava açma süresi geçtikten sonra, ancak her halükarda VUK m.116'da öngörülen düzeltme zamanaşımı içerisinde, yapılması ihtimallerine farklı sonuçlar bağlanmaktadır.

Buna göre dava açma süresi içerisinde yapılan düzeltme başvuruları hakkında İYUK m. 11 uygulama alanı bulacak; düzeltme başvurunun yapılması ile dava açma süresi duracak, başvurunun reddi halinde ise dava açma süresi kaldığı yerden işlemeye devam

---

<sup>298</sup> 1.2.4. numaralı başlık.

<sup>299</sup> ÖNCEL/KUMRULU/ÇAĞAN/GÖKER, age., s.198

edecektir<sup>300</sup>. Bu noktadan sonra mükellef kalan süre içerisinde vergi mahkemeleri nezdinde dava açabilecektir. Düzeltme başvurusunun dava açma süresi geçtikten sonra yapılması halinde, mükelleflerin VUK m. 124 gereğince şikayet yolu olarak adlandırılan ayrı bir başvuruda bulunmaları gerekmektedir<sup>301</sup>. Şikayet başvurusu yapılmaksızın, düzeltme başvurusunun reddine ilişkin işleme karşı doğrudan doğruya yargı merciine başvurulamayacağı yine yaygın şekilde kabul edilmektedir<sup>302</sup>.

Bu başvuru türü ise doktrindeki bir kısım görüşlere göre İYUK m. 10'da düzenlenen başvuru türüne denk görülmektedir<sup>303</sup>. Nitekim bu görüşe göre, mükelleflerin dava açma süresini geçirmeleri sebebi ile yaptıkları düzeltme başvurusuna verilen cevabın doğrudan dava edilebilecek nitelikte bir idari işlem olmadığından, dava açma hakkının elde edilmesi için tekrardan bir başvuru yapılması gerekmektedir<sup>304</sup>. Aksine bir görüşe göre ise İYUK m. 10 şikayet yolu bakımından uygulanması mümkün değildir<sup>305</sup>. Zira ilgili hüküm, idarece tesis edilmiş herhangi bir işlem ve eylemin bulunmaması halinde uygulama alanı bulabilir.

Şikayet başvurusu, bir görüşe göre yalnızca dava açma süresini geçiren mükelleflerce yapılabilir<sup>306</sup>. Nitekim dava açma süresi içerisinde yapılan düzeltme başvurularının yargıya intikal ettirilmesinin olağan yolu doğrudan dava açılmasıyla, şikayet yolu istisnai ve özel bir yöntem olarak öngörülmüştür<sup>307</sup>. Buna karşın, konuya ilişkin diğer bir görüş, düzeltme başvurusu ister dava açma süresi içinde ister bu süre geçtikten sonra yapılsın, başvurusu reddolunanların şikayet yoluna müracaat edebileceği şeklindedir<sup>308</sup>.

<sup>300</sup> KARAKOÇ, *Vergi Yargılaması Hukuku Ders Kitabı*, s.164-165, OKTAR, a.g.e., s.167; SONSUZOĞLU, Elif. “*Vergi Hatalarının Düzeltilmesi Usulü ve Yargısal Çözüm*”, <https://www.vergidunyasi.com.tr/>, (Erişim Tarihi:02.11.2022); ÖZBALCI, Yılmaz. *Vergi Davaları*. Ankara: Oluş Yayıncılık, 2006, s.182

<sup>301</sup> 213 sayılı Kanun, m.124: “*Vergi mahkemesinde dava açma süresi geçtikten sonra yaptıkları düzeltme talepleri reddolunanlar şikayet yolu ile Maliye Bakanlığına müracaat edebilirler.*”

<sup>302</sup> KARAKOÇ, *Vergi Yargılaması Hukuku Ders Kitabı*, 167; KIZILOL/KIZILOL, a.g.e., s.145; BALCI, a.g.e., 241; CANDAN, *Açıklamalı İdari Yargılama Usulü Kanunu*, s.621

<sup>303</sup> KARAKOÇ, *Vergi Yargılaması Hukuku Ders Kitabı*, 165; CANDAN, *Vergilendirme Yöntemleri ve Uzlaşma*, s.247; ÖZBALCI, a.g.e., s.217

<sup>304</sup> CANDAN, *Açıklamalı İdari Yargılama Usulü Kanunu*, s.621; Yazara göre düzeltme ve şikayet başvurusu, 2755 sayılı Kanun'un 10'uncu maddesinde yer alan başvuru türünün özel bir uygulaması olarak görülmektedir. (a.g.e., s.610)

<sup>305</sup> AKKAYA, “*Vergi Hatalarının Yargısal Yolla Düzeltilmesinde Süre (İYUK m.10-11)*”, s.162

<sup>306</sup> KARAKOÇ, *Vergi Yargılaması Hukuku Ders Kitabı*, s.166

<sup>307</sup> a.e.

<sup>308</sup> ÖNCEL/KUMRULU/ÇAĞAN/GÖKER, a.g.e., s.197

Öte yandan, düzeltme başvurusunun reddi halinde her ne kadar vergilendirme işlemleri ile ilgili olarak İYUK m. 10 ve m.11 hükümlerinin uygulanmasında, özellikle 18.06.1994 tarih ve 4001 sayılı Kanun ile bu başvuru türlerinin vergisel işlemlere uygulanamayacağına dair hükmün ilga edilmesinden sonra, bir engel olmasa da<sup>309</sup>, düzeltme ve şikayet başvurusunun İYUK’nda öngörülen başvuru yollarının özel bir görünümü olmadığı, aksine yalnızca vergi hatalarına özgü özel bir başvuru türü olduğuna ilişkin bir görüşe doktrinde BAYAR tarafından yer verilmiş bulunmaktadır<sup>310</sup>.

Bir sonraki başlıkta düzeltme başvurusunun reddi halinde yargı mercilerine başvuru usulü, yaygın görüşe uygun olarak, başvurunun dava açma süresi içerisinde yapılması ile dava açma süresi geçtikten sonra yapılması ihtimallerine göre ayrı ayrı incelenecektir. Bunun sebebi esasen, VUK’nda itiraz ve temyiz komisyonlarına ilişkin hükümlerin değiştirilmesinden veya kaldırılmasından önce, düzeltme başvurularına ilişkin bu ayrımın net bir şekilde yapılıyor olmasıdır.

Bununla birlikte VUK’nda bu başvuruların ne sürede cevaplanması gerektiğine ve başvurunun reddi halinde dava açma süresine ilişkin bir düzenlemenin bulunmaması karşısında İYUK’nun ilgili hükümlerinin uygulanmasının bir mecburiyet olarak ortaya çıkması sebebiyle düzeltme başvurusu ile yargı yolu ilişkisi bu hükümler ekseninde değerlendirilmiştir<sup>311</sup>. Nitekim daha önce vergisel uyuşmazlıklar bakımından yargı işlevi gören itiraz ve temyiz komisyonlarının görevi BİMİVMK uyarınca vergi mahkemelerinin kurulmasıyla sona ermiş, vergi mahkemelerinin görevine giren uyuşmazlıklar ise İYUK’na tabi kılınmıştır. Öte yandan İYUK’nda düzenlenen başvuru türlerine ilişkin hükümlerin, VUK’nda düzenlenen düzeltme başvurusu hükümlerinin karşılaştırılması gerektiğini; bu hususa ilişkin değerlendirmelerin 4.2.1. numaralı başlık altında inceleneceğini belirtmek isteriz.

Son olarak değinmek isteriz ki, düzeltme başvurusu ve yargı yolu ilişkisi bağlamında, İYUK hükümlerinin uygulanmasına ilişkin tartışmaların temelinde BİMİVMK’nun

<sup>309</sup> YALTI, a.g.e., s.61

<sup>310</sup> a.g.e., s.63

<sup>311</sup> SARIASLAN, Osman. “Düzeltilme (ve Şikâyet) Başvurusu ile İYUK 11. Madde Başvurusunun Karşılıklı İncelenmesi: Benzerlikler ve Farklılıklar”, Vergi Dünyası, Sayı: 371, Temmuz 2012, s.120



kabulü ile vergi itiraz ve temyiz komisyonlarının görevine son verilmesi ile VUK’nda yer alan düzeltmeye ilişkin hükümleri içerisindeki bu komisyonlara ilişkin hükümlerin değişmesi veya kaldırılması ile meydana gelen boşluklar yatmaktadır. Daha doğrusu VUK’nun ilgili hükümleri, vergi mahkemelerinin göreve başlaması ile değişikliğe uğrarken kanun koyucunun eski düzenlemelerin mükellef hakları bakımından nasıl bir denge kurduğunu gözden kaçırdığı ve bu hususta yeterli özeni göstermediği düşünülmektedir. Bu düşüncemiz gerek dava açma süresi içerisinde gerek dava açma süresi geçtikten sonra düzeltmeye başvurulması durumları incelenirken detaylıca açıklanmaya çalışılacaktır.

## **4.2. DÜZELTME BAŞVURUSUNUN REDDİ HALİNDE YARGI ORGANLARINA BAŞVURU**

### **4.2.1. Düzeltmeye Dava Açma Süresi İçinde Başvurulması**

Bir üst başlıkta değinildiği üzere, düzeltme başvurusunun İYUK m. 7 ile öngörülen 30 günlük dava açma süresi içerisinde yapılması halinde, bu başvurunun aynı Kanun’un 11’inci maddesi uyarınca dava açma süresini durduracağı öğreti ve yargı kararları ile yaygın olarak kabul edilmektedir. Zira İYUK m. 10 ve m. 11’de, bu başvuru türlerine ilişkin hükümlerin vergisel uyumsuzluklara uygulanamayacağına dair düzenlemenin kaldırılması karşısında 11’inci maddenin dava açma süresini durduracağına ilişkin hükmü düzeltme başvuruları bakımından da geçerli olmalıdır<sup>312</sup>. Düzeltme başvurusunun reddedilmesi ve VUK m. 123 uyarınca başvuruda bulunana tebliğ edilmesi halinde durmuş olan dava açma süresi tekrardan işlemeye başlar ve kalan bu süre içerisinde ilgili ret işlemine karşı dava açılabilir. Bir başka ihtimal ise talebin zımnen reddedilmesidir. Bu ihtimalde de yine İYUK m. 11/2’ye göre vergi idaresinin 30 gün içerisinde bir cevap vermemesi halinde başvuru zımnen reddedilmiş sayılır; dava açma süresi de 30 günlük sürenin dolduğu tarihten itibaren başlar.

<sup>312</sup> Danıştay 9. Dairesi, 18.03.2010 tarih, E:2008/4013 ve K:2010/1382 sayılı karar, <https://www.corpus.com.tr/>, (Erişim Tarihi: 29.10.2022); Danıştay 9. Dairesi, 02.06.2016 tarih, E:2015/15633 ve K:2016/5739 sayılı karar, <https://www.corpus.com.tr/>, (Erişim Tarihi: 29.10.2022)

Düzeltilme başvurusunun reddedilmesi halinde işlemeye başlayan süre içerisinde dava açılması halinde, bu davanın hüküm ve sonuçlarının, dava açma süresi geçtikten sonra yapılan düzeltme başvurularının reddi halinde açılacak davadan farklı olacağı ifade edilmektedir<sup>313</sup>. Öyle ki dava açma süresi içerisinde yapılan düzeltme başvurularının yargıya konu olması halinde mahkemece vergi hatasının olup olmadığı incelenecek; aynı zamanda vergilendirmeye dair her türlü hukuka aykırılık da değerlendirilebilecek ve karara bağlanacaktır<sup>314</sup>. Yani, somut uyuşmazlıkta vergi hatası yerine, düzeltmeye konu olamayacak bir hukuki uyuşmazlığın varlığı söz konusuysa, mahkeme re'sen araştırma ilkesi uyarınca bu hususta inceleme yaparak hüküm kurabilecektir.

Bu noktaya kadar bahsedilen süreye ilişkin kurallar, düzeltme başvurularına ilişkin olarak İYUK m. 11 hükümlerinin uygulanması ile elde edilmektedir. Belirtmek gerekir ki, İYUK ile öngörülen bu başvuru türü, her türlü idari işleme karşı öngörülmüş bulunan genel bir başvuru türüdür<sup>315</sup>. Düzeltme başvurusu ise yalnızca vergi hatalarından kaynaklanan hukuka aykırılıkların giderilmesine yönelik VUK'nda öngörülmüş özel bir başvurudur. Bu iki başvuru türünün birtakım benzer yönleri bulunmaktadır. Örneğin, ikisi de dava açmadan önce tüketilmesi zorunlu olmayan, uyuşmazlıkların idari aşamada çözümünü amaçlayan başvurulardır<sup>316</sup>. Bununla birlikte, iki başvuru türünün farklı yönlerine dikkat çekilmelidir.

Öncelikle, İYUK m. 11 ile öngörülen başvuru türünde, ilgilinin idareyi belli bir yönde harekete geçirmek için başvuru yapması söz konusudur. Yani bu başvuru olmadan kendiliğinden harekete geçmesi söz konusu değilken, düzeltme vergi idaresi tarafından re'sen yapılabilmektedir<sup>317</sup>. Aslında bu durumu esaslı bir farklılık olarak gözetmemek gerekir. Nitekim her ne kadar İYUK ile açıkça düzenlenmemiş olsa da idarenin eylem ve işlemleri tesis ederken özen ve itina gösterme yükümlülüğü bulunmaktadır. Bu bağlamda herhangi bir kamu idaresi, hukuka aykırı bir işlem tesis ettiğine kanaat getirirse bu hususta kendiliğinden harekete geçmelidir. Yani, idare bir işlemi başvuru üzerine tesis

<sup>313</sup> KARAKOÇ, *Vergi Yargılaması Hukuku Ders Kitabı*, s.167

<sup>314</sup> a.e.

<sup>315</sup> SARIASLAN, “*Düzeltilme (ve Şikâyet) Başvurusu ile İYUK 11. Madde Başvurusunun Karşılıklı İncelenmesi: Benzerlikler ve Farklılıklar*”, s.120

<sup>316</sup> a.g.m., s.123

<sup>317</sup> a.g.m., s.124

edebiliyorsa, aynı işlemi re'sen de yapabilmesi gerekmektedir<sup>318</sup>. Bundan da öte, idare tesis ettiği bir işlemin hukuka aykırı olduğuna kanaat getirmişse, bu işlemdeki hukuka aykırılığı kaldırmak için gerekli işlemleri yapmak konusunda bağlı yetkisi vardır<sup>319</sup>.

Bir diğer farklı nokta ise, İYUK m. 11 uyarınca yapılacak başvurunun dava açma süresinde yapılması gerekirken, düzeltme başvurusunun düzeltme zamanaşımı içerisinde herhangi bir zamanda yapılabilmesi olarak aktarılmıştır<sup>320</sup>. Gerçekten de VUK, vergilendirme işlemlerindeki hataların giderilebilmesini kısa bir süreye tabi tutmak istememiştir. Bu bakımdan iki başvuru türünün amaçladıkları sonucun farklılaştığı söylenebilir. Ancak İYUK m. 11'deki başvuru süresine ilişkin kuralı, düzeltme başvurusu bakımından da kural olarak algılamamak gerekir. Düzeltme başvurusu dava açma süresi içerisinde yapılabileceği gibi düzeltme zamanaşımı içerisinde herhangi bir zamanda da yapılabilir. Bu bakımdan İYUK m. 11, dava açma süresi içerisinde yapılan düzeltme başvurusunun dava açma süresini durduracağına ilişkin hüküm bakımından dikkate alındığında, başvuru süresi bakımından farklı kurallar öngörülmüş olması bir sorun teşkil etmemelidir.

Diğer bir farklılığın, başvurunun yapılması gereken makamlara ilişkin olduğu belirtilmektedir. İYUK m. 11'de başvurunun üst makamdan, üst makam yoksa işlemi yapmış olan makamdan istenebileceği düzenlenmiştir. Yani başvurunun doğrudan işlemi yapmış olan makama değil, bir üst makama yapılması gerekmektedir. İşlemi yapan makama başvuru ancak üst makamın bulunmaması halinde mümkündür. Düzeltme başvurusu ise VUK m. 122 uyarınca doğrudan, hukuka aykırılığa sebebiyet veren vergi idaresine yapılmaktadır<sup>321</sup>. Yani düzeltme işlemi yalnızca ilgili vergi dairesi tarafından yapılabilir; İYUK m. 11'deki gibi üst makamın bu işlemi yapabilmesi mümkün değildir<sup>322</sup>. Bu bakımdan BAYAR, şikâyet başvurusun yapıldığı Maliye Bakanlığı'nı üst

---

<sup>318</sup> YALTI, a.g.e., s.50

<sup>319</sup> a.e.

<sup>320</sup> YALTI, a.g.e., s.64

<sup>321</sup> SARIASLAN, "Düzeltilme (ve Şikâyet) Başvurusu ile İYUK 11. Madde Başvurusunun Karşılıklı İncelenmesi: Benzerlikler ve Farklılıklar", s.125; YALTI, a.g.e., s.64

<sup>322</sup> YALTI, a.g.e., s.57

makam değil, en üst hiyerarşik makam olarak zikretmiştir<sup>323</sup>. Danıştay VDDK da vermiş olduğu bir kararda benzer bir anlayıştan hareketle vergi dairelerinin, VUK’nda belirtilen haller dışında bir üst makamının bulunmaması sebebi ile ceza ihbarnamelerine yönelik olarak İYUK m. 11’in uygulanamayacağına hükmetmiştir<sup>324</sup>.

KIZILOT, vergi dairelerinin vergisel işlemlerin tesisi ve kaldırılması bakımından üst makamının olmadığını vurgulamaktadır<sup>325</sup>. Ancak yazara göre bu durum İYUK m. 11 ile uyumsuzluk yaratmamaktadır. Nitekim anılan kanun hükmü, işlemi tesis eden makamın üst merciinin bulunmaması durumunda başvurunun işlemi yapan makama yöneltileceğini açık biçimde düzenlemiştir<sup>326</sup>.

AKKAYA, düzeltme başvurusunun doğrudan vergilendirme işlemi tesis eden vergi dairesine yapıldığı ve vergi dairesinin İYUK m. 11 uyarınca üst makam olarak değerlendirilemeyeceği, dolayısıyla bu hükmün düzeltme başvuruları bakımından uygulanamayacağı ilişkin görüşe katılmamaktadır. Zira idari başvurunun yapılacağı makamın belirlenmesine ilişkin kuralın, İYUK karşısında özel idari usul yasası olan VUK’na göre belirlenecektir<sup>327</sup>. Bu kanuna göre ise düzeltme başvurusu vergi dairesine yapılmalıdır. Yani yazara göre burada genel idari usul kuralı karşısında özel idari usul kuralının uygulanması söz konusu olup; bu durum düzeltme başvuruları bakımından İYUK m. 11’in uygulanamayacağı anlamına gelmemektedir<sup>328</sup>.

Biz de her iki Kanun’daki düzenlemeler arasındaki farklılıkların, düzeltme başvurularının reddi üzerine dava açma süresinin belirlenmesi bakımından İYUK m. 11’in uygulanmasına engel olmadığını düşünmekteyiz. Kaldı ki, düzeltme başvurusunda

<sup>323</sup>a.e.; ÖZBALCI düzeltme başvuruları bakımından İYUK m. 10-11’in uygulanacağını kabul etse de anılan Kanun ile VUK hükümleri arasında belli uyumsuzluklar olduğunu; bu uyumsuzluklardan birinin de düzeltme başvurusunun üst makama değil, doğrudan vergilendirme işlemi yapan vergi dairesine yapılması olduğunu ifade etmiştir. (ÖZBALCI, a.g.e., s.228-230)

<sup>324</sup>Danıştay VDDK, 18.10.2006 tarih, E:2006/75 ve K:2006/300 sayılı kararı, <https://www.corpus.com.tr/>, (Erişim Tarihi: 29.10.2022)

<sup>325</sup> KIZILOT/KIZILOT, a.g.e., s.131-132

<sup>326</sup> a.g.e., s.132

<sup>327</sup>AKKAYA, “*Vergi Hatalarının Yargısal Yolla Düzeltilmesinde Süre (İYUK m.10-11)*”, s.163; CANYAŞ, İYUK m. 31/2 hükmü karşısında vergi uyumsuzlukları bakımından hüküm barındırdığı sürece İYUK’nun uygulanması gerektiğini aktarmaktadır. (CANYAŞ, a.g.m., s. 210)

<sup>328</sup>a.e.; ÖZBALCI da iki kanun hükmü arasındaki bu çelişki karşısında VUK m. 122’nin ön planda tutulduğunu ifade etmiştir. (ÖZBALCI, a.g.e., s.229-230)

bulunulması halinde dava açma süresinin durmayacağını kabul etmek, idari aşamada çözüm yolu olarak ifade ettiğimiz düzeltme yolunun amacı ile de bağdaşmayacaktır. Aksi halde mükelleflerin düzeltme başvurusunda bulunması halinde, hak kaybına uğramamaları için bir de yargı mercilerine başvurmaları gerekecek; bu da yargı organlarının iş yükünün azalması amacı ile çelişecektir. Ancak bu durum, İYUK m. 11’de yer alan genel idari başvuru usulünün düzeltme hükümleri ile tam olarak uyuşmadığı gerçeğini de değiştirmeyecektir. Bu uyuşmazlığın temel sebebi, BİMİVMK’nun kabulü ile vergi mahkemelerinin kurulması ve 2686 sayılı Kanun ile VUK’nda yer alan itiraz komisyonlarına ilişkin yapılan değişikliklerdir.

BİMİVMK’nun kabulü ile vergi itiraz ve temyiz komisyonlarının görevine son verilerek, vergi mahkemeleri ilk derece yargı mercii olarak, bölge idare mahkemeleri ise istinaf mercii olarak görevlendirilmiştir. Aynı Kanun’un 13’üncü maddesinde vergi mahkemelerinin göreve başlamasıyla bu mahkemelerin görev alanına giren konulara ilişkin diğer kanunlarda yer alan “*itiraz komisyonu*” ve “*vergiler temyiz komisyonu*” ifadelerinden anlaşılması gerekenin vergi mahkemesi olduğu hüküm altına alınmıştır. Vergi mahkemeleri ve bölge idare mahkemelerinin görev alanına giren uyuşmazlıkların çözümünde geçerli olacak usuller de İYUK’na tabi kılınmıştır.

Hatırlanacak olursa, düzeltme hükümlerinde de itiraz komisyonlarına ilişkin birtakım hükümler yer almaktaydı. Bunlardan biri de 124’üncü maddede yer alan itiraz süresi içerisinde düzeltme talebinde bulunanların bu talepleri reddedildiği takdirde, dilekçelerinin itiraz dilekçesi yerine geçeceğini düzenleyen hükümdür. İtiraz komisyonlarının görevine son verilmesi ile bu hüküm 2686 sayılı Kanun’un 24’üncü maddesi ile yürürlükten kaldırılmıştır. Zira vergi idaresine sunulan düzeltme dilekçelerinin dava dilekçesi yerine geçmesi gibi bir durum söz konusu olamayacaktır<sup>329</sup>. VUK içerisinde belli bir sistematiği sağlayan bu hükmün kaldırılmasıyla birlikte, dava açma süresi içerisinde yapılan düzeltme başvurularının dava açma süresini ne şekilde etkileyeceğine dair bir düzenleme de yapılmadığından, konuya dair bir boşluk yaratıldığı

<sup>329</sup> Unutulmamalıdır ki her ne kadar yargı işlevi gördüğü zikredilse de itiraz komisyonları daha çok idari usul içerisinde kalan bir merciidir. Onun görevlerini devralan vergi mahkemeleri ise yürütmeden bağımsız ayrı bir yargı organıdır. Bu sebeple idareye başvuruda bulunulmak üzere hazırlanmış bir dilekçenin dava dilekçesi yerine geçmemesi gerekir.

ifade edilmiştir<sup>330</sup>. Dahası, vergi mahkemelerinin kurulmasından önce tamamen VUK’nda yer alan ve kendi içinde tutarlı bir sistematik izleyen hükümler, İYUK’nun kabulü ile değiştirilmiş veya kaldırılmış; bu iki Kanun arasında da yeterli uyum sağlanamamıştır<sup>331</sup>. Bu boşluğun İYUK’nun ilgili hükümlerince doldurulması gelinen son durumda kaçınılmaz olmaktadır.

#### 4.2.2. Düzeltmeye Dava Açma Süresi Geçtikten Sonra Başvurulması ve Şikayet Yolu

Düzeltmeye başvuruda bulunma, VUK m. 124 uyarınca tarh zamanaşımı içerisinde mümkün olmaktadır. Bu durumda mükelleflerin, hatalı vergilendirme işlemine karşı dava açma süresi geçtikten sonra düzeltme başvurusunda bulunmaları söz konusu olmaktadır. Önceden belirtildiği üzere, doktrinde hakim görüşe göre dava açma süresi geçtikten sonra düzeltme başvurusunda bulunulması farklı hüküm ve sonuçlar doğurmaktadır. Buna göre dava açma süresi içerisinde yapılan düzeltme başvurusu reddedilenler, VUK m. 124’te öngörülen şikayet yoluna başvuracaklar, bu başvuruları da reddedilirse yargı yoluna gideceklerdir. Bu şekilde yargı merciine intikal ettirilen davada mahkemece yalnızca vergi hatası incelenebilecek<sup>332</sup>; bunun dışında kalan hususlar ise incelemenin konusunu oluşturamayacaktır.

VUK’nun “*Şikayet yolu ile müracaat*” başlıklı 124’üncü maddesi şu şekildedir;

*“Vergi mahkemesinde dava açma süresi geçtikten sonra yaptıkları düzeltme talepleri reddolunanlar şikayet yolu ile Maliye Bakanlığına müracaat edebilirler.*

*Bu madde gereğince il özel idare vergileri hakkında valiliğe ve belediye vergileri hakkında belediye başkanlığına müracaat edilir.”*

<sup>330</sup>AKKAYA, Mustafa. “*Vergi Hatalarının Yargısal Yolla Düzeltmesinde Süre (İYUK m.10-11)*”, s.155, dp.6; KANETİ, Selim. “*Vergi Usul Kanunu’ndaki Boşlukların Yargı Tarafından Doldurulması*”, <https://www.vergidunyasi.com.tr/>, (Erişim Tarihi:02.11.2022); HATİPOĞLU, a.g.e., s.321

<sup>331</sup>AKKAYA, “*Vergi Hatalarının Yargısal Yolla Düzeltmesinde Süre (İYUK m.10-11)*”, s.158

<sup>332</sup>KARAKOÇ, *Vergi Yargılaması Hukuku Ders Kitabı*, s.167

İlgili hüküm çerçevesinde şikayet yolu ile ilgili olarak dört temel sorun olduğu düşünülmektedir. İlk olarak tartışılması gereken sorun şikayet başvurusunda bulunulması gereken sürenin belirsizliğine ilişkindir. İkinci olarak, şikayet yolunun tüketilmesi gereken bir başvuru türü olup olmadığını açık değildir. Yani düzeltme başvurusu reddolunanların dava açmadan önce Maliye Bakanlığı'na müracaat etmesi zorunlu mudur? Tartışılması gerekli diğer bir sorun, şikayet başvurusunun yalnızca dava açma süresi geçtikten sonra düzeltme başvurusunda bulunanlara yönelik olup olmadığıdır. Yani dava açma süresi içerisinde düzeltme başvurusunda bulunanların böyle bir hakkı bulunmamakta mıdır? Son olarak ise şikayet başvurusunun reddi halinde dava açma süresinin nasıl belirlenmesi gerektiğine ilişkin sorun ortaya çıkmaktadır. Bu sorunların değerlendirilmesini dört ayrı başlık altında ele almayı uygun görüyoruz.

#### 4.2.2.1. Şikayet Başvurusunda Bulunulması Gereken Süre

Şikayet yolu düzeltme başvurusu reddedildikten sonra bu işleme karşı gidilen bir yoldur. Bu bakımdan düzeltme başvurusunun reddedilmesinden sonra hangi süre içerisinde bu yola başvurulacağına ilişkin doktrinde bir görüş ayrılığı bulunmaktadır. Bir düşünceye göre mükellef şikayet başvurusunu, düzeltme zamanaşımı içerisinde kalmak şartı ile istediği bir zamanda yapabilir<sup>333</sup>. Zira bu yöndeki yaklaşım kanun koyucunun amacı ile de bağdaşmaktadır<sup>334</sup>. Öte yandan bu yöndeki yaklaşımın genel anlamda vergi kanunlarında yer alan sürelerle ilişkin düzenlemelerin amacı ile bağdaşmadığı; düzeltme başvurusunun reddi halinde şikayet başvurusunun hangi süre içerisinde yapılacağına ilişkin boşluğun İYUK m. 10'da yer alan hükümler uyarınca belirlenmesi gerektiği belirtilmiştir<sup>335</sup>. KANETİ ise İYUK m. 11'in dikkate alınarak, düzeltme başvurusunun reddi halinde şikayet yoluna dava açma süresi içerisinde başvurulması gerektiğini aktarmaktadır<sup>336</sup>.

Bizce konuyu, düzeltme hükümlerinin amacını dikkate alarak yorumlamak gerekmektedir. VUK m. 124'te şikayet başvurusunda bulunulması için bir süre

<sup>333</sup> CANDAN, *Vergilendirme Yöntemleri ve Uzlaşma*, s.242; BALCI, a.g.e., s.231; Yazarlar tarafından düzeltme isteminde bulunulmasının aynı zamanda düzeltme zamanaşımını keseceği de ifade edilmiştir.

<sup>334</sup> CANDAN, *Vergilendirme Yöntemleri ve Uzlaşma*, a.g.e., s.242

<sup>335</sup> KARAKOÇ, *Vergi Yargılaması Hukuku Ders Kitabı*, s.168-169

<sup>336</sup> KANETİ/EKMEKÇİ/GÜNEŞ/KAŞIKÇI, a.g.e., s.228

öngörülmemiştir. Düzeltme başvurusuna ilişkin hükümler birlikte değerlendirildiğinde düzeltme zamanaşımı içerisinde kalmak koşulu ile herhangi bir zamanda başvuruda bulunabileceği anlamı çıkmaktadır<sup>337</sup>. Bu durumu şikayet başvurusu bakımından da dikkate almak gerekir. Kaldı ki genel anlamda 5432 sayılı Kanun'un kabul edilmesinden beri esaslı değişikliğe uğramayan düzeltme hükümleri, İYUK'nun kabul edildiği tarihten daha eskidir. Yani kanun koyucu esasen düzeltme ve şikayet başvurusunun düzeltme zamanaşımı içerisinde yapılabilmesini amaçlamaktadır. Ancak BİMİVMK, DK ve İYUK'nun yürürlüğe girmesiyle, düzeltme hükümlerinin İYUK m. 10 ve m. 11'de öngörülen idari başvuru usullerine göre yorumlanması zorunluluğu doğduğundan şikayet başvurusu da belli bir süreye tabi kılınmaya çalışılmaktadır.

#### 4.2.2.2. Şikayet Başvurusu Zorunlu Bir Başvuru Olup Olmadığı

Bu tartışmaya geçmeden önce, şikayet başvurusunun reddinden sonra dava yoluna başvurulup başvurulamayacağına ilişkin bir değerlendirme yapılmasını uygun görmekteyiz. Nitekim, 2576 sayılı BİMİVMK, DK ve İYUK'nun yürürlüğe girmesinden önce şikayet yolu, yargı işlevi gören itiraz komisyonlarına başvuru süresini kaçıran mükelleflerin düzeltme zamanaşımı içerisinde kalmak koşulu ile başvurabilecekleri bir yol olarak kurgulanmıştır. İtiraz süresi geçtikten sonra düzeltme başvurusunda bulunan mükelleflerin, bu başvurunun reddi halinde şikayet yoluna başvurmadan başka bir çaresi yoktur. Zira, 5432 sayılı Vergi Usul Kanunu'nun 368'inci maddesinde yer alan hüküm "*İtiraz komisyonu kararına karşı temyiz komisyonu nezdinde temyiz talebinde bulunulabilir.*"; 383'üncü maddesinde yer alan hüküm ise "*Bu kanunun birinci maddesinde yazılı vergilerde mükellefiyet, muafiyet, istisna, mükellefiyet şekli, vergi cezalarının uygulanması bakımlarından doğan ihtilâflar hakkında itiraz ve temyiz komisyonlarına müracaat olunmadan Danıştaya gidilemez.*"<sup>338</sup> şeklindedir. 24.12.1964 tarih ve 521 sayılı Danıştay Kanunu'nun 30'uncu maddesinde ilk derece mahkemesi

<sup>337</sup> Bu noktada her ne kadar dava açma süresi içerisinde yapılan düzeltme başvuruları bakımından İYUK m. 11'in dava açma süresine ilişkin olarak uygulanmasında düzeltme hükümlerinin amacıyla çelişmediği düşünülse de dava açma süresini geçirmiş olan mükellefin şikayet başvurusunda bulunulmasının bu hükme göre kısıtlanmasının düzeltme hükümlerinin amacı ile bağdaşmayacağı değerlendirilmektedir.

<sup>338</sup> 5432 sayılı Vergi Usul Kanunu, <https://www.resmigazete.gov.tr/arsiv/7233.pdf>



olarak Danıştay'da görülecek davalar arasında da şikayet başvurularının reddine ilişkin işlemler yer almamaktadır<sup>339</sup>.

06.01.1982 tarih ve 2575 sayılı DK'nun kabul edilmesi ile 521 sayılı Kanun yürürlükten kalkmıştır. Aynı tarihte kabul edilen BİMİVMK ile vergi mahkemelerinin kuruluşu düzenlenmiş; DK, m. 24/1'in j fıkrası ile şikayet başvurularının reddine ilişkin işlemlere açılacak davalarda Danıştay'ın yetkili ilk derece mahkemesi olduğu hüküm altına alınmıştır<sup>340</sup>. Yani, dava açma hakkını kaybeden mükelleflerin şikayet yoluna başvurarak Danıştay nezdinde yeni bir dava açma hakkı elde etmelerdi söz konusu olmuştur. Daha sonra İYUK m.37/1'in b bendinde yapılan değişiklik ile şikayet başvurusunun reddine ilişkin işlemler bakımından yetkili vergi mahkemesi; vergi, resim, harç ve benzeri mali yükümleri tarh ve tahakkuk ettiren dairenin bulunduğu yerdeki vergi mahkemesi olarak belirlenmiştir. İYUK'ndaki bu değişiklik yapılırken Danıştay Kanunu'nun anılan maddesi değiştirilmediğinden, aynı konuda farklı mahkemelerin yetkili olması nedeniyle bir çelişkinin doğduğu ifade edilmiştir<sup>341</sup>. Danıştay Kanunu'nda bulunan ilgili hüküm daha sonra yürürlükten kaldırılmıştır.

Bu açıklamalar ışığında şikayet yoluna ilişkin olarak, esasen itiraz başvurusunda bulunması mümkün olmayan mükellefler için öngörülen “*son çare*” niteliğinde bir yolken; bahsedilen düzenlemelerin yürürlüğe girmesiyle birlikte bu başvuruların reddinin de davaya konu olabilmesinin mümkün hale geldiği değerlendirilmektedir.

Doktrinde yaygın biçimde dava açma süresi geçtikten sonra düzeltme başvurusunda bulunanların, başvurusunun reddine karşı doğrudan dava açamayacakları; VUK m. 124 uyarınca öncelikle şikayet başvurusunda bulunmaları gerektiği kabul edilmektedir<sup>342</sup>. Dava açma süresini geçiren mükelleflerin tekrar dava açma hakkı elde etmelerinin ancak

<sup>339</sup>521 sayılı Danıştay Kanunu, [https://www5.tbmm.gov.tr/tutanaklar/KANUNLAR\\_KARARLAR/kanuntbmmc048/kanuntbmmc048/kanuntbmmc04800521.pdf](https://www5.tbmm.gov.tr/tutanaklar/KANUNLAR_KARARLAR/kanuntbmmc048/kanuntbmmc048/kanuntbmmc04800521.pdf)

<sup>340</sup> 2575 sayılı Danıştay Kanunu, <https://www.resmigazete.gov.tr/arsiv/17580.pdf>

<sup>341</sup> SONSUZOĞLU, a.g.m.

<sup>342</sup> a.g.m, s.166-167; CANDAN, *Açıklamalı İdari Yargılama Usulü Kanunu*, s.621; KIZILOT/KIZILOT, a.g.e., s.145; ÖZBALCI, a.g.e., s.229; BALCI, a.g.e., 241; KÜÇÜKKAYA, a.g.m, s.15

bu şekilde mümkün olduğu<sup>343</sup>; aksinin kabulü halinde dava açma süresi öngörülmesinin anlamsız hale geldiği belirtilmektedir<sup>344</sup>.

Buna karşılık, VUK m. 124'ün, “*Vergi mahkemesinde dava açma süresi geçtikten sonra yaptıkları düzeltme talepleri reddolunanlar şikayet yolu ile Maliye Bakanlığına müracaat edebilirler.*” biçimindeki lafzından hareketle şikayet yoluna başvurunun zorunlu, dava açmadan önce tüketilmesi gereken bir başvuru olmadığı da ifade edilmektedir<sup>345</sup>. Buna göre dava açma süresi geçtikten sonra yaptıkları düzeltme başvurusu reddolunanlar doğrudan dava yoluna gidebilecekleri gibi, şikayet yoluna da başvurabilirler<sup>346</sup>. Nitekim hükümde yer alan “*edebilirler*” ifadesi bir zorunluluktan çok seçimlik bir hak tanındığına işaret etmektedir. ÖNCEL de benzer bir kabulde olacak ki, düzeltme başvurusu reddedilenlerin hiyerarşik başvuru ile üst mercie “*gidebileceklerini*”; bu başvurunun da şikayet başvurusu olduğunu ifade etmektedir<sup>347</sup>.

Şikayet başvurusunu zorunlu başvuru olarak kabul eden CANDAN ve KARAKOÇ, hükümde yer alan “*edebilirler*” ifadesinin başvurunun ihtiyariliğine değil, mükelleflerin bu başvuruda bulunmayarak yargı yoluna başvurmamayı seçebileceklerine işaret ettiğini ifade etmektedir<sup>348</sup>. Bu şekildeki açıklamaya katılmadığımızı ifade etmek isteriz. Nitekim kanunlarda öngörülen idari ve yargısal başvuru yollarına gitmemek ilgililer için her daim bir haktır. Bu durumun kanunlarda açıkça ifade edilmesi gerekmediği gibi, “*edebilirler*” şeklindeki bir ifadeye sırf bu amaçla hükümde yer verildiğini düşünmek güçtür. Öte yandan bu yöndeki açıklama, şikayet yoluna ilişkin önceki düzenleme baz alındığında mantıklı gelebilir. Nitekim, itiraz komisyonları kaldırılmadan önceki düzenlemede şikayet yoluna başvuru, itiraz süresini kaçırmış mükellefler için öngörülen “*son çare*” niteliğinde bir yoldur. Yani yargı işlevi gören itiraz komisyonuna başvuru hakkını kaçırmış mükelleflerin hak kaybına uğramaması ve vergilendirme işlemlerindeki hataların daima düzeltilebilmesi prensibinden hareketle bu yolun öngörüldüğü düşünülmektedir. Bu kurgu düşünüldüğünde kanunda “*edebilirler*” ifadesi, gerçekten de

<sup>343</sup> CANDAN, *Açıklamalı İdari Yargılama Usulü Kanunu*, a.g.e., s.621

<sup>344</sup> KARAKOÇ, *Vergi Yargılaması Hukuku Ders Kitabı*, s.167

<sup>345</sup> HATİPOĞLU, a.g.e., s.382

<sup>346</sup> ŞENYÜZ/YÜCE/GERÇEK, a.g.e., s.309

<sup>347</sup> ÖNCEL/KUMRULU/ÇAĞAN/GÖKER, a.g.e., s.197

<sup>348</sup> CANDAN, *Açıklamalı İdari Yargılama Usulü Kanunu*, a.g.e., s.620-621; KARAKOÇ, *Vergi Yargılaması Hukuku Ders Kitabı*, s.167

başka bir çaresi kalmayan mükelleflerin bu yolu tercih edebileceğini, bu yönde bir imkanlarının bulunduğunu vurgulamak için kullanılmış olabilir.

VUK’nda yer alan bu belirsizliğin sebebi, şikayet başvurusunun esasen dava açmadan önce tüketilmesi gereken bir yol olarak kurgulanmamış olmasıdır. Yukarıda da belirtildiği üzere, şikayet yolu vergi mahkemelerinin göreve başlamasından önce yargı işlevi gören itiraz komisyonlarına başvuru şansını kaçıran mükellefler için öngörülmuş bir başvurudur. İtiraz komisyonlarının görevine son verilmesi ve vergi mahkemelerinin kurulması ile şikayet başvurusunun dava öncesi bir aşamaya geçmesi söz konusu olmuş; ancak kanun koyucu bu noktada gerekli düzenlemeleri yapmamıştır. Dolayısıyla gelinen son durumda ilgili hükmün lafzından ve düzeltme hükümlerinin birlikte değerlendirilmesinden bu başvurunun dava açmadan önce zorunlu olup olmadığına ilişkin bir çıkarım yapılması güçleşmekte; bu da doktrinde tartışmaya sebebiyet vermektedir. Dava açma süresi geçtikten sonra düzeltme başvurusunda bulunan mükelleflerin hak kaybına uğramaması adına düzeltme taleplerinin reddine karşı şikayet yoluna başvurmaları sağlıklı olacaktır. Nitekim Danıştay, aksi yönde kararlar olsa da<sup>349</sup>, birçok kararında bu başvuru türünün dava açma açmadan önce tüketilmesi gerektiğine hükmetmektedir<sup>350</sup>.

#### 4.2.2.3. Şikayet Başvurusunda Bulunabilecek Kişiler

Şikayet yolunun düzenlendiği madde hükmünde yer alan “*Vergi mahkemesinde dava açma süresi geçtikten sonra yaptıkları düzeltme talepleri reddolunanlar*” ifadesi gereği, yaygın olarak düzeltme başvurusunu dava açma süresi içerisinde yapmış olanların bu yola başvuramayacağı düşünülmektedir<sup>351</sup>. Bu bakımdan dava açma süresini geçirmiş olmak,

<sup>349</sup> Danıştay 4. Daire, 13.05.2010 tarih, E:2009/4880 ve K:2010/2712 sayılı karar, <https://www.corpus.com.tr/>, (Erişim Tarihi: 02.11.2022); Danıştay 4. Daire, 15.04.2011 tarih, E:2009/5518 ve K:2011/2325 sayılı karar, <https://www.corpus.com.tr/>, (Erişim Tarihi: 02.11.2022)

<sup>350</sup> Danıştay Vergi VDDK., 22.04.2011 tarih, E:2010/744 ve K:2011/161 sayılı karar, <https://www.corpus.com.tr/>, (Erişim Tarihi: 02.11.2022); Danıştay VDDK, 27.02.2004 tarih, E:2003/254 ve K:2004/28 sayılı karar, <https://www.corpus.com.tr/>, (Erişim Tarihi: 02.11.2022);

<sup>351</sup> TAŞKAN, a.g.e., s.227

şikayet yoluna başvuru için öncül bir şart olarak zikredilmektedir<sup>352</sup>. Bu yöndeki görüşün temel noktası, dava açma süresi içerisinde yapılan düzeltme başvurularının yargıya intikal ettirilmesinin olağan yolunun doğrudan dava açılması olduğu düşüncesidir<sup>353</sup>. Şikayet yolu ise dava açma süresini geçirmiş olanlar için yeniden dava açma hakkını doğuran özel ve istisnai bir yoldur<sup>354</sup>.

Buna karşın, idari dava açma süresi içerisinde veya bu süre geçtikten sonra yapılması fark etmeksizin düzeltme başvurusu reddedilenlerin şikayet başvurusunda bulunabilecekleri yönünde de görüşler mevcuttur<sup>355</sup>. Nitekim Danıştay 3. Dairesi vermiş olduğu bir kararda, dava açma süresi içerisinde düzeltme başvurusunda bulunan ve talepleri reddedilenlerin şikayet yolunu kullanamayacaklarının kabul edilmesinin, bu usulün öngörülme amacı ile bağdaşmayacağını, hükmün lafzından bu hakkın yalnızca dava açma süresini geçiren mükelleflere tanındığı anlamının çıkmayacağını kabul etmiştir<sup>356</sup>.

İkinci yöndeki yaklaşımın temelinde, dava açma süresini geçiren mükelleflere Maliye Bakanlığı'na başvurarak ikinci bir denetim imkanı sağlanırken, dava açma süresi içerisinde düzeltme başvurusunda bulunanların bu imkandan yararlanamamasının hakkaniyetsiz bir durum yaratması olduğu değerlendirilmektedir. Daha da önemlisi bu tarz bir ayırımın yapılmasındaki mantık anlaşılmadığından, hükmün bu şekilde yorumlanmaması gerektiği sonucuna ulaşılmaktadır. Gerçekten de dava açma süresinde yaptıkları düzeltme başvurusu reddedilenlerin doğrudan dava açmak yerine kanunda öngörülmuş bu yola neden başvuramayacaklarına ilişkin tatmin edici bir açıklama bulunmamaktadır. Dava açma süresi içerisinde yapılan düzeltme başvurusunun reddi halinde olağan yolun doğrudan dava açılması olduğu şeklindeki açıklama da tarafımızca

<sup>352</sup> CANDAN, *Açıklamalı İdari Yargılama Usulü Kanunu*, s.622; KARAKOÇ, *Vergi Yargılaması Hukuku Ders Kitabı*, s.166; Danıştay 9. Dairesi de vermiş olduğu bir kararda düzeltme isteminin vergi mahkemesinde dava açma süresi geçtikten sonra yapılmış olması koşuluna bağlı bulunduğunu belirtmiştir. (Danıştay 9. Dairesi, 02.06.2016 tarih, E:2015/15633 ve K:2016/5739 sayılı karar, <https://www.corpus.com.tr/>, (Erişim Tarihi: 29.10.2022))

<sup>353</sup> CANDAN, *Vergilendirme Yöntemleri ve Uzlaşma*, s.241; "...ihbarname esasındaki tarhiyatta hata yapılmış olduğu örneğine göre, dava açma süresi içinde yapılan düzeltme talebinin vergi idaresince reddi üzerine üst makama ayrıca başvurulamayacağı..." (ÖZBALCI, a.g.e., s.253)

<sup>354</sup> KARAKOÇ, *Vergi Yargılaması Hukuku Ders Kitabı*, s.166

<sup>355</sup> ÖNCEL/KUMRULU/ÇAĞAN/GÖKER, a.g.e., s.197; HATİPOĞLU, a.g.e., s.384; ARSLAN, *Vergi Hukuku*, s.331

<sup>356</sup> Danıştay 3. Dairesi 26.02.2010 tarih, E:2008/1093 ve K:2010/590, <https://www.corpus.com.tr/>, (Erişim Tarihi: 29.10.2022)

yeterli bulunamamaktadır. Zira herhangi bir vergi uyuşmazlığı için öngörülen olağan ve temel yol, süresi içerisinde vergi mahkemelerinde dava açmaktır. Vergilendirme işlemlerinde hata bulunması halinde de düzeltme başvurusunda bulunmadan yargı merciine başvurulması, mükellef tarafından izlenebilecek temel bir yoldur.

Öte yandan şikayet yoluna ilişkin hükmün “*Vergi mahkemesinde dava açma süresi geçtikten sonra yaptıkları düzeltme talepleri reddolunanlar*” biçimindeki lafzından bu yola yalnızca dava açma süresini geçirmiş olanların başvurabileceği sonucu da çıkabilmektedir. Çünkü aksi bir durumda düzenlemenin dava açma süresi içerisinde başvuruda bulunanları da açıkça kapsamaması veya bu konuda bir sınırlamama getirmemesi gerekirdi.

Görüldüğü gibi bu soruya ilişkin her iki görüşün de hak verilir noktaları bulunmaktadır. Bu durumun soruya net bir cevabın verilmesini oldukça güçleştirdiği söylenebilir. Bu karmaşanın, şikayet yolunun, itiraz ve temyiz komisyonlarının görevine son verilmeden önce esasen dava açmaya olanak vermeyen bir yol olarak kurgulanmasından, vergi mahkemelerinin kurulmasından sonra itiraz ve temyiz komisyonlarına ilişkin hükümlerin değiştirilmesi veya kaldırılması esnasında bu hususun gözetilmemesinden kaynaklandığı değerlendirilmektedir. Şöyle ki;

BİMİVMK’nun kabulü ile vergi itiraz ve temyiz komisyonlarının görevine son verilmesiyle; VUK’nda anılan komisyonlara ilişkin hükümler değişikliğe uğramasını veya kaldırılmasını da beraberinde getirmiştir. Bu bağlamda VUK’nun itiraz süresi içerisinde düzeltme talebinde bulunanların bu talepleri reddedildiği takdirde, dilekçelerinin itiraz dilekçesi yerine geçeceğine ilişkin 124’üncü maddesinin yürürlükten kaldırıldığından bahsetmiştik. Bu hükmün öngörülmesindeki amaç, süresi içerisinde itiraz yoluna başvurmayıp aynı süre içerisinde düzeltme başvurusunda bulunmayı tercih eden mükelleflerin hak kaybına uğramasının önlenmesidir. Nitekim mükellefler vergilendirme işlemlerinde vergi hatasının bulunduğu dair yanlış bir kanıyla düzeltme başvurusunda bulunurlarsa, bu başvurunun değerlendirilerek cevap verilmesine kadar çoğu halde itiraz başvurusunda bulunma süresi de geçmiş olacaktır. Anılan hüküm, böyle bir durumda düzeltme başvurusu dilekçesinin itiraz dilekçesi yerine geçmesini sağlayarak mükellefleri korumaktadır. Vergilendirme işlemlerinde gerçekten de düzeltilmesi

gereken bir vergi hatası olup, düzeltme başvurusu reddedilenlerin bu talepleri bir de itiraz komisyonunca değerlendirilebilecektir. Ancak düzeltme başvurusunu itiraz süresi geçtikten sonra yapanlar için böyle bir durum söz konusu olamayacaktır. Nitekim itiraz komisyonuna başvuruda bulunulmasının süreye tabi tutulması belli bir amaca hizmet etmektedir. Bu şekilde başvuruda bulunanlara da taleplerinin farklı bir mercii tarafından bir kez daha incelenmesi hakkının tanınması amacıyla başka bir müracaat yolu öngörülmüştür. Buna göre itiraz süresi geçtikten sonra yaptıkları düzeltme başvurusu reddolunanlar, şikayet yolu ile Maliye Bakanlığı'na başvurabileceklerdir. Yani şikayet yolunu öngören düzenlemenin ilk hali, DK ile şikayet başvurularının reddine karşı ilk derece mahkemesi olarak Danıştay'a başvurulabileceğine ilişkin hükmün yürürlüğe girmesinden ve daha sonra İYUK'nda yapılan değişikliklerle aynı konuda vergi mahkemelerinin yetkili kılınmasından önce, yargı işlevi gören itiraz komisyonlarına başvuru hakkını kaçıran mükelleflere başvurularının reddine karşı gidebilecekleri bir yol öngörülmesine ilişkindir. Bu bakımdan itiraz süresi içerisinde yapılan düzeltme başvurularının reddedilmesi halinde bu talebin dilekçelerin itiraz dilekçesi yerine geçeceğine ilişkin hüküm ile, itiraz süresi geçtikten sonra yaptıkları düzeltme başvuruları reddedilenlerin şikayet yolu ile Maliye Bakanlığı'na başvurabileceğine ilişkin hüküm mükellef hakları bakımından bir denge sağlamaya çalışmaktadır. Zira her iki durumda da düzeltme başvurusu reddedilen mükelleflerin bu başvuruları başka bir mercii tarafından da incelenmiş bulunacaktır.

BİMİVMK ile itiraz ve temyiz komisyonlarının görevine son verilip vergi mahkemelerinin kurulması ve DK ile şikayet başvurularının reddine karşı ilk derece mahkemesi olarak Danıştay'a başvurulabileceğinin öngörülmesi ile hükmün öngörülmesindeki amacın bir anlamda kaybedildiği söylenebilir. Zira gelinen son durumda, dava açma süresi içinde düzeltme başvurusunda bulunup başvuruları reddedilenlerin doğrudan dava açabileceği, dava açma süresini geçirenlerin düzeltme başvurusunda bulduktan sonra bir de şikayet yoluna başvurabilmeleri ve bu başvurunun reddi halinde dava açabilecekleri sonucu çıkmaktadır. Oysaki bu düzenleme ile ilk olarak amaçlanan yargı işlevi gören itiraz komisyonuna başvuru hakları kalmayan mükelleflere başka bir merciye başvuru imkanı sağlamaktır. Öte yandan itiraz süresi içerisinde yapılan düzeltme taleplerinin reddedilmesi halinde dilekçelerin itiraz dilekçesi

yerine geçeceğine ilişkin hükmün kaldırılması ile birbirlerini dengelediğini ifade ettiğimiz şikayet yoluna ilişkin düzenleme de yalnız kalmış bulunmaktadır. Görünen o ki, kanun koyucu tarafından düzeltme hükümlerinin ilk haliyle mükellef hakları bakımından nasıl bir denge kurduğu gözetilmemiş, itiraz ve temyiz komisyonlarının görevine son verilmesinden sonra yapılan değişiklikler sırasında da bu husus gözden kaçırılmıştır.

Bu durum, şikayet yoluna ilişkin düzenlemede bu hakkın neden yalnızca dava açma süresi geçtikten sonra düzeltme başvurusunda bulunanlara tanındığına ilişkin sorunun cevabı niteliğindedir. Gerçekten de düzenlemelerin önceki halinde açıkça dava açma süresine (itiraz süresine) ilişkin bir ayrımın benimsendiği; her iki durumda da vergilendirme işlemlerindeki hataların düzeltilebilmesi adına mükelleflere olanak tanındığı gözlemlenmektedir. Ancak düzenlemelerin yeni hali, bu ayrımı net bir şekilde yapamamakla birlikte iki ihtimal arasında da eşitsiz ve hakkaniyetsiz bir sonuca sebebiyet vermektedir.

Sonuç olarak dava açma süresi içerisinde düzeltme başvurusunda bulunmuş, bu başvurusu reddedilmiş mükellefin hak kaybına uğramaması bakımından, şikayet yoluna başvurmuş olsa dahi, İYUK m. 11 uyarınca başvurunun yapıldığı tarihte durmuş ve ret cevabının tebliği ile yeniden işlemeye başlamış dava açma süresi içerisinde yargı mercilerine başvurması daha sağlıklı olacaktır. Nitekim şikayet başvurusunun yalnızca dava açma süresini geçirenlere özgü bir yol olduğu şeklindeki yaygın kanı karşısında, bu mükelleflerin şikayet yoluna başvurması ile dava açma süresinin tekrar durmaması riski mevcuttur<sup>357</sup>.

#### 4.2.2.4. Şikayet Yoluna Başvuru Sonrasında Dava Açma Süresinin Belirlenmesi

Şikayet yolu ile ilgili olarak VUK’nda öngörülmeven konulardan biri de bu başvuruya ilişkin ret cevabına karşı dava açma süresinin ne şekilde olacağıdır. Bunun sebebi, ilk bakışta VUK’nun idari usul kurallarına yer veren bir kanun olması gibi gözükse de, esasen vergi mahkemelerinin kurulmasından önce şikayet yolunun yargı işlevi gören itiraz komisyonlarına başvurma imkanı kalmayan mükellefler için öngörülmesidir.

---

<sup>357</sup> ÖZBALCI, a.g.e., s.253

Nitekim yargı işlevi gören itiraz ve temyiz komisyonlarına ilişkin hükümlerin yer aldığı dönemde de şikayet başvurusuna ilişkin böyle bir hüküm bulunmamaktadır. Yani şikayet yolu en başta bu mükellefler için başvurulabilecek son çare olarak öngörüldüğünden, başvuruya cevap verildikten sonraki süreç düzenlenmemiştir. Değınildiğı üzere, 2575 sayılı Danıştay Kanunu'nun yürürlüğe girmesi ile şikayet başvurularının reddi üzerine açılan davaların ilk derece mahkemesi olarak Danıştay'da görüleceğı düzenlenmiştir<sup>358</sup>. Daha sonra İYUK m.37/1'in b bendinde yapılan değışiklik ile şikayet başvurularının reddine karşı açılan davalar vergi mahkemelerinin görev alanına dahil edilmiştir. Yani şikayet başvurusunun reddi halinde dava açılabilmesi sonraki tarihli düzenlemeler ile mümkün kılınmıştır.

Şikayet başvurusunun reddedilmesi halinde dava açma süresinin ne olacağına dair doktrinde çeşitli görüşler öne sürülmüştür. Şikayet başvurusunu İYUK m. 10 ile düzenlenen başvuru türüne denk gören görüşe göre, dava açma süresi bakımından ilgili hükümdeki süreler uygulanmalıdır<sup>359</sup>. Buna göre İYUK m. 10'a göre otuz günlük süre içerisinde verilen cevabın tebliğinden itibaren, otuz gün içerisinde cevap verilmezse bu sürenin bittiğı tarihten itibaren dava açma süresi içerisinde vergi mahkemelerinde dava açılabilir<sup>360</sup>.

Başka bir görüş ise, şikayet başvurusunun reddi halinde dava açma süresine ilişkin olarak İYUK m. 11 uyarınca sonuca varmaktadır. Şöyle ki, şikayet yolu ile ilgili olarak düzenlenmeyen konulardan biri de, düzeltme talebinin reddine karşı ne kadar sürede bu yola başvurulacağı hususudur. KANETİ'ye göre İYUK m. 11 uyarınca düzeltme talebinin reddinden sonra işlemeye başlayan dava açma süresi, bu süre içerisinde yapılacak şikayet başvurusu ile durur<sup>361</sup>. Maliye Bakanlığı şikayet başvurusunu reddeder ya da otuz gün içerisinde cevap vermezse bu tarihten itibaren dava açma süresi yeniden işlemeye başlar<sup>362</sup>. Bu yöndeki açıklamalardan, yazarın düzeltme başvurusuna verilen cevabın

<sup>358</sup> 2575 sayılı Danıştay Kanunu, <https://www.resmigazete.gov.tr/arsiv/17580.pdf>

<sup>359</sup> KIZILOT/KIZILOT, a.g.e., s.137-139; BALCI, a.g.e., s.230

<sup>360</sup> KARAKOÇ, *Vergi Yargılaması Hukuku Ders Kitabı*, s.170; CANDAN, *Vergilendirme Yöntemleri ve Uzlaşma*, s.248-249

<sup>361</sup> KANETİ/EKMEKÇİ/GÜNEŞ/KAŞIKÇI, a.g.e., s.228

<sup>362</sup> a.e.; AKSOY, a.g.e., s.79



dava konusu edilebildiğini düşündüğü sonucuna varılmaktaysa da<sup>363</sup>, yine yazar tarafından düzeltmenin reddine karşı doğrudan doğruya dava açılmasının idari merci tecavüzüne yol açacağı belirtilmiştir<sup>364</sup>. Bu görüş şikayet başvurusunun İYUK m. 11 kapsamında değerlendirilebilmesinin, düzeltme başvurusuna verilen cevaba doğrudan dava açılabilirliğinin kabulü halinde mümkün olduğu; ancak düzeltme başvurusuna verilen ret cevabının dava konusu edilebilecek icrai ve kesin nitelikte bir işlem olmadığı belirtilerek eleştirilmiştir<sup>365</sup>.

AKKAYA, düzeltme başvurusunun reddine karşı dava yoluna başvurulmasında İYUK m. 10'un uygulanamayacağını, zira bu maddenin idarece tesis edilen bir işlemin bulunmadığı hallerde geçerli olduğunu, oysa vergi hatasının varlığı halinde vergi idaresince tesis edilmiş bir vergilendirme işleminin bulunması gerektiğini, dolayısıyla her halükarda idare tarafından yapılmış bir işlem bulunduğu aynı Kanun'un 11'inci maddesinin uygulanması gerektiğini ifade etmektedir<sup>366</sup>. Bu bağlamda yazara göre şikayet yoluna başvurulduktan sonra da dava yoluna gidilmesi halinde uygulanması gereken 11'inci maddedir<sup>367</sup>.

Başta belirtildiği üzere, şikayet başvurusunun reddi halinde dava açma süresinin belirlenmesine ilişkin görüş ayrılığının temel sebebi, VUK'nda bu konuda bir boşluğun bulunmasıdır. Ancak şikayet yoluna ilişkin düzenlenmenin eski hali dikkate alındığında bu konuda esasen bir boşluk olmadığı görülmektedir<sup>368</sup>. Zira belirtildiği üzere, şikayet yolu esasen itiraz etme süresini kaçırarak mükellefler için öngörülmüş bir yol olup; şikayet başvurusunda bulunduktan sonra herhangi bir mercie başvuru öngörülmemiştir. Ancak itiraz komisyonlarının görevlerine son verilmesi ve bağımsız vergi mahkemelerinin kurulması ile şikayet başvurusuna ilişkin hükümde bu bakımdan bir boşluk doğmuştur. Kanun koyucunun itiraz ve temyiz komisyonlarına ilişkin bu değişiklikleri yaparken yeterli özeni göstermediği düşünülmektedir. Bu bakımdan gelinen son noktada, şikayet

<sup>363</sup> Nitekim 2577 sayılı Kanun'un 11'inci maddesi, dava edilebilir bir idari işleme karşı öncelikle idareye başvurulabilmesine ilişkindir.

<sup>364</sup> KANETİ/EKMEKÇİ/GÜNEŞ/KAŞIKÇI, a.g.e., s.229

<sup>365</sup> BALCI, a.g.e., s.229

<sup>366</sup> AKKAYA, "Vergi Hatalarının Yargısal Yolla Düzeltilmesinde Süre (İYUK m.10-11)", s.162

<sup>367</sup> a.e.

<sup>368</sup> Şikayet başvurularının reddine ilişkin işlemlere karşı açılacak davaların ilk derece mahkemesi olarak Danıştay'da görüleceğini düzenleyen DK m. 24/1'in j bendinin yürürlüğe girmesinden önce 5432 sayılı Vergi Usul Kanunu'ndan bahsedilmektedir.

başvurusunun reddi halinde dava açma süresine ilişkin olarak İYUK hükümleri uyarınca yorum yapılması mecburiyeti doğmaktadır. Bu nokta da İYUK'nun hangi hükmünün ilişkin doktrinde farklı görüşler ortaya atılmaktadır. Yukarıda ifade ettiğimiz görüşler değerlendirildiğinde, şikayet başvurusunun reddi üzerine dava açma süresinin İYUK m. 11'e göre belirlenmesi gerektiği düşünülebilir<sup>369</sup>. Zira, aynı Kanun'un 10'uncu maddesi, idarenin herhangi bir şekilde eylemde ve işlemde bulunmadığı durumlarda uygulanabilir. Bu bakımdan dava açma süresi geçtikten sonra yapılan düzeltme başvurusunun reddi halinde, her ne kadar dava açma süresi geçmiş bulunsa da esasen idare tarafından tesis edilmiş bir işlem bulunmaktadır. Bundan da öte, AKKAYA'nın da belirttiği üzere, vergi hatasından bahsedilebilmesi için kesin ve yürütülmesi gerekli bir işlemin varlığından söz edilebilmesi gerekmektedir. O halde, düzeltme talebinin reddine ilişkin işlemin idare tarafından tesis edilmiş bir işlem olarak kabul edilmemesi durumunda bile, bunun öncesinde tesis edilmiş bir tarhiyat işlemi elbette ki bulunmaktadır. Ancak bu işleme süresi içerisinde dava açılmamıştır.

Bu işlemlerin dava edilememesi, usuli bir gerekçeye dayanmaktadır. İlgililer nezdinde, onların hukuki durumlarını değiştiren bir işlem, her ne kadar dava edilemiyor olsa da meydana gelmiştir. Bu bakımdan İYUK m. 10'un "*İlgililer, haklarında idari davaya konu olabilecek bir işlem veya eylemin yapılması için idari makamlara başvurabilirler.*" biçimindeki lafzından hareketle, idare tarafından tesis edilecek işlemin her koşulda dava edilebilme kabiliyetine sahip olması gerektiği şeklinde yorum yapılmaması gerektiği düşünülebilir. Yani bu hüküm uyarınca başvuruda bulunulması için, idarenin daha önce ilgililer nezdinde bir eylem veya işlem yapmamış olmalıdır; bu eylem ve işlemin usuli bir gerekçe ile dava edilememesi ve bu özelliğini sonradan kaybetmiş olması onun yapılmadığı anlamına gelmeyecektir. Bu sebeple şikayet başvurusunun reddine karşı dava açma süresinin İYUK m. 11'e göre belirlenmesinin daha tutarlı olduğu düşünülebilir.

---

<sup>369</sup> Belirtmek gerekir ki, 4.2.2.1. numaralı başlıkta açıklandığı üzere, aynı maddenin şikayet yoluna başvuru süresi bakımından uygulanmasının düzeltme hükümlerinin amacı ile bağdaşmadığını düşünmekteyiz.

Ancak İYUK m. 11'in uygulanması da bazı çelişkiler barındırmaktadır. Nitekim bu madde ile idareye yapılacak başvurunun işlemeye başlamış dava açma süresini durduracağı düzenlenmiştir. Yani maddenin uygulanmasından çıkacak sonuç, düzeltme başvurusunun reddi üzerine işlemeye başlayan dava açma süresinin şikayet başvurusu ile duracağı, bu başvurunun da reddedilmesi ile durmuş bulunan dava açma süresinin yeniden işlemeye başlayacağıdır. Oysaki, dava açma süresi geçtikten sonra yapılan düzeltme başvurularının doğrudan dava edilebilirliği tartışmalıdır. 4.2.2.2. numaralı başlıkta değerlendirdiğimiz üzere, doktrinde bu başvurunun tüketilmesi gereken zorunlu bir başvuru türü olduğu yaygın olarak kabul edilmekle birlikte ilgili hükümlerin değerlendirilmesinden böyle bir sonuca kesin olarak ulaşılamadığından, aksi yöndeki görüşler de mevcuttur. İYUK m. 11'in uygulanacağını kabul etmek, dava açma süresi geçtikten sonra yapılan düzeltme başvurusunun reddi üzerine doğrudan dava açılabilmesinin kabulünü de gerektirmektedir. Çünkü aksi yönde düşünüldüğünde doğrudan dava açılmayan bir işlemin dava açma süresini başlatması gibi tutarsız bir durumla karşılaşmaktadır.

Burada ortaya koymaya çabaladığımız durum, VUK ve İYUK'nun uyumlu bir şekilde uygulanamadığının en büyük göstergesi olarak değerlendirilmektedir. Zira şikayet başvurusunun reddine karşı yargı yoluna gidilecek sürenin belirlenmesinde İYUK'nda yer alan her iki hükmün uygulanmasında da çelişkili, uyumsuz durumlar ortaya çıkmaktadır. Buradaki esas sorun İYUK yürürlüğe girmeden önce düzenlenmiş bulunan bir başvuru yolunun, anılan Kanun hükümlerindeki idari başvuru türlerine, mecburi olarak benzetilmeye çalışılmasıdır. Bu mecburiyet, şikayet başvurusunun reddine karşı dava açılabilmesinin sonradan mümkün hale getirilmesi sonucunda buna ilişkin usulün belirlenmesi gerekliliğinden kaynaklanmaktadır.

## SONUÇ

Kamu hizmetlerini finanse etmek amacıyla vergi toplayan devlet (vergi idaresi) ile bireysel menfaatlerini gözeten bireyler (vergi ödevlileri) arasındaki vergilendirme ilişkisi dolayısıyla ihtilafların meydana gelmesi kaçınılmazdır. Bu ihtilafların yargı organlarınca çözüme kavuşturulması esas olmakla birlikte, idari aşamada başvurulabilecek birçok çözüm yöntemi öngörülmüştür.

Doktrinde yaygın biçimde “*uyuşmazlıkların idari aşamada çözüm yöntemleri*” olarak adlandırılan çözüm yöntemlerinden biri de düzeltme yoludur. Düzeltme yolu vergilendirme işlemlerinde yapılan hataların kolay bir şekilde giderilmesini öngören çözüm yöntemidir. Bu bakımdan, birinci bölümde ilk olarak, hatanın tüm bu ihtilaflar arasındaki konumunu tespit etmek amacı ile genel anlamda vergi idaresi ile kişiler arasında iletişim bulunduğu her aşamada mümkün olabilecek ihtilaflardan bahsedilmiş; idari aşamada çözüme kavuşturulmuş olan ihtilafların “*uyuşmazlık*” olarak adlandırılıp adlandırılmayacağı hususuna değinilmiştir. Doktrinde idari aşamada çözümlenen hususların “*anlaşmazlık*” olarak adlandırılması gerektiğine ilişkin de görüşler mevcuttur. Buna göre bir anlaşmazlık, taraflar dışında bir merciinin çözüm yoluna dahil edilmesi ile uyuşmazlık hale gelmektedir. Uyuşmazlık ise özünde bir çekişmeyi barındırdığından ancak yargı evresine ait olabilir. Bunun aksine çekişmenin idari aşamada da söz konusu olabileceği, vergi matrahının belirlenmesinden itibaren, ilgili vergilendirme işlemine kanunen bir itiraz hakkı tanınmışsa uyuşmazlıktan bahsedilebileceği de ifade edilmiştir. Yani tarh işleminden önce başvurulabilecek çözüm yolları meydana gelmiş bir uyuşmazlığın giderilmesinden çok, ileride meydana gelebilecek bir uyuşmazlığın önlenmesine ilişkindir. Gerçekten de tarh aşamasından önce başvurulabilecek pişmanlık ve ıslah ile izaha davet gibi çözüm yollarının mevcut bir uyuşmazlığın çözümüne ilişkin olmadığı değerlendirilmiştir. Nitekim her iki müessesede de idare ile mükellefler arasında öncesinde meydana gelmiş bir iletişimden bahsedilememektedir. Bu durumda da hangi isimle adlandırılırsa adlandırılınsın, taraflar arasında bir ihtilaftan söz edilememektedir.

Tarafımızca, idari aşamada vergi idaresi ile kişiler yani mükellefler arasında meydana gelen ihtilafların uyuşmazlık veya anlaşmazlık olarak adlandırıp adlandırılmayacağına

ilişkin tartışmanın esaslı bir önemi bulunmadığı; ister idari aşamada meydana gelip sonlanmış olsun, ister yargı mercilerinin önüne getirilmiş olsun vergi idaresi ile kişiler arasındaki tüm ihtilafların büyük bir kümeyi oluşturduğu değerlendirilmiştir. Bu nedenle vergi idaresi ile kişiler arasındaki iletişimden kaynaklanan her aşamada uyuşmazlığın başlayabileceği noktasından hareketle, bu küme vergi uyuşmazlıkları olarak adlandırılmış ve hatanın, bütün vergi uyuşmazlıkları içerisinde nerede konumlandığı araştırılmıştır. Bu bakımdan ise vergi hatasının vergi uyuşmazlıklarından tamamen ayrı bir kavram olmadığı; ancak ideal durumda kolayca fark edilebilmesi ve varlığı üzerinde anlaşılması, yine kolayca giderilebilmesi mümkün olduğundan özel olarak düzenlenmiş uyuşmazlıklar olarak konumlandırılabilceği sonucuna ulaşılmıştır.

Bir sonraki başlıkta, vergi hukuku alanında genel olarak idari aşamada çözüm yöntemlerinin öngörülmesindeki amaç araştırılmıştır. İdarenin eylem ve işlemlerinin hukuka uygun biçimde gerçekleştirildiğine dair bir denetimin bulunması hukuk devleti ilkesinin bir gereğidir. Bu denetim en etkin ve temel şekilde yargı organlarıncaya gerçekleştirilir. Yargı denetimi dışında, idari aşamada mümkün olabilecek denetim mekanizmalarının öngörülmesi de hukuk devleti ilkesi bakımından bir gereklilik olarak değerlendirilmektedir. Zira kamu gücüne haiz devlet karşısında zayıf konumda olan ilgililerin, yargı yoluna başvurmanın masraflı olması ve yargı sürecinin uzun sürebilmesi gibi sebeplerle bu yola başvurmaktan imtina etmeleri mümkündür. Bu bakımdan Türk idare hukukunda ilgililerin başvurusu üzerine idarenin kendi kendini denetlemesini sağlayan isti'taf ve hiyerarşik denetim yolları öngörülmüştür. Vergi hukuku alanına baktığımızda, genel idari işlemlerde olduğu gibi idare karşısında zayıf konumda bulunan bireyler söz konusudur. Zira vergi, hukuksal zor altında (cebren), kesin (geri ödenmeyecek biçimde) ve karşılıksız olarak (belirli bir hizmetin karşılığı olmadan) özel kesimden kamu kesimine aktarılan parasal değerlerdir. Bu bakımdan vergilendirme işlemlerinin de hukuka uygun olarak gerçekleştirilmesindeki en temel denetim yargı denetimidir. Bunun dışında, vergi uyuşmazlıklarına özel olarak idari aşamada çözüm yöntemlerinin öngörülmesindeki en temel amaçlardan biri de hukuk devleti ilkesinin gerçekleştirilmesidir. Bunun dışında idari çözüm yöntemlerinin öngörülmesi ile, vergi yargısı bakımından iş yükünün azaltılması da amaçlanmaktadır. Bireylerin veya tüzel kişiliğe haiz olan veya olmayan kurum/kuruluşların vergilendirme işlemine tabi

tutulması, başka herhangi bir idari işleme muhatap olmasına kıyasla daha sık rastlanılabilecek bir durum olarak değerlendirilmiştir. Vergilendirme ilişkisinin mecburi olarak barındırdığı zıt çıkarlar ise bu ilişkiden kaynaklı pek çok uyuşmazlık meydana gelebilir. Bununla birlikte, vergi kanunlarının karmaşık ve teknik bilgi içermesi nedeniyle hem mükellefler hem de vergi idaresi tarafından yanlış yorumlanmasına sebebiyet verebilir. Mükellefler yanlış kanaatleri nedeniyle hukuka aykırı olduğunu düşündükleri vergilendirme işlemlerine karşı yargı organına başvurmakta idari çözüm yöntemlerine başvurarak bu yanlış kanaatlerini giderebilir; vergi idaresi de mükelleflerin başvurusu üzerine kendi içlerinde bir denetim sağlamış olur. Vergi uyuşmazlıklarının idari aşamada giderilmesindeki özel bir amacın, kamu alacaklarının tahsilinin hızlı ve masrafsız şekilde gerçekleştirilmesi olduğunu belirtmek gerekir. Yargı yoluna başvurmak yerine idari çözüm yollarına başvuran vergi borçluları, verginin bir kısmını ödeyerek uyuşmazlığı sonlandırabilirler. Ya da vergi borçlusu, idari çözüm sürecinde vergi tarhının hukuka uygun olduğuna veya yargı yoluna gitmesi halinde uyuşmazlığın aleyhine sonuçlanacağına kanaat getirebilir.

Öngörülmelerindeki amaçların incelendiği vergi hukukundaki idari çözüm yollarına, bir sonraki başlıkta, vergilendirme sürecindeki hangi aşamalarda başvurulabileceği dikkate alınarak değinilmiştir. Bu bağlamda “*idari aşamada çözüm yolu*” kavramı, doğmuş veya doğması beklenen bir uyuşmazlığa ilişkin olarak, vergi idaresi ile mükellef arasında yargı organları dahil edilmeden iletişim kurulmasını, yanlış anlaşılmanın giderilmesini sağlayan her türlü yöntem olarak ele alındığından; henüz var olmayan ancak doğabilecek bir uyuşmazlığı gideren yöntemlere yer verilmiştir. Sırasıyla, pişmanlık ve ıslah, izaha davet, uzlaşma, cezalarda indirim, karşılıklı anlaşma usulü ve kanun yolundan vazgeçme müesseselerine ilişkin açıklamalarda bulunulmuş; bunların idari aşamada çözüm yöntemi olarak ele alınmasını sağlayan işlevlerine değinilmiştir.

Bir sonraki başlıkta vergi hukuku bakımından hatanın anlaşılabilmesi adına, öncelikle hatanın ne olduğuna, daha sonra özel hukuk ve kamu hukuku alanındaki hukuk disiplinlerince sonuç bağlanan bir kavram oluşuna; bu bağlamda borçlar hukukunda, ceza hukukunda ve idare hukukunda ne ifade ettiğine değinilmiştir. Vergi hukuku da hataya sonuç bağlayan disiplinlerden biridir. Vergi hukuku alanında hata tespit edilmesi ve giderilmesi kolay, açıkça görülebilen yanlışlıklardır. Düzeltme yolunun kapsamını da

bahsedilen bu yanlışlıklar oluşturmaktadır. Düzeltme yolunun öngörülmesindeki amacın ve tarihçesinin araştırıldığı sonraki başlıkta, kanun koyucu tarafından bu hataların kolaylıkla ve daima düzeltilmesi prensibinin benimsendiği değerlendirilmiştir. Bu bakımdan sırasıyla 3692 sayılı Vergilerde İhbarnamelelerin Tebliğine ve İtiraz ve Temyiz Usullerine ve İtiraz ve Temyiz Komisyonları Teşkiline Dair Kanun, 5432 sayılı Vergi Usul Kanunu ve 213 sayılı Vergi Usul Kanunu'nda yer alan düzeltmeye ilişkin hükümler, bu hükümlerin zaman içerisinde uğradığı değişiklikler incelenmiş; hükümlerde önemli değişiklikler yapılsa da düzeltme yolunun öngörülmesi ile vergilendirme işlemlerindeki hataların olabildiğince her koşulda giderilmesinin amaçlandığı değerlendirilmiştir.

İkinci bölümde genel olarak VUK'nun düzeltme hükümlerine göre vergi hatalarının neler olduğu, hangi hususların vergi hatası olarak değerlendirilemeyeceği ve düzeltmeye konu olup olamayacağı tartışmalı olan bazı hususlar incelenmiştir. Bu bakımdan, öncelikle düzeltme kapsamında giderilemeyecek, yani vergi hatası olarak değerlendirilemeyecek hukuki uyuşmazlıkların niteliklerine değinilmiştir. Hukuki uyuşmazlıklar, genel olarak vergilendirme işleminin özüne veya somut olayın değerlendirilmesine ilişkin tartışmalardan ve görüş ayrılıklarından kaynaklanan hususlar olarak ifade edilmektedir. Hukuki uyuşmazlığa dair çeşitli tanımlar incelendiğinde, bir konunun hukuken tartışılması, o konunun hukuken yorumlanması noktasında birleştiği değerlendirilmektedir. Bu noktada hukuki uyuşmazlık teşkil etmeyen bir durumda da yorum yapılmasının kaçınılmaz olduğu düşünülmektedir. Nitekim özellikle vergiyi doğuran olay ile yakından ilişkili olduğu ifade edilen mükellefiyette hata ve mevzuada hata hallerinde, mükellefin açık olarak vergiye tabi olmadığını veya vergiden muaf olduğunun; bir unsurun açık olarak verginin mevzuuna girmediği veya vergiden müstesna bulunduğu anlaşılabilmesi için ilgili vergi kanunlarındaki hükümler değerlendirilerek belli bir oranda yorum yapılması gerekmektedir. Yani vergilendirme işlemindeki sakatlığın vergi hatası olup olmadığının anlaşılabilmesi, konunun hukuken tartışılması ve yorumlanması ile mümkün olabilir. Kaldı ki vergi hatasının unsurlarından biri olarak ifade edilen "*haksız bir işlemin bulunması*" koşulunun varlığını tespit edilmesi için de hukuken tartışma yapılması gerektiği değerlendirilmektedir. Nitekim bir işlemin haksız olması, onun hukuka ve yasaya aykırı olması anlamına gelmektedir. Doktrinde, vergi hatası kapsamına girmeyecek bu nitelikteki hususların "*yorum uyuşmazlığı*" olarak

adlandırılmasının, yargıya konu olabilecek her hususun hukuki uyuşmazlık olarak tanımlanabileceğinden, daha doğru olacağı ifade edilmiştir. Vergi hatası dışında kalan bu hususların, hukuki yorum tekniklerine başvurularak çözümlenmesi gerektiği noktasına ulaşılmıştır. Bu yöndeki bir çıkarım, vergi hatası niteliğindeki bir hususun da belli bir oranda hukuken tartışılması gerekliliği karşısında, hukuki uyuşmazlık (veya yorum uyuşmazlığı) ile vergi hatası ayırımında daha net bir sonuca ulaşılmasını sağlayabilir.

Hukuki uyuşmazlıkların, hukuki yorum tekniklerine başvurularak çözümlenmesi gerektiği noktasından hareketle, bu yorum tekniklerinin neler olduğu sorusu sorulmuş ve bu çerçevede VUK m. 3 hükmü değerlendirilmiştir. Doktrinde yaygın şekilde, ilgili hükmün lafzi yorum, tarihsel yorum, sistematik yorum ve amaçsal yorum yöntemlerine işaret ettiği kabul edilmektedir. Bu bakımdan yine doktrinde VUK m. 3/B’de yer alan ekonomik yaklaşım ilkesinin amaçsal yorum yöntemine işaret ettiği ifade edilse de ekonomik yaklaşımın yalnızca maddi olayın değerlendirilmesine ilişkin bir ilke olduğu, dolayısıyla kanun hükmünün yorumuna ilişkin olan amaçsal yoruma işaret etmediğine ilişkin görüşe yer verilmiştir. Bu bakımdan tarafımızca VUK hükümleri amaçsal yoruma açıkça işaret etse de etmese de yalnızca vergi hukukuna özgü olmayan bu yorum yönteminin vergi uyuşmazlıklarının çözümlenmesinde uygulanabileceğine değinilmekle yetinilmiştir. Bu bakımdan hukuki uyuşmazlık olarak vergi hatalarından ayrılacak hususlarda lafzi, tarihsel, sistematik ve amaçsal yorum yöntemlerinin ve somut olayın anlamlandırılması bakımından da ekonomik yaklaşım ilkesinin kullanılacağı; lafzi yorumun tek başına kullanılmasının ise hukuki uyuşmazlığa işaret etmeyeceği sonucuna ulaşılmıştır.

Bu sonuçtan hareketle bir sonraki başlıkta, Danıştay’ın da vergi hatalarının VUK m. 3’teki yorum tekniklerine başvurulmadan ilk bakışta anlaşılabilir açıklıktaki yanlışlıklar olarak yorumladığı belirtilmiştir. Başka bir ifadeyle Danıştay, hukuki uyuşmazlıkların ayırt edilmesinde, yorum tekniklerine başvurulması gerekip gerekmediği noktasından hareket etmektedir. Bu bağlamda, vergi hukukunda kıyas yasağı ve kanunilik ilkesinden hareketle önemli bir noktaya dikkat çekilmeye çalışılmıştır. Şöyle ki, bir husus açıkça vergi kanunları ile düzenleniyorsa veya düzenlenmiyorsa, yorum tekniklerine başvurularak ilgili hükmü daraltıcı veya genişletici şekilde yorum yapılmaması gerektir. Başka bir ifadeyle, eğer ilgili vergi kanunu hükmü daraltıcı veya genişletici



yorum yapılmasına izin vermiyorsa, somut olayda bir hususun vergilendirip vergilendirilemeyeceğine ilişkin de yorum yapılması gereken bir durum yok demektir. Böyle bir durumda somut olayda vergi hatasından ziyade hukuki uyuşmazlık teşkil eden bir hususun bulunduğundan bahsedilememesi gerekir. Örnek vermek gerekirse kanun koyucu vergiye tabi faaliyetleri sınırlı şekilde saymışsa, bunlardan olmayan bir faaliyetin vergilendirilmesi durumunda olayda vergi hatasının bulunduğundan bahsetmek gerekir. Aksi yönde, bu faaliyetin ilgili kanun hükmünce vergilendirmeye tabi olup olmadığının hukuki uyuşmazlık teşkil ettiği şeklinde yapılacak bir yorum hatalı olacaktır.

Daha sonra hukuki uyuşmazlık teşkil etmeyen ancak VUK uyarınca vergi hatası olarak da değerlendirilemeyecek hususların var olup olmadığı araştırılmıştır. Yani düzeltme kapsamında giderilemeyecek birtakım hatalardan bahsedilip bahsedilemeyeceği sorusu sorulmuştur. Bu noktada Danıştay'ın somut olaydaki yanlış işlemlerin vergi hatası olarak değerlendirmedeği ancak bu yanlışlıklar sebebi ile fazla alınan verginin iadesi gerektiği, düzeltme talebinin bu sebeple reddinin hukuka aykırı bulunduğu kararlarına yer verilmiştir. Bu kararlarda her yanlışlığın vergi hatası kapsamında olmadığı kabul edilmiştir. Öte yandan, VUK Ek Madde 1'de yer alan *“bu Kanununun 116, 117 ve 118 inci maddelerinde yazılı vergi hataları ile bunun dışında her türlü maddi hata”* ifadesinden yola çıkılarak, kanun koyucunun vergi hataları dışında kalan birtakım yanlışlıkların olabileceğini kabul ettiği ve bunları maddi hata olarak isimlendirdiği yönündeki görüş eleştirilmiştir. Nitekim, maddi hata kavramı, anlam bakımından vergi hatalarından farklı bir hususa işaret etmemektedir. Maddi hata kavramı 3692 sayılı Kanun döneminde, bugünkü 213 sayılı VUK'nda sayılan vergi hatalarından bir kısmını ifade etmek için kullanılmış; daha sonra mükellefiyette hata ve verginin mevzuunda hata türlerinin de düzeltmeye dahil edildiği 5432 sayılı Kanun'da bunlar *“vergi hatası”* olarak isimlendirilmiştir. Yani kanun koyucunun vergi hataları dışındaki yanlışlıkları maddi hata olarak isimlendirdiğini, maddi hatayı vergi hatalarından başka bir anlamda kullandığını söylemek güçtür. Nitekim, 5432 sayılı Kanun'un gerekçesinde vergi hatasını tanımlamak adına *“maddi hata”* kavramının kullanılmış olduğu görülmektedir. VUK Ek Madde 1'in lafzı, vergi hatalarının dışındaki yanlışlıkların kanun koyucu tarafından maddi hata olarak tanımlandığı yönünde yanlış bir intiba uyandırmaktadır. Genel olarak kolayca fark edilebilen, yüzeysel birtakım yanlışlıkları ifade eden maddi hataların; açık ve net olarak görülebilen yanlışlıkların

kolayca giderilmesini amaçlayan düzeltmenin konusuna dahil edilmediğini düşünmek de tutarlı olmamaktadır. Vergi hataları dışında kalan birtakım yanlışlıklardan söz edilebilecekse bile bunların maddi hata olarak isimlendirilmemesi gerekir. Bu bakımdan esasen VUK’nda yer alan hata türlerinin, kapsayıcı şekilde yorumlanması ve vergilendirme işlemlerinde bulunan yanlışlıkların düzeltme kapsamında giderilmesi gerektiği düşünülmektedir.

Ardından, VUK’nda yer alan tanımından hareketle vergi hatasının unsurlarına değinilmiş, yine aynı Kanun’da yer alan vergi hatası çeşitleri ayrı başlıklar altında tek tek incelenmiştir. Buna göre vergi hatasından bahsedilebilmesi için gerekli ön koşullar; kesin ve yürütülmesi zorunlu bir bireysel işlemin bulunması, bu işlemin haksız olması ve yapılan hatanın vergi miktarına etki etmesidir. Bu unsurların hepsini bünyesinde barındıran bir hata, VUK’nda sayılan hata türlerinden birini oluşturuyorsa, düzeltmenin konusunu oluşturabilecek bir vergi hatasının varlığından söz edilmektedir. VUK, vergi hatası türlerini hesap hataları ve vergilendirme hataları olarak ayırmıştır. Matrah hataları, vergi miktarında hatalar ve verginin mükerrer olması hali hesap hatalarını oluşturmaktadır. Vergilendirme işlemleri sırasında matraha ait rakamların yanlış yazılması veya hesaplanması ile meydana gelen matrah hataları, Kanunda “*vergilendirme ile ilgili beyanname, tahakkuk fişi, ihbarname, tekalif cetveli ve kararlarda matraha ait rakamların veya indirimlerin eksik veya fazla gösterilmiş veya hesaplanmış olması*” olarak tanımlanmıştır. İlgili hükmün lafzından, matrah hatasının yalnızca belirtilen belgelerde yapılabileceği anlaşılırsa da matraha ait miktarın yer aldığı her türlü belgede bu hatanın yapılabileceği, önemli olan hususun bunların asli vergilendirme işlemine yansiyarak eksik veya fazla vergi istenmesi veya alınmasına sebebiyet vermesi olduğu değerlendirilmiştir. Vergi miktarında hata ise matrah üzerinden vergi tarh edilirken yapılan yanlışlıklar sonucunda eksik veya fazla vergi veya ceza borcunun hesaplanmasıdır. Verginin mükerrer olması aynı vergi kanununun uygulanmasında belli bir vergilendirme dönemi için aynı matrah üzerinden birden fazla vergi istenmesi veya alınması olarak tanımlanmaktadır. Vergilendirme hataları ise sırası ile mükellefin şahsında hata, mükellefiyette hata, mevzuda hata ve vergilendirme veya muafiyet döneminde hata olarak sayılmıştır. Bu hata türlerinin vergiyi doğuran olay ile hesap hatalarına oranla daha ilişkili olduğu, bu nedenle hukuki uyumsuzluklarda karıştırılması

olasılığının daha fazla olduğu değerlendirilmiştir. Mükellefin şahsında hata, vergiyi doğuran olayı kendi nezdinde gerçekleştirilmemiş bir kimseden vergi istenmesi veya alınması halinde söz konusu olmaktadır. Yani vergi, asıl borçlusu yerine yanlış bir kişiden istenmekte veya alınmaktadır. Mükellefiyette hata ise Kanunda “açıkça vergiye tabi olmayan veya vergiden muaf bulunan kimselerden vergi istenmesi veya alınması” olarak tanımlanmıştır. Diğer hata türlerinin aksine kanun koyucunun “açık olma” unsurunu araması, bu hata türünün vergiyi doğuran olay ile bizzat ilişkili olması ile açıklanmıştır. Nitekim burada, bir kişinin vergiyi doğuran olayı gerçekleştirip gerçekleştirmediğine ilişkin bir yanlışlık mevcuttur. Bu hata türünün mükellefin şahsında hata ile ayırımının belirtilmesi gerektiği düşünülmüştür. Mükellefin şahsında hata halinde, vergiyi doğuran olay ile arasında bağlantı kurulan kişinin doğru olup olmadığına ilişkin bir yanlışlık mevcutken; mükellefiyette hata halinde kişi bakımından bir yanlışlıktan ziyade bu kişinin vergiyi doğuran olayı gerçekleştirmemesi veya gerçekleştirse bile vergiden muaf olması durumu mevcuttur. Tıpkı mükellefiyette hata halinde olduğu gibi bizzat vergiyi doğuran olay ile ilişkili olan bir başka hata türü mevzuda hatadır. Burada açıkça verginin konusuna girmeyen veya vergiden istisna edilmiş unsurlardan vergi istenmesi veya alınması hali söz konusudur. Kanun koyucu aynı sebeplerle bu hata türü bakımından da “açık olma” unsurunu aramaktadır. Bu noktada vergi hatası kavramının özünde “açık olma” unsurunu halihazırda barındırdığını, ancak kanun koyucu tarafından bu iki hata türünün hukuki uyumsuzluklarla karıştırılma ihtimaline karşılık bu ifadenin kullanılmasına gerek duyduğu değerlendirilmiştir. Mevzuda hatada, mükellefiyette hatadan farklı olarak yanlışlık kişide değil, vergilendirilmek istenen unsurlarda yapılmaktadır. Yani, verginin konusu olmayan veya vergiden istisna tutulmuş bir unsur ile vergiyi doğuran olayla bir ilişki kurulamamaktadır. Vergilendirme veya muafiyet döneminde hata ise vergilendirme döneminde yapılan bir yanlışlık sonucunda fazla veya eksik vergi istenmesi veya alınması şeklinde ortaya çıkmaktadır.

VUK uyarınca düzeltilebilecek vergi hatalarının belirlenmesinden sonra, düzeltmeye konu olup olamayacağı tartışmalı bazı hususlar değerlendirilmiştir. Bunlar sırası ile ödeme emirlerindeki hatalar, beyannameye dayalı vergilerde hatalar ve uzlaşma sonrasında ortaya çıkan hatalardır.

Doktrinde bir kısım görüşe göre, ödeme emirleri AATUHK’nda özel olarak düzenlendiğinden, VUK’nda öngörülen düzeltme yoluna konu olamayacakları; nitekim AATUHK uyarınca ödeme emirlerine karşı yalnızca böyle bir borcun bulunmadığı, bu borcu kısmen ödendiği veya borcun zamanaşımına uğradığı iddiaları ile 15 gün içerisinde vergi mahkemesinde dava açılabileceği kabul edilmektedir. Gerçekten de ödeme emirlerine ilişkin ilgili kanun hükümleri, VUK hükümleri karşısında özel nitelikte düzenlemelerdir. Bununla birlikte anılan durumun hakkaniyetli bir sonuç doğurmadığı ve hatalı vergilendirme yapılmaması prensibi ile uyuşmadığı değerlendirilmiştir. Aksine görüşe göre, ödeme emirlerine karşı düzeltme hükümlerine başvurulabilir. Zira, VUK m. 116 hükmünde yer alan “*vergi istenmesi veya alınması*” ifadesi tarh ve tahsil aşamalarına işaret etmektedir. Tarafımızca vergilendirmenin önceki aşamalarında yapılan bir vergi hatasının, ödeme emrinin tebliği üzerine fark edilmesi halinde düzeltme başvurusuna konu olan işlemin ödeme emri değil, ödeme emrine yansımış vergilendirme işlemi olduğu değerlendirilmiştir. Öte yandan önceki vergilendirme işlemlerinde bir hatanın bulunmamasına karşın, yalnızca ödeme emri düzenlenirken bir hata yapılmışsa artık önceki vergilendirme işlemlerine karşı düzeltmeye başvurulduğundan bahsedilemeyecektir. Böyle bir durumda ancak AATUHK uyarınca ödeme emrine karşı dava açılması söz konusudur. Bu davada, ödeme emirlerinde bulunan hatalı hususların AATUHK’ndaki sınırlı inceleme sebepleri kapsamında da giderilebileceği ifade edilmiştir. Ancak düzeltme zamanaşımı ile ödeme emirlerine karşı dava açma süreleri kıyaslandığında, hataların giderilmesi bakımından eşitsiz bir sonucun ortaya çıktığı, bu durumun mükellefleri hak kaybına uğratabileceği ve hatalı vergilendirme yapılmaması prensibiyle uyuşmadığı değerlendirilmiş; ödeme emirlerinde bulunan hatalar bakımından düzeltme hükümlerinin uygulanabilmesi adına gerekli yasal düzenlemelerin yapılmasında fayda olduğu belirtilmiştir.

Beyana dayalı vergilerde ise; mükelleflerin beyan ettikleri matrahlara ve bu matrahlar üzerinden tarh edilen vergilere karşı dava açmaları mümkün olmasa da VUK m. 378/2’de yer alan “*Bu Kanununun vergi hatalarına ait hükümleri mahfuzdur.*” şeklindeki hüküm gereği bunlara karşı düzeltme yoluna başvurulabileceği açıktır. Burada tartışmalı olan husus, mükelleflerin beyanlarına ihtirazi kayıt koymadıkları halde vergi hatasına karşı doğrudan yargı yoluna başvurup başvuramayacaklarına ilişkindir. Bir görüşe göre, VUK

m. 378/2’de yer alan hüküm, mükelleflere yalnızca idari başvuru hakkı bakımından bir hak tanıdığı şeklinde yorumlanmalıdır. Diğer bir görüş ise ilgili hüküm ile ulaşılmak istenen sonucun mükelleflerin bu hatalara karşı doğrudan dava açabilmesi olduğudur. İlgili hükmün değerlendirilmesinden her iki sonuca da ulaşılabileceği değerlendirilmiştir. Şöyle ki ilgili hükümde kanun koyucunun “*Mükellefler beyan ettikleri matrahlara ve bu matrahlar üzerinden tarh edilen vergilere karşı dava açamazlar.*” biçimindeki ilk cümleyle koyduğu kurala, “*Bu Kanununun vergi hatalarına ait hükümleri mahfuzdur.*” biçimindeki ikinci cümle ile istisna getirdiği düşünülürse, kural beyan edilen matrahlara ve bu matrahlar üzerinden tarh edilen vergilere karşı dava açılmamasıyken, kuralın istisnası ise vergi hatası bulunması halinde dava açılabiliridir. Öte yandan ikinci cümle ile yalnızca VUK m. 116-126’ya atıf yapıldığı düşünüldüğünde, bu hükümler yalnızca düzeltme başvurusuna ilişkin olup, bu hükümlerde doğrudan dava açılabilirliğine ilişkin bir husus yer almamaktadır. İlk yaklaşımın seçimlik bir yol olarak kurgulanan düzeltme yolunun ruhu ile daha çok bağdaşacağı değerlendirilse de tarafımızca kanun koyucunun ikinci sonucu amaçladığı değerlendirilmiştir. Nitekim Danıştay’ın da yaklaşımı bu yöndedir.

Uzlaşma görüşmelerinin olumlu neticelenmesi sonucunda hazırlanan tutanakların kesin olduğu ve mükellefin veya ceza muhatabının üzerinde uzlaşılan ve tutanakla tespit olunan hususlar hakkında dava açamayacağı ve hiçbir mercie şikayette bulunamayacaklarını öngören VUK Ek madde 6 karşısında, bu tutanaklarda bulunan vergi hatalarının düzeltmeye konu olup olamayacağı hususu tartışmalıdır. Bir görüşe göre uzlaşma görüşmeleri sırasında vergilendirme ile ilgili tüm hususların dikkate alınacağı noktasından ve ilgili hükmün açık lafzından hareketle düzeltmeye başvurulamayacağı kabul edilse de diğer görüşe göre vergi sistemimizde hatalı vergilendirme yapılmaması prensibi hakim olduğundan bu tutanaklarda bulunan vergi hatalarına karşı da düzeltme yoluna başvurulabilmelidir. Tarafımızca uzlaşmanın kesinliğinin, bu müesseseye uyumsuzlukların yargı yoluna başvurulmadan çözümlenmesi bakımından işlevsellik kazandırmak amacı ile öngörüldüğü, uzlaşma sonrasında ortaya çıkan hataların, düzeltilmesinin de bu amaç ile çelişmeyeceği; aksine yaklaşımın ise hatalı vergilendirme alınmaması prensibi ile çelişeceği değerlendirilmiştir. Bununla birlikte Maliye Bakanlığı’nın uzlaşılan vergi ve cezalar bakımından yalnızca belli hata türleri ile sınırlı

olarak düzeltmeye başvurulabileceğine ilişkin görüş tarafımızca düzeltme hükümlerine aykırı bulunmuştur.

Üçüncü bölümde ilk olarak VUK m. 119 ile öngörülen hataların meydana çıkarılması çeşitleri incelenmiştir. Bu hükümlere göre vergi hataları başlıca vergi dairesinin vergilendirme işlemlerini icra etmesi sırasında ya da iç denetimi sürecinde veya mükellefin başvurusu üzerine ortaya çıkmaktadır. İlgili hükümlere göre vergi hatasının idarece ortaya çıkarılması, ilgili memurun hatayı bulması ve görmesi, üst memurların hatayı bulması veya görmesi, hatanın teftiş sırasında ortaya çıkarılması ve vergi incelemesi sırasında meydana çıkarılması ile mümkün olmaktadır. Bu noktada vergi incelemesi sırasında hatanın meydana çıkarılması halinde, mükellef nezdinde henüz kesin ve yürütülmesi gerekli bir işlem yapılmamışsa, bu hatanın giderilmesinin VUK m. 116-126 anlamında düzeltme yolunun işletilmesi olmadığı, ancak kesin ve yürütülmesi gerekli bir işlemin yapılmasının ardından ikinci bir vergi incelemesi sırasında hatanın ortaya çıkarılması halinde ise düzeltme yolunun işletildiğinden bahsedilebileceği değerlendirilmiştir. Zira ilk durumda vergi idaresinin hazırlayıcı işlemlerde yaptığı yanlışlıkları fark edip bunları gidererek işlemlerine devam etmesi söz konusudur. Benzer bir değerlendirme takdir komisyonlarının görevlerinin icrası sırasında hataların fark edilmesi durumu için de yapılmıştır. Bununla birlikte, VUK m. 119 hükmünün lafzı hataların ortaya çıkarılması hallerinin sınırlı olduğu izlenimini uyandırsa da yoklama gibi diğer hazırlayıcı işlemler sırasında da hataların ortaya çıkabileceği, hatta mükellef dışındaki kişilerin hataları bildirmesi halinde bu bildirim ihbar olarak kabul edilip re'sen düzeltme işlemi yapılabileceği değerlendirilmiştir. Vergi hataları aynı zamanda mükellefin başvurusu üzerine de ortaya çıkabilir. Düzeltme müessesinin, hukuk devleti ilkesini gerçekleştirmesi bakımından işlevinin de esasen bu noktada kendini gösterdiği değerlendirilmiştir.

Vergi hatalarının idarece ortaya çıkarılması durumunda bu hatalar VUK m. 121'e göre bu hatalar re'sen düzeltilir. Anılan hükümde tereddüt edilmeyen açık ve mutlak vergi hatalarının re'sen düzeltilebileceği ifade edilmiştir. Böyle bir koşulun öngörülmesindeki sebebin re'sen düzeltme yapılması halinde, vergi miktarında mükellefin lehine veya aleyhine bir değişikliğin, mükellefin konuyla ilgili bir açıklamada bulunmadan meydana gelmesi olduğu değerlendirilmiştir. Bu koşulun vergi hatasının kendisinde ayrıca aranan

bir unsur olmadığı, yalnızca idarenin hatanın var olup olmadığına ilişkin tereddütsüz bir kanıda olması gerektiğini ifade ettiği değerlendirilmiştir. VUK m. 122 ile ise mükelleflerin vergilendirme işlemlerindeki hataların düzeltilmesini talep edebilecekleri düzenlenmiştir. Bu noktada ilgili hükümde yer alan “*mükellef*” kavramının vergi sorumlularını da kapsayıp kapsamadığına ilişkin tartışmalar mevcuttur. VUK m. 8’e göre mükellef, “*vergi kanunlarına göre kendisine vergi borcu terettübeden gerçek veya tüzel kişidir.*”. Bununla birlikte aynı maddenin 4’üncü fıkrasıyla Kanunda yer alan “*mükellef*” kavramının vergi sorumlularını da kapsadığı hüküm altına alınmıştır. Bu çerçevede, vergi sorumlularının da hata düzeltme başvurusunda bulunabilecekleri sonucuna varılabilmekteyse de doktrinde vergi sorumlularının ancak yükümlünün malvarlığındaki azalmayı karşılamaları halinde düzeltmeye başvurabileceklerine dair görüşler mevcuttur. Bu yöndeki görüşün temel noktası, vergi sorumlularının, yükümlünün maddi ödevlerini kendi malvarlığından karşılamadığı, ancak düzeltme başvurusunun olumlu sonuçlanarak fazla alınan vergi iadesinin sorumluya yapılması halinde sebepsiz zenginleşmenin meydana gelecek olmasıdır. Tarafımızca VUK m. 8’in açık hükmü nedeniyle vergi sorumluların düzeltmeye başvurabileceği ve malvarlığında azalma meydana gelmeyen sorumlular bakımından böyle bir ayırım yapılmaması gerektiği değerlendirilmiştir. Zira vergi iadesinin kime yapılacağı hususu, düzeltme başvurusundan ayrı bir husus olup; düzeltme işlemi sonrasında vergi iadesinin malvarlığında azalma meydana gelen kişiye yapılması gerekmektedir. Bu yöndeki yaklaşımın, hataların her zaman giderilmesi prensibi ile de uyumlu olduğu düşünülmektedir. Kaldı ki vergi sorumlularının düzeltme başvurusunda bulunamayacakları kabul edilse bile, bu başvuru sonucunda hatadan haberdar olan vergi idaresinin her halükarda düzeltme işlemi yaparak vergi iadesinde bulunması gerekmektedir. Öte yandan yansıtımalı vergiler bakımından, VUK’nun açık olan mükellef tanımı karşısında vergi yüküne katlanan alıcının düzeltme başvurusunda bulunamayacağı, bu kişilerce yapılan başvuruların ihbar olarak değerlendirilip re’sen düzeltme yapılabileceği kabul edilmiştir. Vergi cezalarındaki hatalar bakımından ise, mükellef ve sorumlu olup olmadığına bakılmaksızın, bütün ceza muhataplarının düzeltmeye başvurabileceğinin kabul edilmesi vergide kanunilik ilkesi ve cezaların şahsiliği ilkesinin bir gereği olarak değerlendirilmiştir.

VUK m.126 ile idarece veya mükellefin başvurusu üzerine yapılabilecek düzeltme işlemi aynı Kanununun 114'üncü maddesi ile öngörülen tarh zamanaşımına, vergi cezalarındaki hataların düzeltilmesi ise VUK m.374'e göre ceza türüne göre belirtilen beş ve iki yıllık zamanaşımıdır tabi kılınmıştır. Bununla birlikte VUK m.126'da mükelleflerin kimi hallerde vergilendirme işlemlerinde yapılan hataları düzeltme zamanaşımı süresinin dolmasına yakın bir zamanda öğrenmeleri ihtimali gözetilerek bu süreyi uzatacak özel durumlar öngörülmüştür. Bu özel durumların, tarh zamanaşımına uğramış bir verginin bu hükümlerden yararlanılarak ihbarname ile mükelleften istenmesi sonucunu doğurabilme ihtimaline karşılık yalnızca mükellefler lehine yorumlanması gerektiği değerlendirilmiştir.

Son bölümde düzeltme başvurusunun reddine karşı yargı organlarına başvuru usulü değerlendirilmiştir. Yargı yoluna başvuru usulü, düzeltme yoluna dava açma süresi içerisinde başvurulması hali ile bu süre geçtikten sonra, düzeltme zamanaşımı içerisinde başvurulması hali için ayrı ayrı incelenmiştir. Nitekim, düzeltme yoluna ilişkin eski düzenlemelerde yer alan hükümler bu ayrımı net bir şekilde yapmakta; bu ayrıma göre farklı yollar izlenmesini öngörmektedir.

Düzeltilme yoluna dava açma süresi içerisinde başvurulması halinde, İYUK m. 11 hükmü gereği bu başvurunun dava açma süresini durduracağı, başvurunun reddi halinde ise durmuş olan dava açma süresinin tekrardan işlemeye başlayacağı kabul edilmektedir. Bununla birlikte, idari yargılama usulüne ilişkin kuralları öngören İYUK'ndaki idari başvuru usulüne ilişkin hükümler ile VUK'nda öngörülen özel bir idari başvuru türü olan düzeltme yoluna ilişkin hükümlerin birbirleri ile uyuşmadıkları noktalara dikkat çekilmiştir.

İYUK m. 11 ile öngörülen başvuru türünde, ilgilinin idareyi belli bir yönde harekete geçirmek için başvuru yapılırken, düzeltme işlemi vergi idaresi tarafından re'sen yapılabilmektedir. İYUK m. 11 uyarınca yapılacak başvurunun dava açma süresinde yapılması gerekirken, düzeltme başvurusunun düzeltme zamanaşımı içerisinde herhangi bir zamanda yapılabilmektedir. İYUK m. 11 uyarınca başvuru üst makama, üst makam yoksa işlemi yapmış olan makama yapılırken, düzeltme başvurusu VUK m.122 uyarınca doğrudan, hukuka aykırılığa sebebiyet veren vergi idaresine yapılmaktadır. Bu



farklılıkların/uyuşmayan noktaların varlığı kabul edilmekle birlikte, dava açma süresi içerisinde yapılan düzeltme başvuruları bakımından İYUK m. 11'in uygulanmasına engel teşkil etmeyeceği değerlendirilmiştir. Nitekim, İYUK ile açıkça düzenlenmemiş olsa da eylem ve işlemleri tesis ederken özen ve itina yükümlülüğü bulunan idare, hukuka aykırı bir işlem tesis ettiğine kanaat getirirse bu hususta kendiliğinden harekete geçmek ve gereken işlemleri yapmak adına bağlı yetkisi vardır. Yine İYUK 11'deki başvuru süresine ilişkin kuralın, düzeltme başvurusu bakımından da kural olarak algılanmaması; bu kuralın dava açma süresi içerisinde yapılan düzeltme başvurusunun dava açma süresini durduracağına ilişkin hüküm bakımından dikkate alınması gerekmektedir. Son olarak idari başvurunun hangi makama yapılacağına ilişkin hususun İYUK karşısında özel idari usul yasası olan VUK'na göre belirleniyor olması, dava açma süresini durdurması bakımından İYUK m. 11 hükmünün düzeltme başvurularına uygulanmasına engel teşkil etmemelidir. Zira düzeltme başvurusunda bulunulması halinde dava açma süresinin durmayacağına ilişkin kabulün, idari aşamada çözüm yolu olarak ifade ettiğimiz düzeltme yolunun amacı ile bağdaşmayacağı değerlendirilmiştir. Öte yandan İYUK ve VUK'nun ilgili hükümleri arasındaki farklılıkların, BİMİVMK'nun kabulü ile vergi mahkemelerinin kurulması ve bundan önce vergi uyuşmazlıkları bakımından yargı işlevi gören itiraz ve temyiz komisyonlarına ilişkin hükümlerin kaldırılması/değiştirilmesi; vergi mahkemelerinin görev alanına giren uyuşmazlıkların çözümünde geçerli olacak usullerin İYUK'na tabi kılınmasından kaynaklandığı ifade edilmiştir. Zira itiraz ve temyiz komisyonlarının görevine son verilmesinden önce düzeltme yoluna ilişkin olarak itiraz süresi içerisinde düzeltme talebinde bulunanların bu talepleri reddedildiği takdirde, dilekçelerinin itiraz dilekçesi yerine geçeceğini düzenleyen hüküm, vergi idaresine sunulan düzeltme dilekçeleri dava dilekçesi olarak kabul edilemeyeceğinden, yürürlükten kaldırılmıştır. Yani, ilgili hüküm kaldırılmadan önce, itiraz süresi içerisinde düzeltme başvurusunda bulunanların akıbeti öngörülürken, bu hükmün kaldırılmasıyla meydana gelen boşluğun İYUK m. 11 ile doldurulması kaçınılmaz olmuş; ancak genel nitelikteki kanunda bulunan bu hüküm ile özel nitelikteki kanunda düzenlenen hükümler arasında tam anlamıyla bir uyum sağlanamamıştır.

Düzeltilmeye dava açma süresi geçtikten sonra başvuru halinde VUK m. 124'te düzenlenen şikayet yoluna başvurulması söz konusu olmaktadır. Bu noktada şikayet

yoluna başvuru ile alakalı dört temel sorunun olduğu belirtilmiş ve bunlar ayrı başlıklar altında incelenmiştir.

İlk olarak şikayet başvurusunda bulunulması gereken süreye ilişkin olarak VUK’nda bir düzenleme bulunmamaktadır. Düzeltme zamanaşımı içerisinde kalmak koşulu ile şikayet yoluna herhangi bir zamanda başvuruda bulunabileceği kabul edilmesi gerektiği düşünülmektedir. Bu bakımdan, şikayet başvurusunda bulunulması gereken sürenin İYUK m. 10 veya m. 11 hükümleri uyarınca belirlenmesinin, düzeltme zamanaşımını tarh zamanaşımı gibi uzun bir süreye tabi tutan hükümlerin amacı ile bağdaşmadığı değerlendirilmektedir. İkinci olarak şikayet yolunun, dava açmadan önce başvurulması gereken zorunlu bir başvuru türü olup olmadığı araştırılmıştır. Öncelikle şikayet yoluna başvurunun, en başta dava açılmasına imkan veren bir başvuru türü olarak kurgulanıp kurgulanmadığı değerlendirilmiştir. 06.01.1982 tarih ve 2575 sayılı Danıştay Kanunu’nun şikayet başvurularının reddine ilişkin işlemlere açılacak davalarda Danıştay’ın yetkili ilk derece mahkemesi olarak yetkili kılan m. 24/1’in j fıkrasının yürürlüğe girmesinden önce, 5432 sayılı Vergi Usul Kanunu’nun şikayet yolunu itiraz süresini geçirmiş bulunan mükellefler için “*son çare*” niteliğinde bir başvuru olduğu tespit edilmiştir. Günümüzde ise İYUK m.37/1’in b bendi uyarınca şikayet başvurusunun reddine ilişkin işlemler bakımından yetkili vergi mahkemesi; vergi, resim, harç ve benzeri mali yükümleri tarh ve tahakkuk ettiren dairenin bulunduğu yerdeki vergi mahkemesi olarak belirlenmiştir. Başka bir ifadeyle şikayet başvurusunun reddi halinde yargı organlarına başvurulabilmesi, bahsedilen düzenlemelerin daha sonraki bir tarihte yürürlüğe girmesi ile mümkün hale gelmiştir. Şikayet yolunun dava açmadan önce tüketilmesi gereken bir başvuru olup olmadığına ilişkin tartışmanın da esasen bu düzenlemelerden sonra kanun koyucunun şikayet yolu ile ilgili hükmünde gerekli değişiklikleri yapmamasından kaynaklandığı belirlenmiştir. Bir kısım görüşe göre VUK m. 124’te yer alan “*edebilirler*” ifadesi, mükelleflere seçimlik bir hak tanındığına işaret ederken; bir kısım görüşe göre ise bu ifade başvurunun seçimlik olmasına değil, mükelleflerin bu başvuruda bulunmayarak yargı yoluna başvurmamayı seçebileceklerine işaret etmektedir. İkinci yöndeki açıklamaya ilişkin olarak, kanunlarda öngörülen idari ve yargısal başvuru yollarına gitmemenin ilgililer için her daim bir hak olduğu, bu durumun kanunlarda açıkça ifade edilmesi gerekmediği, “*edebilirler*” ifadesinin sırf bu

amaçla konulmuş olamayacağı yönünde bir değerlendirme yapılmıştır. Bu ifadenin ancak, şikayet yolunun başvurulabilecek son yol olarak kurgulandığı şekliyle, mükelleflerin bu yolu tercih edilebileceği anlamını verdiği düşünülmektedir. İlgili hükümde yer alan bu ifade, şikayet başvurusunun dava açmadan önce zorunlu olup olmadığına ilişkin bir çıkarım yapılmasını güçleştirmektedir. Danıştay'ın şikayet yolunun dava açmadan önce zorunlu bir başvuru olduğuna hükmettiği kararları karşısında, mükelleflerin bu yola başvurmaları, hak kaybına uğramamaları bakımından tavsiye edilmiştir. Üçüncü olarak şikayet başvurusunun yalnızca dava açma süresini geçiren mükelleflerce yapılıp yapılamayacağı, dava açma süresi içerisinde yaptıkları düzeltme başvurusu reddedilenlerin de bu başvuruda bulunup bulunamayacağı hususu irdelenmiştir. VUK m. 124'te yer alan "*Vergi mahkemesinde dava açma süresi geçtikten sonra yaptıkları düzeltme talepleri reddolunanlar*" ifadesi gereği, bir kısım görüşe göre dava açma süresini geçirilmiş olması şikayet yoluna başvuru için öncül bir şart olarak aranacakken; bir kısım görüşe göre ise bu ifadenin başvuru hakkının yalnızca dava açma süresini geçiren mükelleflere tanındığı şeklinde yorumlanmaması gerekmektedir. Birinci yaklaşımın temelinde, dava açma süresi içerisinde yapılan düzeltme başvurularının yargıya intikal ettirilmesinin olağan yolunun doğrudan dava açılması olsa da bu açıklama herhangi bir vergi uyuşmazlığı için öngörülen olağan ve temel yolun süresi içerisinde vergi mahkemelerinde dava açılması olduğundan, tarafımızca yeterli bulunmamaktadır. İkinci yaklaşım ise, kanımızca dava açma süresini geçiren mükelleflere, şikayet yoluna başvurarak yargı yoluna başvurmadan önce ikinci bir denetim imkanı sağlanırken bu hakkın dava açma süresi içerisinde düzeltme yoluna başvuranlara tanınmamasının hakkaniyetsiz bir durum yaratması noktasına dayanmaktadır. Gerçekten de iki ihtimal arasında eşitsiz bir durum olduğunu kabul etmekle birlikte, VUK m. 124'ün lafzından bu hakkın yalnızca dava açma süresini geçiren mükelleflere işaret etti sonucu da çıkabilmektedir. Anılan durum, şikayet başvurusunun, DK ile şikayet başvurularının reddine karşı ilk derece mahkemesi olarak Danıştay'a başvurulabileceğine ilişkin hükmün yürürlüğe girmesinden ve daha sonra İYUK'nda yapılan değişikliklerle aynı konuda vergi mahkemelerinin yetkili kılınmasından önce, yargı işlevi gören itiraz komisyonlarına başvuru hakkını kaçıran mükelleflere düzeltme başvurularının reddine karşı gidebilecekleri bir yol olarak kurgulanmasından kaynaklanmaktadır. İtiraz süresi içerisinde yapılan düzeltme başvurularının reddedilmesi halinde bu talebe ilişkin

dilekçelerin itiraz dilekçesi yerine geçeceğine ilişkin hüküm ile, itiraz süresi geçtikten sonra yaptıkları düzeltme başvuruları reddedilenlerin şikayet yolu ile Maliye Bakanlığı'na başvurabileceğine ilişkin hüküm mükellef hakları bakımından bir denge sağlamakta; her iki durumda da düzeltme başvurusu reddedilen mükelleflerin bu başvuruları başka bir mercii tarafından da incelenmiş olmaktadır. Şikayet başvurularının reddi üzerine dava açılması, BİMİVMK ve DK'nun yürürlüğe girmesiyle mümkün hale getirilirken kanun koyucu tarafından bu hususun gözetilmediği; düzeltme taleplerinin reddedilmesi halinde dilekçelerin itiraz dilekçesi yerine geçeceğine ilişkin hükmün kaldırılması sırasında da gözden kaçırıldığı değerlendirilmektedir. Bu noktada yapılması gerekenin, VUK m. 124'te yer alan hükmün öngörülmesindeki esas amacın ve bu amacın sonra getirilen düzenlemeler karşısında bir anlamda kaybedildiğinin dikkate alınarak yeniden düzenlenmesi olduğu düşünülmektedir. Hükümdeki "*Vergi mahkemesinde dava açma süresi geçtikten sonra yaptıkları düzeltme talepleri reddolunanlar*" ifadesi, şikayet başvurusunun son çare olarak öngörüldüğü kurguya ait olup, günümüzde ise hakkaniyetsiz bir durum meydana getirmektedir. Son olarak, şikayet başvurusunun reddi halinde yargı organlarına başvuru süresinin belirlenmesi hususuna değinilmiştir. Bu konuda VUK'nunda herhangi bir düzenleme yer almasının sebebi, bu Kanun'un idari usule ilişkin bir düzenleme olmasından öte, şikayet başvurusunun esasen itiraz süresini kaçıran mükellefler için başvurulacak son yol olarak kurgulanmasıdır. Nitekim, itiraz ve temyiz komisyonlarının görevine son verilmeden önce, yargı işlevinin idari usul içerisinde kurgulandığı dönemde de VUK'nda buna ilişkin bir düzenleme yer almamaktadır. Şikayet başvurusunun reddi halinde dava açılması gereken süre bir kısım görüşe göre İYUK m. 10'a göre belirlenmesi gerekirken, bir kısım görüşe göre ise bu hususta dikkate alınacak hüküm İYUK m. 11 olmalıdır. Bu bakımdan İYUK m. 10 hükmünün idarenin herhangi bir şekilde eylemde ve işlemde bulunmadığı durumlarda uygulanabileceği, dava açma süresi geçtikten sonra yapılan düzeltme başvurusunun reddi halinde, her ne kadar bu işleme karşı dava açılmıyor olsa da vergi idaresi tarafından tesis edilen bir işlemin bulunduğu değerlendirilmiştir. Hatta, düzeltme talebinin reddine ilişkin işlemin idare tarafından tesis edilmiş bir işlem olarak kabul edilemeyeceği varsayımında bile, bunun öncesinde vergi idaresince tesis edilmiş kesin ve yürütülmesi gereken bir işlem, vergi hatasının unsuru olması dolayısı ile vardır. Bu bakımdan İYUK m. 10'un "*İlgililer, haklarında idari davaya konu olabilecek bir işlem veya eylemin yapılması için idari*

*makamlara başvurabilirler.*” biçimindeki hükmünün, başvuruda bulunulabilmesi için idarenin daha önce ilgililer nezdinde onların hukuki durumlarını değiştiren bir eylem veya işlem yapmamış olması gerektiği şeklinde değerlendirilebileceği; ancak bu eylem ve işlemin, usuli bir gerekçe ile dava edilememesi veya bu özelliğini sonradan kaybetmiş olmasının onun yapılmadığı anlamına gelmeyeceği ifade edilmiştir. Öte yandan İYUK m. 11’in dava açma süresi bakımından dikkate alınması noktasında da tam bir uyumun sağlanamadığı tespit edilmiştir. Nitekim bu madde ile idareye yapılacak başvurunun işlemeye başlamış dava açma süresini durduracağı düzenlenmiştir. Ancak dava açma süresi geçtikten sonra yapılan düzeltme başvurularının doğrudan dava edilebilirliği tartışmalıdır. İYUK m. 11’in uygulanacağını kabul etmek, dava açma süresi geçtikten sonra yapılan düzeltme başvurusunun reddi üzerine doğrudan dava açılabilirliğinin kabulünü de gerektirmektedir. Aksi yönde düşünüldüğünde, doğrudan dava açılmayan bir işlemin dava açma süresini başlatması gibi tutarlı bulmadığımız bir durum meydana gelmektedir. Bu durum, İYUK yürürlüğe girmeden önce özel olarak düzenlenmiş bir başvuru yolunun anılan Kanun hükümlerindeki idari başvuru türlerine, şikayet başvurusunun reddine karşı dava açılabilmesinin sonradan mümkün hale gelmesi ve buna ilişkin usulün belirlenmesi gerekliliği karşısında, mecburi olarak benzetilmeye çalışılmasından kaynaklanmaktadır.

Belirmek gerekir ki, mükelleflerin bir idari çözüm yoluna başvururken, bu başvuruların olumsuz sonuçlanması halinde yargı yoluna başvuru haklarını nasıl kullanacaklarına ilişkin bir tereddütlerinin olmaması gerekmektedir. Bu da usule ilişkin ilgili düzenlemelerin tereddütte yer vermeyecek şekilde öngörülmesi ile mümkün olabilir. Aksi halde, idari çözüm yollarının öngörülmesi ile amaçlanan sonuç ulaşılamaz bir hale gelir, yani çözüm yolları işlevsizleştirilir. Düzeltme başvurusunun reddi sonrasında yargı yoluna başvuru usulünün, özellikle de şikayet yoluna ilişkin usulün, VUK ve İYUK hükümlerinin uyumlaştırılmaması sebebiyle teşkil ettiği belirsizlikler, bu başvuru türünün işlevini yerine getirememesine sebep olabilecek niteliktedir. Öte yandan, düzeltme başvurularına ilişkin VUK ve İYUK hükümlerinin birlikte uygulanmasına ilişkin genel bir değerlendirme yapacak olursak, kimi zaman İYUK hükümlerinin uygulanması bir zorunluluk olarak karşımıza çıkarken, kimi zaman düzeltme başvurusunun kendine özgü yapısı sebebiyle VUK hükümlerinin dikkate alınması

gerekliliği ile karşılaşılmaktadır. Örneğin VUK'nda bu konuda daha sonradan yaratılan boşluk sebebiyle dava açma süresi içerisinde yapılan düzeltme başvuruları bakımından İYUK m. 11'in uygulanması gündeme gelmekteyken; şikayet başvurusunun VUK hükümleri dikkate alınarak düzeltme zamanaşımı içerisinde herhangi bir zamanda yapılabileceği sonucuna ulaşılmaktadır. Bu yöndeki yaklaşım, her iki Kanun hükümlerinin belli bir kurala göre değil, varılmak istenilen sonuca göre uygulanması ve düzeltme başvurusu usulünün karmaşık hale getirilmesi sebebiyle eleştirilebilir. Bu çelişkili durum, her fırsatta değinmeye çalıştığımız üzere, VUK'nda, idari yargının örgütlenmesinden sonra yaratılan boşluklardan kaynaklanmaktadır. Öyle ki geline son durumda, düzeltme başvurusu usulünün teşkil ettiği belirsizlikler karşısında vergi hatalarına karşı İYUK uyarınca idari başvuruda bulunulması daha sağlıklı ve net bir yol olarak değerlendirilebilir. Burada vurguladığımız husus, vergi hatalarına karşı İYUK uyarınca başvuruda bulunulmasının daha doğru olduğu değil; düzeltme başvurusunun ilgili kanuni değişikliklerden sonra karmaşık hale getirilmesi ve bir anlamda işlevsizleştirilmesidir.

## KAYNAKÇA

### Kitaplar

- AKDOĞAN, Abdurrahman. *Kamu Maliyesi*. Ankara: Gazi Kitabevi, 2021.
- AKKAYA, Mustafa. *Vergi Hukukunda Ekonomik Yaklaşım*. Ankara: Yetkin Yayınları, 2021.
- AKSOY, Şerafettin. *Vergi Yargısı ve Türk Vergi Yargısı Sistemi*. İstanbul: Filiz Kitabevi, 1999.
- AKYILMAZ, Bahtiyar; SEZGİNER, Murat; KAYA, Cemil. *Türk İdare Hukuku*, Ankara: Savaş Yayınevi, 2021
- ARSLAN, Mehmet. *Vergi Hukuku*. Ankara: Nobel Akademik Yayıncılık, 2021.
- ARSLAN, Mehmet. *Vergi Hukukunda Zamanaşımı*. Ankara: Nobel Akademik Yayıncılık, 2021.
- BALCI, Mustafa. *Vergi Hataları ile Düzeltme-Şikayet Konusunda Uygulamada Yaşanan Hukuki Sorunlar ve Çözüm Önerileri*, Ankara: On İki Levha Yayıncılık, 2022.
- BATI, Murat. *Vergi Hukuku*. Ankara: Seçkin Yayıncılık, 2022.
- BİLİCİ, Nurettin. *Vergi Hukuku*. Ankara: Savaş Yayınevi, 2021.
- CANDAN, Turgut. *Vergilendirme Yöntemleri ve Uzlaşma*. Ankara: Maliye ve Hukuk Yayınları, 2006.
- CANDAN, Turgut. *Açıklamalı İdari Yargılama Usulü Kanunu*. Ankara: Yetkin Yayınları, 2022.
- CANDAN, Turgut. *Vergisel Kabahatler ve Suçlar*. Ankara: Yetkin Yayınları, 2022.
- DEMİRBAŞ, Timur. *Ceza Hukuku Genel Hükümler*. Ankara: Seçkin Yayıncılık, 2022.
- ERDEM, Tahir. *Vergi Hukukunda Uyuşmazlıkların İdari Aşamada Çözümü ve Alternatif Çözüm Yolları*. Ankara: Seçkin Yayıncılık, 2012.
- EREN, Fikret. *Borçlar Hukuku Genel Hükümler*. Ankara: Yetkin Yayınları, 2016.

- ERGİNAY, Akif. *Vergi Hukuku*. Ankara: Savaş Yayınları, 1990.
- ERGİNAY, Akif. *Kamu Maliyesi*. Ankara: Savaş Yayınevi, 2010.
- EROL, Ahmet. *Vergi Uyuşmazlıkları ve Çözüm Yolları*. Adalet: Ankara, 2021.
- GÖZÜBÜYÜK, Şeref. *Yönetmelik Yargı*. Ankara: Turhan Kitabevi, 2017.
- GÜNDAY, Metin. *İdare Hukuku*, Ankara: İmaj Yayınevi, 2015.
- GÜNDAY, Metin. *İdari Yargılama Hukuku*. Ankara: Turhan Kitabevi, 2022.
- İBİŞ, Mine. *Vergi Hataları ve Sonuçları*. Ankara: Adalet Yayınevi, 2012.
- OKTAR, Salim Ateş. *Vergi Hukuku*. İstanbul: Türkmen Kitabevi, 2020.
- ONAR, Sıddık Sami. *İdare Hukukunun Umumi Esasları- I. Cilt*. İstanbul: İsmail Akgün Matbaası, 1966.
- ÖNCEL, Mualla; ÇAĞAN, Nami; KUMRULU, Ahmet; GÖKER, Cenker. *Vergi Hukuku*. Ankara: Turhan Kitabevi, 2021.
- ÖZBALCI, Yılmaz. *Vergi Davaları*. Ankara: Oluş Yayıncılık, 2006.
- ÖZBUDUN, Ergun. *Türk Anayasa Hukuku*. Ankara: Yetkin Yayınları, 2021.
- KANETİ, Selim; EKMEKÇİ, Esra; GÜNEŞ, Gülsen; KAŞIKÇI, Mahmut. *Vergi Hukuku*. İstanbul: Filiz Kitabevi, 2019.
- KARAKOÇ, Yusuf. *Vergi Yargılaması Hukuku Ders Kitabı*. Ankara: Yetkin Yayınları, 2021.
- KARAKOÇ, Yusuf. *Genel Vergi Hukuku*. Ankara: Yetkin Yayınları, 2019.
- KIRBAŞ, Sadık. *Vergi Hukuku*. Ankara: Siyasal Kitabevi, 2018.
- KIZILOT, Şükrü; TAŞ, Metin. *Vergi Hukuku ve Türk Vergi Sistemi*. Ankara: Gazi Kitabevi, 2013.
- KIZILOT, Şükrü; KIZILOT, Zuhale. *Vergi İhtilafları ve Çözüm Yolları*. Ankara: Yaklaşım Yayınları, 2014.



KOCA, Mahmut; ÜZÜLMEZ, İlhan. *Türk Ceza Hukuku Genel Hükümler*. Ankara: Seçkin Yayıncılık, 2022.

SABAN, Nihal. *Vergi Hukuku*. İstanbul: Beta yayıncılık, 2021.

SARAÇOĞLU, Fatih; PÜRSÜNLERLİ ÇAKAR, Elif; ÖMERCİOĞLU, Abdullah. *Vergi Hukuku*. Ankara: Gazi Kitabevi, 2021.

ŞENYÜZ, Doğan; YÜCE, Mehmet; GERÇEK, Adnan. *Vergi Hukuku*. Bursa: Ekin Yayınevi, 2022.

TAŞ, Metin. *Vergi Yargısı*. Bursa: Ekin Kitabevi, 2005.

TAŞKAN, Yusuf Ziya. *Vergi Hukuku*. Ankara: Adalet Yayınevi, 2021.

YALTI, Billur (Ed.). *Vergi Uyuşmazlıklarının Çözümü: Barışçıl Mekanizmalar*. İstanbul: Beta Yayınları, 2015.

YILMAZ, Ejder. *Hukuk Sözlüğü*. Ankara: Yetkin Yayınları, 2005.

### **Tezler**

BİLMEN, Mehmet Selim. *Vergi Usul Kanunu'nda Düzeltme Kurumu, Yayımlanmamış Yüksek Lisans Tezi, Marmara Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, İstanbul, 2010.*

DOĞRUSÖZ, Mehmet Ezhan. *Türk Vergi Hukukunda Hata ve Düzeltme, Yayımlanmamış Doktora Tezi, Marmara Üniversitesi, İstanbul, 1999*

HATİPOĞLU, Cengizhan. *Vergi Hukukunda Hata ve Düzeltme, Yayımlanmamış Doktora Tezi, İstanbul Üniversitesi, Mali Hukuk Anabilim Dalı, İstanbul, 2013.*

KOÇ, Cevat. *Vergi Hatalarını Düzeltme, Yayımlanmamış Yüksek Lisans Tezi, İstanbul Üniversitesi, Mali Hukuk Bilim Dalı, İstanbul, 1991.*

SABAN, Nihal. *Vergi Hukukunda Sorumluluk, Yayımlanmamış Doktora Tezi, İstanbul Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, İstanbul, 1991.*

### **Makaleler**

AĞAR, Serkan, “*Vergi Yargısında Davaya Konu İcrai İşlem-IP*”, TBB Dergisi, Yıl:2017, Sayı:68, ss.360-392.

- AKKAYA, Mustafa. “*Vergi Hatalarının Yargısal Yolla Düzeltilmesinde Süre (İYUK m.10-11)*”, Yaklaşım Dergisi, Yıl:2, Sayı:13, Ocak 1994.
- AKKAYA, Mustafa. “*Vergi Sorumlusunun Vergi Yargısı ve Vergi İdaresi Karşısındaki Konumu*” AÜHFD, Yıl:1997, Cilt: 46, Sayı:1, ss. 185-208.
- ALAN, Nuri. “*İdari Usul ve İdari Yargı*”, Ankara Barosu Dergisi, Yıl:2000, Sayı:2, ss.9-24.
- BİLİCİ, Nurettin. “*Vergi Uyuşmazlıklarında Üst Makama Başvuru Yolu (İYUK m.11)*” D.E.Ü. Hukuk Fakültesi Dergisi, Prof. Dr. Durmuş TEZCAN’a Armağan, C.21, Özel S., 2019, s. 2773-2778.
- CANDAN, Turgut, “*Gümrük Vergisi Ek Tahakkuklarına İtirazda Bulunulmadan Doğrudan İdari Dava Açılabilir Mi?*”, <https://turgutcandan.com/>, (Erişim Tarihi:10.10.2022).
- CANYAŞ, Oytun. “*İdari Yargılama Usulü Kanunu ve Vergi Usul Kanunu Arasındaki Çatışmaların Klasik Yöntemle Çözümü*”, TBB Dergisi, Yıl: 2014, Cilt:0, Sayı:110, ss. 189-218
- ÇAĞAN, Nami, “*Vergi İtiraz ve Temyiz Komisyonları*”, AÜHFD, Yıl:1971, Cilt:28, Sayı:1, ss.183-204.
- ÇİÇEK Hüseyin Güçlü; GÜNEŞ Burcu, “*Vergi Uyuşmazlıklarını Önlemeye Yönelik Yeni Bir Yöntem: İzaha Davet Müessesesi*”, Gümrük Ticaret Dergisi, Yıl:2019, Sayı:17, ss.12-29.
- ÇİTİL, Bünyamin. “*Düzeltilme ve Şikayet Hükümlerinin Kapsamı, Haciz ve Ödeme Emri İşlemlerinin Bu Hükümlerdeki Yeri*”, Mali Hukuk Dergisi, Yıl:2013, Sayı:99, ss.35-45.
- ERARSLAN, Yunus. “*İdari Yargılama Usulünde Yanlışlıkların Düzeltilmesi*”. Legal Hukuk Dergisi, Yıl:2022, Sayı:231, ss.871-906.
- GERÇEK, Adnan. “*Türk Vergi Hukukunda Vergi Sorumlusu, Sorumluluk Halleri ve Türlerinin İncelenmesi*”, AÜHFD, Yıl:2005, Cilt:54, Sayı:3, ss. 157-193.
- GÖKER, Cenker; YILMAZOĞLU Emre, “*Süresinden Sonra İhtirazî Kayıtlarla Verilen Düzeltilme Beyannamesi Nedeniyle Tahakkuk Eden Verginin İdari Davaya Konu Edilebilirliği, Mahkemeye Erişim Hakkı ve Mülkiyet Hakkının Korunmasında Devletin Pozitif Yükümlülükleri Bağlamında Bir Değerlendirme*”, Ankara Barosu Dergisi, Yıl:2017, Sayı:3, ss.81-100.

- HATİPOĞLU, Cengizhan. “*Vergisel Uyuşmazlıklar Bakımından Kamu Denetçiliği Kurumuna Başvuru Koşulları*”. MÜHF-HAD, Cilt:20, Sayı:2, ss.309-330.
- KÜÇÜKKAYA, Mehmet. “*Vergi Hatalarını Düzeltme ve Düzeltmede Süre(ler)*”, Mali Hukuk Dergisi, Yıl:2013, Sayı:99, ss. 3-25.
- KANETİ, Selim. “*Vergi Usul Kanunu'ndaki Boşlukların Yargı Tarafından Doldurulması*”, <https://www.vergidunyasi.com.tr/>, (Erişim Tarihi:02.11.2022)
- NAS, Adil. “*Vergi Hukukunda Tarh Zamanaşımı*”, AÜHFD, Yıl: 2011, Cilt: 60, Sayı: 2, ss. 309-330.
- ÖNCEL, Mualla. “*Vergi Hukuku Açısından Sorumluluk*”, Prof. Dr. Fadıl H. Sur’un Anısına Armağan, AÜSBF Yayınları, Ankara, 1983.
- SARIASLAN, Osman. “*Anayasa Mahkemesi’ne Yapılan Bireysel Başvurularda Başvuru Yollarının Tüketilmesi Koşulunun Vergi Uyuşmazlıklarıyla İlgili İdari Başvurular Ekseninde Değerlendirilmesi*”, Türkiye Adalet Akademisi Dergisi, Yıl:9, Sayı:34, ss.475-513.
- SARIASLAN, Osman. “*Düzeltme (ve Şikâyet) Başvurusu ile İYUK 11. Madde Başvurusunun Karşılıklı İncelenmesi: Benzerlikler ve Farklılıklar*”, Vergi Dünyası, Sayı: 371, Temmuz 2012, ss.118-126.
- SARILI, Özgül, “*Türkiye’de Vergi Uyuşmazlıklarında İdari Çözüm Yolu Olarak İzaha Davet Uygulaması*”, Gümrük Ticaret Dergisi, Yıl:2020, Sayı:22, ss.72-85.
- SAVAŞ, Hasan Hüseyin. “*Vergi Gelirlerinin Denetimi ve Denetimde Etkinlik Kavramı*”, Mevzuat Dergisi, Yıl:3, Sayı:36, Aralık 2000.
- SONSUZOĞLU, Elif. “*Vergi Hatalarının Düzeltilmesi Usulü ve Yargısal Çözüm*”, <https://www.vergidunyasi.com.tr/>, (Erişim Tarihi:02.11.2022).
- TÜRKAY, İmdat. “*Mükellef Haklarında Yeni Bir Uygulama “İzaha Davet” Müessesesi*”, Terazi Hukuk Dergisi, Cilt: 12, Sayı: 13, Eylül 2017, ss.101-106.
- ÜNAL, Noyan Alper. “*Türk Vergi Hukukunda Vergi Hataları ve Düzeltme Yolları*”. Vergi Dünyası, Şubat 2006, Sayı:294, ss.74-83.
- YÜCEL, Mehmet. “*Uzlaşma Sonrası Ortaya Çıkan Vergi Hataları Düzeltilebilir Mi? (Uzlaşmanın Kesinliği Bağlamında Konunun Değerlendirilmesi)*”, Mali Hukuk Dergisi, Yıl:2015, Sayı:126, ss.37-53.

## Yargı Kararları

- Danıştay 4. Dairesi 25.10.1983 tarih, E:1982/1818 ve K:1983/8270 sayılı kararı, <https://legalbank.net/>, (Erişim Tarihi:06.10.2022)
- Danıştay 4. Dairesi, 01.1986 tarih ve E.1985/3253 ve K.1986/343 sayılı kararı, <https://karararama.danistay.gov.tr/>, (Erişim Tarihi:05.11.2022)
- Danıştay 4. Dairesi, 25.01.1989 tarih, E: 1988/1461 ve K: 1989/1386 sayılı kararı, <https://www.corpus.com.tr>, (Erişim Tarihi:05.11.2022)
- Danıştay 9. Dairesi, 18.12.1991 tarih, E:1990/3223 ve K:1991/4569 sayılı kararı, <https://legalbank.net/>, (Erişim Tarihi: 05.11.2022)
- Danıştay 4. Dairesi, 02.11.1992 tarih, E: 1991/128 ve K:1992/4716 sayılı kararı, <https://legalbank.net/>, (Erişim Tarihi: 06.11.2022)
- Danıştay VDDK, 28.01.1994 tarih, E: 1993/96 ve K: 1994/87 sayılı kararı, <https://www.corpus.com.tr/>, (Erişim Tarihi: 06.11.2022),
- Danıştay 4. Dairesi 24.02.1994 tarih, E.1992/1353 ve K.1994/1081 sayılı kararı, <https://legalbank.net/>, (Erişim Tarihi:17.10.2022)
- Danıştay 4. Dairesi, 24.02.1994 tarih, E: 1992/1353 ve K: 1994/1081 sayılı kararı, <https://legalbank.net>, (Erişim Tarihi: 09.11.2022)
- Danıştay 4. Dairesi 14.04.1994 tarih, E.1993/1806 ve K.1994/2253 sayılı kararı, <https://legalbank.net/>, (Erişim Tarihi:17.10.2022)
- Danıştay 4. Dairesi, 14.04.1994 tarihi, E:1993/1806, K:1994/2253 sayılı kararı, <https://legalbank.net>, (Erişim Tarihi: 09.11.2022)
- Danıştay VDDK, 22.04.1994 tarih, E: 1993/118 ve K: 1994/195 sayılı kararı, <https://www.corpus.com.tr/>, (Erişim Tarihi: 06.11.2022)
- Danıştay VDDK, 06.02.1997 tarih, E:1996/356 ve K:1997/121 sayılı karar, , <https://legalbank.net/>, (Erişim Tarihi:16.10.2022)
- Danıştay VDDK, 11.04.1997 tarih, E:1995/194 ve K: 1997/188 sayılı kararı, <https://www.corpus.com.tr/>, (Erişim Tarihi: 05.11.2022);
- Danıştay 3. Dairesi 19.11.1997 tarih, E:1996/6616 ve K:1997/4046, <https://www.corpus.com.tr/>, (Erişim Tarihi: 05.11.2022)

- Danıştay 11. Dairesi, 21.11.1997 tarih, E: 1996/5978 ve K: 1997/4181 sayılı kararı, <https://www.corpus.com.tr/>, (Erişim Tarihi: 05.11.2022)
- Danıştay 11. Dairesi, 01.03.1999 tarih, E: 1997/4946 ve K: 1999/849 sayılı kararı, <https://www.corpus.com.tr/>, (Erişim Tarihi: 05.11.2022)
- Danıştay 3. Dairesi, 11.03.1999 tarih, E:1998/1035 ve K:1999/968 sayılı kararı, <https://legalbank.net/>, (Erişim Tarihi: 25.10.2022)
- Danıştay VDDK, 13.06.2003 tarih, E:2002/610 ve K:2003/319 sayılı karar, <https://legalbank.net/>, (Erişim Tarihi:04.10.2022),
- Danıştay VDDK, 13.06.2003 tarih, E:2002/611 ve K:2003/320 sayılı karar, <https://legalbank.net/>, (Erişim Tarihi:04.10.2022)
- Danıştay VDDK, 27.02.2004 tarih, E:2003/254 ve K:2004/28 sayılı kararı, <https://www.corpus.com.tr/>, (Erişim Tarihi: 02.11.2022)
- Danıştay 7. Dairesi, 16.03.2004 tarih, E: 2001/805 ve K:2004/692 sayılı kararı, <https://legalbank.net/>, (Erişim Tarihi: 05.11.2022)
- Danıştay 9. Dairesi, 23.03.2006 tarih, E: 2004/619 ve K: 2006/1098 sayılı kararı, <https://www.corpus.com.tr/>, (Erişim Tarihi: 06.11.2022)
- Danıştay VDDK, 18.10.2006 tarih, E:2006/75 ve K:2006/300 sayılı kararı, <https://www.corpus.com.tr/>, (Erişim Tarihi: 29.10.2022)
- Danıştay 4. Dairesi, 12.06.2007 tarih, E: 2007/950 ve K: 2007/1950 sayılı kararı, <https://www.corpus.com.tr/>, (Erişim Tarihi:16.10.2022)
- Danıştay 9. Dairesi, 06.11.2008 tarih, E: 2007/1454 ve K: 2008/5158 sayılı kararı, <https://www.corpus.com.tr/>, (Erişim Tarihi: 06.11.2022)
- Danıştay VDDK, 23.10.2009 tarih, E:2009/1 ve K:2009/452 sayılı kararı, <http://kazanci.com.tr>, (Erişim tarihi: 06.10.2022)
- Danıştay VDDK, 23.10.2009 tarih, E: 2008/23 ve K: 2009/455 sayılı kararı, <https://www.corpus.com.tr/>, (Erişim Tarihi: 06.11.2022)
- Danıştay 7. Dairesi, 27.01.2010 tarih, E:2008/5286 ve K:2010/2022 sayılı karar, <https://legalbank.net/>, (Erişim Tarihi: 01.10.2022)
- Danıştay 3. Dairesi 26.02.2010 tarih, E:2008/1093 ve K:2010/590, <https://www.corpus.com.tr/>, (Erişim Tarihi: 29.10.2022)

- Danıştay 9. Dairesi, 18.03.2010 tarih, E:2008/4013 ve K:2010/1382 sayılı karar, <https://www.corpus.com.tr/>, (Erişim Tarihi: 29.10.2022)
- Danıştay 4. Daire, 13.05.2010 tarih, E:2009/4880 ve K:2010/2712 sayılı kararı, <https://www.corpus.com.tr/>, (Erişim Tarihi: 02.11.2022)
- Danıştay 3. Dairesi, 26.01.2011 tarih, E: 2008/416 ve K: 2011/143 sayılı kararı, <https://www.corpus.com.tr/>, (Erişim Tarihi:05.11.2022)
- Danıştay 4. Daire, 15.04.2011 tarih, E:2009/5518 ve K:2011/2325 sayılı kararı, <https://www.corpus.com.tr/>, (Erişim Tarihi: 02.11.2022)
- Danıştay VDDK, 22.04.2011 tarih, E:2010/744 ve K:2011/161 sayılı kararı, <https://www.corpus.com.tr/>, (Erişim Tarihi: 02.11.2022)
- Danıştay VDDK, 26.10.2011 tarih, E: 2009/46 ve K: 2011/596 sayılı kararı, <https://www.corpus.com.tr/>, (Erişim Tarihi: 06.11.2022)
- Danıştay 4. Dairesi, 22.03.2012 tarih, E: 2009/4681 ve K: 2009/4681 sayılı kararı, <https://www.corpus.com.tr/>, (Erişim Tarihi: 05.11.2022)
- Danıştay 4. Dairesi, 17.04.2012 tarih, E: 2009/8579 ve K: 2009/8579 sayılı kararı, <https://www.corpus.com.tr/>, (Erişim Tarihi:05.11.2022)
- Danıştay 4. Dairesi, 29.05.2012 tarih, E:2009/6960 ve K:2012/2112 sayılı kararı, <https://www.corpus.com.tr/>, (Erişim Tarihi: 05.11.2022)
- Danıştay 7. Dairesi, 21.10.2014 tarih, E: 2011/2359 ve K: 2014/4525 sayılı kararı, <https://www.corpus.com.tr/>, (Erişim Tarihi: 05.11.2022)
- Danıştay 9. Dairesi, 22.06.2015 tarih, E: 2015/2664 ve K: 2015/2664 sayılı kararı, <https://www.corpus.com.tr/>, (Erişim Tarihi: 06.11.2022)
- Danıştay 9. Dairesi, 04.11.2015 tarih, E: 2013/1151 ve K: 2015/12213 sayılı kararı, <https://www.corpus.com.tr/>, (Erişim Tarihi: 05.11.2022)
- Danıştay 9. Dairesi, 02.06.2016 tarih, E:2015/15633 ve K:2016/5739 sayılı karar, <https://www.corpus.com.tr/>, (Erişim Tarihi: 29.10.2022)
- Danıştay 4. Dairesi, 01.12.2016 tarih, E: 2013/6954 ve K: 2016/3709 sayılı kararı, <https://www.corpus.com.tr/>, (Erişim Tarihi: 09.11.2022)

Anayasa Mahkemesi'nin 27.02.2019 tarih ve 2015/15100 başvuru numaralı kararı, <https://www.resmigazete.gov.tr/eskiler/2019/04/20190403-12.pdf>, (Erişim Tarihi: 01.10.2022)

Danıştay 9. Dairesi, 09.06.2020 tarih, E: 2019/3474 ve K: 2020/2690 sayılı kararı, <https://www.corpus.com.tr/>, (Erişim Tarihi: 06.11.2022)

Danıştay 3. Dairesi 01.10.2020 tarih, E.2019/6080 ve K.2020/3470 sayılı kararı, <https://www.corpus.com.tr/>, (Erişim Tarihi: 19.10.2022)

Danıştay 9. Dairesi, 02.03.2021 tarih, E:2020/4852 ve K:2021/1325 sayılı karar, <https://www.corpus.com.tr/>, (Erişim Tarihi:25.10.2022)

Danıştay 4. Dairesi, 29.09.2021 tarih, E:2021/4159 ve K:2021/4716 sayılı karar, <https://legalbank.net/>, (Erişim Tarihi:04.10.2022)

Danıştay VDDK, 18.05.2022 tarih, E:2020/1649 ve K:2022/590 sayılı karar, <https://karararama.danistay.gov.tr/>, (Erişim Tarihi:06.10.2022)

Danıştay 4. Dairesi, 25.05.2022 tarih, E: 2021/876 ve K:2022/3275 sayılı kararı, <https://karararama.danistay.gov.tr/> (Erişim Tarihi:05.11.2022)

## **Özelgeler**

Maliye Bakanlığı'nın 08.05.2001 tarih ve B.07.0.GEL.0.60/6000-2217/25190 sayılı özelgesi, <https://www.gib.gov.tr/node/100076>, (Erişim Tarihi: 28.09.2022),

Maliye Bakanlığı'nın 19.12.2001 tarih ve B.07.0.GEL.0.44/4417-324/66094 sayılı özelgesi, <https://www.gib.gov.tr/node/94715> (Erişim Tarihi: 28.09.2022)

Maliye Bakanlığı'nın 09.11.2004 tarih ve B.07.0.GEL.0.28/2880-5855/52886 sayılı özelgesi, <https://www.gib.gov.tr/node/94588>, (Erişim Tarihi: 29.09.2022)

Maliye Bakanlığı'nın 20.04.2005 tarih ve B.07.0.GEL.0.40/4001-115 sayılı özelgesi, <https://www.gib.gov.tr/node/96565>, (Erişim Tarihi: 28.09.2022)

## EK 1. ORJİNALLİK RAPORU



**HACETTEPE ÜNİVERSİTESİ**  
**SOSYAL BİLİMLER ENSTİTÜSÜ**  
**YÜKSEK LİSANS TEZ ÇALIŞMASI ORJİNALLİK RAPORU**

HACETTEPE ÜNİVERSİTESİ  
SOSYAL BİLİMLER ENSTİTÜSÜ  
.....KAMU HUKUKU..... ANABİLİM DALI BAŞKANLIĞI'NA

Tarih: 06/01/2023

Tez Başlığı : Türk Vergi Hukukunda Hata Kavramı ve  
Düzeltilme Yolu

Yukarıda başlığı gösterilen tez çalışmamın a) Kapak sayfası, b) Giriş, c) Ana bölümler ve d) Sonuç kısımlarından oluşan toplam 142 sayfalık kısmına ilişkin, 06/01/2023 tarihinde şahsım/tez danışmanım tarafından Turnitin adlı intihal tespit programından aşağıda işaretlenmiş filtrelemeler uygulanarak alınmış olan orijinallik raporuna göre, tezimin benzerlik oranı %21 'tür.

Uygulanan filtrelemeler:

- 1-  Kabul/Onay ve Bildirim sayfaları hariç
- 2-  Kaynakça hariç
- 3-  Alıntılar hariç
- 4-  Alıntılar dâhil
- 5-  5 kelimedenden daha az örtüşme içeren metin kısımları hariç

Hacettepe Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Tez Çalışması Orijinallik Raporu Alınması ve Kullanılması Uygulama Esasları'nı inceledim ve bu Uygulama Esasları'nda belirtilen azami benzerlik oranlarına göre tez çalışmamın herhangi bir intihal içermediğini; aksinin tespit edileceği muhtemel durumda doğabilecek her türlü hukuki sorumluluğu kabul ettiğimi ve yukarıda vermiş olduğum bilgilerin doğru olduğunu beyan ederim.

Gereğini saygılarımla arz ederim.

Tarih ve İmza

Adı Soyadı: Didem Hande KILIÇ

Öğrenci No: N19230446

Anabilim Dalı: Kamu Hukuku Anabilim Dalı

Programı: Tezli Yüksek Lisans Programı

**DANIŞMAN ONAYI**

UYGUNDUR.





HACETTEPE UNIVERSITY  
GRADUATE SCHOOL OF SOCIAL SCIENCES  
MASTER'S THESIS ORIGINALITY REPORT

HACETTEPE UNIVERSITY  
GRADUATE SCHOOL OF SOCIAL SCIENCES  
PUBLIC LAW DEPARTMENT

Date: 06/01/2023

Thesis Title : Error Notion in Turkish Tax Law and  
Correction Procedure

According to the originality report obtained by myself/my thesis advisor by using the Turnitin plagiarism detection software and by applying the filtering options checked below on 06/01/2023 for the total of 42 pages including the a) Title Page, b) Introduction, c) Main Chapters, and d) Conclusion sections of my thesis entitled as above, the similarity index of my thesis is 21 %.

Filtering options applied:

1.  Approval and Declaration sections excluded
2.  Bibliography/Works Cited excluded
3.  Quotes excluded
4.  Quotes included
5.  Match size up to 5 words excluded

I declare that I have carefully read Hacettepe University Graduate School of Social Sciences Guidelines for Obtaining and Using Thesis Originality Reports; that according to the maximum similarity index values specified in the Guidelines, my thesis does not include any form of plagiarism; that in any future detection of possible infringement of the regulations I accept all legal responsibility; and that all the information I have provided is correct to the best of my knowledge.

I respectfully submit this for approval.

Date and Signature

Name Surname: Diden Hande KILIC  
Student No: 119230446  
Department: Public Law  
Program: Master Thesis Program

**ADVISOR APPROVAL**

## EK 2. ETİK KOMİSYON MUAFİYETİ FORMU



HACETTEPE ÜNİVERSİTESİ  
SOSYAL BİLİMLER ENSTİTÜSÜ  
TEZ ÇALIŞMASI ETİK KOMİSYON MUAFİYETİ FORMU

HACETTEPE ÜNİVERSİTESİ  
SOSYAL BİLİMLER ENSTİTÜSÜ  
.....KAMU HUKUKU..... ANABİLİM DALI BAŞKANLIĞI'NA

Tarih: 06/01/2023

Tez Başlığı: Türk Vergi Hukukunda Hız Kazanı ve  
Düzeltilme Uлуу

Yukarıda başlığı gösterilen tez çalışmam:

1. İnsan ve hayvan üzerinde deney niteliği taşımamaktadır;
2. Biyolojik materyal (kan, idrar vb. biyolojik sıvılar ve numuneler) kullanılmasını gerektirmemektedir.
3. Beden bütünlüğüne müdahale içermemektedir.
4. Gözlemsel ve betimsel araştırma (anket, mülakat, ölçek/skala çalışmaları, dosya taramaları, veri kaynakları taraması, sistem-model geliştirme çalışmaları) niteliğinde değildir.

Hacettepe Üniversitesi Etik Kurulları ve Komisyonlarının Yönergelerini inceledim ve bunlara göre tez çalışmamın yürütülebilmesi için herhangi bir Etik Kurul/Komisyon'dan izin alınmasına gerek olmadığını; aksi durumda doğabilecek her türlü hukuki sorumluluğu kabul ettiğimi ve yukarıda vermiş olduğum bilgilerin doğru olduğunu beyan ederim.

Gereğini saygılarımla arz ederim.

Tarih ve İmza

Adı Soyadı: Didem Hznde KILIC

Öğrenci No: N19 230 446

Anabilim Dalı: Kamu Hukuku Anabilim Dalı

Programı: Tezli Yüksek Lisans Programı

Statüsü:  Yüksek Lisans  Doktora  Bütünleşik Doktora

### DANIŞMAN GÖRÜŞÜ VE ONAYI



HACETTEPE UNIVERSITY  
GRADUATE SCHOOL OF SOCIAL SCIENCES  
ETHICS COMMISSION FORM FOR THESIS

HACETTEPE UNIVERSITY  
GRADUATE SCHOOL OF SOCIAL SCIENCES  
.....PUBLIC LAW..... DEPARTMENT

Date: 04/01/2022

Thesis Title: Error Notion in Turkish Tax Law and  
Correction Procedure

My thesis work related to the title above:

1. Does not perform experimentation on animals or people.
2. Does not necessitate the use of biological material (blood, urine, biological fluids and samples, etc.).
3. Does not involve any interference of the body's integrity.
4. Is not based on observational and descriptive research (survey, interview, measures/scales, data scanning, system-model development).

I declare, I have carefully read Hacettepe University's Ethics Regulations and the Commission's Guidelines, and in order to proceed with my thesis according to these regulations I do not have to get permission from the Ethics Board/Commission for anything; in any infringement of the regulations I accept all legal responsibility and I declare that all the information I have provided is true.

I respectfully submit this for approval.

Date and Signature

Name Surname: Nidem Hande KILIC  
Student No: N19230446  
Department: Public Law  
Program: Master Thesis Program  
Status:  MA  Ph.D.  Combined MA/ Ph.D.

**ADVISER COMMENTS AND APPROVAL**