



Hacettepe Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü
Kamu Hukuku Anabilim Dalı

VERGİ HUKUKUNDA DÜZELTME İŞLEMLERİ

Direnç Onat ALTAY

Yüksek Lisans Tezi

Ankara- 2024

VERGİ HUKUKUNDA DÜZELTME İŞLEMLERİ

Direnç Onat ALTAY

Hacettepe Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü
Kamu Hukuku Anabilim Dalı

Yüksek Lisans Tezi

Ankara, 2024

KABUL VE ONAY

Direnç Onat ALTAY tarafından hazırlanan ‘‘Vergi Hukukunda Düzeltme İşlemleri’’ başlıklı bu çalışma, 05/09/2024 tarihinde yapılan savunma sınavı sonucunda başarılı bulunarak jürimiz tarafından Yüksek Lisans Tezi olarak kabul edilmiştir.

Doç. Dr. Oytun CANYAŞ (Başkan) (Danışman)

Doç. Dr. Ertuğrul AKÇAOĞLU (Üye)

Dr. Öğr. Üyesi İbrahim Nihat BAYAR (Üye)

[Unvanı, Adı ve Soyadı] (Üye)

[Unvanı, Adı ve Soyadı] (Üye)

Yukarıdaki imzaların adı geçen öğretim üyelerine ait olduğunu onaylım.

Prof.Dr. Uğur ÖMÜRGÖNÜLŞEN

Enstitü Müdürü

YAYIMLAMA VE FİKRİ MÜLKİYET HAKLARI BEYANI

Enstitü tarafından onaylanan lisansüstü tezimin/raporumun 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 metinlerin 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.

- Enstitü / Fakülte yönetim kurulu kararı ile tezimin erişime açılması mezuniyet tarihimden itibaren 2 yıl ertelenmiştir. ⁽¹⁾
- Enstitü / Fakülte yönetim kurulunun gerekçeli kararı ile tezimin erişime açılması mezuniyet tarihimden itibaren ... ay ertelenmiştir. ⁽²⁾
- Tezimle ilgili gizlilik kararı verilmiştir. ⁽³⁾

...../.../2024

[İmza]

Direnç Onat ALTAY

¹ “*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 danışmanının 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 danışmanının 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 danışmanının 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, grsel, 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 zgn olduğunu, **Doç. Dr. Oytun CANYAŞ** danışmanlığında tarafımdan retilildiđini ve Hacettepe Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Tez Yazım Yönergesine göre yazıldığını beyan ederim.

Direnç Onat ALTAY

ÖZET

ALTAY, Direnç Onat. *Vergi Hukukunda Düzeltme İşlemleri*, Yüksek Lisans Tezi, Ankara, 2024.

Vergi hukuku, idare hukuku haricinde bir hukuk dalı olarak değerlendirilemeyecek olup idare hukukunun alt dalı hüviyetindedir. Vergi hukukundaki işlemler, vergi hukukunun anılan niteliği itibariyle birer idari işlemdir. Bu itibarla idare hukukundaki düzeltme işlemlerinin vergi hukukunda da tezahür etmesi beklenebilecektir. Vergi hukukunda düzeltme işlemleri kapsamında kolaylıkla 213 sayılı Vergi Usul Kanunu'nda düzenlenen hata düzeltme işlemleri akla gelmektedir. Hata düzeltme kurumunun ihdası suretiyle yargıya intikal etmeksizin belirli hataların idarece düzeltilmesi amaçlanmaktadır. Anılan hata düzeltme işlemlerinin idari düzeltme işlemi olarak nitelendirilebilmesi mümkün olmasına karşın vergi hukukunda düzeltme işlemleri VUK'ta düzenlenen hata düzeltme işlemleri ile sınırlı değildir. Vergi hukukunda hata düzeltme haricindeki düzeltme işlemlerinin tespiti, vergi hukukundaki işlemlerin idari işlem bağlamında hukuki niteliklerinin tespiti ile mümkün olabilecektir. İdare hukukunda düzeltme işleminin niteliğinin ortaya konulması, hata düzeltme başvurusunun sair idari başvurular ile benzer ve farklı yönlerinin tespit edilmesi, hata düzeltme kurumunun kapsamının belirlenmesi, hata düzeltme haricinde vergi hukuku kapsamında düzeltme işlemi olarak kabul edilebilecek başkaca işlemler olup olmadığının tespiti işbu çalışmanın konusunu oluşturmaktadır.

Anahtar Sözcükler

Düzeltilme, Hata, Hukuki Uyuşmazlık, İdari İşlem, İdari Başvuru

ABSTRACT

ALTAY, Direnç Onat. *Correction Procedures in Tax Law*, Master's Thesis, Ankara, 2024.

Tax law cannot be considered as a branch of law other than administrative law and is a sub-branch of administrative law. Transactions in tax law are administrative transactions due to the aforementioned nature of tax law. In this respect, it can be expected that correction transactions in administrative law will also appear in tax law. The correction procedures regulated under the Tax Procedure Law No. 213 easily come to mind within the scope of correction transactions in tax law. It is aimed to correct certain errors by the administration without being referred to the courts by establishing an error correction institution. Although it is possible to qualify the aforementioned error correction transactions as administrative correction transactions, correction transactions in tax law are not limited to error correction transactions which are regulated in VUK. Determination of correction transactions other than error correction in tax law will be possible by determining the legal nature of transactions in tax law in the context of administrative transactions. The subject of this study is to reveal the nature of the correction process in administrative law, to determine the similar and different aspects of the error correction application with other administrative applications, to determine the scope of the error correction institution, and to determine whether there are other transactions that can be accepted as correction processes within the scope of tax law other than error correction.

Keywords

Correction, Error, Legal Dispute, Administrative Transaction, Administrative Application

İÇİNDEKİLER

KABUL VE ONAY	İ
YAYIMLAMA VE FİKRİ MÜLKİYET HAKLARI BEYANI.....	İİ
ETİK BEYAN.....	İV
ÖZET.....	İV
ABSTRACT	V
İÇİNDEKİLER	VI
KISALTMALAR DİZİNİ	İX
GİRİŞ	1
1. BÖLÜM: DÜZELTME İŞLEMİNİN HUKUKİ NİTELİĞİ	4
1.1. VERGİLENDİRME İŞLEMİNİN HUKUKİ NİTELİĞİ	4
1.1.1. İdari İşlem Teorisi Bağlamında Vergilendirme İşlemleri	5
1.2. BİR İDARİ İŞLEM OLARAK DÜZELTME İŞLEMİ	10
1.2.1. İdarenin İradesi İle İdari İşlemdeki Hukuka Aykırılığın Giderilmesi.....	10
1.2.1.1. İdari İşlemlerin Geri Alınması	12
1.2.1.2. İdari İşlemlerin Düzeltilmesi.....	14
2. BÖLÜM: VERGİLENDİRME İŞLEMİNİN HUKUKA AYKIRILIĞI.....	17
2.1. VERGİ UYUŞMAZLIKLARI	18
2.2. VERGİ UYUŞMAZLIKLARININ GİDERİLMESİNDE İDARİ ÇÖZÜM YOLLARI	21
2.2.1. Vergi Uyuşmazlıklarının İdari Çözüm Yollarının İhdas Edilmesindeki Gaye	21
2.2.2. Türk Vergi Hukukunda Uyuşmazlıkların İdari Çözüm Yolları	23
2.2.2.1. Uzlaşma.....	24
2.2.2.1.1. Tarhiyat Sonrası Uzlaşma	25
2.2.2.1.2. Tarhiyat Öncesi Uzlaşma	26
2.2.2.2. Cezada İndirim	26
2.2.2.3. Pişmanlık ve Islah	26
2.2.2.4. İzaha Davet.....	27
2.2.2.5. Kanun Yolundan Vazgeçme	28

3. BÖLÜM: VERGİ UYUŞMAZLIKLARININ İDARİ ÇÖZÜM YOLLARINDAN BİRİ: HATA DÜZELTME	29
3.1. HATA KAVRAMI	29
3.1.1. Vergi Hatası Kavramı	31
3.2. HATA DÜZELTME KURUMUNUN TARİHÇESİ.....	32
3.3. VERGİ HATASI KURUMUNUN HUKUKİ NİTELİĞİ.....	36
3.4. DÜZELTME BAŞVURUSUNUN HUKUKİ NİTELİĞİ	37
4. BÖLÜM: 213 SAYILI VERGİ USUL KANUNU'NDA HATA DÜZELTME....	42
4.1. VERGİ HATASI NİTELEMESİNİN KRİTERLERİ	42
4.2. VERGİ HATALARI.....	44
4.2.1. Hesap Hataları	44
4.2.1.1. Matrah Hataları	45
4.2.1.2. Vergi Miktarında Hata	46
4.2.1.3. Verginin Mükerrer Olması.....	47
4.2.2. Vergilendirme Hataları	48
4.2.2.1. Mükellefin Şahsında Hata	51
4.2.2.2. Mükellefiyette Hata.....	52
4.2.2.3. Mevzuda Hata	54
4.2.2.4. Vergilendirme veya Muafiyet Döneminde Hata	55
4.3. VERGİ UYUŞMAZLIĞI-VERGİ HATASI AYRIMI	55
4.3.1. Hukuki İhtilaf Kavramı	56
4.3.2. Vergi Hatası Niteliğinde Olmayan Hukuki İhtilaflar.....	58
4.4. HATA DÜZELTME YOLU KAPSAMINDA DEĞERLENDİRİLİP DEĞERLENDİRİLEMEYECEĞİ TARTIŞILAN HUSUSLAR	61
4.4.1. Ödeme Emri ve Hata Düzletme	61
4.4.2. Beyannameye Dayalı Vergiler ve Hata Düzeltme	64
4.5. VERGİ HATALARININ ORTAYA ÇIKARILMASI	66
4.5.1. İlgili Memurun Hatayı Bulması veya Görmesi	66
4.5.2. Üst Memurların Yaptıkları İncelemeler Sonucunda Hatanın Görülmesi.....	67
4.5.3. Hatanın Teftiş Sırasında Ortaya Çıkarılması	67
4.5.4. Hatanın Vergi İncelemesi Sırasında Ortaya Çıkarılması	67

4.5.5. Hatanın Mükellefin Başvurusu Üzerine Ortaya Çıkarılması	68
4.6. HATA DÜZELTME YOLLARI.....	68
4.6.1. Re'sen Düzeltme	68
4.6.2. Başvuruya İstinaden Düzeltme	69
4.7. DÜZELTMEDE YETKİ VE DÜZELTME FİŞİ	71
4.8. DÜZELTME ZAMANAŞIMI.....	73
5. BÖLÜM: VERGİ HUKUKUNDA HATA DÜZELTME HARİCİNDEKİ	
DÜZELTME İŞLEMLERİ	75
5.1. CEZALARDA İNDİRİM KURUMU	75
5.1.1. İdari İşlem Teorisi Bağlamında Cezalarda İndirim Kurumu	77
5.1.2. Cezalarda İndirim Kurumunun Düzeltme İşlemi Bağlamında Değerlendirilmesi	79
5.2. UZLAŞMA KURUMU	80
5.2.1. Tarhiyat Sonrası Uzlaşma	81
5.2.2. Tarhiyat Öncesi Uzlaşma	83
5.2.3. İdari İşlem Teorisi Bağlamında Uzlaşma Kurumu	85
5.2.4. Uzlaşma Kurumunun Düzeltme İşlemi Bağlamında Değerlendirilmesi.....	87
5.3. İKMALEN TARH.....	89
5.3.1. İdari İşlem Teorisi Bağlamında İkmalen Tarh	90
5.3.2. İkmalen Tarhın Düzeltme İşlemi Bağlamında Değerlendirilmesi	92
5.4. RE'SEN TARH	94
5.4.1. İdari İşlem Teorisi Bağlamında Re'sen Tarh	95
5.4.2. Re'sen Tarhın Düzeltme İşlemi Bağlamında Değerlendirilmesi	98
SONUÇ.....	100
KAYNAKÇA	109
EK1 ORJİNALLİK FORMU	115
EK 2 ETİK KURUL MUAFİYET FORMU)	117

KISALTMALAR DİZİNİ

a.g.e	Adı geçen eser
AATUHK	Amme Alacaklarının Tahsili Usulü Hakkında Kanun
AYM	Anayasa Mahkemesi
bkz.	Bakınız
C.	Cilt
DVK	Damga Vergisi Kanunu
E	Esas
Ed.	Editör
GVK	Gelir Vergisi Kanunu
HMK	Hukuk Muhakemeleri Kanunu
İYUK	İdari Yargılama Usulü Kanunu
K.	Karar
KDVK	Katma Değer Vergisi Kanunu
m.	Madde
ÖTVK	Özel Tüketim Vergisi Kanunu
RG	Resmi Gazete
vd.	Ve Devamı
VDDK	Vergi Dava Daireleri Kurulu
VUK	Vergi Usul Kanunu

GİRİŞ

Devletin varlığından bahsedebilmek için mutlak ve başka bir güç tarafından sınırlandırılmaması gereken egemenlik kavramının mevcudiyeti gerekir. Devletin en temel özelliklerinden olan egemenlik, çeşitli biçimlerle vatandaşların karşısına çıkmaktadır. Devletin egemenlik yetkisinin en somut tezahürü ise vergi olarak karşımıza çıkmaktadır. Vergilendirme yetkisi doğrudan devletin egemenliğine dayanmaktadır. Vergilendirme; devletle birey arasındaki, doğrudan devletin egemenlik yetkisiyle ilgili olması ve *bireyin kesesine el atmak*¹ niteliğinde olması hasebiyle, hassas ve önemli bir ilişkiyken yine aynı sebeple uyuşmazlıklara gebe niteliktedir. Vergilendirme yetkisinin meşrulaştırılması bağlamında tek bir görüş olmadığını söylemek mümkündür² fakat mutlak olan devletin her daim daha fazla vergi salmaya teşne oluşudur. Zira vergi, devletin gelir kaynağıdır ve devletin gelire olan ihtiyacının ve gelir isteğinin bir haddi olduğundan bahsetmek mümkün değildir. Devlet kamu hizmetlerini finanse edebilmek ihtiyacını da barındıran ve yukarıda bahsedildiği gibi bununla sınırlandırılmayacak sebeplerle olabildiğince fazla vergi toplamak gayesini gütmekte iken verginin muhatabı kişiler, vergilendirmeye konu her türlü ekonomik varlığının azalmaması gayesi ile daha az vergi ödemek tercihindedir.³ Bu iki hal tarafların menfaati veçhile çatışmaktadır. Çatışan menfaatlerin mevcudiyeti halinde; uyuşmazlıkların ve hukuk düzeninin bahse konu uyuşmazlıkların çözümüne ilişkin düzenlemelerinin söz konusu olması isabetle beklenecektir.

Vergi hukuku, idare hukukundan bağımsız olarak ele alınamayacak, hatta idare hukukunun alt dalı niteliğinde bir hukuk dalıdır. İdare hukukunun alt dalı olması özelliğinden hareketle vergi hukukunda genel idare hukuku ilke ve kaidelerinin geçerli olması yadsınamaz bir gerçeklik konumundadır. Vergi Usul Kanunu başta olmak üzere vergi kanunlarının idare kanunlarından ayrılarak düzenlenmiş olması vergi hukukuna ilişkin kanunların tümünün idare hukuku mevzuatı bütünü içerisinde yer almasına engel

¹ ÖNCEL, Mualla / KUMRULU, Ahmet / ÇAĞAN, Nami, **Vergi Hukuku**, 27. Basım, Turhan Kitabevi, Ankara, 2018, s.4

² CANYAŞ, Oytun, **Tam ve Dar Yükümlülük Esasına Göre Vergilendirmenin Meşrulaştırılması Sorunu**, Hacettepe Hukuk Fakültesi Dergisi, Yıl: 2017, Cilt: 7, Sayı: 1, s.135

³ KARAKOÇ, Yusuf, **Vergi Yargılaması Hukuku**, 5. Basım, Yetkin Yayınları, Ankara, 2021, s.47

teşkil etmemektedir. Başka bir ifadeyle, Vergi Usul Kanunu'nun İdari Yargılama Usulü Kanunu dışında düzenlenmiş olması; vergi hukuku-idare hukuku ve vergi yargılaması hukuku-idari yargılama hukuku kavramlarının ayrı düşünülmesine sebep olabilecek düzeyde karmaşaya yol açsa da vergi hukuku, idare hukukunun kapsamı dışında bir hukuk dalı değildir. Bu bağlamda vergilendirme işlemlerinin özünde birer idari işlem niteliğine haiz olduklarını ifade etmek yanlış olmayacaktır. Vergilendirme işlemlerini, idari işlem nitelikleri bağlamında ele almak, vergilendirme işlemlerinin hukuki niteliklerini bütünüyle tespit etmek için zaruridir.

Genel idari usulde var olan idari işlemlerden biri de düzeltme işlemleridir. İdare hukukunda mevcudiyeti kabul edilen düzeltme işlemlerinin, vergi hukukunda da var olması beklenmektedir. Bu sebeple vergi hukukunda düzeltme işlemlerinin ne şekilde tezahür ettiğinin tespiti, vergi hukukundaki işlemlerin anlaşılması, bu işlemlere ilişkin hukuka aykırılıkların giderilmesi ve bu işlemlere ilişkin uyuşmazlıkların halli sathında önem arz etmektedir.

İdarenin başlıca maksadı kamu menfaatinin gerçekleşmesi olarak tarif edilmektedir. Hukuka aykırılık halinin kamu menfaatini zedelediği kabul edilmekte, bundan sebep idarenin hukuka aykırılıkları gidermesi öngörülmektedir. İdarenin idari işlemlerdeki hukuka aykırılıkları gidermesi idarenin kendi kendini denetimi ile mümkün olabileceği gibi, hukuka aykırılıkların yargı organı vasıtası ile giderilmesi de mümkündür. Bütünüyle idare hukukunda olduğu gibi vergi hukuku da temelde devlet ile kişi arasındaki çatışan menfaatlerin dengesinin tesisi ve korunmasını amaçlamaktadır.⁴ Bu amaç doğrultusunda idare hukukunda ve vergi hukukunda, hukuka aykırılıkların giderilmesine ve önlenmesine yönelik yöntemler öngörülmektedir. Bu yöntemler hukuka aykırılıkların yargı eliyle giderilmesine gerek kalmaksızın, idarece tesis edilecek idari işlemler ile giderilmesi maksadı ile ihdas edilmiştir. Düzeltme işlemi, idari işlemlerdeki hukuka aykırılıkların giderilmesi ve idari işlemlerin hukuka uygunluğunun temini için öngörülen başlıca işlemler olarak karşımıza çıkmaktadır. Düzeltme işlemlerinin vergi hukukundaki görünümü olarak düzeltme kavramını doğrudan ihtiva etmesi dolayısıyla ilk batında hata düzeltme işlemi akla gelmektedir. Hata düzeltme

⁴ KANETİ, Selim, **Vergi Hukuku**, 2. Basım, Filiz Kitabevi, İstanbul, 1989, s.11'den aktaran KARAKOÇ, 2021, s.47

işlemi genel idari usul bağlamında düzeltme işlemi kapsamında değerlendirilebilecek olmakla birlikte vergi hukukundaki düzenleme işlemlerinin tümünü kapsamamaktadır.

Vergi hukukumuzda hata düzeltme başvurusu şikayet kurumu ile birlikte düşünülmektedir. Zira hata düzeltme başvurusunun düzenlendiği 213 sayılı Vergi Usul Kanunu'nun Vergi Hatalarını Düzeltme ve Reddiyat başlıklı 3. Bölüm'ü kapsamında şikayet yolu ile müracaat de kısaca dava açma süresinin tamamlanmasının ardından yapılan düzeltme başvurusunun reddedilmesi halinde şikayet kurumu işletilerek Maliye Bakanlığı'na müracaat edilebileceği biçiminde düzenlenmektedir. Tarafımızca kaleme alınan işbu çalışmanın kapsamı vergi hukukunda düzeltme işlemleri olarak sınırlandırılmış olduğundan şikayet kurumu işbu çalışmanın kapsamını aşmaktadır.

İşbu çalışmanın konusu, vergi hukukunda farklı adlarla anılıyor olsa da genel idari usul kapsamında düzeltme işlemi olarak değerlendirilebilecek işlemlerin incelenmesi olarak sınırlandırılabilir. Bu konu kapsamında; vergilendirme işleminin hukuki niteliği ve düzeltme işleminin hukuki niteliği incelenecek, vergilendirme işlemlerinin hukuka aykırılıkları, bu hukuka aykırılıkların giderilmesi bağlamında ele alınacak, bir düzeltme işlemi olduğu sarıh olan hata düzeltme işleminin vergi hukuku ve düzeltme işlemleri içerisindeki konumunun tespiti sağlanmaya çalışılacak, VUK'ta düzenlenen hata düzeltme başvurusunun idari başvurular içerisindeki konumu değerlendirilecek ve vergi hukukunda hata düzeltme haricindeki düzeltme işlemleri belirlenmeye çalışılacaktır.

Hata düzeltme kurumu başta olmak üzere vergi hukukunda düzeltme işlemlerine ilişkin doktrinde oldukça fazla eser bulunmakta olup işbu çalışmada; mevcut eserlere içkin fikirlerin derlenmesi ile birlikte vergi hukukunda düzeltme işlemlerinin niteliği, hata düzeltme kurumunun düzeltme işlemi kapsamındaki konumu ve hata düzeltme başvurusunun idari başvurular bağlamındaki konumu ortaya konmaya çalışılacak, neticeten vergi hukukunda hata düzeltme haricindeki düzeltme işlemlerinin nitelendirilmesi suretiyle vergi hukukunda düzeltme işlemlerinin bütün olarak ele alınması amaçlanmaktadır.

1. BÖLÜM

DÜZELTME İŞLEMİNİN HUKUKİ NİTELİĞİ

1.1. VERGİLENDİRME İŞLEMİNİN HUKUKİ NİTELİĞİ

Vergi hukukunda düzeltme işlemi incelenirken öncelikli olarak mercek tutulması gereken husus vergilendirme işleminin hukuki niteliğidir. Zira vergi hukukunda düzeltme işleminin gündeme gelebilmesi düzeltilmesi gereken bir işlemin varlığı ile mümkün olabilecektir. Başka bir anlatımla düzeltme işlemi ile düzeltilmesi gereken yanlışlık veya hata ihtiva eden işlem olmalıdır ki düzeltme işlemi tesisi ile bahse konu hata veya yanlışlık giderilebilsin.

Bu bağlamda ancak düzeltmeye konu hatalı bir vergilendirme işlemi olduğundan bahisle düzeltme işlemi tesis edilebilecektir. Bu durumda öncelikle bünyesinde düzeltmeye konu yanlışlık veya hata oluşacak vergilendirme işleminin incelenmesi ve hukuki niteliğinin ortaya konması gerekmektedir. Vergilendirme işleminin her şeyden önce hukuki işlem olduğu muhakkaktır. Hukuki işlem; hukuki netice doğurmak maksadıyla yapılan irade açıklaması/açıklamaları olarak tanımlanmaktadır⁵. Tanımdan da anlaşılacağı üzere hukuk düzeninin netice izafe ettiği irade açıklamaları hukuki işlem olarak kabul edilmektedir.

Devletin egemenliğinin somut tezahürü olarak gösterdiğimiz vergilendirme ilişkisi doğrudan devlet ile birey arasında bir ilişkidir. Toplum sözleşmesi ile devletin varlığından bahsedilmeye başlandığı günden bu yana devletin somut tezahürü olan idarenin, devlet olmak; egemen olmak kaynaklı kamu gücü kullanma yetkisi daim olmuştur. Vergilendirme işlemi, doğrudan bireyin malvarlığına yönelmesi ve kamu gücünün kullanılması bağlamında da idarenin bireyle ilişkisinde önemli bir alan işgal etmektedir. Günümüz modern devleti idarenin kamu gücünü ve dolayısıyla yetkilerini anayasa, kanun ve harici kuralların bütünü vasıtasıyla sınırlandırmakta ve

⁵ GÖZLER, Kemal, **Hukuka Giriş**, 9. Baskı, Ekin Yayınevi, Bursa, 2012, s.419

düzenlemektedir. İdarenin kamu gücünün tezahürlerinden olan idarenin işlem ve eylemlerinin tümünün anılan sınırlar içerisinde kullanımı ve düzenlenmesi zaruridir.

İdari işlem kavramının pek çok tanımıyla karşılaşmak mümkündür. Buna göre kamu gücüne dayanarak, kendiliğinden icra edilebilir ve üçüncü kişiler üzerinde etkili hükümler doğuracak, idarece yapılan tasarruflar olarak tanımlanmaktadır⁶. Bir diğer tanımda ise, kamu gücü ayrıcalıkları marifetiyle hukuki netice doğurmaya yönelik irade beyanı biçiminde anılmaktadır⁷. Birden fazla tanımla karşılaşılsa da esasında tanımların tümünün aynı manayı karşıladığı ve aynı unsurlara işaret ettiği görülmektedir. Başka bir anlatımla tüm tanımlardan da görüleceği üzere idari işlem; tek yanlı olarak kamu gücü kullanma erkine sahip idari makamlarca tesis edilen, kendiliğinden icrai nitelikte olan ve hukuka uygunluk karinesinden faydalanan işlemler olarak tanımlanabilecektir.

Vergilendirme işlemlerinin idari işlem olup olmadığı, idari işlemlerin hukuki denetimi yolu olan iptal davasına muhatap olup olamayacaklarına ilişkin birden farklı görüş bulunmaktadır. Vergilendirme işlemi kanaatimizce, ilerleyen kısımlarda incelenecek özellikleri bağlamında bir idari işlem olarak karşımıza çıkmaktadır. Zira vergi yargısı idari yargının, vergi hukuku da idare hukukunun bir alt dalı olarak değerlendirilmektedir⁸

1.1.1. İdari İşlem Teorisi Bağlamında Vergilendirme İşlemleri

İdari işlemlerin bir tür hukuki işlem olduğu yukarıda açıklanmıştır. Hukuki işlemler arasında idari işlemlerin ayırıcı niteliklerinden başlıcasının kamu gücü kullanma erkine sahip idarece yapılan tek taraflı irade beyanları neticesinde kendiliğinden icrai nitelikteki işlemler olduğundan bahsedilmiştir. Kamu idaresinin varoluş sebebi kamu yararını sağlamaktır. Bu bağlamda kamu hizmetlerinin yürütülebilmesi için kamu gelirleri gerekmektedir. Zira kamu hizmetlerinin finansmanı kamu gelirleri ile

⁶ ONAR, Sıddık Sami, **İdare Hukukunun Umumi Esasları**, İsmail Akgün Matbaası, İstanbul, 1996, s.385

⁷ GÖZLER, Kemal / KAPLAN, Gürsel, **İdare Hukuku Dersleri**, 18. Baskı, Ekin Yayınevi, Bursa, 2016, s.265

⁸ AKKAYA, Mustafa, **Vergi Yargısında Yargılama Süreçlerinin Yeniden Değerlendirilmesi**, Danıştay ve İdari Yargı Günü 144. Yıl Sempozyumu, Ed. Oğuz SANCAKDAR, Danıştay Başkanlığı Yayını, Ankara, 2012, s.179

sağlanmaktadır. Bu kamu gelirlerinin büyük çoğunluğu; vergi, resim harç ve benzeri mali yükümlülükler olarak sıralanabilecek cebri kamu gelirlerinden oluşmaktadır. Özü salt lafzi irdelemeyle de anlaşılabilceği üzere cebri kamu gelirleri, kamu hizmetini götürmekle yükümlü olan idarenin cebir kullanarak edindiği gelirlerdir. Vergi; kamu giderlerini karşılamak maksadıyla gerçek ve tüzel kişilerden karşılıksız biçimde edinilen ekonomik varlıklar olarak tanımlanabilmektedir. Kamu giderlerini karşılamak maksadı ve karşılıksız biçimde zorunlu olarak edinilebilmesi hali cebrilik unsurunun da varlığını kanıtlar niteliktedir. Vergi idaresi bir kamu idaresidir⁹ ve kamu gücü ile donatılmıştır. Öte yandan vergi idaresinin kurulması ve çalışmasına ilişkin her türlü husus kanunlar ile düzenlenmektedir. İdari işlemlerin kamu yararı gözetilerek tesis edildiği kabul edilmektedir ve nihayetinde maksadın kamu yararının tesisi olduğu kabul edilmektedir. Bu doğrultuda idari işlem hüviyetindeki hukuki işlemlerin, diğer hukuki işlemlerden farklı olarak kanunilik ve hukuka uygunluk karinelerinden faydalandığından bahsetmek isabetli olacaktır. İdari işlemler kamu yararı gözetilerek tesis edilir ve kamu yararının sağlanması ve yüksek kamu menfaatinin teslim edilmesi maksadı ile idari işlemin tesis edildiği anda karineten hukuka uygun olduğu kabul edilmektedir.

İdari işlem teorisi bağlamında değerlendirme yapılırken gözetilmesi gereken husus, kamu idaresinin kamu gücüne dayanarak, kişiler üzerinde netice doğurma ve kendiliğinden icra edilebilirlik unsurlarıdır. Vergilendirme işlemi, yukarıda anlatıldığı üzere bir kamu idaresi olan vergi idaresince tesis edilmektedir. Vergi idaresince tesis edilen vergilendirme işlemleri şüphesiz ki idarenin kamu gücüne dayanmaktadır zira kamu idaresinin tek taraflı bir işlem niteliğindedir. Öte yandan vergilendirme işlemi hukuka uygunluk karinesinden faydalanmaktadır. Buna göre, dava açılmadığı veya düzeltme ve benzeri nitelikte idarece başkaca bir işlem tesis edilmediği müddetçe, idarenin tek yanlı işlemi olan vergilendirme işlemi hukuka uygunluk karinesinden faydalanacak ve diğer bir idari işlem özelliği olan kendiliğinden icra edilebilirliği haiz olacaktır. Başka bir ifadeyle vergilendirme işlemleri; bir kamu idaresi olan vergi idaresince kamu gücüne dayanarak ve tek yanlı olarak tesis edilmesi, kesin ve

⁹ İdare kavramının yönetmek kökenli olduğu ve salt kelime anlamı itibarıyla incelendiğinde kamu idaresi ile özel idare ayrımı yapılabileceğinden bahisle yapılan bir ayrım söz konusu olduğundan kamu idaresi tercih edilmiş, çalışmanın ilerleyen kısımlarında idare olarak anılmaya devam edilecektir. Kavram için bkz. GÖZLER, Kemal / KAPLAN, Gürsel, **İdare Hukuku Dersleri**, 18. Baskı, Ekin Yayınevi, Bursa, 2016, s.9

kendiliğinden icrai niteliği haiz olması ve hukuka uygunluk karinesinden faydalanması bağlamında bir idari işlem olarak değerlendirilmektedir. Vergilendirme işlemleri muhatabının hukuki durumunda doğrudan sonuçlar doğurması bağlamında bireysel idari işlem olarak ele alınmalıdır. İdari kararlar olarak da anılmakta olan bireysel idari işlemler vasıtasıyla belirli kişiler için hukuki durumların yaratılması, kaldırılması veya değiştirilmesi söz konusu olmaktadır¹⁰.

Bireysel idari işlem olan vergilendirme işlemleri idari işlem kuramları bağlamında da değerlendirilebilecektir. Zincir işlem kuramına göre neticeten bir sonuç doğurmak için bir diğerini takiben tesis edilen ve bu yapıları dolayısıyla birbirleri için tamamlayıcı nitelikte olan işlemler dizisi, zincir işlem olarak kabul edilmektedir. Halka işlem konumundaki nihai işlemde önceki işlemlerin tümünün nihai işlemi ortaya çıkarmak maksadı ile tesis edilmektedir. Vergilendirme işlemleri bağlamında zincir işlem kuramı perspektifinden inceleme yapıldığında, nihayette ortaya çıkan tahsil işlemine dek tarh ve tahakkuk işlemlerinin tümü tahsil işleminin halka işlemi olarak ele alınacaktır. Buna göre zincir işlem kuramı açısından asıl vergilendirme işleminin tahsil işlemi olduğu kabulü ile tahsil gerçekleşmeden hiçbir işleme ve nihayette tahsil haricinde herhangi bir işleme karşı dava dahil herhangi bir uyuşmazlık çözüm yolunda başvurulamayacağından bahsedilmektedir. Tarh aşamasında ortaya çıkan hukuka aykırılıklara ilişkin doğrudan herhangi bir uyuşmazlık çözüm yoluna konu edilmesi söz konusu olamayacak ve hatta nihai işlem tahsil işlemi olduğundan tarh aşamasındaki hukuka aykırılığa ilişkin tahsil işleminden bağımsız dava dahil olmak üzere herhangi bir çözüm yoluna başvurulması söz konusu olamayacaktır. Vergilendirme işlemleri olarak ele aldığımız tarh, (tebliğ), tahakkuk ve tahsil işlemlerinin her biri ayrı idari işlemlerdir. Pozitif hukukumuz da bu işlemlerin her birini ayrı işlemler olarak kabul etmektedir. Bu bağlamda tarh işlemine ilişkin tahsil aşamasına geçilmiş olsun veya olmasın doğrudan uyuşmazlık çözüm yollarına başvurulabileceği sabittir. Öte yandan ayrılabilir işlem kuramı ise; idarenin tek yanlı ve icrai nitelikteki her türlü işlemine karşı dava dahil uyuşmazlık çözüm yollarının işletilebileceğinden bahsetmektedir. Buna göre vergilendirme süreci ve vergilendirme işlemleri ayrılabilir işlemler kuramı bağlamında incelendiğinde netice işlem olan tahsil işlemi haricindeki işlemlere de kendi başına dava

¹⁰ GÜNDAY, Metin, **İdare Hukuku**, 10. Baskı, İmaj Yayınevi, Ankara, 2013, s.123

açılacağı muhakkaktır. Zira pozitif hukukumuz da vakıayı, ayrılabilir işlemler kuramı perspektifinden ele alarak vergilendirme işlemlerine nihai işlemten bağımsız olarak dava açılması dahil uyuşmazlık çözüm yollarına başvurulmasına cevaz vermektedir. İdari işlem türlerine ilişkin farklı tasnifler de bulunmaktadır¹¹. İşbu çalışmanın konusu düzeltme işlemi olduğundan vergilendirme işlemlerinin her biri için anılan tasnifler bağlamında değerlendirme yapmak işbu çalışmanın kapsamını aşacaktır. Çalışmanın ilerleyen kısımlarında yer alacak düzeltme işlemine mercek tutulurken anılan tasnifler bağlamında da değerlendirme yapmak isabetli olacaktır. Hukuki nitelik açısından vergilendirme işlemlerinin en önemlisinin tarh işlemi olduğu kabulü¹² ile işbu çalışma kapsamı içerisinde, tarh işlemi bağlamında konunun anlatılması yeterli ve isabetli olacaktır

2577 sayılı İYUK'un ikinci maddesi, idari işlemlerin yargısal denetimine ilişkin hangi unsurların kullanılacağını "*İdari işlemler hakkında yetki, şekil, sebep, konu ve maksat yönlerinden biri ile hukuka aykırı olduklarından dolayı (...)*"¹³ ifadeleriyle düzenlemektedir. Bu bağlamda idari işlemlerde ortaya çıkacak uyuşmazlıkların yargısal denetim unsurları aynı zamanda diğer uyuşmazlık çözüm yolları için de denetim unsurları olarak karşımıza çıkmaktadır. Vergilendirme işlemlerinden her biri için anılan beş unsur bağlamında değerlendirme yapmak işbu çalışmanın maksadını aşacağından vergilendirme işlemlerinin bütünü için genel anlamda bir değerlendirme yapmakla yetinilecek olup, vergi hukukunda düzeltme işlemleri bağlamında daha kapsamlı inceleme yapılması isabetli olacaktır.

İdari işlemin yetkili makamca yapılıp yapılmadığı, idari işlemin yetki unsuru bağlamında değerlendirilmektedir. Başka bir ifadeyle yetki, idari işlemi tesis edecek makamı ortaya koyan unsurdur. İdari işlemler için yetki kuralları mevzuat bütünü ile belirlenmektedir. Vergilendirme işlemlerinde yetkili makam ilgili vergi dairesidir. "İlgili" ibaresinin önemi konu, zaman ve yer bakımından yetki kurallarına riayet edilmesi zaruretinden kaynaklanmaktadır.

¹¹ Şart İşlem-Sübjektif İşlem, İnşai İşlem-Belirleyici İşlem, Basit-Kollektif-Karma İşlemler, Yararlandırıcı İşlem-Yükümlendirici İşlem biçiminde tasnifler yer almaktadır. Bkz. GÜNDAY, 2013, s. 126-133

¹² ÖNCEL/KUMRULU/ÇAĞAN, 2018, s.91

¹³ TBMM, 2577 Sayılı İdari Yargılama Usulü Kanunu, Resmi Gazete Tarihi: 20.01.1982, Sayı: 17580, <https://www.mevzuat.gov.tr/mevzuat?MevzuatNo=2577&MevzuatTur=1&MevzuatTertip=5>

İdari işlemde şekil unsuru idari işlemin kendisiyle ifade edildiği söze, belgeye işaret etmektedir¹⁴. Başka bir ifadeyle idarenin irade açıklarken kullandığı enstrüman şekil unsuru olarak ortaya konmaktadır. İdari işlemlerde şekil serbestisinden bahsetmek mümkün değildir. Bir idari işlem olarak vergilendirme işlemlerinde de şekil serbestisi söz konusu olmayacaktır. Vergilendirme işlemlerinin şekil unsuruna ilişkin kurallar da kanun ile düzenlenmektedir. Vergilendirme işlemlerinde vergi idaresinin vergilendirme işlemlerini tesis ederken uyacağı kurallar VUK ile düzenlenmektedir. Anılan kurallara aykırılık vergilendirme işleminin şekil unsurunda sakatlığa sebep olacaktır. Bir örnekle açıklamak unsurun anlaşılması için verimli olacaktır. Buna göre örneğin beyana dayanan vergilerde tarh işleminin gerçekleşmesi tahakkuk fişi düzenlenmesi ile söz konusu olacaktır. Tahakkuk fişinin muhteviyatında neler olması gerektiği ise VUK m.26 hükmü ile düzenlenmektedir¹⁵. Tahakkuk fişinin anılan unsurlardan herhangi birini ihtiva etmemesi halinde tarh işleminin şekil unsurunun sakatlığından bahsedilecektir¹⁶.

İdari işlemin sebep unsuru ise işlemi tesis eden idarenin anılan işlemi tesis etmeye sevk eden etkidir. İdari işlemin unsurlarından birinin sebep unsuru olarak belirlenmesi ile murat edilen, kamu gücüne haiz idarenin sebep olmaksızın işlem tesisinin önüne geçmektir. Zira idareye kamu gücü kullanımı ayrıcalığı tanınırken mutlak kullanım sebebinin kamu yararı olduğu ortaya konmaktadır. Başka bir ifadeyle, ancak kamu yararı için kamu gücünü kullanabilecek olan idare, bu gücün kullanımına sebep olan kamu yararını ortaya koymakla mükelleftir. Bir idari işlem olan vergilendirme işlemlerinde de muhakkak ki işlemin tesisi için sebep unsurunun varlığı aranmaktadır. Tarh işlemi bağlamı incelendiğinde sebep unsurunun vergiyi doğuran olay olduğu görülmektedir¹⁷. Vergilendirme işleminde maddi sebep vakıa yani vergiyi doğuran olayken hukuki sebep de ilgili vergi kanunu hükümleridir. Sebep unsurundaki sakatlık, sebep unsurunun konu unsuruyla beraber tarh işleminin esas unsurlarından olması hasebiyle anılan işlemi esastan sakat kılacaktır.

¹⁴ GÖZLER, KAPLAN, 2016, s. 327

¹⁵ TBMM, **213 Sayılı Vergi Usul Kanunu**, Resmi Gazete Tarihi: 10-11-12.01.1961, Sayı: 10703-10704-10705, <https://www.mevzuat.gov.tr/mevzuatmetin/1.4.213.pdf>

¹⁶ ÖZCAN, Onur, **Vergilendirme Sürecinin İdari İşlem Bağlamında İncelenmesi**, İstanbul Üniversitesi Hukuk Fakültesi Mecmuası, 2017 Cilt: 75, Sayı: 1, s. 171

¹⁷ ÖNCEL/KUMRULU/ÇAĞAN, 2018, s.94

İdari işlemin konu unsuru, bahse konu işlemin hukuk aleminde meydana gelmesine sebep olduğu değişiklik, hukuki netice olarak tanımlanmaktadır¹⁸. Başka bir ifadeyle idari işlemin konu unsuru, anılan işlemin somut tezahürü olarak anlatılabilecektir. Buna göre vergilendirme işleminin konu unsuru işlemin muhatabı olan yükümlüden işlemi tesis eden idarece vergi olarak alınan malvarlığı değeri olarak saptanabilecektir. VUK'ta düzenlenen hatalar bağlamında işbu çalışmanın ilerleyen kısımlarında detaylı biçimde incelenen konu unsurunda sakatlık olması hali, sebep unsuru gibi tarh işlemi esasen hukuka aykırı kılacaktır. Belirtildiği üzere huzurdaki çalışmanın ilerleyen kısımlarına da ışık tutacağı kanaatiyle; tarh işleminde sebep unsuru yani vergiyi doğuran olay ortaya çıktığında esasen konu unsurunun da ne şekilde ortaya çıkacağı bellidir. Zira her vergi için konu unsurunun saptanması kanunlar ile düzenlenmektedir. Bu bağlamda konu unsurundaki sakatlıkların açık hukuka aykırılıklara yol açtığından bahsedilmektedir¹⁹.

İdari işlemde maksat (amaç) unsuru ise anılan idari işlemin tesisi ile murat edilen neticedir. Sebep unsuru incelenirken bahsedildiği üzere idareyi işlem tesis etmeye iten, işlemin kamu yararına netice doğuracağı fikridir. Başka bir ifadeyle idari işlemlerin her birinin maksat unsuru kamu menfaati olarak ortaya konabilecektir. Vergilendirme işleminin maksat unsuru da; idarenin yükümlü olduğu kamu hizmetlerinin yerine getirilmesini finanse etmek olarak karşımıza çıkmaktadır.

1.2. BİR İDARİ İŞLEM OLARAK DÜZELTME İŞLEMİ

1.2.1. İdarenin İradesi İle İdari İşlemdaki Hukuka Aykırılığın Giderilmesi

Düzeltilme; düzgün duruma getirme, bozukluğu giderme olarak tanımlanan düzeltmek işidir²⁰. Tanımdan da anlaşılacağı üzere düzeltme ancak mevcut, halihazırda var olan bir şey üzerinde yapılabilecektir. Başka bir ifadeyle olması gereken biçiminde var olmayan bir şeye ilişkin düzeltme gerçekleştirilebilecektir. İdare hukuku bağlamında ise düzeltme, idari işlemin içeriğine veya neticesine etki etmeksizin muhteviyatındaki

¹⁸ GÜNDAY, 2013, s. 157; GÖZLER, KAPLAN, 2016, s.348

¹⁹ GÖZTEPE, Şulenur, **İdari İşlem Teorisi Açısından Vergilendirme İşlemleri ve Yargısal Denetimi**, Ankara, Seçkin, 2021, s. 65

²⁰ TDK, <https://sozluk.gov.tr/> (erişim tarihi: 04.08.2024)

yanlış hükümler yerine doğru hükümlerin geçmiş ve geleceğe etki edecek biçimde konması olarak tanımlanmaktadır. İdare hukuku kapsamında düzeltme işlemi; idare hukuku doktrininde genellikle idari işlemin sona ermesi başlığı altında ele alınmaktadır²¹. İdari işlemin sona ermesi idarenin iradesinden bağımsız olabileceği gibi²², işlemi tesis eden idarenin iradesi dahilinde de olabilecektir. Düzeltme işlemi de geri alma, kaldırma ve değiştirme ile birlikte idari işlemi tesis eden makamın iradesi ile idari işlemin sona ermesi sebepleri arasında değerlendirilmektedir²³.

Düzeltme işlemine ilişkin kanuni düzeyde herhangi bir tanım bulunmamaktadır. Düzeltme işlemi kanuni düzeyde tanımlanmaması dolayısı ile doktrinde çeşitli tanımlar yapılmaya çalışılmış²⁴ fakat kanaatimizce eksik kalmıştır. Bu tanımlar düzeltme işlemi idari işlemin idarenin iradesi ile sona erme sebeplerinden diğerleri ile karşılaştırmalı olarak veya onlar ile benzerlik/eşlik hali üzerinden tanımlama gayreti ile şekillenmiş tanımlar olarak karşımıza çıkmaktadır. Bu tanımlara katılmak isabetli olmayacaktır zira düzeltme işlemi idarenin iradesi ile idari işlemin sona erme sebeplerinden biri olarak ayrıca düzenlenmektedir. Bu bağlamda düzeltme işlemi bir diğer sona erme sebebi ile eş kabul etmek hukuka uygun olmayacaktır. Bu durumun yanı sıra düzeltme işleminin hukuki niteliğinin anlaşılabilmesi için diğer sona erme sebeplerinin de incelenmesi zaruridir, zira anılan sona erme sebepleri eş olmasa da her

²¹ GÜNDAY, 2013, s. 183

²² İdari işlemlerin idarenin iradesinden bağımsız olarak ortadan kalkması hallerinden en sık karşılaşılanı iptal kararı ile ortadan kalkmaktadır. İdari işlemin iptali, idari yargı organınca verilen karar ile sağlanmaktadır, bu haliyle iptal kararı idarenin iradesi hilafına yargı organınca alınan iptal kararı doğrultusunda idari işlemin sona ermesine sebep olmaktadır. Bir diğer hal ise fiili/maddi nedenler olarak tanımlanan idari işlemin konusu ve/veya ilgisinin ortadan kalkması kendiliğinden idari işlemin sona ermesi sebebi olarak tanımlanmaktadır. İdarenin iradesinden bağımsız olarak idari işlemin sona ermesi sebeplerinden bir diğeri ise şartın gerçekleşmesi veya sürenin dolması olarak anılmaktadır. Anılan hallerin tümü idari işlemin sona ermesinde idarenin iradesinden bağımsız sebepler olarak doktrinde tasnif edilmektedir bkz. GÖZLER, KAPLAN, s. 400; GÜNDAY, 2013, s. 180. İşbu çalışmanın kapsamını hayli aşıya da; özellikle belirli bir sürenin dolması ile idari işlemin sona ermesi hali kanaatimizce idarenin iradesi hilafına gerçekleşen bir sona erme hali değildir. İdari işlemler kural olarak süre sınırından ari biçimde tesis edilse de süre sınırı öngörülerek tesis edilen idari işlemlerin sürenin dolması ile sona ermesi hali, süreyi belirleyerek idari işlemi tesis eden idarenin iradesinden bağımsız kabul edilemeyecektir.

²³ Gözler idari işlemin idarenin iradesiyle sona ermesi hallerine ilişkin bu tasnifi kabul etmeyerek yalnızca ilga ve geri alma hallerini idari işlemin idarenin iradesi ile sona ermesi halleri olarak değerlendirmekle kalan hallerin tasnifte bu iki başlık altında değerlendirilmesi gerekliliğini savunmaktadır. bkz. GÖZLER, KAPLAN, s.400

²⁴Kimi yazara göre düzeltme değiştirme ile eş bir işlem, kimi yazara göre ise kaldırmaya eş bir işlem olarak ele alındığından bahsedilmektedir. Nitekim yazara göre ise düzeltme işlemi geri almanın gelişmiş bir türü olarak ele alınmaktadır. DURSUN, Selman, İdari İşlemlerin Geri Alınması, Kaldırılması, Değiştirilmesi ve Düzeltmesi, “Prof. Dr. A. Şeref Gözübüyük’e Armağan”, (der. T. Tan, vd.), Turhan Kitabevi, Ankara, 2005, s. 109

biri benzer niteliktedir. İşbu çalışmanın konusu vergi hukukunda düzeltme işlemleri olduğundan, çalışmanın ilerleyen kısımlarında kapsamlı biçimde ele alındığı üzere ancak tarh işlemini sakatlayan hallere ilişkin düzeltme kurumunun varlığı irdelenmektedir. Bu bağlamda değiştirme ve kaldırma işlemleri tarh işlemine yönelik, sonuç doğurmaları ortadan kaldırılan işlemin neticesinin zamana yaygın olmasına veya düzenleyici işlem olmasına bağlı olduğundan ve yalnızca hukuka aykırı işlemlere yönelik olmadığından tatbik edilemeyeceği için (tarh işleminin etkisi zamana yayılan bir işlem olmamasından hareketle)²⁵ işbu çalışma kapsamını aşmaktadır.

1.2.1.1. İdari İşlemlerin Geri Alınması

Geri alma işlemi sakat ve bu yönü ile hukuka aykırı bir idari işlemin idarece tesis edilecek başka bir işlem ile işlemin tesisi tarihi itibarıyla hükümsüz hale getirilmesi olarak tanımlanmaktadır²⁶. İdarece tesis edilen geri alma işlemi, geri alınan idari işlemin yargı merciince iptal edilmesi ile doğurduğu sonuç bakımından aynı niteliktedir. Geri alma işlemi ile idarenin kendi kendini denetimi neticesinde hukuk devleti ilkesine uyumluluk sağlanması amaçlanmaktadır.

Geri alma işlemi, idari işlem unsurları bağlamında incelemeye tabi tutulduğunda geri alma işleminde yetkili mercii geri alınan işlemi tesis eden idare olarak karşımıza çıkmaktadır. İdari işlemin unsurları bakımından incelendiğinde, idari işlemlerin idarenin iradesi ile sona ermesini sağlayan işlemlere ilişkin düzenlenmiş bir hüküm bulunmadığından idare hukuku ilkeleri ve İYUK'un on birinci maddesi hükmü ile değerlendirme yapmak isabetli olacaktır²⁷. Geri alma işleminde yetkili mercinin tespiti de idare hukukuna hakim ilkelere olan yetkide paralellik ilkesinin bir sonucu olarak ortaya çıkmaktadır. Öte yandan İYUK'un on birinci maddesi vasıtasıyla hiyerarşik üst makamın da geri alma işlemi tesis etme yetkisi olduğu kabul edilmektedir²⁸.

²⁵ BAYAR, Nihat İbrahim, **Türkiye'de Düzeltme Yolu: Kapsam ve İçerik Tartışmaları, Vergi Uyuşmazlıklarının Çözümü: Barışçıl Mekanizmalar**, (der. YALTI, Billur), Beta, İstanbul, 2015 s. 50

²⁶ GÜNDAY, 2013, s. 170

²⁷ BAYAR, 2015, s. 49

²⁸ GÜNDAY, 2013, s. 171

Geri alma işlemi şekil unsuru bağlamında değerlendirilirken de şekilde paralellik ilkesi kapsamında değerlendirilmelidir. Buna göre kanuni düzeyde aksi öngörülmediği müddetçe geri alma işlemine konu işlemin tesis edilme şekli geri alma işleminin şekil unsuru için de geçerli olacaktır.

Sebeup unsuru bağlamında geri alma işlemi değerlendirilirken düzeltme işlemi ile eş oluşu hali ile karşılaşılmaktadır. Sebeup unsuru idareyi işlem yapmaya sevk eden hal olarak çalışmanın önceki bölümlerinde anılmaktadır. İdareyi geri alma işlemi tesis etmeye iten hal ise idarece daha önce hukuka aykırı bir işlem tesis edilmiş olması halidir. Başka bir ifadeyle geri alma işleminin sebeup unsuru önceden alınan kararın hukuka aykırılığıdır. Geri alma işleminin maksat (amaç) unsuru ise idari işlemlerin hukuka uygunluğunun temini vasıtası ile kamu yararının gerçekleşmesini sağlamak olarak karşımıza çıkmaktadır.

İşbu çalışmadaki idari işlemin unsurlarına ilişkin incelemelerde kullanılan sistematikten farklı olarak maksat unsurunu konu unsurundan önce incelememiz ilerleyen kısımda açıklanacağı üzere bilinçli bir tercih niteliğindedir. Geri alma işleminin konu unsuru geri alınan sakat idari işlemin tesis edildiği tarihten itibaren tüm hukuki neticeleri ile hukuk aleminden çıkarılması olarak karşımıza çıkmaktadır. Geri alma işlemi vasıtası ile hukuk alemindeki tüm neticelerin ortadan kalkması gayesine ulaşmak her durumda mümkün olmayabilir. Bu gibi durumlarda geri alma işlemi tesisinin akabinde idarece başka bir işlem tesis edilerek geri alma işlemi ile ortadan kaldırılması istenen hukuka aykırı işlemin ortadan kaldırılması mümkün olabilecektir²⁹. Kanaatimizce bu durum düzeltme işleminin haricen kavramlaştırılmasının sebebi olarak gösterilebilecektir. Bu bağlamı ile de düzeltme işleminin geri alma işleminden ayrıldığı yönlerin mevcut olduğu ortaya koyulmaktadır.

Geri alma işlemi bağlamında önem arz eden bir diğer husus ise süre konusudur. Hukuki istikrarın sağlanması maksadı ile geri alma işleminin sınırlı bir süre zarfında tesis edilebileceği kabul edilmektedir³⁰. Doktrin ve uygulamada³¹ genel kabul, idarenin

²⁹ GÜNDAY, 2013, s. 174-175

³⁰ Aksi görüş için bkz. DURSUN, s. 104. Bu kanaatin fert aleyhine olan ve ferde külfet yükler nitelikteki işlemler açısından kabul edilemeyeceği belirtilmiştir. Belirli sürenin geçmesinin ardından dahi hukuka

hukuka aykırı işlemine karşı tesis edebileceği geri alma işlemine ilişkin sürenin, işleme karşı iptal davası açma süresi ile sınırlı olduğu yönündedir³².

1.2.1.2. İdari İşlemlerin Düzeltilmesi

İdari işlemin geri alınması başlığı altında, hukuka uygun olmayan idari işlemlerin idarece ortadan kaldırılmasına ilişkin doğrudan uygulanabilir bir yasal düzenleme olmadığından bahsedilmiştir. İdari işlemdeki hukuka aykırılığın idarece giderilmesine ilişkin pozitif hukukta dayanak niteliğinde yer alan hüküm anıldığı gibi VUK'un on birinci maddesidir. Üst makamlara başvuru başlıklı anılan madde, “*idari işlemin kaldırılması, geri alınması, değiştirilmesi veya yeni bir işlem yapılması*” biçimindeki ifadelerle idareye yapılacak başvuru ile idareden talep edilebilecek işlemleri belirtmektedir. Anılan ifade ile muhataplar tarafından idareye başvurulması suretiyle idarenin tesis edebileceği işlemlerin düzenlendiği görülmekle, bu işlemlerin idari işlem olması dolayısıyla idari işlemin özellikleri bağlamında değerlendirildiğinde, herhangi başvuru olmaksızın idarenin bu işlemleri tesis edebileceği sonucuna varılmaktadır. Nitekim idare, tesis ettiği bir işlemde hukuka aykırılık olduğunun tespiti halinde bahse konu aykırılığı gidermekle yükümlü konumdadır. Bu bağlamda idarenin iradesi ile daha önce tesis ettiği hukuka aykırı işleme ilişkin yapabilecekleri esasen 2577 sayılı Kanun'un anılan hükmü ile düzenleme altına alınmaktadır.

Düzeltilme kurumuna ilişkin açık bir tanıma ulaşılamamasının sebeplerinden biri de kanundaki lafzi tercihtir. Zira kanunda düzeltme kelimesi yerine “yeni bir işlem yapılması” ifadesi tercih edilmiş ve anılan ifade ile düzeltme kastedilmiştir³³. Anılan ifadenin düzeltme işlemi yerine kullanıldığıının başlıca delaleti, düzeltme işleminin geri

aykırı işlemin ortadan kaldırılmasındaki yararın, ferdin hukuka aykırı işleme bağlı biçimde inşa ettiği hayat düzeninin bozulmamasındaki yarara nispeten daha üstün olduğundan hareketle ferde külfet yükler nitelikteki hukuka aykırı işlemlerin süresiz biçimde kaldırılabilmesi gerektiği kanaatinden hareket edilmektedir.

³¹Danıştay İçtihatları Birleştirme Kurulu, 22.12.1973 tarih, E: 1968/8 ve K: 1973/14 sayılı kararı, <https://www.resmigazete.gov.tr/arsiv/14915.pdf>, (Erişim Tarihi: 04.08.2024) ayrıca genel kabul ifadesinin tercih edilmesine sebep olan aksi yönde karar için bkz. Danıştay 8. Dairesi, 22.12.1993 tarih, E:1993/2193 ve K: 1993/4343 sayılı kararı, <https://ezproxy.etu.edu.tr:2414/belge/d-8-d-e-1993-2193-k-1993-4343-t-22-12-1993-yatay-gecis-isleminin-geri-alinmasina-iliskin-enstitu-yon/1457373/>, <https://legalbank.net/> (Erişim Tarihi: 04.08.2024)

³² GÜNDAY, 2013, s. 179

³³ BAYAR, 2015, s. 50

almadan farklı olarak yeni bir sonuç doğuracak nitelikte bir işlem tesisi olmasıdır. Hukuka aykırı işlemin hukuk dünyasındaki sonuçlarının tümüyle ortadan kalkması için bazı durumlarda geri alma işleminin tek başına yeterli olmadığı hususu önceki bölümde irdelenmiştir. Bahse konu hukuka aykırılığın giderilmesinin ancak düzeltme işlemi tesis edilmesine bağlı olduğu haller söz konusu olabilmektedir.

Düzeltilme işleminin çeşitli kaynaklarda haricen varlığının kabul edilmemesini anlaşılır kılabilen sebep, düzeltme işleminin geri alma işlemi bünyesinde, geri alma işleminin bir türevi biçiminde değerlendirilmesidir. Nitekim düzeltme işleminin vergi hukuku çerçevesinde değerlendirilmesinde, vergi hatalarının düzeltilmesinin idari işlemin geri alınmasına örnek teşkil ettiğinden bahsedildiği görülmektedir³⁴. Gerçekten de düzeltme işlemi geri alma işleminin bir türevi olarak değerlendirilebilecektir. Fakat bu değerlendirme ile düzeltme işleminin hukuka aykırılığı gidermek için geri alma işlevine ek olarak doğru bir işlem tesisini ihtiva ettiği hususunu göz önünde bulundurmak gerekmektedir.

Geri alma işleminin iptal kararı ile aynı sonuçları doğurduğundan bahsedilmiştir. Hukuk devleti ilkesinin bir tezahürü olarak idarenin davranışlarının öngörülebilir olması gerekmektedir. Belirlilik ilkesi kapsamında kanunların geriye yürümezliği ilkesi yasama organını bağlarken, idari işlemlerin geriye yürümezliği ilkesi de idare için bir kural niteliğindedir³⁵. İptal kararı geçmişe etkili biçimde idari işlemi ortadan kaldırırken, iptal kararı ile aynı neticeyi doğurduğu ortaya konan geri alma işlemi de idari işlemin geri yürümezliği ilkesinin bir istisnasını oluşturarak geçmişe etkili biçimde sonuçlar doğurmakta ve idari işlemin geçmişe etkili biçimde hukuk dünyasından silinmesini sağlamaktadır. Düzeltme işlemi de geçmişe etkili netice doğurma yönü ile kaldırma ve değiştirme işlemlerinden bariz biçimde ayrılarak geri alma ile benzerlik göstermektedir. Anılan perspektiften geri alma ve düzeltme işlemleri birbirine benzese de düzeltme işlemi, hukuka aykırı idari işlemin geçmişe etkili olarak ortadan kalkmasını geri alma ile sağlamanın yanı sıra doğrusunun yapılmasını da ihtiva etmektedir. Başka bir anlatımla geri alma salt geçmişe etkili bir iptal olarak değerlendirilebilecekken,

³⁴ ÖNCEL/KUMRULU/ÇAĞAN, 2018, s.180

³⁵ Danıştay Vergi Dava Daireleri Kurulu, 29.01.1999 tarih, E: 1998/316 ve K: 1999/169 sayılı kararı, <https://ezproxy.etu.edu.tr:2414/arama/mahkeme-kararlari>, <https://legalbank.net/> (Erişim Tarihi: 04.08.2024)

düzeltilme işlemleri bu hadiseye ek olarak yine geçmişte etkili biçimde bir kısım da eklemektedir³⁶.

Geri alma işleminin bir türevi olarak da kabul edildiğinden bahsettiğimiz düzeltilme işlemleri idari işlemin unsurları yönünden de geri alma işlemleriyle büyük ölçüde benzerlik göstermektedir. Kısaca belirtmek gerekirse; düzeltilme işleminde yetkili mercii, hukuka aykırı işlemleri tesis eden idaredir. Şekil unsuru bağlamında usulde paralellik ilkesi uyarınca ilk işleme ilişkin idari şekil geçerlidir. Sebep hukuka aykırı idari işlem tesisini ile doğan hukuka aykırılık halidir. Maksat hukuka aykırılığı gidermek suretiyle kamu yararını sağlamaktır.

Konu unsuru bağlamında ise düzeltilme işlemleri geri alma işlemleri ile bir miktar farklılık göstermektedir. Geri alma işleminde konu, hukuka aykırı işlemin tesis edildiği tarihten itibaren tüm sonuçları ile hukuk alanında silinmesi ile sınırlı iken düzeltilme işleminde konu; hukuka aykırı işlemin tesis edildiği tarih itibarıyla tüm sonuçları ile hukuk alanından silinmesine ek olarak hukuka uygun, doğru işlemin tesisini de içermektedir.

Çalışmanın önceki kısımlarında da bahsedildiği üzere vergi hukuku, idare hukukunun bir dalı olarak kabul edilmektedir. Vergi hukukunu idare hukukundan ayırtmak mümkün değildir zira vergi hukukundaki işlemler ve ilişkiler esasen idari işlemler ve ilişkiler niteliğindedir. Düzeltilme işlemleri ve düzeltilme kavramı da idari işlemler ile şekillenen vergi ilişkilerinde pek tabii mevcuttur. Vergi hukukunda düzeltilme işlemleri dendiğinde akla öncelikle düzeltilme lafzını doğrudan barındırması sebebiyle hata düzeltilme işlemleri gelmektedir. Bu sebeple işbu çalışma sistematüğinde ilk olarak mercek tutulacak vergi hukukundaki düzeltilme işlemleri, hata düzeltilme kurumu olacaktır. Hata düzeltilme işlemlerinin açıkça düzeltilme işlemleri niteliğine haiz olmasının yanı sıra, çalışmanın ilerleyen kısımlarında detaylı biçimde inceleneceği üzere hata düzeltilme kurumu kapsamındaki düzeltilme işlemleri, hata düzeltilmeye tabii hataların sınırlı olarak sayılmış olması hasebiyle vergi hukukundaki düzeltilme işlemlerinin tümünü kapsamamaktadır. Daha yalın bir ifadeyle Türk Vergi Hukuku'nda düzeltilme işlemleri hata düzeltilme işlemleri ile sınırlı değildir.

³⁶ DURSUN, s. 109

2. BÖLÜM

VERGİLENDİRME İŞLEMİNİN HUKUKA AYKIRILIĞI

Vergilendirme işlemleri şüphesiz ki idari işlemin bir türü hüviyetindedir. Giriş kısmında da anlattığımız üzere devletin egemenliğinin somut tezahürü olan vergilendirme işlemi aynı zamanda devletin varlığının da başlıca kaynaklarından. Zira devletin mevcudiyetinden ve egemenliğinden bahsedebilmek için mali kaynaklara sahip olması gerekliliği şüphe götürmez bir gerçek niteliğindedir³⁷. Devlet egemenliğinin tezahürü ve devletin temel mali kaynağı olarak andığımız vergi, ilişkinin diğer tarafı bağlamında da ele alınmaya muhtaçtır. Başka bir anlatımla devletin/idarenin vergilendirme ilişkisindeki muhatabının kişiler olması sebebiyle vergi ilişkisi mülkiyet hakkına ilişmektedir. Keyfiyetle yürütülemeyeceği ve talep edilemeyeceği aşikar olan vergilendirme hadisesinin kaynağı, sınırları ve biçiminin sarıh olması gerekmektedir. Bundan sebeptir ki kanundan doğmayan bir vergi yükümlülüğünün idari işlem ile tesis edilmesi mümkün olmayacaktır. Vergi alacağı kavramı kamu alacağına içkin bir kavram niteliğindedir. Kamu alacağı kavramı ise özünde devlete özgülenmiş ve yalnızca idari işlemlerle sağlanan zorlayıcılık vasfını haiz devlet egemenliğinin aşikar olduğu gelirleri anlatmak için kullanılmaktadır³⁸. Yürürlükteki bir vergi kanununun muhteviyatında yer alan vergilendirmeyi gerektirecek bir hususun vuku bulmasından devletin bu husustan gelir elde etmesine kadar işleyen süreç vergilendirme işlemleri olarak tanımlanabilecektir. Farklı bir anlatımla ifade edecek olursak; vergiyi doğuran olayın vukuundan itibaren vergi borcunun miktarı, vadesi belirli ve somut bir borç hüviyetini kazanması için gerekli olan tarh, tahakkuk, tahsil ve hatta bu süreç içerisindeki tebliğ işlemleri vergilendirme işlemleri olarak anılmaktadır.

Vergi hukukunda düzeltme kavramını etraflıca anlayabilmek için öncelikle vergilendirme işleminin ana hatlarıyla incelenmesi isabetli olacaktır. Zira vergilendirme işleminin hukuka aykırılığı iddiası ile söz konusu olacak bir hatanın mevcudiyetinden bahsedilebilmektedir. Öncelikle hatalı bir işlemin varlığı söz konusu olacaktır ki

³⁷ ÇAĞAN, Nami, **Vergilendirme Yetkisi**, İstanbul, Kazancı, 1982, s. aktaran; HATİPOĞLU, Cengizhan, **Vergi Hukukunda Hata ve Düzeltme**, Doktora Tezi, İstanbul Üniversitesi, İstanbul, 2013,

³⁸ ULUTAM, Özhan / METHİBAY, Yaşar, **Vergi Hukuku**, 5. Baskı, İmaj, Ankara, 2001, s.92

ardından idari bir başvuru niteliğinde olan düzeltme başvurusunun varlığından söz etmek mümkün olacaktır. Vergide hata düzeltme kurumunun işletilebilmesi için anılan işlemlerden herhangi birinde hata olması gerekmektedir. Nitekim 213 sayılı Vergi Usul Kanunu da ileride detaylıca inceleyeceğimiz biçimde 116. Maddesi hükmü itibariyle vergi hatası olacak halleri hüküm altına almaktadır.

Vergilendirme işleminin hukuka aykırılığı vergi idaresi ile vergi ödevlisi arasında ihtilaflar meydana gelmesine sebep olacaktır. Vergilendirme işleminin hukuka aykırı olduğu iddiası ile ortaya çıkan ihtilafların halli yöntemleri de yine kanunla belirlenmektedir. Mevcut hukuk sisteminde vergi idaresi ile vergi ödevlisi arasında çıkan uyuşmazlıkların halli için öngörülen yöntemler, çalışmanın işbu kısmında incelenecek, devamında bu yöntemlerden biri olan hata düzeltme kurumu mercek altına alınacaktır.

VUK 116., 117. ve 118. maddeleri bu yöntemlerden olan hata düzeltmeyi düzenlemektedir fakat vergi idaresi ile ödevliler arasında meydana gelen uyuşmazlıkların halli için öngörülen diğer çözüm yollarını da incelemek, hata düzeltme kurumunun vergi hukukundaki ihtilafların giderilmesi yöntemleri arasındaki kategorik pozisyonunun belirlenmesi bağlamında da önem arz etmektedir.

2.1. VERGİ UYUŞMAZLIKLARI

Vergi hukukunda ortaya çıkan ihtilafların tarafları daha önce de değinildiği üzere vergi idaresi ve vergi ödevlisi olarak karşımıza çıkmaktadır. Uyuşmazlık ve anlaşmazlık kavramları sıklıkla birbiri yerine ve birbirlerini açıklamak için kullanılan kavramlardır. Vergi yargılaması hukuku çalışılırken uyuşmazlık ve anlaşmazlık kavramlarına ilişkin herhangi bir tasnif yapılmadığı, bu kavramların eş anlamlıymışçasına kabul edilerek kullanıldıkları görülmektedir. Her ne kadar birbirleri yerine kullanılsalar da iki kavram arasında salt lafzi farklılık değil, anlamsal farklılığın da olduğu kanaatindeyiz. Karakoç bu kavramların farklılığına değinerek vergi hukukunda uyuşmazlık çözüm yollarını ve anlaşmazlık çözüm yollarını ayırmaktadır.³⁹ Vergi uyuşmazlıkları ile vergi

³⁹ KARAKOÇ, 2021, s.47

anlaşmazlıklarının ayrılabilmesi ve anlaşılabilmesi için öncelikle uyumsuzluk ve anlaşmazlık kavramlarının doğru anlaşılması gerekir.

Yürürlükteki Türkiye Cumhuriyeti Anayasası'nın 73'üncü maddesi fedakarlık teorisi olarak da anılan ödeme gücüne göre vergilendirme ilkesine örnek teşkil edecek; “Herkes, kamu giderlerini karşılamak üzere, mali gücüne göre, vergi ödemekle yükümlüdür.” biçimindeki ifadelerle vergi ödevini düzenlemektedir. Anılan hükümden hareketle verginin, kamu harcamalarını karşılamak için devletin gelir olarak hukuki cebir altında topladığı iktisadi değerler olduğu anlaşılabilir. Vergi devletin geliri olduğundan, devletçe fazla alınmak istemesi ve vergi ödevlisince az verilmek istemesi beklenebilecek bir hadisedir. Bu hal beraberinde vergi anlaşmazlıklarını ve vergi uyumsuzluklarını getirmektedir.

Anlaşma; “*taraf iradeleri arasında ortaya çıkan uyum*”⁴⁰ olarak tanımlanabilirken anlaşmazlık; “*iki veya daha çok tarafın düşünce ve amaçları arasında ayrılık*”⁴¹ olarak tanımlanmaktadır. Uyuşmazlık ise “*niza, ihtilaf, çekişme, dava*” olarak tanımlanmaktadır⁴². Tanımlardan, anlaşmazlığın aynı kanaatte olmama hali olduğu çıkarılabilecekken uyumsuzluğun bir dava ve ihtilaf boyutunda olduğu ortaya çıkmaktadır. Buna göre uyumsuzluk için giderilememiş anlaşmazlık tanımının yapılabileceği kanaatindeyiz. Başka bir ifadeyle her uyumsuzluk bünyesinde giderilememiş bir anlaşmazlık barındırırken anlaşmazlıkların herhangi bir uyumsuzluğu kapsadığını söylemek mümkün olmayacaktır.

Karakoç vergi anlaşmazlığını; “*Vergi idaresi ile vergi ödevlisi arasında vergi hukuku uygulamalarına ilişkin olarak ortaya çıkan anlayış farklılığına ve / ya da aynı konuda tarafların aynı yönde düşünmemeleri hali*” olarak tanımlamakta, bahse konu anlaşmazlıkların yargı yoluna taşınması halinde ise vergi uyumsuzluğunun varlığından bahsetmektedir.⁴³ Yukarıda açıklanan lafzi ve anlamsal farklılık sebebiyle anılan tasnifin isabetli olduğu kanaatinde olsak da bu tasnife başkaca eserlerde yer verilmemesi ve konunun bu bağlamda ele alınmıyor olması sebebiyle, terim birliğinin

⁴⁰ YILMAZ, Ejder, **Hukuk Sözlüğü**, 4. Basım, Yetkin Yayınları, Ankara, 2012

⁴¹ Türk Dil Kurumu, <https://sozluk.gov.tr/>, (erişim tarihi: 20.03.2024)

⁴² YILMAZ, **2012**, s.781

⁴³ KARAKOÇ, **2021**, s. 48

bozulmamasını gözeterek çalışmanın kalanında uyuşmazlık kelimesi, anlaşmazlık ve uyuşmazlık kavramlarının ikisini de karşılamak üzere kullanılacaktır.

Öte yandan Taş⁴⁴ ihtilafın vergilendirme işlemine karşı yapılabilecek itirazın ilk yapılabileceği aşamada vergi uyuşmazlığının ortaya çıktığından bahsetmektedir. Başka bir anlatımla vergilendirmeye ilişkin ilk yürütülmesi zorunlu ve kesin idari işlem olan vergi matrahının belirlenmesinden itibaren vergi uyuşmazlığının ortaya çıkabileceğinden bahsetmektedir⁴⁵.

Vergi uyuşmazlıkları; ya vergiyi doğuran olayın esas mahiyetinin belirlenmesinde ya vergi kuralının içeriğinin tespitinde ya da vuku bulmuş hadiselerin hangi hukuki kapsamda değerlendirileceği konusunda, vergilendirme yetkisini haiz idare ile vergi yükümlüsü veya ceza muhatabının anlayış farklılığı sebebiyle ortaya çıkmaktadır⁴⁶. Kanaatimizce de tarh öncesinde işletilebilecek yolların mevcut bir ihtilafın çözümüne ilişkin olmadığı sarihtir. Bahse konu durumda uyuşmazlık ismiyle anılsın veya anılmasın henüz herhangi bir ihtilaf yoktur nitekim tek taraflı bir iddiada bulunma hali söz konusudur. Bahse konu durumlara örnek olarak izaha davet ve pişmanlık ve ıslah kurumlarının örnek gösterilmesi mümkündür. her iki kurumun işletilmesinde de henüz bir ihtilaf olmadığı, tarafların somut gerçeklik bağlamında vakıayı ve birbirlerini aydınlatma çabaları söz konusudur. Başka bir ifadeyle karşılıklı savların var olmadığı, dolayısıyla savların uyuşması veya uyuşmaması halinin de var olmadığını söylemek yanlış olmayacaktır.

⁴⁴ KIZILOT, Şükrü / TAŞ, Metin, **Vergi Hukuku ve Türk Vergi Sistemi**, Gazi Kitabevi, Ankara, 2013, s. 139 vd.

⁴⁵ AKSOY, Şerafettin, **Vergi Yargısı ve Türk Vergi Yargısı Sistemi**, Filiz Kitabevi, İstanbul, 1999, s.58

⁴⁶ HATİPOĞLU, 2013, s.20

2.2. VERGİ UYUŞMAZLIKLARININ GİDERİLMESİNDE İDARİ ÇÖZÜM YOLLARI

2.2.1. Vergi Uyuşmazlıklarının İdari Çözüm Yollarının İhdas Edilmesindeki Gaye

Vergilendirme yetkisinin sınırlandırılması, vergi kanunlarının Anayasa'ya uygunluğu, kanunsuz vergi alınmaz ilkesinin mevcudiyeti, kişilere tanınan başvuru hakkı vasıtasıyla bu ilkelerin işlerlik kazanmasının ve en önemlisi hukuk devletinin varlığından bahsetmenin en temel sebeplerinden ve aynı zamanda sonuçlarından biri olarak idari başvurular hukukumuzda varlık kazanmıştır. Hukuk devleti ilkesinin somut tezahüründen bahsedebilmek için idarenin tüm işlem ve eylemlerinin mevcut kurallar bütününe uygun gerçekleştiğine yönelik bir denetimin var olması gerekmektedir. Bu denetim yargı vasıtasıyla yapılabileceği gibi idarenin doğrudan kendisi tarafından da yapılabilmektedir⁴⁷. İdarenin bizatihi yaptığı denetimi tabiri caiz ise stimüle edecek yollar mevcut olduğunu ve bunların başlıcasının da idari başvurular olduğunu söylemek kanaatimizce isabetli olacaktır.

İdarenin bizatihi yaptığı denetimlerin, idarenin işlem ve eylemlerinin muhatabı olanlarca yapılacak başvurular üzerine ortaya çıkmasına imkan tanımak hukuk devleti ilkesinin bir gerekliliği olduğu gibi aynı zamanda mezkur ilkenin somut tezahürü olarak da önem arz etmektedir. İdarenin işlemleri ve eylemlerinde taraflardan biri egemen devletin kanunlar doğrultusunda vücut bulmuş hali olan idareyken diğer taraf ise idareye karşı korunması gereken bireylerdir. İdarece tesis edildiği safahat itibariyle hukuka uygunluk karinesi vasıtasıyla hukuka uygun kabul edilen eylem ve işlemler mevcutken idarenin karşı tarafı konumundaki ilgililerin bahse konu eylem ve işlemlere karşı yargı yoluna başvurması her ne kadar mutlak bir çözümse de yargı yoluna yapılan başvurunun, başvuru lafzı idari başvuru ile karıştırılmamalıdır, netice doğurması zaman almakta ve maddi ve usuli külfetler getirmekteyken ilgililerin korunması için farklı yollar öngörülmesi zarureti hasıl olmuştur. Buna göre yargı yolundan daha kolay çözümlerin sağlanabilmesi bağlamında idari başvurular büyük önem arz etmektedir.

⁴⁷ GÜNDAY, Metin, **İdari Yargılama Hukuku**, Ankara, Turhan Kitabevi, 2022, s.3

İdarenin bizatihi kendini denetlemesine yönelik ilgililerin başvurusu üzerine gerçekleştirilecek çeşitli denetim mekanizmaları Türk Hukuku'nda da öngörülmüştür. Aynı kamu tüzel kişiliği içerisinde denetimin gerçekleşmesi mümkündür ve istit'af ve hiyerarşik denetim biçiminde kategorize edilmektedir. İlgilinin başvurusu üzerine idarenin kendi işlem ve eylemlerini denetlemesi istit'af denetimi olarak anılmaktadır. İdarenin bir işlemine karşı muhatabınca yapılan istit'af başvurusu üzerine idare; bahse konu işlemi geri alabilir, kaldırabilir değiştirebilir veya yeni bir işlem tesis edebilir. İdarenin bir eylemine karşı muhatabınca yapılan bir istit'af başvurusu söz konusu ise de idare bu eyleme son verebilir veya eylem nedeniyle doğan zararı muhataba ödeyebilir. Hiyerarşik denetimde ise alt organın aynı kamu tüzel kişiliği içerisinde yer alan üst organca denetlenmesi hadisesi söz konusudur⁴⁸.

Vergilendirme işlemi, bireylerin hukuki durumunda doğrudan bir değişikliğe sebep olması dolayısıyla şüphesiz ki idari işlem niteliğindedir⁴⁹. Diğer idari işlemlerde de karşımıza çıktığı gibi vergilendirme ilişkisinde de vergiyi salan idare karşısında bireyin konumunun korumaya muhtaç bir konum olduğu izahtan varestedir. Zira vergi hukuki zor yani cebir ile ve karşılıksız olarak tahsil edilebilir nitelikte bir kamu alacağıdır. Bu durumda olası uyuşmazlıklarda bir tarafın korunmaya muhtaç olduğu ve korunmaya muhtaç tarafında hukuki cebrin muhatabı olan birey olduğu aşıkardır. Bu korumanın başlıca teminatı "*İdarenin her türlü eylem ve işlemlerine karşı yargı yolu açıktır.*" biçimindeki Anayasa'nın 125'inci maddesi hükmüdür. Şüphesiz ki yargı denetimi vergilendirme işlemlerinin hukuka uygunluğunun denetiminin sağlanacağı başlıca çözüm yoludur. Bunun yanı sıra yukarıda anlatılan sebeplerle yargı yolu haricinde öngörülen çözüm yolları da mevcuttur. İdare hukukunda anlattığımız başvuru biçimleri gibi vergi hukukunda da öngörülen farklı çözüm yollarına başvurmak kural olarak⁵⁰ yargı yoluna başvurmak için bir şart olarak öngörülmemiştir. Farklı bir anlatımla anılan yollar, uyuşmazlığı çözüme kavuşturmanın farklı yöntemleri olarak dizayn edilerek seçicilik çözüm yolları biçiminde düzenlenmiştir.

⁴⁸ DURAN, Lütfi, **İdari Müracaatlar ve Bunlar Karşısında İdarenin Sükutu Meselesi**, İstanbul Üniversitesi Hukuk Fakültesi Mecmuası, 1946, s.139

⁴⁹ ÖNCEL/KUMRULU/ÇAĞAN, 2018, s.5

⁵⁰ 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:15.03.2024)

Hukuk devleti ilkesinin somut tezahürü olmasının yanında vergi uyuşmazlıklarda idari çözüm yollarının kurgulanmasında farklı faydalar da mevcuttur. Her şeyden önce vergi uyuşmazlığının idari başvurular ile yargısal sürece taşınmadan çözülmesi vergi yargısının iş yükünü şüphesiz azaltmaktadır⁵¹. Hukuk devleti ilkesi bağlamında idari başvurular ve çözüm yollarını sıralarken güçsüz durumda olan idarenin karşı tarafı konumundaki kişinin korunması zaruretini ortaya koymuştuk, bununla birlikte idari çözüm yollarının mevcudiyeti vergi alacağının daha hızlı tahsil edilebilmesi imkanı da sağlamaktadır. Vergi ödevlisinin vergi yargısına taşımak suretiyle çözmek niyetinde olduğu herhangi bir vergi uyuşmazlığının, idari çözüm yolu kapsamında vergi alacaklısı tarafından vergi ödevlisinin ikna edilmesi ile giderilmesi ihtimali de yadsınamaz biçimde mevcuttur.

2.2.2. Türk Vergi Hukukunda Uyuşmazlıkların İdari Çözüm Yolları

Yukarıdaki açıklamalarımız kapsamında; Türk vergi hukukunda genel itibariyle, uyuşmazlıkların mutlak surette ortadan kaldırılması yargı yolu ile mümkün olmakla birlikte, uyuşmazlıkların çözümünde bir diğer yöntem olarak idari çözüm yolları olarak karşımıza çıkmaktadır. Mevcut uyuşmazlığın, yargı yoluna başvurulmaksızın idarenin kendi iradesi veya muhatabın müracaatı üzerine giderilmesi, vergi uyuşmazlıklarının idari çözüm yolları ile çözüme kavuşturulmasıdır. Vergilendirmede verimlilik ilkesi uyarınca olması gereken miktarda olmasına karşın geç toplanan bir vergidense gerekenden az fakat zamanında toplanan bir vergi tercih edilmelidir.⁵² Anılan ilkenin gereği olarak kamu alacağının ivedilikle tahsilini sağlamak ve yargı organlarına intikal eden uyuşmazlıkları azaltmak maksadıyla idari çözüm yollarının ortaya çıktığını söylemek yanlış olmayacaktır. Başka bir anlatımla, vergi uyuşmazlıklarının giderilmesinde yargısal çözüm yolunun; uyuşmazlığın her iki tarafı için de para ve

⁵¹ 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: 28.03.2024))

⁵² CANDAN, Turgut, **Vergilendirme Yöntemleri ve Uzlaşma**, 2. Basım, Maliye ve Hukuk Yayınları, Ankara, 2006, s.259

zaman kaybına sebep olabilmesi, idari çözüm yollarına duyulan ihtiyacı ortaya koymaktadır. Türk vergi hukukunda idari çözüm yollarına başvurmak zorunlu olmadığı gibi idari çözüm yollarına başvurulması, yargısal çözüm yollarına başvuruyu imkansız kılmamaktadır.

Türk vergi hukukunda idari çözüm yöntemleri; uzlaşma ve hata düzeltme başta olmak üzere cezalarda indirim, pişmanlık ve ıslah, izaha davet ile kanun yolundan vazgeçme olarak sıralanabilecektir.⁵³

2.2.2.1. Uzlaşma

Uzlaşma yöntemi vergilendirmede verimlilik ilkesinin bir tezahürü olarak, mükellef ile vergi idaresinin görüşme, tartışma ve hatta pazarlık suretiyle uyuşmazlığın giderilmesini öngören bir idari çözüm yöntemi olarak Türk vergi hukukunda yer almaktadır.⁵⁴ Uzlaşma, idarece ikmalen yahut re'sen yapılan tarhiyatlar ve bu nedenle doğan vergi ziyayı cezalarında gündeme gelen idari çözüm yollarından biridir. Uzlaşma kendi içerisinde tarhiyat öncesi ve tarhiyat sonrası olmak üzere ikiye ayrılmaktadır. Genel itibarıyla verginin ve vergiye bağlı cezaların her iki tarafın da uzlaşma iradesi ortaya koyarak anlaşıkıkları meblağ üzerinden ödenmesini öngörmektedir. Uzlaşma kurumunda önemle belirtilmesi gereken husus idarenin bir kısım alacağından vazgeçmesi hadisesidir. Uzlaşma kurumu incelenirken vergi idaresine uzlaşma konusunda tanınan takdir yetkisinin irdelenmesi de isabetli olacaktır.⁵⁵

⁵³ Kanun yolundan vazgeçme müessesesinin hukuki niteliği tartışmalıdır. Fakat Karakoç, yargılama sürecini devam ettirmeyerek meselin yargı dışında halledilmesine aracılık etmesi sebebiyle idari çözüm yolu olma niteliğinin ağır bastığından bahisle bu kapsamda değerlendirmektedir (bkz. KARAKOÇ, 2021, s.50). Öte yandan karşılıklı anlaşma usulünün de anlaşmazlık çözüm yöntemi olarak nitelendirilmesi gerektiği savıyla idari çözüm yöntemleri arasında göstermektedir (bkz. KARAKOÇ, 2021, s.50)

⁵⁴ CANDAN, 2006, s.259

⁵⁵ BAŞARAN YAVAŞLAR, Funda, **Uzlaşma Uygulaması Hukuka Uygun mu?**, Vergi Sorunları, Yıl:2010, Sayı: 257, s.173; Uzlaşmada idarenin takdir yetkisinin sınırları belirlenirken idarenin bağlı yetki ile donatıldığından bahisle takdir yetkisinin mevcudiyetinden bahsedilmesinin mümkün olmadığı kanaatindeyiz. Nitekim “yapılabilir, edilebilir, verilebilir” gibi yeterlilik fiillerinin mevcudiyetine rağmen idarenin mutlak takdir yetkisi olduğunu söylemek isabetli olmayacaktır. İdarenin takdir yetkisinin saptanmasında normun amaç unsurunun irdelenmesi gerekmektedir. Bu konuda kapsamlı bilgi için bkz. CANYAŞ, Oytun, **Vergi İdaresinin Takdir Yetkisinin Saptanması**, Doktora Tezi, Ankara Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, Ankara, 2011

2.2.2.1.1. Tarhiyat Sonrası Uzlaşma

Vergi tarhiyatından yahut vergi cezasının kesilmesinden sonra idare ve mükellefin mutabakatı sonucunda mükellefin yargı yoluna başvurmasını engelleyen çözüm yolu “tarhiyat sonrası uzlaşma” olarak adlandırılmaktadır. Mutabakat ile kesin bir anlaşmaya varılmış olduğundan idari yargı yolu veyahut yargı yolu vasıtasıyla anlaşma sonucunun değiştirilmesi mümkün bulunmamaktadır. Dolayısıyla, mükellef ile idarenin vergi aslı veya cezasına ilişkin olarak anlaşmasıyla kamu alacağının kolay ve kısa yoldan tahsili mümkün hale gelmektedir.⁵⁶ Bununla birlikte, yargı yoluna başvurusu halinde mükellefin karşılayacağı masraflar da bertaraf edilmiş olmaktadır. VUK Ek Madde 1’de; *Mükellef tarafından ikmalen, re’sen veya idarece tarh edilen vergilerle bunlara ilişkin vergi ziyai cezaları ile 23.000 Türk Lirasını aşan usulsüzlük ve özel usulsüzlük cezalarının (359’uncu maddede yazılı fiillerle vergi ziyasına sebebiyet verilmesi halinde (...))kesilen ceza ve 370’inci maddenin (b) fıkrası kapsamında kendilerine ön tespite ilişkin yazı tebliğ edilen mükelleflere mezkur maddeye göre kesilen ceza hariç) tahakkuk edecek miktarları konusunda, vergi ziyasına sebebiyet verilmesinin kanun hükümlerine yeterince nüfuz edememekten ya da 369’uncu maddede yazılı yanılmadan kaynaklandığının veya bu Kanununun 116, 117 ve 118’inci maddelerinde yazılı vergi hataları ile bunun dışında her türlü maddi hata bulunduğu veya yargı kararları ile idarenin ihtilaf konusu olayda görüş farklılığının olduğunun ileri sürülmesi durumunda, idare bu bölümde yer alan hükümler çerçevesinde mükellefler ile uzlaşabilir.” hükmü ile hangi durumlarda uzlaşma kurumuna başvurulabileceği detaylıca düzenlenmiş bulunmaktadır.*

İlgili hüküm kapsamında sayılan şartların varlığı halinde vergi hataları için de uzlaşma kurumuna başvurulabilmektedir. Uzlaşma ile vergilendirme hatasının mahiyetinin idareye anlatılmasının daha pratik bir şekilde çözüme kavuşturulacağından bahsetmek yanlış olmayacaktır.

⁵⁶ KILIÇ, Hande, **Türk Vergi Hukukunda Hata Kavramı ve Düzeltme Yolu**, Yüksek Lisans Tezi, Ankara, 2023

2.2.2.1.2. Tarhiyat Öncesi Uzlaşma

Tarhiyat öncesi uzlaşma haricen ayrı bir başlık altında VUK Ek Madde 11’de düzenlenmiştir. İlgili madde uyarınca, VUK Ek Madde 1’den farklı olarak tarh işlemi yapılmamış olmasına karşın vergi incelemesine istinaden tarh işlemi yapılacak vergi yahut cezaları için uzlaşmanın gündeme gelebileceği düzenlenmiştir. Bu durumda, henüz doğmamış ancak doğacak bir uyuşmazlığın çözüme kavuşturulması mümkün hale gelmektedir.⁵⁷

2.2.2.2. Cezada İndirim

Cezada indirim yöntemi, tarh ve tahakkuk aşamalarında gündeme gelmekte, belirli şartların gerçekleşmesi halinde vergi cezalarının kısmen sona ermesi neticesini doğurmaktadır. Şöyle ki, tarh işlemi yapılmış vergi aslı ve ziyai cezası, ihbarnamenin tebliğinden itibaren otuz gün içinde işlemi yapan vergi dairesine başvurularak ödenmesi halinde belli oranlarda indirim yapılmaktadır. Bu halde, mükellefin tarh işlemi tamamlanmış olan vergi cezalarının belirli şartlar dahilinde ve belirli süreler içerisinde ödenmesine karşılık olarak idarenin de cezadan belirli bir oranda feragat ettiği şeklinde yorumlanabilir.

Nitekim, mükellefin dava açmış olması halinde cezada indirim kurumundan yararlanması mümkün değildir. Cezada indirim ancak mükellefin yargı yoluna başvurmaması halinde yararlanabileceği bir idari çözüm yolu olarak karşımıza çıkmaktadır. Bu bağlamda, cezada indirim ile vergi aslı ve/veya cezalarının pratik bir şekilde tahsili amaçlanmıştır.

2.2.2.3. Pişmanlık ve İslah

Genel itibariyle pişmanlık ve ıslah; beyana dayalı vergilerin tarh aşamasından önce, vergi ziyai cezalarının kesilmesi ve hürriyeti bağlayıcı ceza gerektiren suçların takibine engel olmak suretiyle, vergi cezalarına ve dolaylı olarak vergi aslına ilişkin

⁵⁷ KARAKOÇ, 2021, s.96; CANDAN, 2006, s.265

uyuşmazlıkların hasıl olmasını engellemektedir. Pişmanlık ve ıslah, uzlaşma ve cezada indirimden farklı olarak yalnızca vergi suçlarından kaynaklanan cezalara ilişkin düzenlenmiş bir idari çözüm yolu olarak karşımıza çıkmaktadır. VUK Madde 371 uyarınca beyana dayalı vergilerde (emlak vergisi hariç) vergi kaybı neticesini doğuran suçlardan dolayı mükellefin pişman olması durumunda maddede belirtilen şartların mevcudiyeti halinde idare ile anlaşmaya varılması mümkündür. Bu halde, cezanın kesilmesi, suçun kovuşturulması ve hüküm aşamaları gündeme gelmemekte ve böylece söz konusu süreçlere ilişkin doğabilecek uyuşmazlık önlenmektedir. Yine burada da idarenin vergi aslını daha hızlı bir şekilde tahsiline karşılık olarak vergi cezasından vazgeçtiğinden bahsetmek mümkündür.

Pişmanlık ve ıslak yolunun işletilebilmesi için mükellefe herhangi bir işlem ve/veya tebligat yapılmaksızın bizzat kendisi harekete geçerek idareye başvurması gerekmektedir. Mükellefin herhangi bir işlem ve/veya tebligat üzerine değil, bizzat kendi iradesi ile hareket etmesi, ilgili hükmün uygulanması için ön koşul oluşturmaktadır. Aksi halde, pişmanlığın varlığından söz edilemeyecektir.

2.2.2.4. İzaha Davet

İzaha davet, tarh ve ceza kesme öncesinde mutabık kalınması halinde cezalara ilişkin ve dolaylı olarak tarh edilmesi gereken asıl vergilere ilişkin uyuşmazlık doğmasını engellemektedir. Bu idari çözüm yolu 6728 sayılı Kanun'da düzenlenmekte olup, vergi idaresinin vergi ziyanına ilişkin unsurları tespiti üzerine yükümlüyü açıklama yapması adına çağırması olarak ifade edilebilir. Dolayısıyla, Pişmanlık ve ıslah yolunun aksine burada vergi idaresinin birtakım unsurları tespiti halinde açıklama yapması amacıyla yükümlüyü çağırması söz konusudur. İzaha davet kurumunun işletilmesi neticesinde vergi incelemesi veya komisyona sevk gibi durumlar bertaraf edildiği gibi mükellef açısından vergi ziyayı cezasında belirli oranlarda indirim fırsatı da doğmaktadır. Doktrinde bazı yazarların bu yolu doğrudan idari çözüm yolu olarak değerlendirilmediği görülmekle birlikte, izaha davet sonucunda mükellefin idare ile yargı yoluna başvurmaksızın anlaşmaya varması mümkün olduğundan idari çözüm yolu olarak nitelendirilmesinin uygun olduğu kanaatindeyiz. Zira, bu yol işletilerek muhtemel bir

uyuşmazlığın doğması önlenmektedir. Yine idari bir çözüm yolu olarak izaha davet kurumundan bahsedebilmek için pişmanlık ve ıslah kurumunda da belirtildiği üzere idare tarafından herhangi bir işlem ve/veya tebligat veyahut ön işlem dahi yapılmamış olması öne arz etmektedir.

2.2.2.5. Kanun Yolundan Vazgeçme

Kanun yolundan vazgeçme ise yargıya intikal etmiş bir uyuşmazlığın yargılama sürecine son verip uyuşmazlığın yargı dışında çözülmesine cevaz veren bir idari çözüm yöntemi olarak özetlenebilecektir⁵⁸. Bu durumda süreç yargıya intikal etmiş olsa dahi uyuşmazlığa dönüşmüş bir anlaşmazlığın yine yargı organlarının dahli olmaksızın doğrudan idari enstrümanlar vasıtasıyla çözüme ulaştırılması söz konusu olduğundan idari çözüm yolu olarak nitelendirilebilmektedir. Önemle belirtmek gerekir ki, VUK Madde 379'un 6. Fıkrasında mükellefin vazgeçme dilekçesi sunması halinde idarenin de kanun yoluna başvurma imkanının ortadan kalktığı hükme bağlanmış bulunmaktadır. Nihai olarak, kanun yolundan vazgeçme ile yargı sürecinin öngörülenden daha hızlı bir şekilde sonlandırılması mümkün hale gelmektedir.

⁵⁸ KARAKOÇ, 2021, s.50-51

3. BÖLÜM

VERGİ UYUŞMAZLIKLARININ İDARİ ÇÖZÜM YOLLARINDAN

BİRİ: HATA DÜZELTME

3.1. HATA KAVRAMI

Daha önce değindiğimiz gibi Türk vergi hukukunda, vergi uyuşmazlıklarının idari çözümleri⁵⁹ arasında yer alan yöntemlerden biri de hata düzeltmedir. Hata düzeltme kavramı incelenirken öncelikle hata tanımı yapılmalıdır. Hata; *“yanılma, yanlış ve gerçeğe uygun olmayan ve hata eden kişice kesin olarak gerçek kabul edilen eylem”* biçiminde tanımlanmaktadır. Hata halinin mevcudiyeti için mutlak surette bilmeme veya istememe unsurlarının mevcudiyeti aranmaktadır. Başka bir anlatımla; bu kavramdan ancak hata neticesine ilişkin bir iradenin olmadığı hallerde bahsedilebilmektedir. Hata düzeltme, Türk vergi sistemi içerisinde Vergi Usul Kanunu’nun 116 ila 126’ncı maddeleri arasında bir idari süreç olarak düzenlenmektedir. Tarh, tebliğ ve tahakkuk neticesinde tahsili kabil olan bir vergi alacağının, bu aşamalarda vergi idaresi veya vergi ödevlisi lehine yapılabilecek hata ile teşekkülü mümkündür. Vergi idaresinin somut olayı yanlış nitelendirmesi veya ilgili kanunları yanlış yorumlaması/uygulaması bahse konu hatanın sebebi olabileceği gibi vergi ödevlisinin ödevini yerine getirmekteki dikkatsizliği de hatanın doğmasına sebep olabilmektedir.⁶⁰

İşbu çalışmanın konusu olan vergi hukuku dışındaki hukuk dallarında da hata kavramı ile karşılaşmaktadır. Özel hukuk alanında⁶¹ yanılma kavramı ile birlikte kullanılan⁶² hata bilinçli olmaksızın yapılan eksik veya yanlış tasavvur olarak tanımlanmaktadır⁶³. Bunun haricinde kamu hukukunun bir başka disiplini olan ceza hukukunda da hata kavramına önem ve hukuki netice atfedildiği görülmektedir. Ceza hukukunda da hata; kişinin

⁵⁹ YILMAZ, 2012, s.294

⁶⁰ KARAKOÇ, 2021, s.126

⁶¹ 818 sayılı Türk Borçlar Kanunu, m.23

⁶² Hali hazırda yürürlükte olan 6098 sayılı Türk Borçlar Kanunu’nun 30’uncu maddesi “yanılma” kavramını kullanıyor olsa da yerine geldiği 818 sayılı Türk Borçlar Kanunu’nda esaslı hata kavramının kullanıldığı görülmektedir. Bu sebeple hata ve yanılma kavramlarının özel hukukta sıklıkla birlikte kullanıldığı görülmektedir.

⁶³ EREN, Fikret, **Borçlar Hukuku Genel Hükümler**, Ankara, Yetkin Yayınları, 2017, s.393

tasavvuru ile vuku bulan gerçekiğin birbirine uymaması hali olarak tanımlanmaktadır⁶⁴. Ceza hukukunda da hatanın kanuni bir düzenlemeye sebebiyet verdiği görülmektedir. 5237 sayılı TCK'nın 30'uncu maddesi ile düzenlenen hata ilkin kastı kaldıran hata ve ikinci olarak kusurluluğu kaldıran hata olarak kategorize edilmiştir⁶⁵. Bunlar sırasıyla manevi bağı kaldırdığından suçun mevcudiyetinden söz edilememesi ve failin sorumluluğundan söz edilememesi neticelerini doğurmaktadır⁶⁶.

Hukukumuzda pek çok alanda -hatta bazen kanun düzeyinde- vergi hukukuyla iç içe geçmiş olan idare hukukunda ise hata kavramının düzenlendiği herhangi bir kanun hükmüne rastlamak mümkün değildir. Buna karşın hata kavramının yukarıda yaptığımız tanımından da hareketle idare hukukunda "hata" olmadığından bahsetmek eşyanın tabiatına aykırı olacaktır. Zira idare ile bireylerin taraf oldukları işlemlerin tesisi de idarenin görevlendirdiği, idare için hareket eden insanlar tarafından yapılmaktadır. Başka bir ifadeyle hata tanımından da anlaşılacağı üzere, insanın taraf olduğu herhangi bir ilişkide hata olmasını beklemek makul olacaktır. çalışmamızın önceki bölümlerinde bahsettiğimiz üzere istit'af yolu ile denetime vesile olacak idari başvuruların neticesinde idarenin yapabilecekleri esasında bir hatanın mevcudiyeti durumunda söz konusu olacaktır.

Anılan disiplinlerin yanı sıra işbu çalışmanın da konusunu oluşturacak biçimde vergi hukukunda da hata kavramı işlenmektedir. Vergi hatası; *"doğrudan vergi miktarını etkileyecek fazla, eksik vergi tarh, tahakkuk ve tahsiline yol açan maddi yanlışlıklar ya da vergi yükümlülüğünün saptanmasına ilişkin değerlendirme yanlışlıkları"* biçiminde tanımlanmaktadır⁶⁷. Vergi idaresinin kanunları yanlış yorumlaması veya vergi kanunlarını yanlış uygulaması ve/veya vergi ödevlisinin bahse konu vergi ödevini yerine getirirken düşüğü yanlışlıklar vergi hukukunda hata olarak karşımıza çıkmaktadır⁶⁸. Vergi hatası kavramının hususi olarak tanımlanmasının sebebi anılan biçimde bir hatanın var olması halinde doğuracağı sonuçların büyük önem arz etmesinden kaynaklanmaktadır. Çalışmanın önceki kısımlarında da anlatıldığı üzere hem en önemli kamu geliri olması sebebiyle hem

⁶⁴ KOCA, Mahmut /; ÜZÜLMEZ, İlhan, **Türk Ceza Hukuku Genel Hükümler**, Seçkin Yayıncılık, Ankara, 2022, s.254

⁶⁵ KOCA, ÜZÜLMEZ, 2022, s.255

⁶⁶ KOCA ÜZÜLMEZ, 2022, s. 313

⁶⁷ KUMRULU, Ahmet, **Vergi İşlemlerinde Hata ve Düzeltme**, Ankara Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, Doktora Tezi, 1979, s. 46

⁶⁸ KARAKOÇ, 2021, s.126

de muhatabın mülkiyet hakkını doğrudan ilgilendiriyor olması sebebiyle vergilendirme ilişkisinin her iki tarafı için de hata kavramı büyük önem arz etmektedir.

3.1.1. Vergi Hatası Kavramı

Vergi hatası kavramı Türk Vergi Hukuku'nda kanun düzeyinde düzenleme alanı bulmaktadır. 213 sayılı VUK vergi hatası kavramını 116. maddede; “*vergiye mütaallik hesaplarda veya vergilendirmede yapılan hatalar yüzünden haksız yere fazla veya eksik vergi istenmesi veya alınmasıdır.*”⁶⁹ biçiminde tanımlamaktadır. Vergi hatasının unsurlarını Vergi Usul Kanunu düzenlemesi kapsamında tespit etmek mümkündür. Zira anılan tanım esasen bu unsurlar üzerinden yapılmaktadır. Vergi hukuku bağlamında hatanın bir diğer tanımı, tespiti ve giderilmesi kolay, açıkça görülme imkanı olan yanlışlıklar biçiminde de yapılmaktadır⁷⁰. Herhangi bir tanım yapılırken kapsayıcı ve net olmasını beklemek haklı olacaktır fakat mezkur tanımın bu özelliği taşımadığı aşıkardır. Bahse konu tanımın sınırlarının net olmamasında esas sebep kanunun 116 vd. maddelerinde de yer alan “*tereddüt edilmeyen, açık ve mutlak*”⁷¹ gibi ibarelerin yer almasıdır. Başka bir ifadeyle bizzat kanun vergi hatasını tanımlarken sınırları net biçimde ortaya koymamıştır. Anılan tanımdaki basit nitelikte olma kriterinin nasıl sağlanacağına ilişkin somut ve mutlak herhangi bir dayanak yoktur. Hele ki anlaşılması, vergi ilişkisinin her iki tarafı için de güç kabul edilen vergi hukukunda, basit nitelikte ve/veya kolayca anlaşılır hatanın tespiti kolay mümkün olmayacaktır. Öte yandan bu tanımdan hareketle vergi hatasının unsurlarından bazılarının açıkça görülebilme imkanı olması ve tespitinin kolay olması olduğu sonucu çıkacaktır. Bu sonuç, kolay tespit edilemeyen ve açıkça görülme imkanı olmayan hallerde vergi hatası olma ihtimalini şüphesiz ki dışlamaktadır. Başka bir anlatımla kolay tespit edilebilme ve açıkça görülebilme gibi hususları vergi hatasının unsuru olarak kabul etmek vergi hatasını tanımlamaktan ziyade muğlaklaştırmaktadır. Bu durum aynı hatanın farklı muhataplarca ele alınması durumunda hata olma niteliğini değiştirebilecektir zira vergi hatasının kolay tespit edilebilmesi veya açıkça görülebilmesi işleme/vakıya/hataya değil de gözlemci konumundaki muhataplara bağlı kılınmaktadır. Tüm anlatılanlar dolayısıyla vergi

⁶⁹ TBMM, **213 sayılı Vergi Usul Kanunu**, (Resmi Gazete Tarih:10-11-12.01.1961, Sayı: 10703-10704-10605), <https://www.mevzuat.gov.tr/mevzuatmetin/1.4.213.pdf>

⁷⁰ ÖNCEL, KUMRULU, ÇAĞAN, **2018**, s. 181

⁷¹ TBMM, **213 sayılı Vergi Usul Kanunu**, (Resmi Gazete Tarih:10-11-12.01.1961, Sayı: 10703-10704-10605), <https://www.mevzuat.gov.tr/mevzuatmetin/1.4.213.pdf> m.121

hatasının varlığından bahsederken kolayca anlaşılabilmesini beklemek hata olmayacağı gibi bu durum hatanın bir niteliği olmadığından vergi hatasının da unsuru olarak kabul edilemeyecektir.

Vergi hatası bir hukuka aykırılık olarak ele alınmalıdır. Bu bağlamda vergi hatası kavramına, idari işlemlerin hukuka aykırılık halleri merceğinden bakılması isabetli olacaktır⁷². Anılan bakış ile incelendiğinde vergi hatalarının tümünün tarh işlemindeki sakatlıklardan kaynaklandığı, tarh dışındaki vergilendirme işlemlerinin vergi hatası biçiminde somutlaşacak herhangi bir hukuka aykırılık doğuramayacağını söylemek mümkündür⁷³. Kanun sistematigi bağlamı bakıldığında da hata düzeltme yolunun ancak 213 sayılı kanun ile belirtilen hatalara ilişkin gündeme geleceği muhakkaktır. Anılan kanunda sınırlı olarak sayılan hata hallerinin tümünün tarh işlemdeki hatalara ilişkin olduğu aşıkardır. Tahsil aşamasındaki hataların hata düzeltme kapsamında yer alamayacağı tahsil işlemine ilişkin hususların 6183 sayılı kanun kapsamında değerlendirilmesi ile de ortaya konmaktadır. Kanun koyucu anılan kurumu açıkça farklı bir kanun kapsamında değerlendirmektedir.

3.2. HATA DÜZELTME KURUMUNUN TARİHÇESİ

Hata düzeltme kurumu günümüzde kanuni düzeyde düzenlenmekle birlikte kanuni düzeyde düzenlenişi günümüzde yürürlükte olan kanunlar öncesine dayanmaktadır. 06.07.1939 tarihli ve 3692 sayılı kanunda⁷⁴ vergi hukukundaki hataların düzeltilmesine ilişkin ilk düzenlemenin yer aldığı görülmektedir. Anılan kanunda vergi hataları maddi hata olarak ifade edilmekle birlikte yargılama usulüne ilişkin bir mesele olarak ele alınmaktadır⁷⁵. Zira anılan tarihte vergi uyuşmazlıklarına ilişkin itiraz komisyonlarının görevli olduğu ve bu komisyonların yargılama işlevini gördüğü söylenebilecektir⁷⁶. Anılan Kanun'un 23. ve 24. maddeleri maddi hatalar adıyla vergi hatalarını düzenlemektedir. Bahse konu hükümler itiraz hakkı olan mükelleflerin itirazlarına ilişkin konularda idarenin hatayı kendiliğinden

⁷² BAYAR, 2015, s. 42

⁷³ Tahsil işleminin de vergi hatası ile birlikte düşünölebileceği görüşü için bkz. KUMRULU, 1979, s. 50

⁷⁴ 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>

⁷⁵ KUMRULU, 1979, s.47

⁷⁶ ÇAĞAN, Nami, Vergi İtiraz Ve Temyiz Komisyonları, Ankara Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi, yıl:1971 Cilt:28, sayı:1, s.188-194

düzeltebileceğini itiraz hakkı bulunmayan mükelleflerin ise dilekçe ile yapacakları başvurular vasıtasıyla hata düzeltme talebinde bulunabileceklerini düzenlemektedir.

Anılan kanun 07.06.1949 tarih ve 5432 sayılı VUK'un yürürlüğe girmesi ile mülga hale gelmiştir. Yeni kanun da düzeltme yolunu hususi olarak düzenlemiştir. Yeni kanunun yürürlüğe girmesi ile birlikte meydana gelen başlıca değişiklikler; maddi hata lafzının yerini vergi hatası lafzının alması ve kategorik olarak hata düzeltme kurumunun yargılama usulünden çıkarılarak idari usul kapsamında değerlendirilmeye başlaması olarak sıralanabilir⁷⁷. İşbu kanunla birlikte vergi hatası, “*vergiye mütaallik hesaplarda veya vergilendirmede yapılan hatalar yüzünden fazla veya eksik vergi istenmesi veya alınması*”⁷⁸ biçiminde tanımlanmıştır. Bir diğer dönüm noktası da vergi hatalarının kendi içerisindeki sınıflandırılmaları bağlamında ilk kez bu kanunla hukuk sistemimize dahil olmuştur. Buna göre vergi hataları kendi içerisinde vergilendirme hataları ve hesap hataları olarak ikiye ayrılarak ele alınmaya başlanmıştır. Matrah hatası, verginin mükerrer oluşu ve vergi miktarında hata hesap hatası olarak sınıflandırılırken, verginin mevzuunda hata, muafiyet ve vergilendirme döneminde hata hali de vergilendirme hatası olarak sınıflandırılmıştır. Mükellefiyette ve mevzuda hata kavramları ilk kez bu kanun ile ortaya atılmış ve bu hallere ilişkin hatanın var olabileceği kabul edilmek suretiyle düzenleme kurumunun kapsamı genişletilmiştir⁷⁹. Tüm anılanların yanı sıra düzeltme kurumunu işletmek suretiyle hatayı gidermeye çabası içine giren mükellefin hak kaybı yaşamaması için düzeltme talebinin reddedilmesi halinde anılan talebi havi dilekçenin itiraz dilekçesi vasfını kazanarak itiraz hükümlerine tabi olacağı düzenlenmiştir. Bu düzenleme ile mükellefler düzeltme yolunu kullanmaya teşvik edilmiştir. Öte yandan işbu çalışmanın kapsamı dışında olan şikayet başvurusu da düzenlenmiş ve düzeltme başvurusunun reddedilmesi üzerine şikayet yolu işletilerek Maliye Bakanlığı'na başvurulabileceği düzenlenmiş, bu düzenlemeyle de hata düzeltme usulünün idari usul kapsamına girdiği aşikar hale getirilmiştir.

04.01.1961 kabul ve 10.01.1961 yayım tarihli VUK'un yürürlüğe girmesiyle 5432 sayılı andığımız kanun mülga hale gelmiştir. Öz itibarıyla mülga hale gelmiş olan 5432 sayılı Kanun'un 04.01.1961 tarihli kanunu oldukça fazla etkilediği görülmektedir. Zira hata

⁷⁷ BAYAR, 2015, s. 36

⁷⁸ 5423 sayılı Vergi Usul Kanunu, <https://www.resmigazete.gov.tr/arsiv/7233.pdf>

⁷⁹ ÖNCEL, KUMRULU, ÇAĞAN, 2018, s.181

düzeltilme yoluna ilişkin iki kanun arasında oldukça fazla benzerlik olduğu mutlaklıdır. Vergi hataları ve vergi hatalarını kategorizasyonuna ilişkin hükümler yukarıda da belirttiğimiz üzere büyük ölçüde korunarak yeniden kanunlaşmıştır. Fakat düzeltilme usulüne ilişkin çeşitli değişiklikler olduğu görülmektedir. Anılan değişikliklerin esas nedeni 1982 senesinde yapılan idari yargı reformu ile doğrudan ilişkilidir. Anılan idari yargı reformunun sembolü konumundaki 06.01.1982 kabul tarihli BİMİVMK'nın⁸⁰ yürürlüğe girmesi hata düzeltilme kurumunda da usulü değişikliklere sebep olmuştur. Anılan kanun ile adından da anlaşılacağı üzere idare mahkemeleri, vergi mahkemeleri ve bölge idare mahkemeleri ayrı ayrı kurulmuş ve vergi uyuşmazlıklarının çözmek üzerine ilk derece yargı organı olarak vergi mahkemeleri tayin edilmiştir. Önceki kanunlarla vergi itiraz ve temyiz komisyonlarının üstlenmesi öngörülen görevlerin tümü vergi mahkemelerinin görev alanı dahiline bırakılmıştır. Görev ve yargı erki ihdaslarına ilişkin anılan düzenlemeler düzeltilmeye ilişkin önceki kanun kapsamında komisyonlara verilen görevleri de değiştirmiştir.

Katıldığımız bir görüşe göre hata düzeltilme kurumunun tarihsel gelişim süreci incelenirken 1982 öncesi ve sonrası biçiminde ele alınması gerektirir. Köken itibarıyla Fransız Hukuku'ndan mülhem dizayn edilen Türk idare hukuku, Alman hukukundan ilham alınarak düzenlenmiş Türk vergi hukuku ile beklenen düzeyde örtüşmemiş, başta yargı birimleri olmak üzere çeşitli uyumsuzluklar ortaya çıkmıştır. VUK ve 2577 sayılı İYUK arasında vergi hükümleri bağlamında da çeşitli uygulama sorunları tartışılmış, esasen idari yargı bünyesinde oluşturulmuş vergi mahkemelerinin mevcudiyeti karışıklıklar ve tartışmalara sebep olmuştur. Bahse konu uyumsuzlukların mevcudiyeti ilgili idareler bünyesindeki yetkililer ve kanun koyucu tarafından da fark edilmiş olacak ki 23.06.1982 kabul 29.06.1982 yayım tarihli 2686 sayılı kanun ile bu durum giderilmeye çalışılmıştır. Anılan 213SYVUKDYHK ile vergi hukuku çeşitli bağlamlarda yargı reformundan bağışık tutulmaya çalışılmıştır⁸¹. Bu düzenlemelerin konumuz perspektifinden önem arz etmesinin temel sebebi hata düzeltilme başvurusunun işbu çalışmanın ileri safahatlerinde tartışılacak olan hukuki niteliği ve İYUK'un 10. ve 11. Maddelerinde düzenlenen başvurular ile olan ilişkisidir. Zira BAYAR bu hususu “(...) daha net bir ifadeyle 2686 sayılı Kanun hiç

⁸⁰ Bölge İdare Mahkemeleri, İdare Mahkemeleri ve Vergi Mahkemelerinin Kuruluşu ve Görevleri Hakkında Kanun, <https://www.mevzuat.gov.tr/MevzuatMetin/1.5.2576.pdf>

⁸¹ BAYAR, 2015, s.35

olmasaydı, bu çalışmanın ana konusu da İYUK m. 10 ve m. 11'in vergilendirme işlemlerine uygulanışı olacak idi.”⁸² biçimindeki sözlerle ifade etmiştir. Zira bahse konu husus İYUK ile VUK arasında yaşanması muhtemel norm çatışmalarının ne biçimde giderildiğine ilişkindir.

Kronolojik olarak anlatılmaya çalışılan haliyle düzeltme yolu ve düzeltme kurumunun 1939 senesinden bu yana hukukumuzda yer alan ve salt bu yönü ile bile Türk vergi hukukunda büyük önem arz eden bir kurum olduğunu söylemek yanlış olmayacaktır. Nitekim çalışmanın önceki bölümlerinde de ifade edilmeye çalışıldığı üzere, vergilendirme işlemlerinin tesisi esnasında hukuka aykırılık neticesini doğurabilecek hataların vuku bulabileceği mutlak surette düşünülmeli ve vergilendirme gibi, ilişkinin her iki tarafı için de büyük önem arz eden bir cebir kullanım alanında bu hataların mümkün merteye kolay ve hızla ortadan kaldırılmasını sağlamak kanun koyucunun önem atfettiği bir husus konumundadır. Yukarıda kronolojik akışla anlatılmaya çalışılan düzenlemelerden de anlaşılacağı üzere usul değişikliği göstermiş olsa ve hatta her dönem haklı eleştirilere konu olsa da temel gayenin; *“maddi hata kolaylıkla ve daima düzeltilebilirdir.”⁸³* Düsturu doğrultusunda vergilendirme hatalarının kolay ve hızla düzeltilmesi niyetiyle idari aşamada çözümlenmesini sağlamak olduğu anlaşılmaktadır.

İdare ile kurulan her türlü ilişkide; tek taraflı işlem yapmaya muktedir, cebir altında ve karşılıksız biçimde vergi tahsil edebilecek konumdaki idare karşısındaki tarafın nispeten korunmaya muhtaç konumda olduğundan bahsetmiştik. İdare ile ilişkideki muhatabın; anılan konumu sebebiyle, idarenin hukuka aykırı nitelikteki işlem ve eylemlerine karşı da uzun sürmesi, masraflı olması gibi sebeplerle meşakkatli denebilecek yargılama süreci dışında enstrümanlar ihdas edilerek korunması, hukuk devleti ilkesinin somut tezahürlerinden biri olarak kabul edilmelidir. Hata düzeltmenin de içinde bulunduğu idari çözüm yollarının tümünün bu maksatla ihdas edildiğini söylemek yanlış olmayacaktır. İdare ile birey arasındaki ilişkinin anılan bağlamda hukuk devleti ilkesinin bir tezahürü olarak değerlendirilmekte ve idare karşısında bireyi koruduğu bahsedilmekte iken neticede cebren tahsili imkanı olan bir kamu geliri söz konusu olması itibarıyla kanun koyucunun salt

⁸² BAYAR, 2015, s.39

⁸³5432 sayılı Kanun gerekçesi (https://www5.tbmm.gov.tr/tutanaklar/TUTANAK/TBMM/d08/c019/tbmm08019080ss0175.pdf, (Erişim Tarihi: 12.03.2024)

idareyi taviz verir konumda bıraktığını düşünmek gerçeklikle örtüşmeyecektir. Bir başka ifadeyle idarenin, vergi alacağına hızlı, masrafsız ve yargılama sürecine nispeten daha kolay ulaşması bağlamı da idari çözüm yollarının tümü düşünülürken göz ardı edilmemesi gereken bir geçeklik konumundadır.

3.3. VERGİ HATASI KURUMUNUN HUKUKİ NİTELİĞİ

Hata düzeltme başvurusunun hukuki niteliğine mercek tutulurken şüphesiz ki öncelikli olarak irdelenmesi gereken husus vergi hatalarının hukuki niteliğidir. Zira hata düzeltme kurumuna ilişkin bir inceleme yapılması ancak hatanın doğru kavranıp tanımlanmasıyla mümkün olabilecektir. Çalışmanın önceki kısımlarında da değindiğimiz gibi vergi hatasının bir hukuka aykırılık olduğu muhakkaktır. Zira hukuka aykırılık halinden bahsedilmeyecek ise düzeltilmesi gerekli bir husus olmaması gerekmektedir. Bu sebeptir ki hatanın varlığı düzeltilmesi gereken bir hususun varlığını, düzeltilmesi gereken bir hususun varlığı da olması gerekene aykırı bir halin mevcudiyetinden kaynaklıdır. Bu bağlamda hata kavramı incelenirken hukuka aykırılığın hangi sebeple ortaya çıktığını başka bir ifadeyle hata barındıran idari işlemin hangi unsurunda sakatlık olduğunu ortaya koymak gerekmektedir.

Vergi hatası VUK m. 116 ve devamı hükümlerinde tanımlandığı ve sınırlandırıldığı üzere tarh işlemindeki sakatlıklara ilişkindir. Başka bir anlatımla düzeltilmesi gereken hata her daim tarh işleminde meydana gelmektedir⁸⁴. Hatanın ancak tarh işleminde meydana geleceği tespitinin ardından bir idari işlem olan tarh işleminin hangi unsurunda oluşacak sakatlığın hataya sebebiyet vereceğinin tespiti mühimdir. Zira hatanın düzeltilmesi ancak sakatlığı tespit edilen unsura ilişkin bu sakatlığın giderilmesi ile mümkün olacaktır. Bu bahse girerken vergi hatasından bahsederken vergilendirme işleminin konu unsurundaki sakatlıktan bahsedildiğini söylemek isabetli olacaktır. Nitekim VUK'un m. 116 ve devamı hükümlerine salt lafzi yorum yöntemi kullanılarak bile mercek tutulduğunda, ki tüm yorum yöntemlerinin birlikte kullanılmasıyla yapılacak incelemede bu netice daha da berraklaşacaktır, konu unsurunda yani somut dünyaya yansıyacak neticeye ilişkin bir sakatlıktan bahsedildiği görülmektedir. Zira tarh işleminin konu unsuru vergi ödevlisinin

⁸⁴ BAYAR, 2015, s.43

borçlanacağı miktarın tespit edilmesidir⁸⁵. Bunların yanı sıra öğretide kabul gören bir diğer görüş ise m. 118’de sıralanan hata hallerinin, teorik nitelikleri itibariyle vergilendirme işleminin sebep unsuruna ilişkin olduğu yönündedir⁸⁶. Vergi hatası ister VUK m. 117’de sayılan hallerin ister m. 118’de sayılan hallerin kapsamına girsin, m.116’da belirtildiği üzere verginin eksik veya fazla hesaplanması neticesi ile vuku bulacaktır. Bu aşamada önemle belirtilmesi gereken husus, tarh işleminin konu unsurunda meydana gelen sakatlıkların tümü vergi hatası olarak tanımlanamayacaktır. VUK m. 117 ve 118 vergi hatası olarak belirlenecek halleri numerus clausus olarak saymıştır. Başka bir ifadeyle tarh işleminin konu unsurunda meydana gelecek belirli hukuka aykırılıklar vergi hatası olarak kabul edilmektedir⁸⁷.

3.4. DÜZELTME BAŞVURUSUNUN HUKUKİ NİTELİĞİ

Hata düzeltmenin hukuki niteliği, yargı birimlerine yapılacak herhangi bir müracaat veya yargı birimlerinin herhangi bir dahli olmaksızın hatanın doğrudan idarece giderilmesine yönelik bir idari işlem olarak ortaya konabilir. Zira hata düzeltmenin, hatayı yargı organlarına intikal ettirme süresi geçmiş olmasına karşın bir hata düzeltme başvurusu ile vuku bulması halinin özel bir idari başvuru olarak tanımlandığı da görülmektedir⁸⁸. Vergi hatası tarh işleminin konu unsurunda gerçekleşen bir sakatlık niteliğindedir. Tarh işleminin konu unsurundaki belirli sakatlıkların düzeltilmesine ilişkin bir başvuru niteliğinde olan hata düzeltme başvurusunun bir idari başvuru olduğu muhakkaktır. Hata düzeltme başvurusu idari başvurular kapsamında değerlendirildiğinde çalışmanın önceki kısımlarında da anlatılan istitaf başvurusu niteliğinde olduğu söylenmektedir. İşbu çalışmanın kapsamını aşan şikayet başvurusu ise üst merciye başvuru niteliğinde olması sebebiyle hiyerarşik başvuru niteliğini karşıladığı söylenmektedir⁸⁹. İstitaf başvurusu aynı merciye başvuru olduğundan ve hata düzeltme başvurusu da hatalı idari işlemi tesis eden idari merciin bizatihi kendisine yapıldığından, hata düzeltme başvurusunun istitaf başvurusu sınıfında olduğunu söylemek yanlış olmayacaktır.

⁸⁵ BAYAR, 2015, s.44

⁸⁶ ÖNCEL, KUMRULU, ÇAĞAN, 2018, s. 185

⁸⁷ BAYAR, 2015, s.46

⁸⁸ CANDAN, 2006, s. 222

⁸⁹ ÖNCEL, KUMRULU, ÇAĞAN, 2018, s.180

Hata düzeltme başvurusunun hukuki niteliği incelenirken İYUK'da yer alan idari başvurular göz ardı edilerek yapılacak bir değerlendirme şüphesiz ki eksik ve yanlış olacaktır. Zira önceki bölümlerde hata düzeltme kurumunun tarihsel gelişimi anlatılırken VUK'da yer alan özel düzenleme olmasa idi İYUK'da yer alan başvuru yöntemleri vasıtasıyla hata düzeltmenin gündeme getirilebileceği söylenmiş, öte yandan hata düzeltme başvurusunun bir idari başvuru niteliğinde olduğu defaatle vurgulanmıştır. Bu bağlamda işbu çalışmanın doğrudan incelemek istediği husus olan İYUK kapsamındaki başvurular ile VUK'da düzenlenen hata düzeltme başvurusunun hukuki niteliklerini muhakkak bu aşamada da incelemenin faydalı olacağı kanaatindeyiz. 06.01.1982 kabul tarihli ve 2577 sayılı İYUK⁹⁰'da düzenlenen başvurular “*İdari Makamların Sükutu*” başlıklı m.10'da ve “*üst makamlara başvurma*” başlıklı m. 11'de yer almaktadır. Bunların yanı sıra aynı Kanun'un on üçüncü maddesi, idari eylemlere karşı açılacak davalar öncesinde idareye başvuru zorunluluğu getirmektedir.

İYUK m. 10;

“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 günlük sürenin bitmesinden sonra yetkili idari makamlarca cevap verilirse, cevabın tebliğinden itibaren altmış gün içinde dava açabilirler.⁹¹”

⁹⁰ 2577 sayılı İdari Yargılama Usulü Kanunu, <https://www.mevzuat.gov.tr/MevzuatMetin/1.5.2577.pdf>

⁹¹ İYUK, m. 10, <https://www.mevzuat.gov.tr/mevzuatmetin/1.5.2577.pdf>

biçimindeki ifadelerle, idare henüz bir işlem tesis etmemişken idarenin, bir idari işlem veya idari eylemin yapmasına yönelik başvuruları düzenlemektedir. Bu başvuru idarenin henüz bir işlemi veya eylemi olmaması haline ilişkin olduğundan yargılama konusu yapılabilecek herhangi bir işlem veya eylem olmadığı da mutlaklıdır. İşbu çalışmanın konusuyla alakalı olacak biçimde şimdilik kısa bir değerlendirme yapılması icap ettiğinde, henüz bir idari işlemin mevcudiyetinden söz edilmediği bu başvurunun hata düzeltme başvurusuna bu yönüyle dahi benzemediğini söylemek yanlış olmayacaktır.

İYUK m. 11 ise;

“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.

2. 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.⁹²”

biçimindeki ifadelerle mevcut idari işlemlere karşı yapılacak başvuruları düzenlemektedir. İYUK m.11 hükmüne istinaden mevcut idari işlemlere karşı idareye; işlemi kaldırması, geri alması, değiştirmesi veya yeni bir işlem tesis etmesi talepli bir başvuruda bulunulması düzenlenmektedir. “Düzeltilme işleminin hukuki niteliği” başlıklı ilk bölümde İYUK m.11 hükmünde yer alan yeni bir işlem tesis edilmesi kavramının düzeltme işlemini işaret ettiğinden bahsedilmiştir. Hemen belirtmek gerekir ki, idari usulde öngörülen bir diğer başvuru olan İYUK m. 13 hükmünde düzenlenen başvurudan

⁹² İYUK m. 11, <https://www.mevzuat.gov.tr/mevzuatmetin/1.5.2577.pdf>

farklı olarak idarenin karşı tarafı konumundaki muhatapların yargı yoluna başvurmaları için bu yol bir şart niteliğinde değildir⁹³.

Hata düzeltme başvurusu özellikle İYUK m. 10 başvurusundan kolayca ayrılabilir. Hata düzeltme başvurusunun; mevcut bir idari işleme ilişkin yapıyor oluşu, istisna ve tartışmalar saklı kalmakla yargı yolunu başvuru şartı olarak düzenlenmeyişi ve neticesinde yapılabilecek işlemlerin benzer olduğu iddiası ile uygulama ve doktrinde İYUK m. 11’de düzenlenen başvuru ile daha çok benzerlik gösterdiği kanaatinin hakim olduğu görülmektedir. Buna göre İYUK m.11 başvurusu ile hata düzeltme başvurusunun istitaf başvurusu niteliğinde olmaları haricinde diğer bir ortak yönünün başvuru ile gerçekleşmesi amaçlanan netice olduğu, İYUK m. 11 başvurusu ile yargı mercine intikal etmeden önce uyuşmazlığın idarece giderilmesini sağlamanın amaçlandığı söylenmektedir⁹⁴. Bu kanı, hata düzeltme kabulü neticesinde tesis edilebilecek işlemlerin esasında İYUK m.11 başvurusunun öngördüğü işlemlerden olduğu iddiasına dayanmaktadır ne var ki hata düzeltme başvurusunun doğrudan İYUK m. 11’de düzenlenen başvuru ile özdeş olmadığı zira hata düzeltme başvurusunun VUK ile belirli hatalara özgü olarak düzenlenmiş bir başvuru olduğu şüphesizdir.

Vergi hukukunda düzeltme işlemlerinin doğru biçimde ortaya konabilmesi için hata düzeltme işleminin ve dolayısıyla hata düzeltme başvurusunun hukuki niteliğinin tespiti büyük önem arz etmektedir. Her ne kadar öğretisi ve içtihatlarda sıklıkla aksi kanaat⁹⁵ görülse de ayrı bir kanun olan VUK’ta düzenlenen hata düzeltme başvurusu ile İYUK m. 11 başvurusu arasında pek çok fark bulunmaktadır. Genel kabul görmekte olduğu halin tam aksine başvuru üzerine tesis edilecek işlemlerin niteliği bağlamında her iki başvuru açıkça ayrılmaktadır. Hata düzeltme başvurusunun münhasır ve İYUK m. 11 başvurusundan ayrıldığı özelliklerinden başlıcası, İYUK m.11 başvurusu ile hata düzeltme başvurusunun kabulü halinde tesis edilecek işlemlerin farklılığıdır.

⁹³ ASLAN, Zehreddin, **Madde Sistematigi İle İdari Yargılama Hukuku (Vergi Yargılaması Dahil)**, 4. Baskı, Seçkin Yayınları, 2023, s. 194

⁹⁴ KÜÇÜK, Füsün Ceren, **İdari Yargılama Usulü Kanunu’nun 11. Maddesi Uyarınca Yapılan Başvurunun Kapsam Ve Sonuçları**, On İki Levha, İstanbul, 2019, s.11

⁹⁵ KARAKOÇ, 2021, s.154, BALCI, Mustafa, **Vergi Hataları İle Düzeltme-Şikayet Konusunda Uygulamada Yaşanan Hukuki Sorunlar Ve Çözüm Önerileri**, 2. Baskı, On İki Levha, İstanbul, 2022, s.210

Hata düzeltme işleminin vergi hukukunda düzeltme işlemlerinden biri olarak kabul edileceği ancak vergi hukukundaki düzeltme işlemlerinin tümünü kapsamadığı önemle belirtilmelidir. Hata düzeltme başvurusu neticesinde tesis edilebilecek düzeltme işleminin sebep unsuru yalnızca VUK'un vergi hatası olarak tanımladığı hukuka aykırılıklar olabileceken İYUK m.11 başvurusu üzerine tesis edilebilecek işlemler ile, ki genel idari usuldeki düzeltme işlemi bunlardan biri olarak karşımıza çıkmaktadır, her türlü hukuka aykırılığın giderilmesi mümkündür. Bu bağlamda İYUK m. 11 başvurusu neticesinde tesis edilebilecek düzeltme işlemi, hata düzeltme işlemi nitelik itibariyle kapsamakta ve hatta çokça aşmaktadır. İYUK m. 11 başvurusu neticesinde tesis edilebilecek düzeltme işlemi hata düzeltme başvurusuna istinaden tesis edilebilecek hata düzeltme işlemi her ne kadar nitelik itibariyle kapsamakta olsa da İYUK m. 11 başvurusunun hata düzeltme başvurusu kapsamına hukuka aykırılıklara ilişkin yapılması mümkün değildir. Hata düzeltme başvurusu VUK'ta, vergi hatası olarak tanımlanan sebeplerle sınırlı olmak üzere öngörülmuş özel düzenleme konumundadır. Sebeplerinin yanı sıra hususi olarak genel düzenleme haricinde hüküm altına alınması genel norm-özel norm bağlamı uygulama ile vergi hatası olarak tanımlanmakta olan hallere ilişkin hata düzeltme başvurusu haricinde başvuru yapılmasını engeller niteliktedir.

Düzeltilme işlemi gibi düzeltme başvurusu da vergi hukukunda yalnız bir tane değildir. Vergi Usul Kanunu'nun hata düzeltme halini düzenlerken vergi hataları kavramını sınırlı olarak ortaya koyması bu sorunun başlıca kaynağı olarak görünmektedir. Zira hukuka aykırılığın VUK'ta vergi hatası tanımı altında sınırlı olarak sayılan hallerden biri kapsamında değerlendirilmesi durumunda o hukuka aykırılığa karşı yapılabilecek tek müracaat hata düzeltme başvurusu olarak düzenlenmektedir. Bu sebeplerle, hata düzeltme başvurusunun İYUK m. 10 veya İYUK m.11 başvurusu olarak değerlendirilmesi mümkün olmayacaktır. Hata düzeltme başvurusunun genel idari başvuru usullerinden farklı bir idari başvuru niteliğinde olduğunu belirtmek isabetli olacaktır.

4. BÖLÜM

213 SAYILI VERGİ USUL KANUNU'NDA HATA DÜZELTME

4.1. VERGİ HATASI NİTELEMESİNİN KRİTERLERİ

Çalışmanın önceki bölümlerinde de değinildiği üzere hata kurumu, 213 sayılı VUK'nun "*Vergi Hatalarını Düzeltme ve Reddiyat*" başlıklı üçüncü bölümünde m. 116 ve devamı hükümlerinde düzenlenmektedir. Vergi Usul Kanunu kapsamında yapılacak düzeltme işlemleri anılan kanun hükümlerinde sayılan hallerin mevcudiyeti halinde gündeme gelebilecektir. Başka bir ifadeyle Vergi Usul Kanunu kapsamında yapılacak düzeltme halleri *numerus clausus*⁹⁶ olarak ilgili maddelerde sayılmaktadır. Anılan Kanun'un m. 116 hükmü vergi hatası kavramını tanımlamakta yani VUK kapsamında vergi hatasını nitelemektedir. Anılan hükme göre vergi hatası; "*vergiye mütaallik hesaplarda veya vergilendirmede yapılan hatalar yüzünden haksız yere fazla veya eksik vergi istenmesi veya alınmasıdır.*"⁹⁷ biçiminde tanımlanmıştır. Yer verilen tanıma göre vergi hatası, tarh işlemi bünyesinde yapılacak hataların, idarenin eksik vergi geliri elde etmesi veya vergi ödevlisinin olması gerekenden fazla vergi ödemesi neticesini doğuracak hata biçimidir. Hazırlık işlemlerinin sonuç doğurucu nitelikte olmadığı muhakkaktır. Sonuç doğurucu nitelikte olan vergilendirme işleminde hata meydana gelmesi halinde hata düzeltmeye gidilebileceği işbu hükümle düzenlenmektedir. Nitekim çalışmamızın önceki kısımlarında hatanın ancak tarh işleminde vuku bulması halinde düzeltme yoluna gidilebileceğinden bahsetmiştik. Bunun sebebi madde metninden de anlaşılacağı üzere hatanın düzeltilmesi ancak hatalı bir sonuç doğması halinde gündeme gelecektir. Vergilendirme işleminin haksız oluşu ile ifade edilmek istenen husus ise kanuna aykırılık halidir. Vergilendirme işleminin konu unsuruna ilişkin bir sakatlık halinden bahsedilebilmesi için kanuna aykırılığın olması gerektiği, başka bir ifadeyle yürürlükteki mevzuata aykırılık ihtiva etmesi halinde işlemin sakatlanacağından çalışmanın önceki kısımlarında bahsedilmiştir. VUK m.116 hükmünü unsurlar bağlamı incelemede son olarak muhatabın yükümlü kılındığı vergi miktarının değişmesi şartına

⁹⁶ KARAKOÇ, 2021, s.131

⁹⁷ VUK, m. 116, <https://www.mevzuat.gov.tr/MevzuatMetin/1.5.2576.pdf>

değınmek yanlış olmayacaktır. Vergilendirme işleminde mevcut olacak hata muhataba yüklenen vergi miktarını olması gerekenden farklılık bir hale getirmiyorsa, yani hata neticesinde az veya çok vergi alınması söz konusu olmuyorsa, mezkur madde kapsamında hata düzeltme yoluna gidilmesi mümkün görünmemektedir.

Öte yandan 213 sayılı Kanun'un 125'inci maddesi hükmü de hata düzeltme kurumunun sınırlarının belirlenmesinde önem arz etmektedir. Bahse konu hüküm ile hataya konu hususa ilişkin ilgili mahkemelerce bir karar verilmemiş olması gerekliliğı düzenlenmektedir. Vergi mahkemelerince, bölge idare mahkemelerince ve Danıştay tarafında hataya ilişkin bir karar verilmiş ise VUK'a göre hata düzeltmenin gerçekleştirilemeyeceğı m. 125 ile hüküm altına alınmıştır. Zira Anayasal bir ilke olan kuvvetler ayrılığı ilkesi doğrultusunda yargı organının karar verdiği bir hususa ilişkin idarece, aynı veya farklı yönde olmasına bakılmaksızın, tekrar karar verilemeyeceğı mutlaktır. Yine m. 125'te, yargı organlarınca doğrudan hataya ilişkin bir karar verilmiş olması hali açıkça düzenlenmiştir⁹⁸. Başka bir ifadeyle; vergilendirme işleminde var olan hataya ilişkin bir karar verilmemiş ise hata düzeltme yolu bakidir⁹⁹. Lakin yargı organı hataya ilişkin bir karar vermiş ise mezkur kanun kapsamında hata düzeltme yolu işletilemeyecektir.

M. 116 ile vergi hatasının genel tanımı yapıldıktan sonra devamındaki maddeler olan m. 117 ve m.118 ile vergi hatalarının sınıflandırıldığı görülmektedir. 213 sayılı Kanun vergi hatalarını hesap hataları ve vergilendirme hataları olmak üzere iki kategoriye ayırmaktadır. Anılan ikili tasnifte vergi hatası olarak kabul edilecek ilk hata türü olan hesap hataları 213 sayılı Kanun m. 117'de düzenlenmektedir.

⁹⁸ 213 sayılı Vergi Usul Kanunu m. 125 "*Vergi mahkemesi, bölge idare mahkemesi ve Danıştaydan geçmiş olan muamelelerde vergi hataları bulunduğu takdirde, bu hatalar, yargı kararları kesinleşmiş olsa bile, evvelki maddelerde yazılı usul dairesinde düzeltilebilir. Şu kadar ki; düzeltmenin yapılabilmesi için hatalar hakkında anılan yargı mercileri tarafından bir karar verilmemiş olması şarttır.*"

⁹⁹ KANETİ, Selim / EKMEKÇİ, Esra / GÜNEŞ, Gülsen / KAŞIKÇI, Mahmut, **Vergi Hukuku**, Filiz Kitabevi, İstanbul, 2022, s. 233

4.2. VERGİ HATALARI

4.2.1. Hesap Hataları

213 sayılı Kanun'un vergi hatalarını düzenlerken ikili bir tasnif yöntemi kullandığı ve vergi hatalarının hesap hataları ve vergilendirme hataları olarak düzenlendiğinden bahsedilmiştir. Hesap hatalarının düzenlendiği anılan Kanun'un 117. maddesi;

“Hesap hataları:

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.”

biçimindeki ifadelerle hesap hatası oluşabilecek halleri saymaktadır¹⁰⁰. Hesap hatası olarak kabul edilecek halleri verginin mükerrer oluşu, vergi miktarında hatanın var olması ve matrahın hatalı olması biçiminde üç başlıkta sayan ve sınırlayan anılan madde her bir hata halini açıklamaktadır. VUK m.117 hesap hatalarını düzenlerken herhangi bir tanım yapmamıştır fakat öğretilerde hesap hataları, neticeten vergi miktarının etkilenmesi sonucunu doğuran hesaplama yanlışlıkları ve maddi hatalar biçiminde tanımlanmaktadır¹⁰¹. Bu madde kapsamına girecek hatalar, öğretilerde kabul gören

¹⁰⁰ VUK m. 117, <https://www.mevzuat.gov.tr/MevzuatMetin/1.4.213.pdf>

¹⁰¹ ÖNCEL, KUMRULU, ÇAĞAN, 2018, s. 184

tanımlamadan da anlaşılacağı üzere, genellikle matematiksel işlemlerin yanlışlığından doğabilecek hatalar biçimindedir. Bu özellikleri itibariyle hesap hatalarının, ilerleyen aşamada incelenecek olan m.118’de sayılan hata hallerine nispeten tespit edilmeleri ve yine ileride incelenecek olan hukuki uyumsuzluklarla karıştırılma ihtimalleri düşüktür. Hesap hatalarının, vergilendirme hataları aksine vergilendirme işleminin konu unsuruna ilişkin sakatlıklar hüviyetinde olduğuna ilişkin bir tartışma mevcut değildir¹⁰². Çalışmanın önceki aşamalarında belirttiğimiz gibi kanaatimizce de VUK m116’da çizilen çerçeve kapsamında; vergi hatasının somut dünyada meydana gelecek etkiler bağlamında değerlendirilmesi sebebiyle m.117’de sayılan doğrudan vergi miktarını etkileyecek hataların, vergilendirme işleminin konu unsuruna ilişkin olduğu şüphesizdir.

4.2.1.1. Matrah Hataları

Tarh işleminin en mühim unsurlarından biri olan matrah hesaplanması vergilendirme işlemlerinin hesaplama gerektiren aşamalarından biri olarak gösterilebilir. Vergilendirmeye konu olacak miktarın hesaplandığı matrah hesaplanması aşaması matematiksel işlem hatalarına da açık bir aşamadır. Zira insan tarafından yapılan hesaplamaların yanlışlık ihtiva etmesi her daim beklenebilecek bir haldir. Matrah hataları vergi idaresince yapılabileceği gibi mükellefçe de yapılabilmektedir. Vergi sistemimizde genel itibariyle beyan usulü benimsendiğinden, vergi ödevlisince vergi idaresine beyan edilen matrahın yanlış hesaplama sonucu hatalı olma ihtimali de azımsanmayacak düzeyde yüksektir¹⁰³. Matrah hataları yukarıda yer verilen çerçevenin lafzından da anlaşılacağı üzere matrahı ilgilendiren rakamların veya indirimlerin gerçeği yansıtmayacak biçimde hesaplanması veya gösterilmesi halinde gündeme gelecektir. Bu hesaplama veya göstermelerin nerede bulunarak matrah hatası olarak kabul edilebileceği de açıkça düzenlenmiştir. Bunlar arasında yer alan tekalif cetvelinin mevcut yapıda Türk hukuk sisteminde yer almadığı belirtilmektedir¹⁰⁴. Haricinde kalanlar ise tahakkuk fişleri, ihbarnameler ve kararlar olarak karşımıza çıkmaktadır. Anılan hüküm bütün olarak değerlendirildiğinde bu belgelerin de sınırlı olarak sayılmış

¹⁰² ÖNCEL, KUMRULU, ÇAĞAN, 2018, s. 184, BAYAR, 2015, s.43

¹⁰³ Danıştay 9. Dairesi, 23.03.2006 tarih, E: 2004/619 ve K: 2006/1098 sayılı kararı, <https://www.corpus.com.tr/>, (Erişim Tarihi: 08.04.2024), aynı yönde kararlar için bkz. Danıştay 4.Dairesi 24.02.2022 tarih E:2018/3675, K:2022/1106 sayılı kararı BALCI, 2022, s.80

¹⁰⁴ KILIÇ,2023, s.64

olacağı sonucu çıkarılabilecektir. Sayılan belgelere ek olarak takdir komisyonu kararlarının bulunduğu belgelerde ve inceleme raporlarında yer alan hataların matrah hatası olarak kabul edilebileceği, bunlar haricindeki hataların matrahta hata kapsamına girmediğine ilişkin bir görüş de bulunmaktadır¹⁰⁵. Esasen Kanun'un bu hükümünde sınırlı sayma hali bulunmadığı amaçsal yorum yöntemi ile açık biçimde anlaşılacaktır. Zira vergi hatası asıl vergilendirme işlemine ve neticeten vergi miktarına etkili nitelikte ise düzeltme hükümlerinin uygulama sahasında bulunduğu kabul edilmelidir. Başka bir ifadeyle matraha ilişkin indirim ve rakamların bulunduğu belgelerin tümü anılan hükme istinaden düzeltme yolu kapsamında değerlendirilmelidir¹⁰⁶.

4.2.1.2. Vergi Miktarında Hata

Tarh işlemi vergi oranının matraha uygulanması ile somut vergi borcunun hesaplanması işlemi olarak tanımlanmaktadır¹⁰⁷. Matrahta hata kısmında belirtildiği üzere tarh işleminin esaslı aşamalarından biri matrahın belirlenmesiyken tarh işleminin bizatihi kendisi matraha kanun ile belirlenen oranların uygulanması olarak karşımıza çıkmaktadır. Bu bağlamda vergi miktarında hata ile düzenlenen hata hali de yine doğrudan tarh işlemi sakatlayan bir keyfiyet niteliğindedir. Zira m. 117/2 hükmü matrah üzerinden verginin hesaplanması safahatinde meydana gelecek hesap hatasına ilişkindir.

Tarh işlemini tanımlarken matraha kanun ile belirlenen oranların uygulanması ifadesinde bulunmuştuk. Türk vergi hukukunda her bir vergiye ilişkin tarife ve oranlar, ilgili verginin ihdas edildiği kanunda düzenlenmektedir. Örneğin 3065 sayılı Kanun'un 28. Maddesi KDV oranını düzenlemekte¹⁰⁸, 193 sayılı Kanun'un 103. maddesi gelir vergisi oranını düzenlemekte¹⁰⁹-ki anılan hüküm ile kural olan tarife ortaya konmuş, sabit oranlı olması sebebiyle istisnai tutulan haller de yine aynı kanunda

¹⁰⁵TOSUNER, Mehmet / ARIKAN, Zeynep, **Vergi Uyuşmazlıklarının İdari Aşamada Çözümü ve Türk Vergi Yargısı**, İzmir, 2012, s.105

¹⁰⁶ ÜNAL, Noyan Alper, **Türk Vergi Hukukunda Vergi Hataları ve Düzeltme Yolları**, Vergi Dünyası, Şubat 2006, Sayı: 294, s.75

¹⁰⁷ ÖNCEL, KUMRULU, ÇAĞAN, **2018**, s. 90

¹⁰⁸ KDVK m. 28, <https://www.mevzuat.gov.tr/mevzuatmetin/1.5.3065.pdf>

¹⁰⁹

GVK

m.103,

<https://www.mevzuat.gov.tr/mevzuat?MevzuatNo=193&MevzuatTur=1&MevzuatTertip=4>

düzenlenmektedir¹¹⁰-, 4760 sayılı Kanun'un 12. maddesi¹¹¹ ise ÖTV oranını düzenlemektedir. Oranlar gibi mahsup ve istisna halleri de her vergi için verginin ihdas edildiği kanunda düzenlenmektedir. Vergi matrahına ilgili verginin düzenlendiği kanunda öngörülen oranların olması gerekenden farklı biçimde uygulanması veya mahsupların olması gerekenden farklı biçimde yapılması/hiç yapılmaması neticesinde fazla veya eksik vergi borcu ve/veya vergi cezası hesaplanması halinde m. 117/2 kapsamında vergi miktarında hata halinin mevcut olduğu söylenecektir. Örneğin KDV oranının %10 olarak uygulanması gereken bir teslim ve hizmete KDV oranının %20 olarak uygulanması halinde vergi miktarında hata olduğunu söylemek isabetli olacaktır.

4.2.1.3. Verginin Mükerrer Olması

Verginin mükerrer olması yukarıda incelenen diğer hesap hatası türlerinden farklı olarak ilgili kanun maddesinin “*Verginin Mükerrer Olması*” ibaresi ile başlayan üçüncü fıkrasında tanımlanmaktadır. Hesap hatalarının düzenlendiği diğer fıkralarda herhangi bir tanım yokken verginin mükerrer olması halinin tanımlanmış olması, tanımlanmaksızın ifadesinin mümkün olmamasından kaynaklıdır. Hülaseten; belirli bir vergilendirme dönemi içerisinde aynı vergi kanununun tatbiki suretiyle ve yine aynı matrah üzerinden birden fazla kez vergi istenmesi verginin mükerrer olması sonucunu doğuracaktır. Verginin mükerrer olması keyfiyetinin öğretide çifte vergilendirme olarak tanımlandığı da görülmektedir¹¹². Fakat kanaatimizce bu tanım uluslararası çifte vergilendirme kurumu ile karıştırılmaya müsait olduğundan risk taşımaktadır. Uluslararası çifte vergilendirme hususu egemen devletlerin vergilendirme yetkileri üzerinden bir çatışma halinin mevcudiyeti söz konusu ise gündeme gelecek bir kavramdır. Burada bahsedilen verginin mükerrerliği ise yalnızca iç hukuka ilişkin bir keyfiyettir. Bu bağlamda farklı bir isimle anmaktansa, verginin mükerrer olması olarak kanuni lafızla anmayı isabetli bulmaktayız.

Verginin mükerrer olması halinin en önemli unsuru tanımından da çıkarılabileceği üzere aynı verginin, aynı dönemde, aynı matrah üzerinden tekraren istenmesidir. Başka bir

¹¹⁰ ÖNCEL, KUMRULU, ÇAĞAN, 2018, s.323

¹¹¹ ÖTVK m. 12, <https://www.mevzuat.gov.tr/mevzuatmetin/1.5.4760.pdf>

¹¹² ÖNCEL, KUMRULU, ÇAĞAN, 2018, s. 125, aynı yönde bkz. BATI, Murat, **Vergi Hukuku**, Ankara, Seçkin Yayıncılık, 2022, s.460, aynı yönde bkz. BALCI, 2022, s. 89

ifadeyle farklı bir kanunun uygulanması suretiyle vergi istenmesi halinde verginin mükerrer olmasından bahsedilemeyecektir. Bu duruma vekil vasıtasıyla ödenmiş verginin doğrudan mükelleften tekrar istenmesi hadisesi örnek teşkil edebilecektir. Tevkifat ile ödenen vergilerde de benzer bir hadiseyle karşılaşılacaktır¹¹³. Verginin mükerrer olması sebebiyle hata haline örnek olarak; bir diğer idari çözüm yöntemi olan pişmanlık ile verilen düzeltme beyannamesi vasıtasıyla uyuşmazlık giderilmesine karşın sonradan yapılan vergi incelemesi neticesinde düzenlenen vergi inceleme raporuna dayanarak pişmanlık yolu ile giderilmiş uyuşmazlığa ilişkin cezalı tarhiyat yapılması hadisesi gösterilebilecektir¹¹⁴.

4.2.2. Vergilendirme Hataları

213 sayılı Kanun'un vergi hatalarını ikili tasnife tabi tutarak düzenlediğinden bahsedilerek ilk kategori olan hesap hataları yukarıda incelenmeye çalışılmıştır. Anılan kanunda vergi hatalarının ikinci kategorisi olarak vergilendirme hataları 118'inci madde ile;

“Vergilendirme hataları:

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;*

¹¹³ Tevkifat yoluyla ödenen gelirin sonraki yıl beyannameye katılarak bunun üzerinden tekraren gelir vergisi ödenmesi Danıştay Dördüncü Dairesi'nce mükerrer vergilendirme olarak kabul edilmiştir (Danıştay 4. Dairesi 29.05.2012 tarih, E:2009/6960, K. 2012/2112 sayılı kararı, BALCI, 2022, s.90).

¹¹⁴ Danıştay Vergi Dava Daireler Kurulu anılan durumda *“aynı faturalar nedeniyle iki ayrı tarh işleminin yapıldığı”* sonucuna vararak mükerrer vergileme hadisesi olduğuna karar vererek bu durumun vergi hatası kapsamında olduğu değerlendirmesine varmıştır. (Danıştay VDDK. 03.07.2019 tarih e: 2019/199, K: 2019/483 sayılı kararı, BALCI, 2022, s.90)

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 itibarıyla eksik veya fazla hesaplanmış olmasıdır.”*

biçiminde düzenlenmektedir¹¹⁵. Vergilendirme hataları, vergi yükümlülüğünün tespitinde meydana gelen değerlendirme yanlışlıkları olarak tanımlanabilir¹¹⁶. Vergilendirme hataları bir diğer vergi hatası türü olarak kabul edilen hesap hatalarına kıyasla anlaşılması daha güç hatalar hüviyetindedir¹¹⁷. Vergilendirme hatalarının vergilendirme işleminin özüne ilişkin ve vergiyi doğuran olayla ilgili olduğu görüşü doktrinde genel kabul görmektedir¹¹⁸. Bu özellikleri sebebi ile hukuki uyumsuzluk konusu olarak hata düzeltme kapsamı dışında kalmaya meyilli oldukları söylenebilecektir.

Vergi hatalarının tümünün vergilendirme işleminin konu unsurundaki sakatlıktan doğacağı kanaatimizi önceki kısımlarda ifade etmiştik. Zira ancak tarh işleminde doğabilecek¹¹⁹ vergi hatalarının konu unsuru işlemin somut dünyada yarattığı sonuç olarak tanımlanabilecektir. Tarh işlemi bağlamı incelendiğinde konu unsuru, şüphesizdir ki ödenecek vergi tutarının tespiti meselesidir. 213 sayılı Kanun’un yirminci maddesi tarhı tanımlarken bu hususu şüpheye mahal bırakmayacak biçimde ortaya koymaktadır¹²⁰. Vergi hatasının vergilendirme işleminin konu veya sebep unsuruna ilişkin olacağı, özellikle vergilendirme hataları olarak m. 118’de düzenlenen hallerin

¹¹⁵ VUK m.118 <https://www.mevzuat.gov.tr/MevzuatMetin/1.4.213.pdf>

¹¹⁶ ÖNCEL, KUMRULU, ÇAĞAN, 2018, s. 125, KARAKOÇ, 2021, s.137

¹¹⁷ KARAKOÇ, 2021, s.137

¹¹⁸ ÖNCEL, KUMRULU, ÇAĞAN, 2018, s. 185

¹¹⁹ Aksi görüş için bkz. ASLAN, Zehreddin, 2023, s.203. Yazar VUK m.116’da yer alan “alınması” ve “istenmesi” ifadelerinin tarh işleminin yanı sıra tahsili de işaret ettiğini belirtmiştir. Yine aynı ifadelerden yola çıkarak KARAKOÇ da vergi hatası bulunan işlemin tahsil aşamasında da gerçekleşebileceğini Vergi Yargılaması Hukuku Ders Kitabı, 5. Basım, Yetkin Yayınları, Ankara, 2021, s. 130’da belirtmektedir. Benzer yönde bkz. ÖNCEL, KUMRULU, ÇAĞAN, 2018, s.181

¹²⁰ VUK m.20 “*Verginin tarhı, vergi alacağıın kanunlarında gösterilen matrah ve nispetler üzerinden vergi dairesi tarafından hesaplanarak bu alacağı miktar itibarıyla tesbit eden idari muameledir*” <https://www.mevzuat.gov.tr/MevzuatMetin/1.4.213.pdf>

idari işlemin sebep unsurunda ortaya çıkan sakatlıklardan kaynaklandığı öğretide genel kabul gören kanaattir¹²¹.

Fikrimizce, 213 sayılı Kanun'un Vergi Hatalarını Düzeltme ve Reddiyat Başlıklı 3'üncü bölümünün bir bütün halinde değerlendirilmesi bu meselenin doğru kavranmasını sağlayacaktır. Anılan bölümdeki m. 116 ve devamındaki maddeler ayrı ayrı incelendiğinde konu unsurunun yanı sıra sebep unsurunda yer alan sakatlıkların da vergi hatasına vücut vereceği değerlendirilse de sistematik yorum başta olmak üzere tüm yorum yöntemlerinin birlikte kullanılması ile esasen sebep unsurunda yer alan herhangi bir sakatlığın hataya vücut vermeyeceği sonucu çıkacaktır. Esasen “istenmesi” ve “alınması” ifadeleriyle somut dünyada gerçekleşecek neticeye işaret edildiğini ifade etmek yanlış olmayacaktır¹²². Başka bir ifadeyle VUK m. 116'da yer alan ifade neticeten ödenmesi gereken vergi tutarına ilişkin bir ifade niteliğindedir. Vergi hatalarını tanımlayan bu hüküm ışığında anılan Kanun'un devam hükümleri incelendiğinde, hesap hatası veya vergilendirme hatası olarak kategorize edilen türlerden hangisine girdiği önem arz etmeksizin netice itibarıyla eksik veya fazla vergilendirme vuku bulacaktır.

VUK m. 117'de hüküm altına alınmış hesap hatalarını incelediğimiz bölümde, bu hataların konu unsurundaki sakatlıklar kaynaklı olduğuna ilişkin öğretinin neredeyse tüm taraflarının mutabık olduğundan, anılan nitelendirmenin m.118'de sayılan vergilendirme hatalarına ilişkin farklı görüşler barındırdığından kısaca bahsetmiştik. Anılan Kanun'un 118'inci maddesinde düzenlenen vergilendirme hatalarının tarh işleminin sebep unsurundaki hukuka aykırılıklardan doğacağı görüşünü detaylı incelemek için öncelikle tarh işleminin sebep unsurunun isabetli biçimde ortaya konması gerekmektedir. Tarh işleminin sebep unsuru, vergiyi doğuran olay olarak tanımlanmaktadır¹²³. Tarh işleminin sebep unsuru konumundaki vergiyi doğuran olayın hukuka uygun gerçekleşmesi sebep unsurunun hukuka aykırılığı halinin gündeme gelmesini engelleyecektir. Vergiyi doğuran olayın gerçekleşmesi ile işlemin sebep unsuruna ilişkin süreç tamamlanmaktadır. Bu veçhile vergi hatasının tanımlayan m.116

¹²¹ ÖNCEL, KUMRULU, ÇAĞAN, 2018, s. 185, aynı yönde bkz. KARAKOÇ, 2021, s.138

¹²² BAYAR, 2015, s.44

¹²³ ÖNCEL, KUMRULU, ÇAĞAN, 2018, s.94

hükmü sebebiyle vergi hataları ödenecek miktara ilişkin olduğundan somut dünyadaki neticeye ilişkin olan konu unsuruna ilişkindir¹²⁴. VUK'ta düzenlenen vergi hatası kavramı, vergiyi doğuran olaya ilişkin bir şüphe olmayan, vergiyi doğuran olayın halihazırda gerçekleşmiş olduğu dolayısıyla tarh işleminin sebep unsurunda bir sakatlık bulunmayan ancak somut dünyadaki etkisi sebebiyle konu unsurunun sakat olduğu hallerle ilişkin tanımlanmaktadır.

213 sayılı Kanun'un 118'inci maddesinde düzenlenen hata hallerinin söz konusu olabilmeleri, ancak vergiyi doğuran olayın evleviyetle gerçekleşmiş olması ile mümkündür. “İstenmesi” ve “alınması” ifadeleri sebep unsurundaki sakatlığı değil aksine neticeye, dış dünyada doğacak sonuca ilişkin ifadeler olması itibarıyla konu unsurundaki sakatlığa işaret edildiğini gösterir argümanlar niteliğindedir. Zira bu ifadelerin uygulanması, tartışılan hususun ödenecek vergi tutarına ilişkin olması ile mümkündür. Tanımlanan hatanın gündeme gelmesi ancak vergiyi doğuran olayın gerçekleşmiş olması ile mümkündür¹²⁵. Öte yandan doğrudan vergiyi doğuran olaya ilişkin hataların varlığı hukuki uyumsuzluk kapsamında değerlendirilebilir.

4.2.2.1. Mükellefin Şahsında Hata

Vergiyi doğuran olay pek tabii gerçekleşmesine karşın, kimin şahsında gerçekleştiği tayinin yanlış yapılması sonucunda ortaya çıkacak hata biçimi olarak tanımlamak yanlış olmayacaktır. Mükellefin şahsında hata incelenirken vergi sorumluları göz ardı edilmemelidir. Vergi sorumlusu, vergiyi doğuran olay ile doğrudan ilişkisi bulunmamasına karşın kanunlarla başkasının vergi borcuna ilişkin maddi ve/veya şekli ödevleri yerine getirmekle görevli kılınan kişi olarak tanımlanmaktadır¹²⁶. Vergi sorumluluğunun mevcut olduğu haller mükellefin şahsında hata kapsamında değerlendirilmeyecektir.

¹²⁴ BAYAR, 2015, s. 45

¹²⁵ BAYAR, 2015, s. 45-46, (Eserde m.118/1-1 ödenecek verginin tarh edileceği yükümlünün tartışılabilmesinin ancak vergiyi doğuran olayın gerçekleşmesiyle mümkün olacağı; m.118/1-2 ve m.118/1-3 hükümlerinde düzenlenen hatanın vuku bulması için vergiden müstesna olma veya muaf olma neticesi ancak vergiyi doğuran olayın evleviyetle vuku halinde tartışılabileceği; m. 118/1-4 hükmü ile düzenlenen verginin ödeneceği döneme ilişkin hata yapılmasının ancak vergiyi doğuran olayın gerçekleşmesi ile tartışılabilir nitelikte olacağı kapsamlı biçimde anlatılmaktadır.)

¹²⁶ ÖNCEL, KUMRULU, ÇAĞAN, 2018, s.78

Mükellefin şahsında hata hali uygulamada sık karşılaşılan bir hadise değildir. Nadiren karşılaşılan bu hata halinin en tipik örneği, isim benzerliği sebebiyle mükellefin şahsında hataya düşülmesidir. Lakin vergi kimlik numarası ve TC kimlik numarası bu hatanın ortaya çıkmasının büyük ölçüde önüne geçmiş görünmektedir¹²⁷.

4.2.2.2. Mükellefiyette Hata

VUK m. 118/1-1’de düzenlenen mükellefiyette hatanın haline nispeten, aynı maddenin sonraki bendinde düzenlenmekte olan mükellefiyette hata uygulamada daha sık karşılaşılan bir hatadır. Açık olma koşulu ile vergiden muaf olan veya vergiye tabi olmayan kimselerden vergi istenmesi yahut alınması mükellefiyette hata olarak tanımlanmaktadır.

Vergiden muaf olma veya müstesna tutulma neticesinin gerçekleşmesi ancak bahse konu vergiyi ortaya çıkaracak vergiyi doğuran olayın gerçekleşmesi ile mümkündür. Dolayısıyla bu neticeye yönelik bir hatanın vaki olması için de aynı şart geçerli olacaktır. Vergiyi doğuran olay gerçekleşmiş olmasına karşın hata sonucunu ortaya çıkaracak biçimde neticenin mezkur vergiyi doğuran olay ve buna bağlı olarak tesis edilen vergilendirme işlemi ile ilgisi bulunmayan kimse ise, bu kişi için mükellefiyette hata halinin vuku bulduğu söylenebilecektir. Anayasa m. 73/3¹²⁸ uyarınca vergilerin kanunla ihdas edilmektedir. Her bir verginin nasıl tahakkuk edeceği, mükellefinin kim olduğu, istinasları gibi haller de verginin ihdas edildiği kanunda belirtilmektedir.

Bahse konu hata türü VUK’da düzenlenirken “*açık olarak*” ifadesinin kullanıldığı görülmektedir. Bu ifadenin anılan hükme eklenmesine sebep olacak başlıca kaygının hukuki uyumsuzluk sınırının bu tip hatalarda tabiri caizse saydamlaşması olduğunu düşünmekteyiz. Başka bir ifadeyle, mükellefiyette hata halinin o denli açık olması aranmıştır ki, şüphe veya tartışma götürme ihtimali dahi hukuki uyumsuzluk olarak addedilmesine sebep olabilecektir. Esasen 213 sayılı Kanun’da düzenlenen hataların tümü için açık olma unsurunun arandığından bahsetmiştir. İşbu hata haline ilişkin bu

¹²⁷ BALCI, 2022, s. 94

¹²⁸ Anayasa m.73/3, “*Vergi, resim, harç ve benzeri mali yükümlülükler kanunla konulur, değiştirilir veya kaldırılır.*” https://www5.tbmm.gov.tr/anayasa/anayasa_2018.pdf

hususun tekrar belirtilmesi, kanaatimizce uygulayıcılara bir ikaz kabilinden değerlendirilebilecektir. Başka bir ifadeyle açık olması aranacak hata haline ilişkin tekraren açıklık aranmalıdır denerek, hukuki uyumsuzluk zeminine kayılmasını önlemek amaçlanmış olabilecektir.

Mükellefiyette hata hali ile mükellefin şahsında hata hali arasındaki farkı anlamak için tercih edilen kelimelerin incelenmesi etkili olabilecektir. Zira “*şahıs*” ifadesinin tercih edilmesine alelade bir tercih kabulüyle bakmak haliyle yüzeysel bir yaklaşım olacaktır. Mükellefin şahsında hata halinde, bir mükellefiyet durumu söz konusu olmasına karşın mükellefiyetin yükleneceği şahıs doğru tespit edilememektedir. Mükellefiyette hata halinde ise şahıs doğru iken mükellefiyet yanlış tespit edilmektedir. Başka bir anlatımla; mükellefin şahsında hata hali şahsın tayinine ilişkin bir yanlışlık neticesinde ortaya çıkmaktayken, mükellefiyette hata hali o şahıs üzerindeki mükellefiyetin tayini aşamasındaki bir yanlışlık ile ortaya çıkmaktadır. Öğretide genellikle bu tasnife vergiyi doğuran olay bağlamı bakılmakta¹²⁹ ise de önceki aşamalarda da belirttiğimiz üzere vergiyi doğuran olayın vukuu, netice aşamasının tartışılması sebebiyle söz konusu olmayacaktır. Zira vergiyi doğuran olay gerçekleşmiştir ki mükellefiyet ve şahıs tespiti kavramları tartışma konusu vaziyettedir.

Mükellefiyette hata haline ilişkin; nispeten sık karşılaşılan bir hata hali olması itibariyle çoğaltılabilecek olmakla birlikte 488 sayılı Kanun’un ilgili maddesine¹³⁰ istinaden muaf tutulan muhataplara yönelik damga vergisi tarhiyatı, kişiliği sona ermiş şirkete ticari faaliyette bulunduğuna ilişkin tespit olmaksızın vergi tarhiyatı yapılması, GVK kapsamında gelir elde etmesine karşın kişiden Kurumlar Vergisi Kanunu’na istinaden vergi istenmesi, taşınmaz sahibi olmayan kimse hakkında emlak vergisi tarh edilmesi¹³¹ halleri örnek olarak gösterilebilir. Kanun ile açık olma unsuru getirilmişken Danıştay bu açıklığı hukuki yorum yapılması gerekliliğini doğurmayacak açıklık biçiminde kabul etmektedir¹³².

¹²⁹ ÖNCEL, KUMRULU, ÇAĞAN, 2018, s. 185

¹³⁰ 488 sayılı DVK m. 3, m. 8, <https://www.mevzuat.gov.tr/mevzuatmetin/1.5.488.pdf>

¹³¹ BALCI, 2022, s. 97

¹³² Danıştay VDDK. 08.06.2022 tarih, E: 2022/4, K: 2022/8 sayılı kararı, s.100, Danıştay 3. Daire 26.06.2001 tarih, E: 1999/1753, K: 2001/2578 sayılı kararı

4.2.2.3. Mevzuda Hata

213 sayılı Kanun'un m.118/1-3 hükmü ile düzenlenen mevzuda hata, açıkça verginin konusuna girmeyen veya verginin konusuna girmekle birlikte vergiden müstesna tutulan unsurlara ilişkin vergi tarhiyatı yapılmak istenmesi olarak tanımlanabilecektir. Verginin kapsamına girmemesi veya ilgili vergiden müstesna tutulmuş olması halleri ödenecek vergi tutarını ortadan kaldıracak haller olması itibariyle yine tarh işleminin konu unsuruna ilişkindir¹³³.

Mevzuda hata türüne ilişkin de bir önceki bentte düzenlenen mükellefiyette hata halinde olduğu gibi "açık olma" unsurunun arandığı görülmektedir. Bu düzenlemenin sebebi mükellefiyette hata halinde belirttiğimiz sebep olan uygulayıcıların ikazı olarak değerlendirilebilir. Zira bir husus hukuki uyumsuzluk niteliğinde ise yargı mercilerince halli gerekmektedir. Bu doğrultuda verginin konusu dahilinde bir husus olup olmadığı veya vergiden istisna tutulmuş bir husus olup olmadığının tespiti tartışma barındıracak nitelikte ise hukuki uyumsuzluk olarak addedilerek vergi hatası olarak kabul edilmesi mümkün olmayacaktır.

Mükellefin vergiye veya cezaya konu dönemde vergiyi doğuracak faaliyeti yürütüp yürütmediğinin tayini Danıştay'ca hukuki uyumsuzluğun çözümü ile sağlanabilir biçiminde kabul edilmektedir. Fakat beyan üzerine tarh edilmiş vergiye yönelik gecikme faizi hesaplanması, gecikme faizinin ancak ikmalen, re'sen veya idarece tarhiyatın mevcudiyeti halinde söz konusu olabilmesi sebebiyle mevzuda hata haline vücut vermektedir¹³⁴. Benzeri yönde miras kalan taşınmazın satışından elde edilmiş gelir, gelir vergisinden müstesna olmasına karşın vergi istenmesi de bu hatanın ortaya çıkmasına örnek gösterilebilir¹³⁵. Örneklerden de anlaşılacağı üzere Danıştay, mevzuda hata halinin varlığını; yoruma, araştırmaya veya tartışmaya mahal vermeyerek doğrudan kanuni düzenlemenin lafzı ile anlaşılacak hallerde kabul etmektedir. Bu hata türünde de şahıs bağlamı bir haksız vergi istenmesi hali değil, madde ve/veya değer bağlamı bir haksız vergi istenmesi hali söz konusudur. Konuda hata olarak da anılmakta olan bu

¹³³ BAYAR, 2015, s. 45

¹³⁴ Danıştay 7. Dairesi 12.05.1998 tarih, E: 1997/2636, K: 1998/1807 sayılı kararı aktaran KARAKOÇ, s. 140

¹³⁵ HATİPOĞLU, 2013, s.116

hata türünde yine tercih edilen kelime bağlamında bakılması, anlaşılmasına yardımcı olacaktır. Vergilemeye konu olamayacak bir halin vergilendirilmesi, mevzuda hatanın doğmasına yol açacaktır.

4.2.2.4. Vergilendirme veya Muafiyet Döneminde Hata

Anlaşılması diğer hata türlerine kıyasla kolay olan bu nevi bir hatanın vaki olduğundan bahsedebilmek ilgili hükümden de anlaşıldığı üzere, vergilendirmenin ilgili olduğu döneme ilişkin bir yanlışla ilgili mümkündür. Vergilerin belirli dönemler esas alınmak suretiyle tarh ve tahakkuk ettirildiği şüphesizdir. Bu dönemlerin yanlış tayini anılan hata biçimini doğuracaktır. Gelir vergisi, GVK uyarınca, gerçek kişinin bir takvim yılı içerisinde edindiği kazanç ve iratlar üzerinden tarh ve tahakkuk ettirilmektedir¹³⁶. Yine aynı kanun uyarınca vergilendirme dönemi bir önceki takvim yılı olarak belirlenmektedir. Buna göre gelir vergisi mükellefinin 2023 takvim yılında elde ettiği gelirin başka bir yılda elde edilmişçesine vergilendirilmek suretiyle eksik veya fazla vergi tarhına sebebiyet verilmesi bu hata halini ortaya çıkaracaktır.

Vergilendirme döneminin yanlış tayinin vergi hatası kapsamına girmesi için öğretinin çoğunda kabul gören bir şart vardır. Buna göre vergilendirme döneminde veya muafiyet döneminde hatanın meydana gelmesi, verginin esasen ilgili olduğu döneme kıyasla fazla veya eksik istenmesi/alınması neticesine bağlıdır¹³⁷. Bu görüş tarh işleminin konu unsuruna ilişkin hataların hata düzeltme kapsamını oluşturduğu fikrini destekler niteliktedir.

4.3. VERGİ UYUŞMAZLIĞI-VERGİ HATASI AYRIMI

Vergilendirme sürecinde meydana gelecek bütün ihtilafların hata düzeltme yolu kapsamında çözümlenemeyeceği muhakkaktır. Vergilendirme sürecindeki hatanın vergi hatası olarak nitelendirilerek hata düzeltme kapsamında yer alması için; yorum

¹³⁶ GVK m. 1, <https://www.mevzuat.gov.tr/mevzuat?MevzuatNo=193&MevzuatTur=1&MevzuatTertip=4>

¹³⁷ CANDAN, s.228; BİNİŞ, Mine, **Türk Vergi Hukukunda Vergi Hataları ve Sonuçları**, Adalet Yayinevi, Ankara, 2022, s.45; KARAKOÇ, 2021, s.141

yöntemlerine başvurulması gerekmeksizin, 213 sayılı Kanun'un m. 116, 117 ve 118 hükümlerinde sınırlı olarak sayılan hataların içerisinde bariz bir biçimde yer alması gerektiği görüşü doktrinde kabul görmektedir¹³⁸. Hata düzeltme yolu kapsamındaki vergi hataları ile hukuki ihtilafların ayırt edilmesi, hata düzeltme yolunun işletilebilmesi bağlamında büyük önem arz etmektedir. Düzeltme yolunun işletilemeyeceği hallerin yargıda gündeme getirilmesi gerekmektedir. Aksi halde dava açma süresi bağlamı hak kayıplarının yaşanabileceği bilinmektedir. Hak kaybı neticesi doğmaması, hata düzeltme yolunun etkin biçimde işletilebilmesi ve vergi hataları ve hata düzeltme yolunun kapsamının belirlenebilmesi için vergi hatası ile hukuki uyumsuzluk kavramlarının doğru ayırt edilmesi önem arz etmektedir.

4.3.1. Hukuki İhtilaf Kavramı

Hukuki ihtilaflar, bir başka tabirle hukuki uyumsuzluklar işbu çalışmanın önceki bölümlerinde de belirtildiği üzere niza, çekişme hallerini ifade etmektedir. Çalışmamızın konusunu oluşturan düzeltme kapsamındaki vergi hataları; açık olmaları, tespitlerinin kolay olması sebebiyle hata düzeltme kurumu ile çözülme imkanı olan uyumsuzluklarken, bu özelliklerin noksanlığı sebebiyle hata düzeltme kurumunun uygulanamayacağı haller, hukuki uyumsuzluklar olarak nitelendirilmektedir. Vergilendirme işleminin esasında hukuken tartışılması gereken hususlar hukuki uyumsuzluk olarak nitelendirilmiştir¹³⁹. Vergi hataları; kolay görülebilen, açık veya halli yönünde tarafların anlaşması kolay yanlışlıkları kapsarken hukuki uyumsuzluklar; somut olaya dair aleni olmayan hallerden, kanunların kaleme alınış biçiminden, vakıanın karışık oluşundan, teknik niteliklerden, vergilendirme biçimlerinden, vergi borcunun zamanaşımı bağlamında değerlendirilmesi zaruretinden ve bu hallere benzer sebeplerden doğan uyumsuzluklar olarak nitelendirilmektedir¹⁴⁰. Hukuki uyumsuzluğun vergi hatasından temel farkları esasen; yorumlanma zarureti olan ve hatta yorumlanmaya açık, birden fazla sava konu olabilecek konulara ilişkin olması biçiminde ortaya konabilecektir. Hukuken tartışılması, incelenmesi veya tahlil edilmesi

¹³⁸ ÖNCEL, KUMRULU, ÇAĞAN, 2018, s. 183; KARAKOÇ, 2021, s. 142

¹³⁹ ÖNCEL, KUMRULU, ÇAĞAN, 2018, s. 183

¹⁴⁰ ÖNCEL, KUMRULU, ÇAĞAN, 2018, s. 183

gereken bu gibi uyuşmazlıkların varlığı halinde bunları yargının karara bağlaması gerektiği ifade edilmektedir.

Hukuki bir tartışmanın, farklı yorumların, vergilendirmenin özü ile alakalı uyuşmazlıkların varlığı halinde keyfiyet, hukuki uyuşmazlık olarak nitelenebilecektir. İlk bakışta VUK m. 117 ve m. 118'de 7 hata tipinden herhangi biri olduğu belirlenemeyen hataların, hukuki uyuşmazlık kapsamında değerlendirilmesi gerekmektedir. Nitekim vergilendirme hataları başlıklı 118'inci maddede düzenlenmiş mevzuda hata ve mükellefiyette hata hallerinde tekrar belirtilmesi gerekliliği hissedilmiş olan açık olma koşulu da bu durumu teyit eder niteliktedir. Esasen vergi hatasını tanımlayan m.116 hükmü de açıklık koşulunu aramaktadır. Vergi hatalarından bahsedilirken ısrarla üzerinde durulan açık olma unsuru, anlaşılacağı üzere hukuki uyuşmazlık vasfındaki bir halden ayırt edilmeyi sağlamak içindir.

Vergi uyuşmazlıklarının idari yolla çözülmesi başlığı altında idari yolla çözüm kurumlarının neden ihdas edilmesindeki maksattan bahsetmiştik. Buna göre idari çözüm yollarının ve özel olarak hata düzeltme yolunun ihdas edilmesinin başlıca sebepleri; yargı yoluna yapılan başvurunun netice doğurmasının zaman alması, maddi ve usuli külfetler getirmesi ve vergi yargısının yükünün azaltılması olarak sıralanmıştır. Öncel'e göre ise kanun koyucunun amacı giderilmesi kolay yanlışlıkların daha pratik biçimde çözümünün sağlanmasıdır¹⁴¹. Netice itibariyle hata düzeltme kurumunun; idari aşamada çözülebilecek nitelikte hataların, vergi ilişkisinin her iki tarafı ve yargı organlarını en az uğraştıracak biçimde çözülmesi için ihdas ettiği açıktır. Mefhumu muhalifinden bu tip yanlışlıkların bütününün esasen yargıda çözülme imkanının olduğu anlaşılacaktır. Yargı organlarına intikal ettirilmek suretiyle tartışılması değerinde olmayan yanlışlıklar için vergi hataları nitelendirilmesi yapılmış ve hata düzeltme yolu düzenlenmişken kalan yanlışlıklara ilişkin çözüm yargı oranınca ortaya konmalıdır bu sebeple anılan tipteki yanlışlıklar hukuki uyuşmazlık hüviyetindedir.

Vergi hatasının unsurları sayılırken belirttiğimiz unsurlardan başlıcası haksız bir idari işlemin varlığıdır. Haksızlığın hukuka, yürürlükteki yasalara aykırılık olarak

¹⁴¹ ÖNCEL, KUMRULU, ÇAĞAN, 2018, s.181

belirlendiği söylenmektedir. Buna göre vergi hatasının bir hukuka aykırılık hali olduğu da ortadadır. Bu durum vergi hatalarındaki hukuka aykırılığın giderilmesi de pek tabii hukukilik gerektiğini ortaya koymaktadır. O halde doktrinin tümünün üzerinde durduğu “hukuki tartışma”, “hukuki yorum” ve “*yorum uyumsuzluğu*¹⁴²” kavramları ile ne ifade edilmek istendiğinin tespiti ile vergi hatası-uyumsuzluk farkı daha rahat anlaşılabilir.

Kanaatimizce vergi hatası ile hukuki uyumsuzluk kavramlarının farkı anlatılırken kullanılan “hukuki tartışma” ve “hukuki yorum” ifadeleri ehliyet bağlamı kullanılan ifadelerdir. Tartışmayı ve yorumu yapması gereken kişi, organ veya erk ifade edilmektedir. Bu kavramlar irdelenirken içinde bulunulan somut koşullar ve bunlara istinaden şekillenen pozitif hukuka mercek tutulduğu unutulmamalıdır. Bu bağlamda; vergi hatası olarak sayılan hallerdeki hukuka aykırılıkların tespit edilebilmesi için hukukçu gözünün aranmasına gerek olmadığı, dolayısıyla yargı erkini kullanmaya ehil düzeyde bir hukuki donanım olmaksızın doğrudan idare ve mükellefin kavrayabileceği düzeydeki aykırılıklara işaret edilmektedir.

Hukuki tartışma ve hukuki yorum ancak ehil kimseler veya teşekküllerce yapılabilecektir. Hukuki tartışma ve/veya hukuki yorum gerektirecek yanlışlıkların hukuki donanımları sebebiyle salt hukuki tartışma ve yorumlama ile ilgilenen yargı organı bünyesinde giderilmesi mümkün olacaktır. Hukuki tartışmaya bu bağlamda ehil olan organ vasıtasıyla aykırılığın giderilmesinin gerekmesi durumunda hukuki uyumsuzlukların mevcudiyetinden söz edilebilecektir.

4.3.2. Vergi Hatası Niteliğinde Olmayan Hukuki İhtilaflar

Vergi kanunlarında yer alan düzenlemelerin tabiri caizse dikkatsizlik suretiyle yanlış uygulanmasının meydana getirdiği hatalar genellikle vergi hatası niteliğindedir. Zira vergi hatası kavramı tanımlanırken defaatle vurgulanan, yanlışlığın açık olması özelliğinin de buradan kaynaklanacağını düşünmek yanlış olmayacaktır. Vergi uyumsuzluklarının ortaya çıkmasına sebep olacak yanlışlıklar ise vergi kanunun yanlış

¹⁴² ÖNCEL, KUMRULU, ÇAĞAN, 2018, s.183

kavranması neticesinde ortaya çıkacaktır. Başka bir anlatımla; kanunun hatalı kavranması sonucu ortaya çıkacak ve düzeltilmesi ancak doğru kavramayı sağlayacak veya yanlış kavrandığını tespit edecek hukuki enstrümanlar ile donanmış kimselerce/organlarca yapılacak yorumlama ile mümkün olan hatalar, hukuki uyumsuzluk niteliğindedir. Buna karşın, kanunun kavranmasında bir yanlışlık olmaksızın uygulanması esnasında, uygulayıcının insan olması sebebi ile, dikkatsizlik kabilinden sebeplerle ortaya çıkacak ve bu sebeple kolayca giderilme imkanı olan hatalar, vergi hatası olarak tanımlanabilecektir.

Hukuki uyumsuzluk-vergi hatası tasnifinin yapılması için öngörülmüş bir kaide veya formül bulunmamaktadır. Nitekim bu ayrımın yargı düzeyinde de istikrar kazanmış bir görüş, içtihat, kaide veya teamül ile yapılamadığı görülmektedir. Başka bir ifadeyle; bir hususun hukuki uyumsuzluk mı, vergi hatası mı olduğunun belirlenmesi Danıştay düzeyinde dahi her seferinde aynı kriterlerin işletilmemesi sebebi ile sağlanamamıştır¹⁴³. Vergilendirme hataları olarak m.118'de düzenlenen mükellefiyette ve mevzuda hata hallerini açıklarken de uygulamada bu hata hallerinin belirlenmesinin diğer hata hallerine kıyasla daha zor olduğunu, bu hata hallerinin gündeme gelebileceği somut vakıaların zaman zaman hukuki uyumsuzluk olarak değerlendirildiğini söylemiştik.

Danıştay kararlarında her somut olay bazında hukuki aykırılık mı vergi hatası mı değerlendirmesi yapılırken de VUK m.3'te yer alan yorum yöntemlerinin sürecin anlaşılmasına dahil edilip edilmediği biçiminde bir kriterin kullanıldığı görülmektedir. Bu duruma örnek olarak Danıştay VDDK, idareden düzeltilmesi istenebilecek vergi hatalarının, idari makam veya yargıya taşınması halinde yargı yeri tarafından 213 sayılı Kanun'un üçüncü maddesinde düzenlenen yorum tekniklerine kullanılmaksızın, ilk bakışta anlaşılacak düzeyde açık olmasını aramaktadır. Bahse konu VDDK kararında irdelenen somut vakıada vergi hatası mahiyetinde bir hatanın vuku bulduğu bu bağlamda somut yargılamaya konu edilen hususun açık bir yanlışlıktan kaynaklandığı kararı verilmiştir¹⁴⁴. Danıştay VDDK'nun bir başka kararında ise; idarenin

¹⁴³ BALCI, 2022, s.142

¹⁴⁴ Karşı oy gerekçelerinde ise genellikle; davacı, icra müdürlüğünce satışı yapılan gayrimenkul için ödenmiş KDV'nin 3065 sayılı Kanun'un m.17/4-r hükmü doğrultusunda vergiden istisna tutulması gerektiğini ileri sürmekte iken, uyumsuzluğun icra vasıtasıyla satın alınan gayrimenkule ilişkin satışın KDV'den müstesna olup olmayacağının ortaya konmasına bağlı olduğundan bu husus yorum

kamulaştırma bedeliyle bir arada ödediği faizin gelir vergisi hesaplanırken matraha dahil edilip edilmeyeceği hususu VUK m.3 hükmüne istinaden GVK'nın yorumlanmasını gerektirecek bir husus olarak değerlendirildiği görülmektedir¹⁴⁵.

Anılan her iki VDDK kararında da hukuki uyuşmazlık-vergi hatası ayrımı yapılırken, hukuki yorum kullanılmasının parametre olarak belirlendiği görülmektedir. Ayrımın yapılmasına ilişkin belirlenen parametrenin aynı olduğu görülmekle birlikte belirlenen parametrenin aynı şekilde kavranmaması neticesinde tam anlamıyla örtüşmeyen kararlar verildiği de görülmektedir. Her ne kadar katılmasak da, vergi hatası ile hukuki uyuşmazlık ayrımının yapılmasının bizatihi kendisinin bir yorum meselesi olduğu görüşü de doktrinde yer almaktadır ve görüldüğü kadarıyla uygulama da bu yönlü değerlendirilmektedir. Zira bu görüşe göre- yukarıda yer verdiğimiz VDDK kararlarının tarihleri de göz önünde bulundurulduğunda doğrulanacak biçimde- Danıştay'ın vergi hatası kavramının kapsamını zaman içerisinde vergi hatası lehine daha geniş yorumladığı söylenmektedir¹⁴⁶. Oysa vergi hukukunda yorum yöntemleri kanunun dar veya geniş yorumlanması biçiminde kullanılamaz¹⁴⁷. Zira bu durum vergilerin kanuniliği ilkesine açıkça aykırı nitelikte olacaktır. Bir yanlışlığın vergi hatası olmamasının tek sebebi hukuki yorum gerektirmesi sebebi ile hukuki uyuşmazlığın mevcut olması değil, sınırlı olarak sayılan vergi hatası hallerinden birine girmemesi olarak da belirlenebilecektir. Başka bir ifadeyle, vergi hatası olarak 213 sayılı Kanun'da yer alan hatalar *numerus clausus* olarak sayılmıştır ve sayılan hallerin geniş veya dar yorumlanması vergi hukukuna hakim ilkeler doğrultusunda mümkün olmayacaktır¹⁴⁸. Başka bir anlatımla; vergi hatası olarak tahdidi biçimde sayılan haller dışında kalması

gerektirmeyecek düzeyde açık bir vergilendirme hatası addedilemez denmektedir. Biz bahse konu hususun istisna olarak nitelenmesinin hukuki yorum gerektirmediği kanaati sebebiyle VDDK kararını isabetli bulmaktayız. Danıştay VDDK 09.02.2022 tarih, E: 2020/804, K: 2022/69 sayılı karar, <https://lib.kazanci.com.tr/danistay>, (Erişim Tarihi: 10.04.2024)

¹⁴⁵ Danıştay VDDK, 26.10.2011 tarih, E: 2009/46, K: 2011/596 sayılı karar

¹⁴⁶ KARAKOÇ, 2021, s.146

¹⁴⁷ Bu hususa ilişkin değişiklik gösterebilecek hallerin de belirtilmesinde fayda görülmektedir. Zira kanun hükmünün geniş veya dar yorumlanması imkanı olmakla birlikte bu imkan bizzat kanun hükmü ile tanınabilmektedir. Örneğin kanun hükmünde "*gibi*" biçiminde ibarelerin kullanılmasının genişletici yorum yapılmasına cevaz verdiği görülmektedir. Anılan türde ifadelerin kullanılması kanun sınırları dahilinde kalmak suretiyle genişletici yorumun da daraltıcı yorumun da yapılabileceği öngörülmektedir (ÖNCEL, KUMRULU, ÇAĞAN, s. 24). İncelememize konu somut halde ise genişletici veya daraltıcı yorum yapılamayacak olmasının sebebi yorum konusu yapılması tartışılan kanun maddesinin sınırlı sayıda belirtmek suretiyle bir hüküm içermesidir.

¹⁴⁸ KILIÇ, 2023, s.53

sebebiyle düzeltme yolu kapsamında değerlendirilmesi mümkün olmayan hallerin de hukuki uyumsuzluk kapsamında değerlendirilmesinden vergi hatası kapsamında olmamaları hasebiyle düzeltme yoluna tabi olamayacaklarının ortaya konulması gerekliliği mutlak olduğundan, vergi hatası-hukuki uyumsuzluk ayrımının hukuki yorum meselesi olduğunun söylenmesi her zaman doğru olmayabilecektir.

4.4. HATA DÜZELTME YOLU KAPSAMINDA DEĞERLENDİRİLİP DEĞERLENDİRİLEMeyeCEĞİ TARTIŞILAN HUSUSLAR

Hata düzeltme yolu kapsamında giderilemeyecek hallerin başında nitelikleri sebebiyle hukuki uyumsuzlukların geldiği ortaya konmuştur. Hukuki uyumsuzlukların hata düzeltme kapsamına girmeyeceği muhakkakken bazı hususların hata düzeltme yolu kapsamında değerlendirilip değerlendirilemeyeceği tartışmalıdır. Doktrin ve yargının kendi içlerinde dahi, hata düzeltme yoluna tabi olmaları bağlamında mutabık kalamadıkları başlıca haller işbu başlık altında ana hatlarıyla incelenmeye çalışılacaktır.

Davadan feragat edilmesi hali, işleme dayanak niteliğindeki düzenleyici işlemin iptali hali, KDV, cezalarda indirim, işleme dayanak hükmün AYM tarafından iptali hali gibi haller de tartışmalı haller¹⁴⁹ olarak addedilse de daha sık tartışıldığı gözlenen ödeme emri ve beyannamelere yönelik düzeltme yolunun işletilip işletilemeyeceği çalışmanın bu bölümünde incelenecektir.

4.4.1. Ödeme Emri ve Hata Düzeltme

Ödeme emri 6183 sayılı Kanun m.55 ile düzenlenmektedir¹⁵⁰. Ödeme emri, vadesi içerisinde ödenmemiş vergi borcunun ödenmesi için yapılan çağrı biçiminde tanımlanmaktadır¹⁵¹. Ödeme emrinde bulunan hatalara ilişkin hata düzeltme yoluna gidilip gidilemeyeceği hususu tartışmalıdır. Bahse konu hataların hata düzeltme kurumu kapsamında giderilebileceği görüşünün benimsendiği yargı kararları ve eserlere¹⁵²

¹⁴⁹ HATİPOĞLU, 2013, s.169

¹⁵⁰ 6183 sayılı AATUHK m. 55, <https://www.mevzuat.gov.tr/mevzuatmetin/1.3.6183.pdf>

¹⁵¹ ÖNCEL, KUMRULU, ÇAĞAN, 2018, s.167

¹⁵² KARAKOÇ, 2021, s.147

rastlamak mümkünken hata düzeltme kurumu kapsamında bahse konu hataları giderilemeyeceği görüşünün hakim olduğu yargı kararları¹⁵³ ve eserlere¹⁵⁴ de rastlanılmaktadır. Vergi hukukumuzda hata düzeltme kurumuna ilişkin pek çok tartışmanın meydana geldiği zemin olan hatanın hangi işlemde vuku bulabileceği tespitinin yapılması, bu tartışmanın da temel kaynağı niteliğindedir.

213 sayılı Kanun'da hüküm altına alınan hata düzeltme kurumunun ödeme emrinde yapılan hatalar için işletilemeyeceği görüşü; ödeme emrinin 6183 sayılı Kanun'la ve o kanuna özel olarak düzenlenmiş olması kanaatine dayanmaktadır¹⁵⁵. AATUHK m.58 ödeme emrine karşı işletilebilecek yolları düzenlemektedir. Nitekim ödeme emrinin hukuka uygunluğundan bahsedebilmesi için de bu hususların tebliğe çıkarılan her bir ödeme emrinde yer alması gerekmektedir. Bunlar; belirlenen süre (15 gün) içerisinde ödeme yapabilmek, mal bildiriminde bulunabilmek veya vergi mahkemesi nezdinde dava ikame edebilmek biçiminde sınırlanmış vaziyettedir. Bahse konu halde meselenin 213 sayılı Kanun kapsamından çıkarak 6183 sayılı Kanun kapsamına dahil olduğu düşüncesinden hareketle bu kanaatin ortaya çıktığını belirtmek yanlış olmayacaktır.

Danıştay VDDK kararlarında da bu hususa dikkat çeken ögeler olduğu görülmektedir. 15.02.2023 tarihli bir kararda; somut olayda ödeme emrine ilişkin bir hatadan bahsedilmemesi sebebiyle hata düzeltme hükümlerinin uygulama alanı bulacağı fakat hata halinin kamu alacağı vasfını haiz olmuş 6183 sayılı Kanun kapsamında düzenlenen ödeme emrine dayanması durumunda VUK'da hüküm altına alınmış olan hata düzeltme kurumunun işletilmesinin mümkün olmayacağından bahsedilmektedir¹⁵⁶. Anılan kararlarda vurgulanmak istenen husus VUK'da öngörülen idari başvurunun kapsamından çıkılarak kamu alacağı niteliği kazanan bir alacağın tahsili usulünün tayin edildiği 6183 sayılı Kanun kapsamına girilmesidir.

Diğer görüş ise ödeme emrine ilişkin hallerde de hata düzeltme hükümlerinin işletilebileceği yönündedir. Bu görüşün dayanağı ise; vergi hatalarının düzenlendiği

¹⁵³ Danıştay VDDK, 23.20.2009 tarih, E: 2009/1, K: 2009/452 sayılı kararı, <https://karararama.danistay.gov.tr/>, (Erişim Tarihi: 13.10.2024)

¹⁵⁴ ÖNCEL, KUMRULU, ÇAĞAN, **2018**, s.176.

¹⁵⁵ ÖNCEL, KUMRULU, ÇAĞAN, **2018**, s.188.

¹⁵⁶ Danıştay VDDK, 15.02.2023 tarih, E: 2021/818, K: 2023/139 sayılı kararı, <https://lib.kazanci.com.tr/danistay>, (Erişim Tarihi: 01.04.2024)

VUK hükmünde yer alan “alınma” ibaresinden hareketle, vergi alınması biçimindeki ifadenin tahsil aşamasına ilişkin olduğu fikri olarak karşımıza çıkmaktadır¹⁵⁷. Bu görüş, hata düzeltme kurumunun işletilebileceği hataların sadece tarh değil tahsil işlemi bünyesindeki hataları da kapsadığı fikrine dayanmaktadır. Bahse konu 116’ncı madde hükmünü kapsamlı biçimde incelediğimiz bölümde de belirttiğimiz üzere, vergi hatası olarak tanımlanan hata halleri tarh işlemi bünyesindeki hatalara ilişkindir. Zira “vergi alınması” ve “vergi istenmesi” neticesini doğuran işlem bizatihi tarh işlemidir. Buna karşın sadece doktrinde değil çeşitli yargı kararlarında da bu kanaatin benimsendiği görülmektedir¹⁵⁸. Her iki görüşün de ayrı ayrı öğretide ve yargıda benimsendiği görülmektedir. Fikir ayrılığına konu hususun tespitinde olmasa da teşhisinde ortaya çıkan yanlışlıklar sebebiyle farklı çözüm yöntemleri öngörüldüğü kanaatindeyiz. Şöyle ki;

213 sayılı kanunda düzenlenen hata düzeltme yolunun ancak bu kanun kapsamında belirtilen hatalara ilişkin işletilebileceği muhakkaktır. Bu bağlamda sınırlı olarak sayılan hata hallerinin tümünün, tarh işlemi bünyesindeki hataları işaret ettiği, daha doğru tabirle tarh işlemindeki hatalara ilişkin olduğu çalışmamızın önceki bölümlerinde açıklanmaya çalışılmıştır. Dolayısıyla tahsil işleminin de kapsama dahil edilmesi doğrultusunda 6183 sayılı Kanun’da düzenlenmiş olan ödeme emrinin hata düzeltme kapsamına dahil edilmesinin tam anlamıyla isabetli olmayacağı kanaatindeyiz. Zira 6183 sayılı Kanun’da düzenlenen hususların, tahsil aşamasına geçilmiş ve kamu alacağı niteliği kazanmış alacaklara ilişkin düzenlemeler ihtiva ettiği izahtan varestedir. 213 sayılı Kanun’da düzenlenmemiş olmasına karşın pozitif hukuk kapsamında herhangi bir yerde düzenlenmemiş olan bir keyfiyetten bahsedilmemektedir. Kanun koyucu anılan keyfiyeti açıkça farklı bir kanun kapsamında değerlendirmektedir. Bunların yanı sıra göz ardı edilmemesi gereken esas mesele, ödeme emrinin tebellüğü ile işlemde hata yapıldığının fark edilmesi ihtimalidir. Zira hata düzeltme kurumunun işletilebileceği zaman aşımı süresinde, ödeme emrinin tebliği ile vergilendirme işleminin bünyesinde

¹⁵⁷ KARAKOÇ, 2021, s.147

¹⁵⁸ Anılan duruma örnek teşkil edebilecek bir VDDK kararında ödeme emrine yönelik yapılan hata düzeltme başvurusunun reddi üzerine açılan iptal davasında, bahse konu başvurunun 6183 sayılı Kanun kapsamında değerlendirilmesinin yanlış olduğu, 213 sayılı Kanun kapsamında değerlendirilerek hata düzeltme hükümlerine ilişkin davaya konu hususun esastan incelenmesi gerektiğinden bahisle ilk derece mahkemesinin ret kararında hukuka uyarlılık bulunmadığından bahsedilmektedir. Danıştay VDDK, 13.06.2003 tarih, E: 2002/610, K: 2003/319 sayılı karar, <https://legalbank.net/> (erişim tarihi: 10.04.2024)

hata ihtiva ettiğinin anlaşılması durumunda başvurulacak hata düzeltme yolu, ödeme emrine karşı bir başvuru niteliğinde değildir. Anılan nitelikte bir somut vakıa söz konusu ise hata düzeltme hükümleri kapsamında giderilmesi isabetli olacaktır¹⁵⁹. Fakat bu halin de tahsil işlemindeki bir hataya ilişkin düzeltme olmadığını belirtmek gerektiği kanaatindeyiz. Zira tarh işleminin hatalı olduğunun ödeme emri ile öğrenilmesi halinden bahsedilmektedir. Bu durumda hatanın tahsil işlemi dışında olduğunu söylemek yanlış olmayacaktır. Öte yandan doğrudan ödeme emrinin hatalı olması durumunda hata düzeltme kurumunun işleme giremeyeceği şüphesizdir zira tekraren ve önemle, ödeme emrinin VUK'da değil 6183 sayılı Kanun'da düzenlenmesi dolayısıyla VUK'a özgü olan hata düzeltme kapsamına girmeyeceğinin belirtilmesi gerekmektedir.

4.4.2. Beyannameye Dayalı Vergiler ve Hata Düzeltme

Türk vergi sisteminde büyük hacim kaplayan beyana dayalı tarhiyat, matrahın mükellefçe belirlenerek vergi idaresine bildirmesi sonucu, vergi idaresinin denetlenme imkanı da olacak biçimde, yapılan tarhiyat olarak tanımlanmaktadır¹⁶⁰. Kural olarak mükelleflerin kendilerince beyan ettikleri matrahlar ve bu matraha dayalı tarh edilen vergilere ilişkin dava açma imkanları bulunmamaktadır. Kural olarak ifademizin kullanılmasındaki maksattan da anlaşılacağı üzere bu kuralın istisnaları da mevcuttur. İhtirazi kayıtla verilen beyannameler istisna hali olarak gösterilmektedir. AYM'nin B. No: 2015/15100 kararı ile bu husus; mükellefçe vergi idaresine sunulan beyannamenin ihtirazi kayıt barındırıyor olması, bahse konu beyannameye ilişkin dava açma imkanını mahfuz tutmaktadır biçimindeki değerlendirme ile ortaya konmuştur¹⁶¹. Bir diğer istisna hali ise doğrudan kanunda; *“Mükellefler beyan ettikleri matrahlara ve bu matrahlar üzerinden tarh edilen vergilere karşı dava açamazlar. Bu Kanununun vergi hatalarına ait hükümleri mahfuzdur.”*¹⁶² biçimindeki ifadelerle düzenlenmektedir.

¹⁵⁹KILIÇ, 2023, s. 76

¹⁶⁰ ÖNCEL, KUMRULU, ÇAĞAN, 2018, s.98

¹⁶¹ AYM, Arbay Petrol Gıda Turizm Taşımacılık Sanayi Ticaret Ltd. Şti. ve Arbay Turizm Taşımacılık İthalat İhracat İnşaat ve Organizasyon Sanayi ve Ticaret Ltd. Şti. B. No: 2015/15100, 27.02.2019 tarihli kararı, <https://www.anayasa.gov.tr/media/5746/2015-15100.pdf> (Erişim Tarihi: 10.04.2024)

¹⁶² VUK m.378/2, <https://www.mevzuat.gov.tr/MevzuatMetin/1.4.213.pdf>

Görüldüğü üzere vergi hatası olarak değerlendirilecek hataların varlığından söz edilmesi durumunda beyannameye dayalı tarh işlemine ilişkin vergi hatası kurumunun kabul edildiği şüpheye mahal vermeyecek biçimde düzenlenmiştir. İşbu hususun tartışmalı olmasının sebebi ihtirazi kaydın mevcudiyetine ilişkindir. Daha yalın bir ifadeyle tartışılan husus, beyannamenin ihtirazi kayıt ihtiva etmemesi halinde doğrudan dava açılması imkanı olup olmadığıdır. Bu tartışma işbu çalışmanın doğrudan ilgilendiği hata düzeltme başvurusunun niteliğine ilişkin olduğundan kanaatimizce önem arz etmektedir.

Konuya ilişkin bir görüş; 213 sayılı Kanun m. 378/2 hükmünün son cümlesi uyarınca beyannamede ihtirazi kayıt olmaması halinde hata düzeltme başvurusu yapılmadan vergi hatasına karşı dava açılmayacağı yönündedir¹⁶³. Danıştay'ın da bu yönde kararları olduğu görülmektedir¹⁶⁴. Bu kanaatin temeli, aynı kanunun 116'ncı maddesi ile düzeltme hükümleri düzenlenirken 378'inci maddesi ile bahse konu hükmün tesis edilmesi halidir. Başka bir ifadeyle kanunun davayı ikame edebilmek için düzeltme başvurusunu bir şart olarak öne sürdüğü kabul edilmektedir.

Konuya ilişkin diğer görüş ise mükelleflerin ihtirazi kaydın mevcudiyetine bakılmaksızın vergilendirme işleminde hata olması halinde doğrudan dava açılabileceği biçimindedir¹⁶⁵. Öte yandan bu görüşün şekillendirdiği Danıştay kararları olduğunu da belirtmek gerekmektedir¹⁶⁶. Bu görüş; hata düzeltme kurumunun maksadı sebebiyle hata düzeltme başvurusunun dava şartı niteliğinde olamayacağı, bahse konu hükmün aslında doğrudan yargı yoluna gidilmesine cevaz vermek maksatlı kaleme alındığı fikrine dayanmaktadır.

Bahse konu tartışmanın makul bir neticeye bağlanması kanaatimizce yine yorum yöntemlerinin etkin kullanımı ile mümkün olacaktır. Somut tartışmada, başta lafzi yorum ve sistematik yorum yöntemi olmak tüm üzere yorum yöntemlerinin müştereken

¹⁶³ KARAKOÇ, 2021, s. 163; aynı yönde bkz.; CANDAN, s.345

¹⁶⁴ Danıştay 7. Dairesi,27.04.2010 tarih, E: 2008/5286 ve K:2010/2022 sayılı kararı, <https://lib.kazanci.com.tr/danistay/i> (Erişim Tarihi: 28.03.2024)

¹⁶⁵ ÇİTİL, Bünyamin, **Düzeltilme ve Şikayet Hükümlerinin Kapsamı, Haciz Ve Ödeme Emri İşlemlerinin Bu Hükümlerdeki Yeri**, Mali Hukuk Dergisi, Yıl:2003, Sayı: 99, s. 38

¹⁶⁶ Danıştay 11. Dairesi, 13.10.1998 tarih, E: 1998/11 ve K: 1998/3402 sayılı kararı, <https://www.lexpera.com.tr/ictihat/danistay/> (Erişim Tarihi: 28.03.2024)

uygulanması ile ulaşılabilecek kanaat yukarıda anlatılan ilk görüş biçiminde olacaktır. Bahse konu hükmün lafzı açıkça, aynı kanunun vergi hatalarına ilişkin hükümlerini saklı tutmaktadır. 213 sayılı Kanun'da vergi hataları hata düzeltme başvurusu ile birlikte düzenlenmektedir. Bu sebeple vergi hatalarına ilişkin düzeltme yolu biçiminde olarak kullanılacak ifadenin alelade bir tercih olduğundan bahsetmek mümkün değildir. Aksi kanaat kanun hilafına bir yorum olarak değerlendirilebilecektir. Zira hüküm doğrudan muhteviyatı dahilinde olduğu kanunun bir başka hükmünü işaret etmektedir ve anılan hüküm hata düzeltme yolunu öngörmektedir. Dolayısıyla vergi hatası olması durumunda izlenecek yola ilişkin tek bir düzenleme olduğu o düzenlemenin de aynı kanunda yer alan hata düzeltme yolu olduğu bahse konu hükmün yorumlanması ile ulaşılabilecek kanaattir.

4.5. VERGİ HATALARININ ORTAYA ÇIKARILMASI

Vergi hatalarının hangi suretle ortaya çıkarılabileceği VUK m.119'da açıkça sayılmıştır. İlgili hüküm kapsamında vergi hataları beş farklı şekilde ortaya çıkarılabilmektedir;

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 incelemesi sırasında meydana çıkarılması ile;
5. Mükellefin müracaatı ile.

Anılan hüküm incelendiğinde, vergi hataları mükellefin müracaatı veya vergi idaresinin bizzat kendisi tarafından meydana çıkarılabilmektedir. Vergi idaresi nezdinde bizzat hatayı yapan birim veya şahıs veyahut denetim mekanizması olarak görev yapan birimler tarafından hatanın tespit edilebileceği anlaşılmaktadır.

4.5.1. İlgili Memurun Hatayı Bulması veya Görmesi

Vergilendirme işlemlerinin baştan sona yürütülmesiyle görevli memurların tümü, 657 sayılı Devlet Memurları Kanunu çerçevesinde görevini ifa ederken gerekli özen ve dikkati göstermekle yükümlüdür. Bu doğrultuda, hatayı tespit eden memur, hata hangi

aşamada olursa olsun söz konusu hatanın düzeltilmesi adına harekete geçmekle yükümlüdür.

4.5.2. Üst Memurların Yaptıkları İncelemeler Sonucunda Hatanın Görülmesi

Vergi idarelerinin organizasyon yapısı 5345 sayılı Gelir İdaresi Başkanlığının Teşkilat ve Görevleri Hakkında Kanun'da düzenlenmiş olup, ilgili kanunda üst mercii olarak inceleme yükümlülüğü bulunan birimler tarafından yürütülen çalışmalar neticesinde hangi aşamada olduğu fark etmeksizin tespit edilen vergi hatalarının düzeltilmesi adına sürecin başlatılması gerekmektedir. Şöyle ki; görev ve yetkisi dahilinde bulunan tüm iş ve işlemlerin denetiminden sorumlu vergi dairesi başkanının vergilendirme sürecinde bir hatanın bulunduğunu fark etmesi halinde başkanın görevlendirdiği memurun gerekli çalışmaları yürüterek hatayı düzeltme kurumu vasıtasıyla gidermesi gerekmektedir.

4.5.3. Hatanın Teftiş Sırasında Ortaya Çıkarılması

Teftiş kurumu, vergi idarelerinin başka bir kurum devreye girmeksizin bizzat kendi içerisinde gerçekleştirdiği bir denetim faaliyeti olarak tanımlanabilir. Söz konusu iç denetim mekanizması vergilendirme işlemlerinin hukuka uygunluğu bakımından büyük önem arz etmektedir. Denetim faaliyetleri sırasında bir vergi hatasının tespiti halinde, hatanın teftişin yürütüldüğü vergi dairesi, gerekli düzeltme işlemlerini yapmakla yükümlüdür.

4.5.4. Hatanın Vergi İncelemesi Sırasında Ortaya Çıkarılması

VUK m.119/4'te bahsi geçen vergi incelemesinin, teknik anlamıyla VUK 134'te düzenlenen vergi incelemesi olarak yorumlanabileceği gibi vergi incelemesi tamamlanarak tarh ve tahakkuk aşamaları tamamlanmış olan vergi konusunun yeniden incelenmesi olarak yorumlanması da mümkündür. Buradan hareketle, hatanın vergilendirme sürecinde işlemlerin yürütülmesi sırasında meydana gelmesi muhtemel olduğundan aynı vergi konusu üzerinde yapılan ikinci bir iş ve/veya işlemin yürütülmesi sırasında tespiti olarak değerlendirilmesinin daha doğru olacağı kanaatindeyiz. Bu

bağlamda, ilgili hükmün VUK m.134 uyarınca vergi incelemesi aşaması tamamlanmış bir vergiye ilişkin olarak yeniden vergi incelemesini gerektirir bir durumun vukuu halinde yapılacak olan vergi incelemesi olarak yorumlanması düzeltme kurumu ile daha bağdaşık olacaktır¹⁶⁷. Herhangi bir nedenle ikinci bir aşama olarak yapılan vergi incelemesinin neticesinde vergi hatasının tespiti üzerine düzeltme kurumunun işletilmesi gerekmektedir.

4.5.5. Hatanın Mükellefin Başvurusu Üzerine Ortaya Çıkarılması

VUK m.119'un ilk dört fıkrasından farklı olarak son fıkrada mükellefin müracaatı üzerine vergi hatasının tespiti hali düzenlenmektedir. VUK m. 126'da hükme bağlanmış olan zamanaşımı süresi içerisinde mükellefin müracaatına istinaden vergi hatalarının ortaya çıkarılması durumunda düzeltme kurumu vasıtasıyla hata giderilecektir.

4.6. HATA DÜZELTME YOLLARI

Yukarıda anlatılan şekillerde vergi hatalarının ortaya çıkarılmasını takiben VUK ilgili maddelerinde düzenlenen usule uygun olarak düzeltme kurumu işletilerek hata giderilmektedir. Düzeltme kurumu re'sen düzeltme ve başvuruya istinaden düzeltme olarak iki şekilde işletilebilmektedir.

4.6.1. Re'sen Düzeltme

VUK m.121 uyarınca re'sen düzeltmenin gerçekleşebilmesi için idarece tereddüt edilmeyen açık ve mutlak bir vergi hatasının mevcut olması gerektiği açıkça hükme bağlanmış bulunmaktadır. Bu çerçevede, vergi hatalarının tereddüt edilmeyen, açık ve mutlak olması hususlarının açıklanması faydalı olacaktır. Re'sen düzeltmeye konu olabilecek hataların herhangi bir şüpheye mahal vermeyecek nitelikte, dolayısıyla ilk bakışta tespit edilebilecek ve herhangi bir açıklamaya gereksinim duyulmayan hatalar olması şartını sağlaması gerektiği anlaşılmaktadır. Her ne kadar re'sen düzeltme için sıkı koşullar arandığı kanısı oluşsa da VUK kapsamında düzeltme kurumunun

¹⁶⁷ KILIÇ, 2023, s.85.

işletilebileceği vergi hataları, halihazırda söz konusu koşulları sağladığından kanun koyucunun burada vergi dairelerinin bu kurumu işletirken daha özenli hareket etmelerini sağlamayı amaçladığı anlaşılmaktadır¹⁶⁸. Böylelikle, düzeltme işlemi mükellefin lehine sonuç doğurabileceği gibi aleyhine de sonuç doğurabileceğinden kanun koyucunun idarenin herhangi bir müracaat olmaksızın kendiliğinden harekete geçerek hatayı düzeltme yetkisini sınırladığı görülmektedir. Nitekim, maddenin devamında kendi aleyhlerine düzeltme yapılan kişilerin düzeltme işlemine karşı vergi mahkemesinde açabilecekleri açıkça hükme bağlanmıştır.

4.6.2. Başvuruya İstinaden Düzeltme

Mükellefin vergilendirme işlemlerinde VUK kapsamında vergi hatasının bulunduğu iddiasıyla müracaatı üzerine idare tarafından yapılacak tetkik ve inceleme neticesinde hatanın tespiti halinde düzeltme işlemleri gerçekleştirilecektir. Burada önemle belirtmek gerekir ki, idare tarafından inceleme yapılması için mükellefin başvurusunda muhakkak bir hatanın mevcut olması şartı aranmamaktadır. İdare tarafından söz konusu incelemenin yapılması için mükellefin hata olduğuna dair iddiası yeterli görülmüştür. Başvurunun ne şekilde yapılacağı VUK m.122’de düzenlenmiştir. İlgili madde uyarınca mükelleflerin söz konusu başvuruyu vergi dairesine yazı ile iletebilecekleri ve yazının taahhütlü posta aracılığıyla gönderilebileceği belirtilmiştir.

Burada VUK m. 122’nin lafzi yorumundan hareketle düzeltme başvurusunu yalnızca mükelleflerin mi yapabileceği hususu tartışmalıdır. Şöyle ki; Vergi sorumlularının düzeltme başvurusunda bulunamayacağını savunan görüşe göre; hata nedeniyle sorumlu nezdinde olumlu yahut olumsuz herhangi bir sonuç doğmayacağından sorumlunun başvuru yapmakta herhangi bir faydasının olamayacağı belirtilmektedir. Nitekim, Danıştay’ın 4. Dairesi’nin kararında da; VUK’un ilgili hükümleri kapsamında vergi sorumlusunun bizzat kendi nezdinde ortaya çıkan herhangi bir ihlal bulunmadığı belirtilerek dava ehliyetinin bulunmadığına hükmedilmiştir¹⁶⁹.

¹⁶⁸ KUMRULU, 1979, s.88.

¹⁶⁹ Danıştay 4. Dairesi, 25.05.2022, E.2021/876-K.2022/3275 sayılı kararı, <https://karararama.danistay.gov.tr> (Erişim Tarihi:11.04.2024)

Ne var ki karşı görüşe göre; hata nedeniyle fazla yapılan vergi ödemesinin düzeltme işlemi neticesinde iadesi ile hatanın düzeltme kurumu işletilerek giderilmesi iki farklı husus olarak değerlendirilmesi ve ilgili maddede yer alan “mükellef” ifadesinin vergi sorumlusunu da kapsamı gerektiği belirtilmektedir¹⁷⁰. Zira, VUK 8. maddesinin birinci fıkrasında mükellefin; ikinci fıkrasında vergi sorumlusunun tanımı yapılmış ve devamında üçüncü fıkrasında ise mükellef kavramının sorumlu kavramını da kapsadığı açıkça düzenlenmiş bulunmaktadır. Bu halde, hata düzeltme kurumunun yalnızca mükelleflerin başvurusu üzerine işletilebileceğinin kabulü hata düzelmenin amacına hizmet etmeyen bir yorum olacaktır. Bu kurum ile amaçlan vergilendirme sürecinin herhangi bir aşamasında meydana gelen bir hatanın düzeltilmesi olduğundan vergi sorumlusunun başvurusunun da idare tarafından yapılacak olan incelemeye esas teşkil etmesi gerekmektedir. Zira, vergi sorumluları mükellef adına görevleri yerine getirmekle yükümlü olan kişiler olduğundan vergiyi doğuran olaydaki hatayı tespit edebilecek kişilerden olduğu açıktır. Nitekim, stopaj vasıtasıyla ödenmiş olan vergilerde sorumlusu tarafından verginin yatırıldığı vergi dairesinden talep edilmesi buna örnek teşkil etmektedir¹⁷¹. Hal böyleyken hata düzeltme kurumunun temel prensibi de göz önünde bulundurulduğunda mükellefler ile birlikte vergi sorumlularının da başvurusuna istinaden idare tarafından inceleme yapılması gerektiği sonucuna ulaşılmaktadır. Aksi halde, mükellef yerine vergi sorumlusu tarafından hatanın tespit edildiği halde hakkaniyete aykırı sonuçlar doğabilecektir.

Tüm bu görüşler birlikte incelendiğinde; tarafımızca düzeltme kurumunun esas amacı ışığında başvuru neticesinde kendi malvarlığının aktifinde bir artış yahut konu özelinde pasifinde azalış şartı aranmaksızın, başka bir deyişle herhangi bir yararı bulunmasa dahi, söz konusu hatayı fark edebilecek kişilerden biri olması hasebiyle ilgili hükmün dar yorumlanmaması gerektiği kanaatindeyiz.

¹⁷⁰ AKKAYA, Mustafa; **Vergi Sorumlusunun Vergi Yargısı ve Vergi İdaresi Karşısındaki Konumu**, Ankara Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi, 1997, Cilt: 4, Sayı:1, s.202

¹⁷¹ BİNİŞ, Mine; **Türk Vergi Hukukunda Vergi Hataları ve Sonuçları**, Doktora Tezi, İzmir, 2012, s.69.

4.7. DÜZELTMEDE YETKİ VE DÜZELTME FİŞİ

İdari müracaatlar kapsamında idareye yapılacak başvurular, başvuru neticesinde yapılacak işlemlerin ve başvuruya konu idari işlem veya eylemlerin farklı mahiyette olmaları sebebi ile değişik usullere tabi niteliktedir¹⁷². Huzurdaki çalışmanın konusunu oluşturan hata düzeltme talebini havi başvurular, hatalı işleme dayalı olarak haksız biçimde vergi isteyen veya alan vergi dairesine yapılacaktır. Bu hususun 213 sayılı Kanun m.122 hükmü ile düzenlendiği görülmektedir¹⁷³. Bahse konu hüküm ile vergi dairesine yapılacak başvurunun şekli, yazılı olması biçiminde düzenlenirken hangi vergi dairesinin görevli olduğuna ilişkin bir düzenlemeye yer verilmediği görülmektedir. Kanunda açıkça öngörülmüş olmasa da bu başvuruların yapılacağı vergi dairesi hatalı işlemin dayanak teşkil ettiği vergilendirme gerçekleştiren vergi dairesi olarak belirlenecektir. Anlatılanların da işaret ettiği üzere mükellefin bağlı olduğu vergi dairesi-eğer işlemi tesis eden vergi dairesi de o ise- düzeltme başvurusunun yapılacağı vergi dairesi olarak da kabul edilmelidir.

Düzeltilme başvurusu ancak yetkili mercie yapılmış olması halinde geçerli kabul edilebilecektir. Öte yandan yetkili mercie yani işlemi tesis etmemiş bir vergi dairesine başvuru yapılması durumunda başvurunun akıbetine ilişkin herhangi bir düzenleme bulunmamaktadır. Bu gibi durumların 3071 sayılı Kanun'un 5'inci maddesi¹⁷⁴ kapsamında değerlendirilmesi gerektiği savunulmaktadır¹⁷⁵. Anılan biçimde bir değerlendirmeye zaman aşımına uğramaksızın yanlış mercie düzeltme başvurusu yapılması halinde süresi içerisinde yapılan bir başvurunun varlığından bahsedilmesi gerektiği sonucuna ulaşmak yanlış olmayacaktır.

Düzeltilme başvurusunun şeklinin düzenlendiği anılan m.122 ile yazılılık şartı getirilirken aynı maddenin ikinci fıkrası ile taahhütlü olarak posta ile gönderilmesi imkanı da tanınmıştır. Esasen bahse konu şekle ilişkin düzenlemenin bir şart niteliği taşıyıp taşımadığına ilişkin görüş birliği bulunmadığını söylemek isabetli olacaktır. Mezkur kanun maddesinde kullanılan “*yazı ile isteyebilirler*” ibaresinin sözlü isteme

¹⁷² DURAN, 1946, s.132

¹⁷³ 213 sayılı VUK m. 122, <https://www.mevzuat.gov.tr/MevzuatMetin/1.4.213.pdf> (E.T:12.04.2024)

¹⁷⁴ 3071 sayılı DHKDK m.5, <https://www.mevzuat.gov.tr/mevzuatmetin/1.5.3071.pdf> (E.T.: 12.04.2024)

¹⁷⁵ HATİPOĞLU, 2013, s. 280

imkanını da sunduğu biçiminde bir görüş vardır¹⁷⁶. Hata düzeltme hükümlerinin ihdas edilme sebepleri ile uyumluk olduğu düşünülecekse de bu görüşe katılmak mümkün olmayacaktır. Zira “isteyebilirler” lafzı olanak sunmamakta olup, olanağın ne şekilde kullanılacağını tayin etmektedir. Başka bir anlatımla; bahse konu lafız ile yazı ile veya sözlü istenebileceği sonucu değil, düzeltme başvurusunda bulunma yönündeki idarenin bu şekilde yansıtılabileceğinden bahsedilmektedir. Anılan cümlede istemek fiiline getirilen -ebilmek eki şart kipi olarak kullanılmaktadır. Daha sade bir ifadeyle isteyebilmek ifadesi ile düzeltmenin nasıl işletilebileceğine ilişkin tek yöntem işaret edilmektedir.

VUK m.120 ile düzeltme yetkisi hüküm altına alınmaktadır. Bahse konu maddeye göre, vergi hatalarının düzelmesine ilişkin karar doğrudan ilgili vergi dairesinin müdürünce verilebilecektir. Vergi dairesi başkanlığının mevcudiyeti halinde ise düzeltme yetkisi yine 120’nci maddenin üçüncü fıkrasına istinaden vergi dairesi başkanının kullanacağı bir yetki olarak düzenlenmektedir.

213 sayılı Kanun ile hataların düzeltilmesi şekle tabi kılınmıştır. 120’nci madde ile düzenlenen şekil kuralına göre hata; düzeltme fişi düzenlenerek düzeltilebilecektir. Düzeltme fişi muhteviyatında; hatalı işlemler ve bu işlemlere ilişkin bilgiler, hatasız biçimde olması gereken bilgiler, düzeltmenin sebebi ve düzeltmeye karşı dava açılabilirliğini gösterir ibare yer almaktadır. Düzeltme fişi, düzeltme kararını veren ilgili vergi dairesi müdürünce imzalanarak mükellefe tebliğ edilmektedir. Kanunda belirtilen “istenmesi” safahati geçerek “alınması” söz konusu olmuş hatalı vergilerin, hata düzeltme işleminin tesisi neticesinde mükellefe iadesi gerekmektedir. Düzeltme fişinin mükellefe tebliği itibarıyla bir yıllık süre içerisinde hatalı olarak alınan meblağın kendisine iadesi için yine düzeltme işlemini yapan idareye başvurusu gerekmektedir. Aksi halde bahse konu alacak bir yıllık sürenin hak düşürücü olmasından sebep düşecektir. Düzeltme işleminin tesisi ile hata sebebiyle fazla alınan meblağın mükellefe iadesi, bahse konu meblağa işleyecek gecikme faizi ile birlikte yapılarak mükellefin korunması kapsamı geniş tutulmaktadır. Vergi hatasının mükellef aleyhine yapılabileceği gibi mükellef lehine de yapılabileceği hususu çalışmanın alakalı

¹⁷⁶ HATİPOĞLU, 2013, s.284

kısımlarında açıklanmıştır. Mükellefin lehine netice doğuran bir vergi hatasının düzeltilmesi ile idarenin bahse konu alacağı gecikme faizi ile birlikte mi verileceği husus tartışmalıdır¹⁷⁷.

4.8. DÜZELTME ZAMANAŞIMI

213 sayılı Kanun 126'ncı maddesi¹⁷⁸ ile düzeltme işlemlerine ilişkin bir zamanaşımı süresi öngörmektedir. Her ne kadar zamanaşımı süresi olarak adlandırılıyor olsa da düzenleme konu anılan süre hak düşürücü süre niteliğindedir¹⁷⁹. Anılan hüküm ile aynı yasanın 114'üncü maddesine gönderme yapıldığı görülmektedir. 114'üncü madde ise tarh zamanaşımına ilişkin bir madde olarak karşımıza çıkmaktadır. Dolayısıyla hata düzeltme hükümlerinin işletilebilmesi için tarh zamanaşımının geçmemiş olmasının arandığını söylemek isabetli olacaktır. Başka bir ifadeyle, hata düzeltme yolu için 5 yıllık hak düşürücü nitelikteki zamanaşımı süresine tabi olduğu görülmektedir. Vergi cezalarına ilişkin de hata düzeltme hükümlerinin uygulanabildiğinden bahisle cezaları ilişkin zamanaşımı süresinin de ceza kesme zamanaşımı süreleri merkez alınarak belirlenmesi gerekmektedir. Buna göre cezalara ilişkin hata düzeltmede zamanaşımı sürelerinin 2 ve 5 yıllık sürelerle belirlendiği görülmektedir¹⁸⁰. Düzeltme başvurusunda zamanaşımı değerlendirilirken başvurunun dava açma süresi içerisinde olup olmadığına mercek tutulduğu görülmektedir. Gerçekten de bu husus, dava açma süresinde yapılan idari başvurunun dava açma süresine etkisi bağlamında önem arz etmektedir. Fakat bu durum niteliği itibarıyla İYUK m.11 tartışması içereceğinden çalışmamızın ilerleyen bölümlerinde yer alacak olup mevcut aşamada varlığından bahsetmek gerekmiştir.

Zamanaşımı olarak anılsa da mezkur 126'ncı madde ile hata düzeltmeye ilişkin öngörülen sürelerin düzeltme hakkını düşürüyor olması hasebiyle hak düşürücü vasfı haiz olduğundan bahsetmiştik. Hak düşürücü sürelerin muhatap bağlamı etkisi bahse konu iddianın tekrar gündeme getirilemeyecek olmasından sebep oldukça ağırdır. VUK

¹⁷⁷ HATİPOĞLU, 2013, s.295

¹⁷⁸ 213 sayılı VUK m. 126, <https://www.mevzuat.gov.tr/MevzuatMetin/1.4.213.pdf>

¹⁷⁹ ÖNCEL, KUMRULU, ÇAĞAN, 2018, s. 189

¹⁸⁰ KARAKOÇ, 2021, s. 160, 2 ve 5 yıl biçiminde farklı iki süre öngörülmesinin sebebi özel usulsüzlük ve vergi ziyat cezalarına ilişkin zamanaşımının farklı olması dolayısıyla bu cezaların ihitva ettiği hataların düzeltilmesi için de farklı zamanaşımı sürelerinin öngörülmesi gerekliliği olarak karşımıza çıkmaktadır.

m.126 anılan ağıt neticenin yaşanmasının belirli bir düzeyde önlenmesi amacıyla çeşitli haller öngörmektedir. Düzenlenen haller hak düşürücü nitelikte 5 yıllık sürenin tatbiki durumunda hakkaniyete uygun neticeler doğmayacağı öngörülen haller olarak düşünülmektedir. Bundan sebeptir ki bu hallerde zamanaşımı süresinin bir yıla kadar fazladan uzaması imkanı düzenlenmiştir. Anılan düzenlemeye istinaden düzeltme zamanaşımı; zamanaşımı süresinin son senesinde tarh ve tebliğ edilen vergilerde hatanın yapılmasından itibaren; ilan yoluyla tebliğ edilerek vergi mahkemesinde dava konusu yapılmaksızın tahakkuk eden vergilerde mükellefe ödeme emrinin tebliğ edildiği tarihten itibaren; ihbarname ve ödeme emri ilan yoluyla tebliğ edilen vergilerde haczin yapıldığı tarihten itibaren bir yıldan az olamayacaktır¹⁸¹. Bu özel düzenleme ile vergi hatasından ancak bildirim ile haberdar olan mükellefler korunmak istenmiştir.

¹⁸¹ 213 sayılı VUK m. 126, <https://www.mevzuat.gov.tr/MevzuatMetin/1.4.213.pdf>

5. BÖLÜM

VERGİ HUKUKUNDA HATA DÜZELTME HARİCİNDEKİ DÜZELTME İŞLEMLERİ

5.1. CEZALARDA İNDİRİM KURUMU

Cezalarda indirim kurumunun bir düzeltme işlemi olmadığı kanaatimizi vakıya mercek tutmazdan önce belirtmekte fayda görmekteyiz fakat işbu çalışma kapsamında cezalarda indirim kurumunun da değerlendirilmesinin gerekli olduğu kanaatindeyiz. Zira hata düzeltme kurumu haricinde kalan düzeltme işlemlerinin belirlenmesinde, düzeltme işlemi olarak değerlendirilemeyecek bir işleme de mercek tutulması, düzeltme işleminin belirlenmesi ölçütlerini ortaya koymakta faydalı olacaktır.

Vergi cezalarının sona erme şekillerinden biri olan cezalarda indirim, VUK m.376'da düzenlenmiş bulunmaktadır. Cezalarda indirim kurumu, belirli koşullara tabi olmak kaydıyla vergi cezalarının azaltılmasını veya tamamen ortadan kaldırılmasını sağlayan hukuki bir mekanizmadır. Bu kurumun yükümlü veya sorumluların gönüllü bir şekilde vergi yükümlülüklerini yerine getirmeye teşvik etmek amacıyla düzenlendiğini söylemek yanlış olmayacaktır. Zira, cezalarda indirimde ilgili kanunda belirtilen sürelerle ve usullere uygun olarak yükümlünün veya sorumlunun bizzat kendi isteği ile hareket etmesi söz konusudur¹⁸².

Şöyle ki; ilgili madde uyarınca, re'sen, ikmalen veya idarece tarh edilen vergilerde yükümlü veya sorumlunun vergi mahkemesinde dava açma süresi olan otuz gün içerisinde işlemi yapan vergi dairesine başvurusu üzerine tarh edilen vergi, vergi farkı ve kanunda düzenlenen indirim uygulandıktan sonra geriye kalan usulsüzlük, özel usulsüzlük ve vergi ziyai cezalarının vadesinde veya vadenin bittiği tarihten itibaren üç ay içerisinde teminat göstererek ödeneceğinin bildirilmesi halinde cezalarda indirim uygulanabilmektedir. Bahsi geçen madde kapsamında, vergi ziyai cezalarında ilk defada

¹⁸² ŞAHİN,. "Vergi Hukukunda Cezalarda İndirim ve Uzlaşma Kurumları." Vergi Hukuku Dergisi, 2020, s. 134-156.

yarısı, daha sonraki cezalarda cezaların üçte biri oranında ve usulsüzlük cezalarında ise yine üçte biri oranında olmak üzere cezalar indirim uygulanır¹⁸³. Sürelere ve usul kurallarına riayet edilmesi önem arz etmektedir. Yükümlülerin indirim kurumundan faydalanabilmeleri için vergi cezasının tebliğinden itibaren muhakkak otuz gün içerisinde başvuru yapması gerekmektedir.

Vergi ziyayı cezasında ilk defada yarısı daha sonrasında üçte biri oranında indirim uygulanmasının sonuçlarına ilişkin olarak ölçülülük ilkesine aykırılık tartışması, mükellefin lehine sonuç doğurup doğurmayacağı açısından ele alınması sağlıklı olacaktır. Bu çerçevede, tartışma neticesinde ortaya çıkacak sonucun mükellefin aleyhine bir durum yaratmayacağını belirtmek gerekir. İlgili kanun hükmünün ölçülülüğe aykırılık olduğu kabul edilse dahi burada ölçüsüzlüğün kanun hükmünden değil, bu hükmü birden çok kez ihlal eden yükümlüden kaynaklandığını tespit etmek gerekir. Nitekim, ilgili hükümde kanun koyucu, yükümlünün ilk defa yaptığı ihlalde vergi yükümlüsünün acemiliğini göz önünde bulundurarak hareket etmiş ve yüksek bir indirim oranı uygulamıştır. Bununla birlikte, yükümlünün tekraren vergi ziyasına yol açması durumu acemilikten uzak olarak değerlendirerek daha az bir indirim oranı öngörülmüştür¹⁸⁴. Şayet, ölçülülük ilkesine aykırılık iddiasıyla ilgili hükmün Anayasaya uygunluk denetimi neticesinde iptali durumunda, vergi yükümlüsünün aleyhine bir sonuç çıkacağı ve bu durumun cezalarda indirim kurumunun sağladığı olumlu sonuçları da ortadan kaldıracığı dikkate alındığında ölçüsüzlük iddiasında hukuki yarar bulunmadığı sonucuna varılmaktadır.

Yükümlü veya sorumlunun yukarıda belirtildiği şekilde ödeyeceğini bildirdiği vergi ve vergi cezasını ilgili kanun hükmünde belirtilen süre içerisinde ödememesi veya söz konusu vergi veya vergi cezasına ilişkin dava açması halinde, bu kanun hükmünden faydalandırılması mümkün bulunmamaktadır. Uzlaşma talebinde bulunanlar, cezalarda indirim kurumundan faydalanamamaktadır. Ancak mükellef, uzlaşma tutanağını

¹⁸³ ÖNCEL, KUMRULU, ÇAĞAN, 2018, s.152.

¹⁸⁴ KARAKOÇ, Yusuf, Vergi Cezası Anlaşmazlıklarının Çözüm Yollarından Cezalarda İndirim Müessesesi, Dokuz Eylül Hukuk Fakültesi Dergisi, Dokuz Eylül Üniversitesi, Özel Sayı 2014, C.16, s.3704.

imzalanmasından önce, uzlaşmadan vazgeçerek cezalarda indirim kurumundan faydalanmayı talep edebilir¹⁸⁵.

5.1.1. İdari İşlem Teorisi Bağlamında Cezalarda İndirim Kurumu

İdari işlem teorisi kapsamında incelendiğinde, cezalarda indirim işleyişi bakımından idari bir işlem olarak değerlendirilmektedir. Zira, idarenin tek taraflı irade beyanına dayanarak hukuki sonuç doğuran bir işlemi söz konusudur. Öyle ki, anılan idari işlem yükümlünün veya sorumlunun ödemekle yükümlü olacağı ceza miktarını doğrudan etkilemektedir. Nitekim, cezalarda indirim kurumu uygulanırken vergi idarelerinin idare hukukunun temel ilkelerine uygun hareket etme yükümlülüğü bulunmaktadır. Açıklamak gerekirse, cezalarda indirim kararının kanunilik, kamu yararı, ölçülülük ve orantılılık ilkelerine uygun olması gerekmektedir.

İdare hukuku ilkeleri çerçevesinde yapılan bu tür düzeltmeler, vergi idaresinin yapmış olduğu işlemlerin hukuka uygunluğunu sağlarken bir yanda da yükümlülerin haklarını güvence altına almak almaktadır. Bu bilgiler ışığında, cezalarda indirim, yalnızca bir vergi hukuku kurumu değil, aynı zamanda da idare hukuku bağlamında bir işlemidir.

Hal böyleyken, cezalarda indirim kurumunu idari işlemin unsurları bakımından incelemek faydalı olacaktır.

Yetki unsuru bağlamında değerlendirildiğinde; VUK m.376 uyarınca cezalarda indirim uygulama yetkisi vergi idaresine verildiği görülmektedir. Bu yetkiye istinaden vergi daireleri, yükümlünün başvurusu üzerine cezalarda indirim yapabilmektedir. Anılan hükme istinaden yalnızca vergi idaresi cezalandırma indirim yapabilmekte olup, bu hususta tek yetkili organ olarak hareket etmektedir.

İdari işlemin şekil unsuru bağlamında; cezalarda indirim kurumunun işletilebilmesi için VUK m.376 gereğince mükellefin cezada indirim talebini içerir başvurusunu yazılı olarak vergi idaresine sunması gerekmektedir. Söz konusu talep, belirli şekil şartlarına

¹⁸⁵ İŞBİLİR, Ş. Türkiye'de Vergi Uyuşmazlıkları ve İdari Çözüm Yolları, Yüksek Lisans Tezi, Edirne, Trakya Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, 2008, s. 65

uygun olarak anılan hükümde belirtilen süre içerisinde sunulmalıdır. Vergi idaresi talebin şekil şartlarına uygunluğunu denetleyerek işlem yapmaktadır.

Cezalarda indirimde yükümlünün indirim talebinde bulunmasına yol açan durum genellikle yükümlünün ödeme gücünün sınırlı olması, cezanın orantısızlığı yahut yükümlünün iyi niyetidir. Cezalarda indirim kurumunun sebep unsuru bu şekilde ortaya konabilecektir. Sayılan hususlar dahil ancak bunlarla sınırlı olmaksızın yükümlünün cezada indirim talebinde bulunmasına yol açan nedenler cezalarda indirim kurumunun sebep unsurunu oluşturmaktadır. Vergi idaresi, bu sebepleri değerlendirerek cezada indirim uygulanmasına karar verebilir. Her yükümlü ve talep özelinde cezada indirim kurumunun sebep unsuru değişiklik gösterebilmektedir. Vergi idaresi, yükümlünün bu talebine ilişkin kararı verirken sebep unsurunun hukuka uygunluğunu ve meşruiyetini değerlendirmektedir.

Cezalarda indirim kurumunda konu unsurunu, vergi cezasının belirli oranda indirilmesi yahut tamamen ortadan kaldırılması oluşturmaktadır. Cezalarda indirim işlemi direkt yükümlünün vergi borcu üzerinde sonuç doğurmaktadır. Cezalarda indirim kurumunda konu unsuru, idarenin yükümlü lehine yapmış olduğu bir düzenleme olarak da değerlendirilebilir. Zira, vergi idaresi yükümlünün talebine istinaden vergi cezasını belirli bir oranda indirebilir yahut tamamen ortadan kaldırabilir. Sonuç itibariyle, cezalarda indirimde konu unsurunun, yükümlünün borcunun indirilmesi veya ortadan kaldırılması olarak nitelenmesi en kapsamlı tanım olacaktır.

Tüm idari işlemlerde olduğu gibi cezalarda indirim kurumunda da maksat unsuru, işlemin gerçekleştirilmesindeki esas amaç ve bu amacın kamu yararının uygunluğunu ifade etmektedir. Bu kapsamda, cezalarda indirimde maksat unsuru, yükümlünün vergi borcunu ödemeye teşvik ve vergi tahsilatlarının kolaylaştırılması ve/veya hızlandırılması olarak belirtilebilir. Vergi idaresi cezalarda indirim kurumu ile yükümlünün borcunu ödeme konusunda teşvik edilmesini ve vergi gelirlerinin artırılmasını amaçlamaktadır. Dolayısıyla, bu kurumda maksat, yükümlünün cezalandırılmasından ziyade mükelleflerin yükümlülüklerini yerine getirmesi konusunda teşvik edilmesi ve vergilerin tahsilinin sağlanmasıdır. Yine, bu amaç vergi idaresinin bu yetkisini kullanırken kamu yararını gözettiğinin de göstergesidir.

Yukarıda detaylıca izah edildiği üzere; cezalarda indirim kurumu idari işlemin beş temel unsuru kapsamında değerlendirilebilmektedir. Burada tek yetkili organ olan vergi idaresi; belirli şekil şartlarını sağlayan ve belirli gerekçelerle yapılan başvurular üzerine indirim uygulayabilmektedir. Söz konusu işlem doğrudan mükellefin borcu üzerinde etki doğurmakta olup, esas amaç da yükümlünün vergi yükümlerini yerine getirmesi konusunda teşvik edilmesi ve kamu yararının sağlanmasıdır. Bu bilgiler ışığında, cezalarda indirim kurumu idare hukukunun temel ilkeleri kapsamında gerçekleştirilen bir idari işlemdir.

5.1.2. Cezalarda İndirim Kurumunun Düzeltme İşlemi Bağlamında Değerlendirilmesi

Vergi dairesi tarafından yapılan hataların veya yükümlülerin vergi beyanlarındaki yanlışlıkların düzeltilmesi idare hukuku bağlamında bir idari işlemdir.

Düzeltme işlemi, idarenin işlem ve kararlarında tespit etmiş olduğu hukuka aykırılıkları düzeltmesi olup, bir nevi de idarenin öz denetim mekanizmasıdır. Bu çerçevede, cezalarda indirim kurumu da idarenin mükellef lehinde gerçekleştirdiği bir düzeltme işlemi olarak değerlendirilip değerlendirilemeyeceğini tartışmakta isabet görmekteyiz. Burada vergi idaresi, belli koşulların varlığı halinde uyguladığı cezalarda esneklik sağlayarak cezayı hafifletmektedir. İdare, ceza işlemi üzerinde yeniden değerlendirme yaparak yükümlü lehinde bir karar almaktadır. İdarenin uygulamış olduğu cezayı hafifletmesi yönünde verdiği bu karar, bir yandan da kendi işlemini yeniden değerlendirerek hatasını ve/veya orantısızlığını düzelttiği şeklinde yorumlanabilir. Tüm bunlarla birlikte, idarenin kendi işlemlerini yeniden gözden geçirmesi neticesinde düzeltmesi, hukukun temel ilkeleriyle uyumlu olmasını da sağlamaktadır¹⁸⁶. Öte yandan cezalarda indirim işleminde yetkili mercii cezalarda indirim kararını tesis eden vergi dairesidir. Genel idari usuldeki düzeltme işleminde yetkili mercii, düzeltmeye konu hukuka aykırı işlemi tesis eden vergi dairesi ve buna ek olarak İYUK'un 11'inci maddesi uyarınca üst merci olarak tespit edilmektedir. Bu bağlamda cezalarda indirim işlemi düzeltme işlemine denk/eş bir işlem olarak karşımıza çıkmamaktadır.

¹⁸⁶ ÖNCEL, KUMRULU, ÇAĞAN, 2018, s.134-156.

Yukarıdaki açıklamalarımız doğrultusunda cezalarda indirim, her ne kadar bir idari işlem olsa da düzeltme işlemi olarak değerlendirilemeyeceğini söylemek isabetli olacaktır. Düzeltme işleminin varlığından bahsedebilmek için düzeltmeye konu bir yanlışlık ve/veya hata bulunması gerekliliği şüphesizken cezalarda indirim uygulamasında bir hatanın tespiti şart olarak aranmamaktadır. Başka bir ifadeyle cezalarda indirim hata veya yanlışlık olması halinde tesis edilen bir işlem değildir. Bu kurumun işletilmesindeki maksat hatanın giderilmesi değil kamu gelirininde elde edilmesinin sağlanmasıdır. Bu bağlamda cezalarda indirim kurumunu bir düzeltme işlemi olarak değerlendirmek mümkün olmayacaktır. Neticeten cezalarda indirim kurumunun işbu çalışmanın 5. Bölümünde yer alan diğer kurumlardan farklı olarak düzeltme işlemi olarak değerlendirilemeyeceği kanaatindeyiz.

5.2. UZLAŞMA KURUMU

Yasal düzenlemelerde açık bir şekilde tanımı yapılmamış olan uzlaşma kurumu, genel itibarıyla, kişilerin aralarında mevcut yahut ileride doğması muhtemel düşünce ve çıkar aykırılıklarını karşılıklı ödümler vermek suretiyle gidermeleri veya bu uyuşmazlıkları anlaşma ile sonuçlandırma olarak ifade edilebilir¹⁸⁷. Uzlaşma kurumuna ilişkin kanun hükümlerinde sıklıkla değişiklik yapıldığı görülmektedir. Bu sebeple işbu çalışma kapsamında yer alan hususların 30.07.2024 tarihindeki düzenlemelere istinaden kaleme alındığını belirtmekte fayda görmekteyiz. Uzlaşma kurumuna ilişkin değişiklikler sıklıkla kurumun kapsamı bağlamında yapılmaktadır. İşbu çalışma ile uzlaşma kurumunun esas ve niteliğine ilişkin değerlendirilmelere yer verilmektedir. Bu bağlamda özü ve niteliği itibarıyla uzlaşma kurumunun tartışılması işbu çalışma bağlamında önem arz eden kısım niteliğindedir.

Vergi hukukunda re'sen, ikmalen, veya idarece tarh edilen vergilerde idare ile mükellefin karşı karşıya gelmek suretiyle anlaşmaları mümkündür (VUK 3. Bölüm Ek Madde 1). Uzlaşmanın gerçekleşmesi halinde, idarenin bir miktar vergi borcundan vazgeçmiş olduğunu söylemek mümkündür. Bu halde, idarenin vazgeçtiği vergi borcu ve vergi borcu aslına tabi olan vergi cezası belirli oranda sona ermiş olmaktadır. VUK

¹⁸⁷ ŞİN, Sevil, **Vergi Hukukunda Uzlaşma Kurumu ve Komisyonları**, Karabük Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Dergisi, 2019, Cilt 9, Sayı 1, s.1.

3. Bölüm Ek Madde 1 uyarınca, uzlaşma talebinin de vergi mahkemesinde dava açma süresi içerisinde sunulması gerekmektedir. Uzlaşma neticesinde, henüz tahakkuk etmemiş, başka bir anlatımla, tarh edilmiş olmakla birlikte ödenmesi gereken duruma gelmemiş olan borç sona ermektedir.¹⁸⁸ Uzlaşma kurumu, vergi uyuşmazlıklarının yargıya taşınmaksızın hızlı ve daha az maliyetle idare ile mükellefin ortak çıkarları doğrultusunda çözümlenmesini sağlamaktadır. Özel hukukta yer alan tahkim kurumu, vergi hukukunda özel bir görünümü ile uzlaşma şeklinde karşımıza çıkmaktadır¹⁸⁹. Vergi cezaları bakımından VUK m.359'da sayılan fiiller gerçekleştirilerek vergi ziyana neden olunması durumunda tarh edilen vergi ve vergi cezaları, bu fiillere iştirak edenlere ilişkin düzenlenen vergi cezaları uzlaşmanın kapsamının dışında tutulmuştur.¹⁹⁰

Uzlaşma kurumu, tarhiyat öncesi uzlaşma ve tarhiyat sonrası uzlaşma olarak iki farklı şekilde işletilmektedir.

5.2.1. Tarhiyat Sonrası Uzlaşma

Verginin tarh edilmesi, vergi cezasının kesilmesi ve mükellefe tebliği sonrasında yükümlünün yargı yoluna başvurmak yerinde başvuru yapmak suretiyle uzlaşması, tarhiyat sonrası uzlaşma olarak nitelendirilmektedir. Tarhiyat öncesi uzlaşma ile tarhiyat sonrası uzlaşma birbirinden farklı süreçler olduğundan pek tabii tarhiyat öncesi uzlaşmaya başvurmamış olan mükellefin tarhiyat sonrası uzlaşmaya başvurmasında herhangi bir engel bulunmamaktadır. Bununla birlikte, mükellefin tarhiyat öncesi uzlaşmada görüşmelere hiç katılmamış veyahut idarenin teklifini kabul etmemiş olduğu durumda tarhiyat sonrası uzlaşmaya gitmesi mümkün değildir¹⁹¹. Haliyle, daha öncesinde aynı konuya ilişkin uzlaşmayan tarafların yeniden uzlaşma görüşmelerine başlaması amaca hizmet etmeyecektir.

¹⁸⁸ ÖNCEL, KUMRULU, ÇAĞAN, 2018, s.152.

¹⁸⁹ ŞENYÜZ, Doğan, *Vergi Ceza Hukuku- Vergi Kabahatleri ve Suçları*, 6. Baskı, Ekin Yayınları, Bursa 2012, s. 331.

¹⁹⁰ ŞİN, 2019, s.307.

¹⁹¹ ŞENYÜZ, 2012, s. 340.

Re'sen ikmalen ya da idarece tarh edilen vergilere ilişkin olarak kesilmiş olan vergi cezaları tarhiyat sonrası uzlaşmaya konu edilebilmektedir. VUK m. 1 kapsamına giren vergi, resim, harç ile bunlara bağlı fonlar tarhiyat sonrası uzlaşma kapsamındadır. Buna karşın, beyana dayalı vergiler ile genel usulsüzlük, özel usulsüzlük, kaçakçılık suç ve cezaları tarhiyat sonrası uzlaşmanın kapsamının dışında bırakılmıştır. Yine ağır nitelikli fiiller ile vergi ziyana sebebiyet verilmesi durumu da uzlaşma kapsamında dahil edilmemiştir. Ne var ki, Danıştay 3. Dairesi'nin 09.03.2000 tarih ve E:1999/1840, K:2000/1029 sayılı kararında ihtirazi kayıt sunulan beyannamelere istinaden tarh edilen vergilerin tarhiyat sonrası uzlaşmaya konu olabileceği hükme bağlanmıştır¹⁹². Burada belirtmek gerekir ki, VUK m. 376 kapsamında cezalarda indirim kurumuna başvurulması halinde de tarhiyat sonrası uzlaşmaya başvurulması söz konusu değildir¹⁹³.

Tarhiyat öncesi uzlaşmadan farklı olarak VUK Ek Madde 1 uyarınca, tarhiyat sonrası uzlaşma için bazı şartlar aranmaktadır. Anılan hükme göre, yalnızca kanun hükümlerine yeterince nüfuz edilememesi ve/veya VUK m. 369'da düzenlenen yanılmanın mevcut olması nedeniyle vergi ziyana sebebiyet verilmesi, VUK m.116,117 ve 118'de yazılı vergi hataları dahil ancak bunlarla sınırlı olmaksızın herhangi bir vergi hatasının mevcudiyeti veyahut yargı kararları ile idarenin işlemi arasında görüş ayrılığı bulunması durumlarında tarhiyat sonrası uzlaşmaya başvurulabilmektedir.

Bu hallerde mükellefin; re'sen veya idare tarafından tarhiyatı yapılan vergiye ilişkin vergi ve ceza ihbarnamelerinin tebliğinden itibaren otuz gün içerisinde yazılı bir şekilde yetkili uzlaşma komisyonuna başvuruda bulunması gerekmektedir. Başvuruya istinaden uzlaşma görüşmeleri yapılmakta olup yapılan görüşmeler neticesinde yükümlü ile idarenin uzlaşmaya varması halinde, uyuşmazlık yargı yoluna taşınmaksızın çözümlenmiş olduğundan bundan böyle uzlaşılan konuya ilişkin yargı yoluna başvurulması mümkün olmadığı gibi uzlaşılan vergi ve cezalarda indirim de gidilemez¹⁹⁴. Uzlaşma Yönetmeliği m. 12 uyarınca, uzlaşma tutanakları kesin

¹⁹² HOCAOĞLU, Celal, **Vergi Hukukunda Uzlaşma (Compromise in the Tax Law)**, Temmuz 2015, s.499.

¹⁹³ KALAYCI, 2013, s.79.

¹⁹⁴ AKDOĞAN Abdurrahman, **Türk Vergi Sistemi ve Uygulaması**, 5. Baskı, Gazi Kitabevi, Ankara 2004.

olduğundan herhangi bir başka merciye şikayet de söz konusu değildir. Nihai olarak, cezalar uzlaşma ile hafifletilmekte veya tamamen ortadan kaldırılmaktadır.

Tarhiyat sonrası uzlaşmanın temin edilememesi halinde, aynı vergi ve ceza için yeniden uzlaşma talep edilememektedir. Bu halde, mükellef genel hükümlere göre yargı yoluna veya cezalarda indirim yollarına başvurabilir¹⁹⁵. VUK Ek Madde 7/4'e göre mükellefin dava yoluna başvurmak istemesi halinde, uzlaşmanın gerçekleşmediğine ilişkin tutanağın tebliğ tarihinde otuz günlük süre dolmuş ise veyahut dolmasına on beş günden az bir süre kalmış ise tutanağın yükümlüye tebliğinden itibaren on beş günlük ek süre tanınacağını düzenlemiştir.

Öte yandan, yükümlünün uzlaşma başvurusunda önce dava açmış olması durumunda vergi mahkemesi uzlaşma sonuca bağlanıncaya kadar davayı incelemez.

Yapılan uzlaşma görüşmeleri neticesinde uzlaşmaya konu vergi ve cezalar kesinleşir ve uzlaşılan vergi için haricen gecikme faizi hesaplanır. Söz konusu faiz, uzlaşmadan önceki miktar üzerinden değil, uzlaşılan vergi miktarı üzerinden hesaplanmalıdır¹⁹⁶.

5.2.2. Tarhiyat Öncesi Uzlaşma

Vergi idaresi ile yükümlü arasında henüz tahakkuk etmemiş ve kesilmemiş cezalara ilişkin olarak, diğer bir ifadeyle, vergi incelemesi aşamasındaki uzlaşma, tarhiyat öncesi uzlaşma olarak nitelendirilmektedir. VUK Ek Madde 11 uyarınca, tarhiyat öncesi uzlaşmanın konusunu vergi incelemesi kapsamında tarh edilecek vergiler ile düzenlenecek cezalar tarhiyat oluşturmaktadır. Detaylandırmak gerekirse, vergi inceleme raporları ile re'sen veya ikmalen tarh edilmesi önerilen tüm vergi, resim, harçlar ile bunlara bağlı fonlar ile vergi incelemesine istinaden kesilecek olan vergi ziyayı cezaları ile usulsüzlük ve özel usulsüzlük cezaları tarhiyat öncesi uzlaşmanın

¹⁹⁵ ŞENYÜZ, 2012, s. 352.

¹⁹⁶ BAŞPINAR, Ahmet, **Tax Law & Turkish Tax System, Republic of Turkey Ministry of Finance Strategy Development**, Unit Yayınları, Ankara 2009.

kapsamındadır. Haliyle, beyana dayalı vergilerin tarhiyat öncesi uzlaşmaya konu edilmesi mümkün değildir.¹⁹⁷

Tarhiyat öncesi uzlaşmadan faydalanmak isteyen yükümlüler, tarhiyat sonrası uzlaşmadan farklı olarak herhangi bir hukuki dayanak yahut gerekçe göstermeksizin uzlaşma kurumundan yararlanabilmektedir.¹⁹⁸ VUK Ek Madde 11’de veyahut Tarhiyat Öncesi Uzlaşma Yönetmeliği’nde başvuru için herhangi bir şart aranmamıştır.

Tarhiyat öncesi uzlaşma; başvuru, uzlaşma davetiyesinin gönderilmesi, komisyonun oluşturulması, uzlaşma görüşmelerinin gerçekleştirilmesi ve mutabakata varılması halinde kararın vergi idaresine bildirilmesi aşamalarını içermektedir. Uzlaşma vergi inceleme elamanı veya mükellef tarafından talep edilebilir. Tarhiyat öncesi uzlaşma ancak vergi incelemesi başlangıcı ile son tutanağın düzenlenmesi arasındaki süre içerisinde yapılabilir. Bu süre içerisinde her zaman başvuruda bulunulması mümkündür.¹⁹⁹

Bununla birlikte, her ne kadar VUK m.379’da tarhiyat öncesi uzlaşma için herhangi bir süre öngörülmemişse de yükümlünün vergi inceleme raporunu tebliğ aldıktan sonra ivedilikle uzlaşma talebinde bulunması faydalı olacaktır.

Tarhiyat öncesi uzlaşmada bir başkan ve iki üyeden oluşan bir komisyon kurulur. Uzlaşma kapsamında gerçekleştirilecek görüşmeler esnasında uzlaşmaya varılması halinde katılanların imzasını içeren bir tutanak düzenlenir. Uzlaşma görüşmeleri neticesinde uzlaşıldığı takdirde, uzlaşmaya konu vergi ve cezalar hakkında yargı yoluna gidilmesi veya herhangi bir merciiye şikayette bulunulması mümkün bulunmamaktadır. Uzlaşma neticesinde mükellef, uzlaşılan vergi ve cezalar gecikme faiziyle birlikte ödemekle yükümlüdür. Bu halde, tarhiyat öncesi uzlaşmaya konu vergiler ve cezalar kesinleşmektedir.²⁰⁰ Bunun yanı sıra, yükümlünün mücbir sebep olmaksızın uzlaşma görüşmelerine katılmaması, tutanağı imzadan imtina etmesi yahut görüşmelerde

¹⁹⁷ ÇAPKIN, Ayfer, *Vergi Uyuşmazlıklarının İdari Aşamada Çözüm Yollarından Biri Olarak Uzlaşma Müessesesi*, Celal Bayar Üniversitesi SBE Yüksek Lisans Tezi, Manisa, 2011, s.76.

¹⁹⁸ KALAYCI Tülün, *Vergi Cezalarında İndirim Müesseselerinden Uzlaşma Müessesesi ve Etkinliği*, Pamukkale Üniversitesi SBE Yüksek Lisans Tezi, Denizli 2013, s.252.

¹⁹⁹ KARYAĞDI, Müjgan, *İdari İşlem Olarak Vergi İnceleme Süreci*, 1. Baskı, İstanbul, 2021, s.396.

²⁰⁰ ÖNCEL, KUMRULU, ÇAĞAN, 2018, s.172-173

mutabakata varılmaması halinde tarhiyat öncesi uzlaşma yolu kapanmaktadır. Bu durumda, yükümlü söz konusu vergi veya cezayı ödeyebilir veya yargı yoluna başvurabilir. Açılacak davalarda süre, uzlaşma görüşmeleri neticesinde düzenlenen tutanağın tebliğ tarihinden itibaren değil, ihbarnamenin tebliğ tarihinden itibaren otuz gündür²⁰¹.

Nihai olarak, tarhiyat öncesi uzlaşma neticesinde mükellef, idare ile uzlaştığı miktar üzerinden vergi ve cezaları ödemektedir. Bu durumda, idare yapmış olduğu idari bir işlemi mükellef ile yapmış olduğu anlaşma kapsamında düzelterek yeni bir işlem tesis etmektedir.

5.2.3. İdari İşlem Teorisi Bağlamında Uzlaşma Kurumu

Uzlaşma kurumu, her ne kadar idare ile yükümlü arasında bir anlaşma niteliğinde olsa da idari işlem teorisi bağlamında değerlendirildiğinde idarenin hukuka uygun işlem tesis etme yükümlülüğünü yerine getirdiği bir süreç olarak karşımıza çıkmaktadır. İdari işlem teorisi bağlamında, uzlaşma sürecinde gerçekleştirilen işlemlerin nasıl ve hangi koşullara uygun olarak yapıldığının incelenmesi faydalı olacaktır. Bu kapsamda, idari işlem niteliğini haiz uzlaşma kurumunun idari işlem teorisi bağlamında idari işlemin beş temel unsuru bakımından aşağıda incelenecektir.

Uzlaşma kurumunda da tıpkı cezalarda indirimde olduğu gibi VUK kapsamında yetkili organ vergi idaresidir. İdare bu yetkiyi kullanmak suretiyle yükümlü ile uzlaşmaya vararak yaptığı tarhiyat veya ceza işlemini düzeltmektedir. İdarenin yetkisini hukuka uygun bir şekilde kullanarak mükellef ile gerçekleştirilen uzlaşma görüşmeleri neticesinde yapılan anlaşmaya istinaden daha öncesinde yapmış olduğu bir işlemi düzelterek yeniden tesis etmektedir.

Şekil unsuru kapsamında değerlendirildiğinde görülecektir ki; idari bir işlem olan uzlaşma kurumunda da bazı şekil şartlarına uyulması gerekmektedir. Uzlaşma sürecinin tabii olduğu bu şekil şartlarına uyulmaksızın yürütülen süreç geçerli olmayacaktır. Şöyle

²⁰¹ SAYGILIOĞLU Nevzat, **Vergi Yönetimi Açısından Vergi Yargısına Bakı**, Danıştay ve İdari Yargı Günü 144. Yıl Sempozyumu Ed. Oğuz Sancakdar, Danıştay Başkanlığı Yayını, Ankara, 2012, s. 205.

ki, uzlaşma görüşmeleri neticesinde tanzim edilen tutanak tarafların imzalarının tamamlanması ile geçerlilik kazanmaktadır. Söz konusu tutanak, uzlaşma sürecinin hukuka uygun bir şekilde yapıldığını ve tarafların rızasını ortaya koymaktadır. Şekil unsuru uzlaşma işleminin hukuki geçerliliğini sağlamaktadır.

İdari işlemin hukuki dayanağını oluşturan sebep unsuru çalışmanın önceki kısımlarında da belirtildiği üzere idari işlem teorisinin temel unsurlarından biridir. Uzlaşma sürecinde vergi idaresi ile yükümlü arasındaki uyuşmazlık söz konusu sürecin başlatılmasının temel nedenidir. İdare hukukunda düzeltme işlemi olarak değerlendirilen uzlaşma kurumu, vergi idaresinin daha öncesinde tesis etmiş olduğu bir işlemi hukuka aykırı veyahut hatalı olduğunun tespiti üzerine bu işlemi düzeltme saikiyle uzlaşma sürecini başlatabilir. Nitekim, mükellefin başvurusu üzerine de vergi veya cezalarda hukuka aykırı veya hatalı bir durumun mevcudiyetinin anlaşılması üzerine süreç gündeme gelebilmektedir. Nihai olarak, sebep unsuru uzlaşma sürecinin hangi nedenlerle gerekli olduğunu ve hukuki temelini ortaya koymaktadır.

İşlemin hangi alan ve ne şekilde yapıldığını belirleyen konu unsuru, uzlaşma sürecinde yükümlü ile idare arasındaki anlaşmanın konusu ile vergi borcu veya cezaların yeniden belirlenmesidir. İdare tarafından yapılan tarhiyat veya ceza işlemleri üzerinde değişiklik yapılmaktadır. Uzlaşma kurumunda konu unsuru, uzlaşma işleminin hangi alanda yapıldığını göstermektedir.

Uzlaşma kurumunun amacı, vergi borçları ve cezalar üzerinde ortaya çıkan uyuşmazlıkların yargıya taşınmadan idari aşamada çözüme kavuşturulmasıdır. Söz konusu amaç, vergi idaresinin hatalı veya eksik bir işlemi düzelterek hukuka uygun hale getirme gayesine hizmet etmektedir. Uzlaşmada maksat unsuru, uzlaşma işleminin hangi amaç ile yapıldığını ve işlemin hukuki gerekçesini belirlemektedir.

İdari işlemin beş temel unsuru bağlamında incelendiğinde uzlaşma kurumu bir idari işlemdir. Dolayısıyla, uzlaşma sürecinde bu beş temel unsur geçerli olup, söz konusu sürecin hukuki geçerliliğini ve idarenin yükümlülüklerini belirlemektedir.

Tüm anılanların yanı sıra her ne kadar doğrudan işbu çalışma kapsamında yer almıyor olsa da uzlaşma kurumunda idarenin takdir yetkisi bahsine değinmekte de fayda görmekteyiz. Uzlaşma kurumunda takdir yetkisi üzerinde uzlaşılacak ver veya ceza miktarının tayininde gündeme gelmektedir. VUK Ek Madde 1-11 maddelerinde, uzlaşma konusu, konunun kapsamı ve sınırları, başvuru süresi ve şartları, uzlaşma sağlanması veya sağlanmamasının sonuçları, komisyonun görevleri ve uzlaşma sonucunda tutanağın düzenlenmesi hükme bağlanmış olup, bu hususlara ilişkin olarak komisyonlar bağlı yetki ile donatılmıştır. Buna karşın, Vergi Usul Kanununun ilgili hükümlerinde “üzerinde uzlaşılabilir vergi veya ceza miktarının tespiti hususlarına ilişkin herhangi bir düzenlemenin mevcut olmaması sınırları belirlenmemiş takdir yetkisini doğurmaktadır.”²⁰²

Kanunilik ilkesi kapsamında yükümlü tarafından ödenecek olan vergi miktarını doğrudan değiştirebilen bir işlemin açıkça yasa ile düzenlenmesi gerekirken uzlaşma neticesinde yapılan anlaşma, doğrudan mükellefin ödeyeceği vergi veya ceza miktarını doğrudan etkilemesine rağmen bu hususa ilişkin herhangi bir düzenleme mevcut olmadığından idarenin bu konuda takdir yetkisi kullanımına ilişkin sessiz kalınmıştır. Burada işin doğası gereği takdir yetkisinin olduğundan bahsedilmesi mümkün olmakla birlikte, sınırları tayin edilmemiş bir takdir yetkisinin kanunilik ilkesine aykırılık teşkil ettiğini söylemek yanlış olmayacaktır.²⁰³

5.2.4. Uzlaşma Kurumunun Düzeltme İşlemi Bağlamında Değerlendirilmesi

Cezalarda indirim kurumunda olduğu gibi uzlaşma sürecinde de idare, yükümlünün talebi üzerine daha önce yapmış olduğu bir işlemi yeniden değerlendirerek mükellef ile yapılan anlaşma kapsamında bu işlemi düzeltmektedir. Düzeltme işlemi, idarenin hatalarını gidererek hukuka uygun işlemler yapma yükümlülüğüne hizmet eden hukuki bir mekanizmadır. Uzlaşma kurumunda, vergi idaresi hatalı bir işlemi düzeltmek, bu hatayı gidermek amacıyla mükellef ile anlaşma sağlayarak işlemi düzeltir ve bu doğrultuda yeni bir işlem tesis eder. Zira, vergi idaresinin kendi tasarruflarından kaynaklanan hataları düzeltme yetkisi kapsamında uzlaşma yolu ile düzeltme

²⁰² ŞİN, 2019, s.319.

²⁰³ ŞİN, 2019, s.321.

gerçekleştirilmektedir. Burada, uzlaşma kurumunun idarenin düzeltme yükümlülüğünün bir parçası olduğunu söylemek yerinde olacaktır. Burada uzlaşma kurumunun idare hukuku bağlamında düzeltme işlemi kapsamında değerlendirilebileceğini söylemek mümkün olmakla birlikte genel idari usuldeki düzeltme işlemi İYUK m.11 atfı ile üst merciiye de tesis edilebilecek bir işlem niteliğinde kabul edildiğinden bu bağlamda farklılık göze çarpmaktadır. Uzlaşma işleminde yetkili mercii ilgili vergi dairesi ile sınırlı iken genel idari usuldeki düzeltme işleminin üst mercii tarafından da tesis edilebileceği görülmektedir. Düzeltme işleminde yetki bağlamında işlemi tesis eden idari merciiye ek olarak üst mercii de gösterildiğinden, uzlaşma kurumunun düzeltme işlemi ile denk olmasa da düzeltme işlemi kapsamında değerlendirilebileceğini belirtmek isabetli olacaktır.

Yine önemle belirtmek gerekir ki, tıpkı cezalarda indirimde olduğu gibi uzlaşma kurumunun da yalnızca bir vergi uyuşmazlığı çözüm yöntemi olarak değil, aynı zamanda idare hukuku bağlamında bir düzeltme işlemi olarak değerlendirilmelidir. Zira, uzlaşma sürecinde vergi idaresi daha önce yaptığı hatalı veya eksik bir işlemi düzelterek yeni bir işlem tesis etmekte olup, bu işlemleri hukuka uygunluk ilkesi kapsamında mükellef ile anlaşma sağlayarak hukuki geçerliliğini güvence altına almaktadır. En nihayetinde vergi idaresi, bu işlemleri yükümlülerin haklarını gözeterek gerçekleştirmektedir.

Yukarıda detaylıca anlatıldığı üzere cezalarda indirim ve uzlaşma kurumları, idari işlem teorisi çerçevesinde değerlendirildiğinde bir idari işlem olan düzeltme işlemleridir. Zira, cezalarda indirim ve uzlaşma süreci, idarenin yetki, şekil, sebep, konu ve maksat unsurları doğrultusunda gerçekleştirilen süreçlerdir. Hem cezalarda indirim hem de tarhiyat öncesi ve sonrası uzlaşma neticesinde, idare tarafından yapılan işlem, indirim başvurusu ve uzlaşma neticesinde düzeltilmekte olup, mükellef idarenin düzeltmeye istinaden yeniden tesis ettiği işleme göre vergi ve ceza miktarlarını ödemektedir. Her iki kurum neticesinde yeniden tesis edilen işlem kesindir.

Nihai olarak, cezalarda indirim ve uzlaşma kurumlarının yalnızca birer vergi uyuşmazlığı çözüm yolu değil, idare hukuku bağlamında düzeltme işlemleri olarak nitelendirilebileceği kanaatindeyiz.

5.3. İKMALEN TARH

İkmalen tarh kavramı kapsamlı bir biçimde incelenmeden önce genel hatlarıyla tarh işlemini hatırlamakta fayda görmekteyiz. 213 sayılı Kanun'un yirminci maddesi hükmünde tarh işlemini tanımlamaktadır²⁰⁴. Anılan tanıma göre tarh işleminin kanunlarla belirlenen nispetlerin yine kanunlarla belirlenen matraha uygulanması suretiyle vergi alacağının miktarını tespit eden bir idari işlem olarak karşımıza çıkmaktadır. Bir idari işlem olarak kanuni düzeyde tanımlanan tarh işleminin dört farklı çeşidi ile karşılaşılmaktadır²⁰⁵. Beyana dayanan tarhiyat, ikmalen tarh, re'sen tarh ve idarece vergi tarhiyat tarh işleminin çeşitlerini oluşturmaktadır. Bir idari işlem olan tarh işleminin anılan kategorilerinden bazıları kanaatimizce düzeltme işlemi niteliğini haiz konumda olduğundan işbu çalışma kapsamında incelemeye tabi tutulacaktır.

Tarh işlemini ana hatlarıyla anımsadıktan sonra ikmalen tarh kurumunun tanımına bakmakta isabet görülmektedir. İkmalen tarh, 213 sayılı Kanun'un 29'uncu maddesinde *"İkmalen vergi tarhiyatı, her ne şekilde olursa olsun bir vergi tarh edildikten sonra bu vergiye müteallik olarak meydana çıkan ve defter, kayıt ve belgelere veya kanuni ölçülere dayanılarak miktarı tespit olunan bir matrah veya matrah farkı üzerinden alınacak verginin tarh edilmesidir"*²⁰⁶ biçimindeki ifadelerle tanımlanmaktadır. Yer verilen tanımdan anlaşılacağı üzere ikmalen tarh tesisi için; önceden yapılmış bir tarhiyatın mevcudiyeti ve ek olarak yapılacak tarhiyatta matrahın yahut matrah farkının maddi deliller veya kanuni ölçüler vasıtasıyla saptanması olmak üzere iki şartın varlığı aranmaktadır²⁰⁷. Tarh işleminin kanuni düzeyde idari işlem olarak kabul edildiğinden bahsedilmiştir. Bu durumda ikmalen tarh işleminin de bir idari işlem olduğunun idari işlem teorisi perspektifinden ortaya konması isabetli olacaktır.

²⁰⁴ TBMM, **213 Sayılı Vergi Usul Kanunu**, Resmi Gazete Tarihi: 10-11-12.01.1961, Sayı: 10703-10704-10705, <https://www.mevzuat.gov.tr/mevzuatmetin/1.4.213.pdf> m.20. *"Verginin tarhiyatı, vergi alacağının kanunlarında gösterilen matrah ve nispetler üzerinden vergi dairesi tarafından hesaplanarak bu alacağı miktar itibarıyla tesbit eden idari muameledir."*

²⁰⁵ Düzeltme yolu ile tarhiyat biçiminde bir çeşidin de kategorizasyona dahil edilebildiği görülmektedir. Bkz. ÖNCEL/KUMRULU/ÇAĞAN, **2018**, s.98. Düzeltme yolu ile tarhiyatın harici bir kategori olarak ele alınmasına gerek olmadığı kanaatindeyiz.

²⁰⁶ TBMM, **213 Sayılı Vergi Usul Kanunu**, Resmi Gazete Tarihi: 10-11-12.01.1961, Sayı: 10703-10704-10705, <https://www.mevzuat.gov.tr/mevzuatmetin/1.4.213.pdf>

²⁰⁷ ÖNCEL/KUMRULU/ÇAĞAN, **2018**, s.100

5.3.1. İdari İşlem Teorisi Bağlamında İkmalen Tarh

Tarh işleminin hukuki niteliği şüphesiz ki tarh işleminin her bir çeşidi için ortak niteliktedir. Bu doğrultuda; ikmalen tarh işleminin, idari işlem türleri ve idari işlemin unsurları kapsamında değerlendirilmesi esasen tarh işleminin değerlendirilmesi kabul edilebilecektir. İdari işlem türleri bağlamında değerlendirildiğinde ikmalen tarh işleminin sübjektif bir işlem niteliğinde olduğundan bahsetmek gerekecektir. İkmalen tarh ile kişiye özel bir hal tesis edildiğinden, kişiye göre farklı durumlar yaratan idari işlemler olarak tanımlanan²⁰⁸ sübjektif idari işlem niteliğinde olduğunu söylemek isabetli olacaktır. Yararlandırıcı-yükümlendirici idari işlemler bağlamında değerlendirildiğinde ikmalen tarh işlemi yükümlendirici bir idari işlem niteliğine de haizdir. İşlemin muhatabı konumundaki kişiye yarar sağlamaktan ziyade yükümlülük getirmesi hasebi ile bu niteliği de açık biçimde görülmektedir.

Doğuracağı hukuki sonuç bağlamında ikmalen tarh işleminin niteliğine ilişkin saptamanın yapılması, diğer kategorizasyonlara kıyasla bir nebze daha açıklamaya muhtaç niteliktedir. Doğuracağı hukuki sonuca göre idari işlemler; inşai veya belirleyici işlem olarak tasnif edilmektedir²⁰⁹. İnşai işlemler, muhatap hakkında yeni bir hukuki hal oluşturan yahut mevcut hale ilişkin değişikliğe yol açan işlemler olarak tanımlanabilecektir. Belirleyici işlemler ise, yeni bir hukuki durum tesis etmeyen, mevcut hukuki hale/duruma ilişkin bir değişikliğe yol açmayan, yalnızca mevcut bir hukuki durumun tespiti niteliğindeki işlemlerdir²¹⁰.

İkmalen tarh işleminin anılan tasnif kapsamında konumunun belirlenmesinde önem arz eden husus vergi alacağının hukuk dünyasında doğduğu anın belirlenmesi hususudur. Zira vergi alacağının/borcunun tarh işlemi ile doğduğunun kabulü halinde kişinin hukuki durumu üzerinde değişiklik yaptığı sonucuna ulaşılması kaçınılmaz olacaktır. Anılan tartışmaya mahal vermeksizin pozitif hukukta mezkur konunun kanuni düzeyde doğrudan düzenleme alanı bulduğu 213 sayılı Kanun'un 19'uncu maddesi ışığında tarh işlemi ve dolayısıyla ikmalen tarh işleminin belirleyici nitelikte olduğu sonucuna

²⁰⁸ GÜNDAY, 2013, s. 127

²⁰⁹ GÜNDAY, 2013, s. 128. Anılan tasnif, "emredici işlemler" kategorisi de eklenerek idari işlemin içeriğine göre tasnif başlığı altında da ele alınmaktadır. Bu yönde bkz. GÖZLER, KAPLAN, 2016, s. 288

²¹⁰ AKYILMAZ/ SEZGİNER/ KAYA, 2017, s. 403

ulaşılacaktır²¹¹. Anılan hüküm vergi borcunun doğum anını vergiyi doğuran olayın vukuu anı olarak belirlemektedir.

Bir idari işlem olarak ikmalen tarh işlemi ele alınırken idari işlemin unsurları bağlamında da incelemeye tabi tutulması isabetli olacaktır. Huzurdaki çalışmanın ilk bölümünde vergilendirme işleminin idari işlem teorisi bağlamında değerlendirilmesi kapsamında esasen tarh işlemine yönelik bir değerlendirme yapıldığından bahsedilmiştir. Anılan değerlendirmeler ikmalen tarh işlemi için de geçerli niteliktedir. Şöyle ki;

İkmalen tarh işleminin yetki unsurunu işlemi tesis edebilecek yetkili makam oluşturmaktadır. Yetki, kamu gücüne dayanan tek yanlı irade açıklaması ile idari işlem tesis etmeye muktedir idari birimi işaret etmektedir. İkmalen tarh işleminde; ikmal öncesinde tarh işlemi gerçekleştirmiş olan vergi dairesi ikmalen tarh işleminin tesisi için de yetkili makam olarak tespit edilecektir. Yetkili vergi dairesinin tespiti vergi yasalarında yer alan düzenlemeler ile belirlenmektedir. Bu düzenlemelere göre belirlenecek vergi dairelerinden farklı bir vergi idaresinin tarh işlemi tesis etmesi, ikmalen tarh işlemi yetki unsuru yönünden sakatlayacaktır. İkmalen tarh işleminde yetkili makam yükümlünün bağlı olduğu vergi dairesidir. Öte yandan zaman bakımından yetki tarh işlemi için önem arz etmektedir. Zira VUK'un 114'üncü maddesi tartışmaya mahal bırakmayacak biçimde vergi borcunun doğduğu yılı takip eden yıl başı itibarıyla 5 yıllık bir süre öngörmektedir.

Çalışmanın önceki bölümlerinde şekil unsuru, idarenin irade açıklarken kullandığı enstrüman olarak tanımlanmaya çalışılmış, idari işlemlerde kural olarak şekil serbestisi bulunmadığından bahsedilmiştir. Tarh işlemine ilişkin şekil kuralları, 213 sayılı VUK'ta düzenlenmektedir. Örneğin, ikmalen tarh işleminin ihbarname ile ilgiliye tebliği, anılan işlemin şekil unsuru niteliğindedir. İkmalen tarhiyat işleminin tesisine ilişkin anılan şekil kurallarına uyulmaması, işlemi şekil unsuru yönünden sakatlayacaktır.

Yetki ve şekil unsurlarının, tarh işleminin usuli unsurları olarak tasnif edildiği görülmektedir. Bu tasnifte esas unsurlar ise konu ve sebep unsuru olarak ortaya

²¹¹ ÖNCEL/KUMRULU/ÇAĞAN, 2018, s.92

konmaktadır²¹². Anılan tasnif idari işlemin unsurlarının tasnifi niteliğinde olduğundan tarh işlemi ve dolayısıyla ikmalen tarh işlemi için de geçerli olduğu kabul edilecektir. Tarh işleminde maksat unsuru ise yine çalışmanın ilk bölümünde belirtildiği üzere vergilendirme işlemlerinin tümünün maksadının kamu hizmetlerinin finanse edilmesi olduğu kabul edildiğinden haricen tartışmaya tabi tutulmayacaktır.

İdari işlemin sebep unsuru, işlemi tesis eden idareyi mezkur işlemi tesis etmeye sevk eden etken olarak çalışmanın önceki kısımlarında tanımlanmıştır ve bu tanımdan yola çıkarak tarh işleminin sebep unsuru vergiyi doğuran olay olarak belirlenmiştir. İkmalen tarh işleminin sebep unsuru ise aslında VUK'un 29'uncu maddesi metninde belirtilen iki koşul içerisinde belirlenmektedir. Buna göre idareyi ikmalen vergi tarhiyatına sevk eden etken, ikmal öncesi tarh işleminin tam olmaması olarak ortaya konabilir. Bu doğrultuda beyan usulü ile tarh edilen verginin tarhiyat sonrasında ortaya çıktığı haliyle eksiklik içermesinin ve idarece matrah farkının tespiti, ikmalen tarh işleminin sebep unsuru konumundadır. Başka bir anlatımla ikmalen tarh işleminin sebep unsuru, önceki işlemin konu unsurunda sakatlık olmasıdır.

Yine çalışmanın ilk bölümünde idari işlemin konu unsuru, mezkur işlemin hukuk dünyasındaki somut tezahürü olarak tanımlanmaya çalışılmıştır. Bu doğrultuda tarh işleminin konu unsuru işlemin muhatabından vergi olarak alınan malvarlığı değeri olarak saptanmaktadır. İkmalen tarh işleminde ise sebep unsurunda olduğu gibi konu unsurunda da tarh işleminden ayrılan bir hal yine madde metninin incelenmesi ile ortaya konabilmektedir. Buna göre idarenin ikmalen vergi tarhiyatı yapmasının hukuk dünyasındaki somut tezahürü, ikmal öncesi tarh işleminin eksikliğinin giderilmesi suretiyle geçmişteki tarh işlemini hukuka uygun hale getirmek olarak gösterilebilecektir.

5.3.2. İkmalen Tarhın Düzeltme İşlemi Bağlamında Değerlendirilmesi

Vergi hukukunda düzeltme işlemlerinden bahsederken; tarh işleminin bir idari işlem olarak tespitinin yanı sıra düzeltme işleminin de bir idari işlem olduğu tespiti

²¹² ÖNCEL/KUMRULU/ÇAĞAN, 2018, s.94

yapılmıştır. Çalışmanın bütününde vergi hukukunu idare hukukundan bağımsız düşünmenin mümkün olmadığı hatta vergi hukukunu idare hukuku bünyesinde ele almanın isabetli olacağı vurgulanmaktadır. Bu sebeptendir ki VUK'ta düzenlenmiş olan hata düzeltme kurumu vergi hukukunda düzeltme işlemlerinin ancak sınırlı bir kısmını kapsamaktadır. 213 sayılı Kanun'da düzenlenmiş olan hata düzeltme işleminin idare hukuku bağlamında düzeltme işlemi niteliğinde olduğu değerlendirilmekte olup, idare hukuku anlamında düzeltme işlemlerinin vergi hukukundaki sınırını çizmediği de aşıkardır.

İkmalen tarh işleminin idari işlem bağlamında unsurları incelenirken sebep ve konu unsurlarının farklılık gösterdiği ortaya konmaktadır. İkmalen tarh işleminin konu unsuru, ikmal öncesi, eksik oluşu sebebiyle konu unsurundaki sakatlık yönünden hukuka aykırı olarak tesis edilen tarh işleminin giderilerek doğru tarhiyatın yapılmasını sağlamak olarak tespit edilecektir. Bu yönüyle ikmalen tarh işlemini, bir idari işlem olan düzeltme işlemi olarak değerlendirmenin isabetli olacağı kanaatindeyiz. Zira ikmalen tarh işlemi geçmişteki hatalı tarh işleminin sonuçları ile birlikte ortadan kaldırılması ve yerine yeni bir idari işlem tesis edilerek önceki işlemin konu unsurundaki sakatlığın giderilmesi mahiyetindedir. Genel idari usulde yer alan düzeltme işleminin ihdas edilme sebebi de geçmişteki hukuka aykırı idari işlemin idarece ortadan kaldırılarak yerine yeni bir işlem tesis edilmesi olarak karşımıza çıkmaktadır.

Genel idari usuldeki düzeltme işlemi ile ikmalen tarh işlemi büyük ölçüde benzerlik gösterse de farklarının da mevcut olduğu muhakkaktır. Bu farkların başlıcası yetki bağlamında tezahür etmektedir²¹³. İkmalen tarh işleminde yetkili makam yalnızca muhatabın bağlı olduğu vergi dairesidir. Oysa düzeltme işleminin idari işlem bağlamında unsurları incelenirken açıkça ortaya konduğu üzere genel usuldeki düzeltme İYUK m.11 hükmü uyarınca hiyerarşik üst makamın da düzeltme işlemi tesis edeceği kabul edilmektedir. Öte yandan kanuni düzeyde düzenlenmemiş olduğu ilgili bölümde vurgulanan düzeltme işleminde zaman bakımından yetki, içtihatlar vasıtasıyla iptal davası açılma süresine denk olarak kabul edilmekte ise de yeknesak zaman bakımından yetki konusunda “makul süre” ve benzeri ifadelerin de kullanıldığı bu sebeple yeknesak

²¹³ BAYAR, 2015, s. 57

bir uygulama olmadığı görülmektedir. İkmalen tarh işlemi ise kanuni düzeyde net biçimde ortaya konmuş zaman bakımından yetki kurallarına tabidir.

İkmalen tarh işleminin sebep unsuru, ikmalen önceki tarh işleminin konu unsurundaki sakatlık olarak tespit edilmiştir. Başka bir ifadeyle ikmalen tarh işlemi tesis edilebilmesi için daha önceki tarh işleminin konu unsurunda yani somut dünyaya tezahüründe sakatlık bulunması zaruridir. Aksi halde ikmalen tarh işleminin tesisi söz konusu olamayacaktır. Genel idari usuldeki düzeltme işlemi ise düzeltilen işlemin herhangi hususi unsurundaki sakatlığın giderilmesi ile sınırlı değildir. Başka bir ifadeyle düzeltme işlemine konu idari işlemin hukuka aykırı olması, hukuka aykırılığa sebep olan sakatlığın hangi unsurda olduğundan bağımsız olarak düzeltme işlemi tesis edilmesi için yeterli niteliktedir.

İkmalen tarh işlemi ile genel idari usuldeki düzeltme işlemi anlatıldığı üzere benzerlikler ve farklılıklar içermektedir. Fakat farklılık lafzının tercihi pek de isabetli olmayabilecektir. Zira kanaatimizce ikmalen tarh işlemi düzeltme işlemi kapsamında değerlendirilebilecek niteliktedir. Başka bir anlatımla, düzeltme işlemi ikmalen tarh işlemi ile giderilebilecek hukuka aykırılıkları gidermektedir ve fakat bunlarla sınırlı nitelikte değildir. Anlatılan bağlamda ikmalen tarh işleminin bir çeşit düzeltme işlemi olarak değerlendirilebilmesi mümkün görünmektedir.

5.4. RE'SEN TARH

Re'sen tarh, tarh işleminin çeşitlerinden biri olarak kabul edilmektedir. Genel idari usuldeki düzeltme işlemi ile benzerlik gösteren vergi hukuku işlemlerinden bir diğerinin de re'sen tarh işlemi olduğu değerlendirilmektedir. Re'sen tarh 213 sayılı Kanun'un 30'uncu maddesinde; *“Resen vergi tarhı, vergi matrahının tamamen veya kısmen defter, kayıt ve belgelere veya kanuni ölçülere dayanılarak tespitine imkan bulunmayan hallerde takdir komisyonları tarafından takdir edilen veya vergi incelemesi yapmaya yetkili olanlarca düzenlenmiş vergi inceleme raporlarında belirtilen matrah veya*

matrah kısmı üzerinden vergi tarh olunmasıdır."²¹⁴ biçimindeki ifadelerle tanımlanmaktadır. Bu tanımdan hareketle, re'sen tarh işleminin; maddi deliller vasıtasıyla kanuni ölçülere istinaden kısmen veyahut tamamen matrahın saptanamaması halinde ve beyannamenin vaktinde verilmemesi gibi koşulların mevcudiyeti halinde matrahın idare tarafından tespit edilerek gerçekleştirilen tarh işlemi olduğu ortaya konabilecektir²¹⁵.

5.4.1. İdari İşlem Teorisi Bağlamında Re'sen Tarh

Tarh işleminin çeşitlerinden her birinin hukuki niteliklerinin benzer olduğu ortaya konmuştur. Öte yandan ikmalen tarh işleminin bazı idari unsurlar yönünden ayrıştırıcı özellikler ihtiva ettiği hususu da irdelenmiştir. Bu doğrultuda re'sen tarh işleminin de bir idari işlem olarak, idari işlem türleri ve idari işlemin unsurları bağlamında değerlendirilmesi isabetli olacaktır. İdari işlem türleri bağlamında değerlendirildiğinde re'sen tarh işleminin sübjektif bir işlem niteliğinde olduğundan bahsetmek gerekecektir. Sübjektif idari işlemin tanımı önceki kısımlarda yapıldığından tekrara düşmemek amacıyla tanımın tekrar yapılmasından kaçınarak re'sen tarh ile kişiye özel bir hal tesis edildiğinden, sübjektif idari işlem niteliğinde olduğunu söylemek isabetli olacaktır. Re'sen tarhiyat ile muhataba vergi ödeme yükümlülüğü getirilmesi hasebi ile yararlandırıcı-yükümlendirici idari işlemler bağlamında değerlendirildiğinde re'sen tarh işlemi, yükümlendirici bir idari işlem niteliğine de haizdir.

Doğuracağı hukuki sonuca ilişkin tasnif bağlamındaki konumu ikmalen tarh işleminde açıklanmaya çalışılan tartışma ile belirlenen konumdan farklı değildir. Nitekim anılan tasnifin vergi alacağının hukuk dünyasında doğduğu anın belirlenmesi ile yapılabileceği görülmektedir. Pozitif hukuk vergi alacağının doğduğu anı vergiyi doğuran olayın vukuu olarak belirlediğinden ikmalen tarh işleminde olduğu gibi re'sen tarh işleminin de inşai değil belirleyici idari işlem olduğunu söylemek isabetli olacaktır.

²¹⁴ TBMM, **213 Sayılı Vergi Usul Kanunu**, Resmi Gazete Tarihi: 10-11-12.01.1961, Sayı: 10703-10704-10705, <https://www.mevzuat.gov.tr/mevzuatmetin/1.4.213.pdf>

²¹⁵ ÖNCEL/KUMRULU/ÇAĞAN, **2018**, s.100

Bir idari işlem olarak re'sen tarh işlemi idari işlemin unsurları bağlamında da incelemeye tabi tutulmalıdır. Huzurdaki çalışmanın önceki bölümlerinde tarh işlemlerinin idari unsurları bağlamından değerlendirilmesi büyük ölçüde re'sen tarh işlemi için de geçerli niteliktedir.

Re'sen tarh işleminde yetki unsurunu işlemi tesis edebilecek yetkili makam oluşturmaktadır. Yetki, kamu gücüne dayanan tek yanlı irade açıklaması ile idari işlem tesis etmeye muktedir idari birimi işaret etmektedir. İkmalen tarh işlemi gibi re'sen tarh işleminde de konu unsurunda sakatlık bulunması sebebiyle hukuka aykırı olan önceki tarh işlemi tesis eden vergi dairesi yetkilidir. İlgili vergi yasaları ile yetkili vergi daireleri belirlenmektedir. Re'sen tarh işleminde de yetkili makam yükümlünün bağlı olduğu vergi dairesi olarak tespit edilebilir. İkmalen tarh başlığı altında vurgulandığı üzere zaman bakımından yetki re'sen tarh işlemi için de önem arz etmektedir ve VUK m.114 ile hüküm altına alınmaktadır.

İdarenin irade açıklarken kullandığı enstrüman olarak tanımlanan şekil unsuru için re'sen tarh işlemi bağlamında VUK kazuistik olarak da adlandırılabilir nitelikte, tartışmaya mahal bırakmayacak açıklıkta düzenlemeler ihtiva etmektedir. İkmalen tarh işlemine ilişkin verilen örnekte olduğu gibi re'sen tarh işleminin ihbarname ile bildirilmesi re'sen tarh işleminin şekil unsuruna ilişkin örneklerden biridir.

Tarh işleminin unsurlarının usuli ve esas unsurlar olarak tasnif edildiği, yetki ve şekil unsurunun usuli unsurlar kapsamında; sebep ve konu unsurlarının ise esas unsurlar kapsamında kabul edildiği açıklanmıştır. Tarh işleminde maksat unsuru ise çalışmanın önceki bölümlerinde defaatle belirtildiği üzere vergilendirme işlemlerinin tümünün maksadının kamu hizmetlerinin finanse edilmesi olduğu kabulü ile haricen tartışmaya tabi tutulmayacaktır.

İdari işlemin sebep unsuru, işlemi tesis eden idareyi mezkur işlemi tesis etmeye sevk eden etken olarak tanımlanmış, bu tanımdan yola çıkarak da tarh işleminin sebep unsuru vergiyi doğuran olay olarak ortaya konmuştur. Re'sen tarh işleminin sebep unsurunu oluşturabilecek haller VUK'un 30'uncu maddesinde sıralanmaktadır. Anılan madde hükmü uyarınca re'sen tarh işleminin sebep unsuru kesin kanuni karineler olarak

belirlenmektedir²¹⁶. Vergi idaresini re'sen vergi tarhiyatına sevk eden etken, vergi matrahının maddi deliller vasıtasıyla kısmen veya tamamen tespit edilemediğinin karineten kabul edildiği hallerin gerçekleşmesi olarak tespit edilebilecektir. VUK'nun m. 30/1-1 hükmü haricinde re'sen tarh işleminin hukuki sebebi geçmişte yapılan tarh işlemindeki hukuka aykırılık olarak saptanmalıdır. Önemle belirtilmesi gerekir ki re'sen tarh işleminin sebep unsurunu oluşturan, önceki işlemin hukuka aykırı oluşu önceki işlemin konu unsurundaki sakatlık sebebiyle hukuka aykırı oluşunu ifade etmektedir. Hariç tutulan 30/1-1 hükmü ise öncesinde tarh işlemi bulunmayan bir hale ilişkin olduğundan, bu hüküm uyarınca tesis edilen re'sen tarh işleminin sebep unsuru önceki işlemin hukuka aykırılığı değil, vergiyi doğuran olay gerçekleşmesine karşın beyanname verilmeyerek tarh işleminin gerçekleştirilmemesi olarak nitelendirilebilecektir.

İdari işlemin somut dünyadaki tezahürü olarak ele alınabilecek konu unsuru tarh işlemi genelinde işlemin muhatabından alınan mal varlığı değeri olarak saptanmaktadır. İkmalen tarhta karşılaşıldığı gibi re'sen tarh işleminin de konu unsuru bağlamında özellik ihtiva ettiği görülmektedir. Buna göre idarenin re'sen vergi tarhiyat işleminin hukuk dünyasındaki somut tezahürü genellikle, önceki tarh işleminin konu unsurundaki sakatlığı sebebiyle ortaya çıkan hukuka aykırılığın, tüm sonuçları ortadan kaldırılarak, hukuka uygun işlem tesisidir. Somut tezahür kavramından sonra “genellikle” ibresinin kullanmamız bu durumun istisnası olduğunu belirtmek gayesinden kaynaklanmaktadır. Bahse konu istisna sebep unsurunda da işaret edilen VUK m. 30/1-1 hükmüne ilişkindir. Anılan hüküm ile halihazırda herhangi bir tarh işleminin tesis edilmediği bir hal düzenlenmektedir. Vergi beyannamesinin kanuni süre geçmesine karşın verilmemiş olması dolayısı ile herhangi bir tarh işleminin tesis edilmemesi durumuna ilişkin bu hükümde konu unsuru, önceki tarh işlemdeki hukuka aykırılığın giderilmesi olarak gösterilemeyecektir. Bahse konu durumda konu unsuru vergi alacağına ilişkin salt yeni bir işlem tesis edilerek kavuşmak olarak gösterilebilecektir.

²¹⁶ BAYAR, 2015, s. 54

5.4.2. Re'sen Tarhın Düzeltme İşlemi Bağlamında Değerlendirilmesi

Vergilendirme işleminin hukuki niteliği başlığında tarh işleminin; düzeltme işleminin hukuki niteliği başlığı altında ise düzeltme işleminin birer idari işlem olduğu ortaya konmuştur. Bir diğer tarh çeşidi olan ikmalen tarh incelenirken de vergi hukukunun, idare hukuku bünyesinde değerlendirilmesi gerekliliği vurgulanmış, bunun yanı sıra ikmalen tarh ve re'sen tarh işlemleri idari işlem teorisi bağlamında değerlendirmeye tabi tutularak 213 sayılı Kanun ile düzenlenen hata düzeltme işlemlerinin, vergi hukukundaki genel idari usul kapsamındaki düzeltme işleminin kapsamı dahilinde olmakla birlikte tümünü işaret etmediği ortaya konmaya çalışılmıştır.

İkmalen tarh işleminde olduğu gibi re'sen tarh işleminin de idari işlem bağlamında unsurları incelenirken sebep ve konu unsurlarının özellik ihtiva ettiği gösterilmiştir. Unsurlar incelenirken ayrı tutulan m.30/1-1 hükmü haricinde re'sen tarh işleminin konu unsurunun, önceki hukuka aykırı tarh işleminin hukuk dünyasından silinmesi ve hukuka uygun yeni bir işlem tesis edilmesi olduğu ortaya konmuştur. Bu haliyle re'sen tarh işleminin genel idari usul bağlamında değerlendirilebileceği kanaatindeyiz. Zira re'sen tarh işlemi genellikle geçmişteki hatalı tarh işleminin sonuçları ile birlikte ortadan kaldırılması ve yerine yeni bir idari işlem tesis edilerek önceki işlemin konu unsurundaki sakatlığın giderilmesi mahiyetindedir. Genel idari usulde yer alan düzeltme işleminin ihdas edilme sebebi de geçmişteki hukuka aykırı idari işlemin idarece ortadan kaldırılarak yerine yeni bir işlem tesis edilmesi, böylelikle idarenin kendi kendini denetimi vasıtası ile idarenin hukuka uygun işlem tesis etmesidir.

Genel idari usuldeki düzeltme işlemi ile re'sen tarh işlemi büyük ölçüde örtüşürken aralarında bazı farkların olduğu da belirtilmelidir. Bu farkların başlıcası ikmalen tarh işleminde değinildiği gibi yetki bağlamında ortaya çıkmaktadır. Re'sen tarhta yetkili makam yalnızca muhatabın bağlı olduğu vergi dairesiyken düzeltme işleminin idari işlem bağlamında unsurları incelenirken açıkça ortaya konduğu üzere genel usuldeki düzeltmede İYUK m.11 hükmü uyarınca hiyerarşik üst makamın da düzeltme işlemi tesis edeceği kabul edilmektedir. Öte yandan genel idari usul kapsamındaki düzeltme işleminde zaman bakımından yetkiye ilişkin kanuni düzeyde bir hüküm de olmaması

sebebiyle yeknesak bir uygulamadan bahsedilemezken re'sen tarh işleminin zaman bakımından yetki unsuru kanunla açıkça düzenlenmektedir.

Genel idari usuldeki düzeltme işlemi, düzeltilen işlemin herhangi hususi unsurundaki sakatlığın giderilmesi ile sınırlı olmayıp düzeltmeye konu idari işlemin hukuka aykırı olması halinde tesis edilebilecektir. Buna karşın re'sen tarh işlemi ancak önceki tarh işleminin konu unsurunda sakatlık olması sebebiyle tesis edilebilir. Başka bir anlatımla, re'sen tarh işleminin sebep unsuru düzeltme işleminin sebep unsurunu oluşturabilecek hallerden yalnızca biri niteliğindedir²¹⁷.

Re'sen tarh işlemi, genel idari usuldeki düzeltme işlemi ile anlatıldığı üzere büyük ölçüde örtüşmekte olmasına karşın, denk veya eş değildir. Kanaatimizce re'sen tarh işlemi düzeltme işlemi kapsamında değerlendirilebilecek niteliktedir. Düzeltme işlemi re'sen tarh işlemi ile giderilebilecek hukuka aykırılıkları gidermektedir ve fakat bunlarla sınırlı nitelikte değildir. Anlatılan sebeplerle re'sen tarh işleminin düzeltme işlemi kapsamında fakat düzeltme işlemine eş bir işlem olmadığı değerlendirilmektedir.

²¹⁷ Vergi beyannamesinin kanuni süresi geçtiği halde verilmemiş olması halini düzenleyen VUK m. 30/1-1 hükmüne dayalı yapılan re'sen vergi tarhı, re'sen vergi tarhının düzeltme işlemi ile örtüşmediği tek durum olarak gösterilmektedir. bkz BAYAR, 2015, s.54

SONUÇ

Devletin varlığından bahsedilebilmesi için başka bir güç tarafından sınırlandırılmaz ve mutlak bir egemenliğin var olması gerekmektedir. Egemen devletin, egemenliğinin farklı egemenlere ve vatandaşlarına karşı başlıca tezahürü vergidir. Vergilendirme yetkisi, vergi olgusunun özellikleri itibariyle doğrudan devletin egemenliğine dayanmaktadır ve bu egemenliğin başlıca tezahürü niteliğindedir. Devlet egemenliğinin tezahürü olmanın yanında vergi, aynı zamanda egemen devletin başlıca gelir kaynağı niteliğindedir. Zira devletin somutlaştırılması gerekmeyecek masraflarının finansmanının sağlanması için gelir elde etmesi gerektiği şüphesizdir. Devlet, ülkesi içindeki vatandaşlardan veya faaliyetlerden çeşitli usullere dayalı olarak vergi geliri elde etmektedir. Vergilendirme ilişkisinin bir tarafı daha çok vergi geliri elde etme imkanı olması halinde bunu reddetmeyecek idareyken diğer tarafı vergilendirme sebebiyle malvarlığında azalma yaşayacak olan kimselerdir. Bu sebeptendir ki vergilendirme ilişkisinin vergi geliri elde etmek isteyen tarafı daha çok vergi toplamak isterken, ilişkinin karşı tarafı konumundaki vergi ödevlileri mümkün mertebe az vergi ödemek isteyeceklerdir. Menfaatlerin açık biçimde karşıt olduğu bahse konu vergilendirme ilişkisinde uyumsuzluk çıkması kaçınılmaz niteliktedir.

Ana hatlarıyla anlatılan vergi ilişkisini düzenleyen hukuk dalı vergi hukukudur. Vergi hukuku, idare hukukundan bağımsız biçimde ele alınamayacak ve hatta sistematik olarak idare hukukunun alt dalı niteliğinde bir hukuk dalı olarak kabul edilmektedir. İdare hukukunun alt dalı olarak konumlanması sebebiyle vergi hukukunda, genel idare hukuku ilke ve kaidelerinin geçerli olduğundan bahsetmek isabetli olacaktır. Hukuk, kurallar tesisi ve düzen temini özellikleri dolayısı ile insanlığın varoluşu tarihi boyunca mevcut kabul edilmektedir. Zira insanların birbiri ile ilişkilerine yönelik kuralların tesisini, düzen teminini ve adaletin tecellini geniş anlamıyla hukuk sağlamaktadır. İdare hukuku ise genç bir hukuk dalı olarak karşımıza çıkmaktadır. Zira idare hukukunun şekillenmesi doğrudan devlet kavramının, idare kavramının ve kamu hukukunun şekillenmesi ile mümkün olmuştur. Bu bağlamda idare hukukunun henüz on dokuzuncu yüzyılda ortaya çıktığı kabul edilmektedir. Genç bir hukuk dalı olması itibariyle idare hukuku mütemadiyen gelişme ve değişmesini sürdürmektedir. İdare hukukunun ortaya

çıkması bu denli taze iken idare hukukunun kodifikasyonundaki eksiklik ve tedvin edilmemiş bir hukuk dalı olması şaşırtıcı değildir. Ülkemizde de idare hukuku tedvin edilmemiş, karmaşık ve pek çok kanun ile düzenlenmeye çalışılan geniş kapsamlı bir hukuk dalı olarak belirmektedir. İdare hukukunun alt dalı olduğu belirtilen vergi hukukuna ilişkin kanunların da idare hukuku mevzuatı kapsamında yer aldığını kabul etmek isabetli olacaktır. Pozitif Türk Hukuku'nda Vergi Usul Kanunu'nun İdari Yargılama Usulü Kanunu'ndan haricen düzenlenmiş olması; idare hukuku-vergi hukuku ve idari yargılama hukuku-vergi yargılaması hukuku kavramlarının ayrı düşünülmesine yol açabilecek düzeyde kavramları ve kanunların tatbikini zorlaştırıyor olsa da vergi hukuku, idare hukuku kapsamının içerisinde yer almaktadır. Vergi hukukunun idare hukukunun alt dalı olması niteliğinden hareketle idare hukukunun bütünüyle vergi hukukuna içkin olduğunu, bu yönüyle vergilendirme işlemlerinin özünde idari işlem niteliğinde olduğunu ifade etmek isabetli olacaktır. Anılan tanım ve kabullerin önemi, vergi hukukunun ve vergilendirme işlemlerinin hukuki niteliklerinin bütünüyle tespiti için kıymetlidir.

İdare hukuku kapsamındaki genel idari usulde var olan işlemlerden biri de düzeltme işlemidir. İdarenin temel maksadı kamu menfaatinin temini olarak kabul edilmektedir. Hukuka aykırılık hali şüphesiz ki kamu menfaatini zedelemektedir. Hukuka aykırılık, idarece tesis edilen işlemler de görülmektedir. İdarenin kamu menfaatini gerçekleştirmek maksadı ile idari işlemlerdeki hukuka aykırılıkları gidermesi idarenin çeşitli biçimlerde kendi kendini denetimi ile sağlanabilecektir. İdarenin hukuka aykırı işlemlerinin önüne geçmenin bir diğer yolu ise idarenin yargısal denetimi ile sağlanmaktadır. İdare hukukunda olduğu gibi vergi hukukunda da idare ile kişi arasındaki çatışan menfaatlerin dengesini sağlamak amaçlanmaktadır. Bu doğrultuda idare ve vergi hukukunda hukuka aykırılıkların giderilmesini; yargı eliyle giderilmesine gerek kalmaksızın, idarece tesis edilecek işlemler ile mümkün kılacak yöntemler öngörülmektedir.

Düzeltilme işlemi, idari işlemlerdeki hukuka aykırılıkların giderilmesi ve idari işlemlerin hukuka uygunluğunun temini için öngörülen işlemlerden biri olarak karşımıza çıkmaktadır. İdare hukukunun alt dalı niteliğinde olduğu defaatle vurgulanan vergi hukukunda da düzeltme işlemlerinin var olduğu şüphesizdir. Vergi hukukunda düzeltme

işlemlerine mercek tutulurken öncelikle kavranması gereken husus düzeltme işleminin hukuki niteliğidir. Huzurdaki çalışma bu sebeple ilk bölümde düzeltme işleminin hukuki niteliği konusuna eğilmektedir. Düzeltme işleminin hukuki niteliğinin isabetli biçimde saptanabilmesi ancak vergilendirme işleminin hukuki niteliğinin saptanması ile mümkün olacaktır. Vergilendirme işlemlerinde hukuki nitelik bağlamında en büyük önemi tarh işleminin arz ettiği kabul edildiğinden işbu çalışmanın başlangıcında tarh işleminin hukuki niteliği tespit edilmektedir. Tarh işleminin bir idari işlem olarak tespitinin akabinde düzeltme işleminin de idari işlem niteliği ortaya konmuş, bu kapsamda idari işlemdeki hukuka aykırılığın idarenin iradesi ile giderilmesi hallerine mercek tutulmuştur.

“Düzeltme” kavramını doğrudan içermesi sebebiyle vergi hukukunda düzeltme işlemleri kapsamında hata düzeltme kurumunun öncelikli olarak akla gelmesi olağandır. Vergi uyuşmazlıklarının çözümü esas olarak yargı vasıtasıyla sağlanmakla birlikte *idari çözüm yöntemleri* olarak adlandırılan çeşitli çözüm yöntemlerinin de öngörüldüğü açıktır. Barışçıl çözüm yöntemi olarak da adlandırıldığına tesadüf edilen idari çözüm yöntemlerinin ihdas edilmesindeki amacın incelenmesi, bu yöntemlere ilişkin ortaya atılan pek çok tartışmanın da giderilmesini sağlayabilecektir. Buna göre idari çözüm yöntemleri şüphesiz ki uyuşmazlıkların yargı organınca çözülmesinin uzun, masraflı ve meşakkatli olması gibi sebeplere dayanmaktadır. Zira uyuşmazlığın aleyhte çözüme kavuşması ihtimali bir kenara, lehte çözümlenmesi ihtimalinde de vergilendirme ilişkisinin her iki tarafının da salt çözüm haricinde süre ve süreç bağlamı da pozitif etkilendiğini söylemek yanlış olmayacaktır. Hata düzeltme yöntemi de anılan idari-barışçıl çözüm yöntemlerinden biri olarak Vergi Usul Kanunu’nda düzenleme alanı bulmuştur.

Huzurdaki çalışmanın ikinci bölümü genel hatlarıyla vergilendirme işleminin hukuka aykırılığını ele almaktadır. Bu bağlamda öncelikle vergi ihtilafı kavramı tanımlanmaya çalışılmış, vergi uyuşmazlıklarının giderilmesi için yargı yolunun yanı sıra düzenlenmiş olan idari çözüm yollarının ihdas edilme sebepleri incelenmiş, bu inceleme ışığında hata düzeltmenin de aralarında bulunduğu idari çözüm yolları ana hatlarıyla tarif ve tasnif edilmeye çalışılmıştır. Bu aşamada öncelikle doktrinde tartışılan uyuşmazlık-anlaşmazlık kavramları ele alınmış; anlaşmazlık, örtüşmeyen kanaatler olarak,

uyuşmazlık ise giderilememiş anlaşmazlık olarak tanımlanmaya çalışılmıştır. Bu tanımlardan hareketle düzeltme yolu kapsamındaki irade örtüşmeme halinin anlaşmazlık kavramı ile tanımlanması mümkün görünse de bu konuya ilişkin tartışmanın herhangi somut faydası olmadığı kanaati tarafımızda hasıl olmuş, öğreti ve yargı kararlarında da daha sık kullanıldığı gözlenen uyuşmazlık kavramının kullanılması tercihiinde bulunulmuştur.

İdari çözüm yollarının ihdasındaki gayenin belirlenmesine ilişkin bölümde; meşakkatli oluş, yargı organlarının meşguliyeti ve süre etkenlerinin yanı sıra mutlak egemen olan devletin somut tezahürü olan idare karşısındaki, idareye nispeten güçsüz konumda bulunan vergi ödevlisinin konumunun da göz önünde bulundurulduğu anlaşılmıştır. Öte yandan idarenin denetlenmesi hukuk devleti ilkesinin gereği konumundadır. İdarenin denetiminin çeşitli yöntemlerinden biri de idarenin başvuru üzerine kendisini denetimidir. Bu denetime sebebiyet verecek başvuruların idare hukuku kapsamında istitaf başvurusu ve hiyerarşik başvuru olduğu ortaya konmuş ve hata düzeltme başvurusunun bu tasnif içindeki konumu istitaf başvurusuna benzer nitelikte olduğu biçiminde belirlenmiştir.

Çalışmanın üçüncü bölümünde öncelikle hata kavramı ele alınmış, diğer hukuk dallarındaki konumu ve tanımı irdelenmiş ardından vergi hatası kavramı tanımlanmaya ve incelenmeye çalışılmıştır. Bu bağlamda vergi hatası tanımlanırken kullanılan kolay anlaşılabilme ve açıkça görülme kavramları incelenmiş, anılan kavramların vergi hatasının unsuru olarak değerlendirilemeyeceği zira bu kavramların subjektif kavramlar olduğu, tanımlamaktan ziyade tarif etmek maksadıyla kullanıldığı ortaya konmuştur. Bundan sebeptir ki vergi hatası kavramının idari işlemin hukuka aykırılığı kapsamında değerlendirilmesi gerektiği ve bu doğrultuda yapılacak değerlendirme ile tüm vergi hatalarının tarh işlemi bünyesinde yer alan sakatlıklardan sebep ortaya çıktığı tespit edilerek tarh haricinde herhangi bir vergilendirme işleminin, tahsilin de sıklıkla vergi hatası kapsamına dahil edildiği görülmesine karşın, vergi hatasına vücut verecek bir hukuka aykırılık barındıramayacağı ortaya konmuştur.

Hata düzeltme kurumunun pozitif hukuktaki halinin anlaşılabilmesi, mevcut haliyle hata düzeltmeye ilişkin tartışmaların anlaşılabilmesi ve hatta nihayete erdirilebilmesi

maksadıyla kurumun tarihçesine mercek tutulmuştur. Uzun zamandır kanun düzeyinde hata düzeltme kurumunun yer aldığı görülmüş, kanun koyucunun gayesi bu perspektiften de değerlendirilmiştir. Kurumun tarihçesi kronolojik olarak incelenirken, umulduğu üzere halihazırda sürmekte olan pek çok tartışma ve fikir ayrılığının kanun yapma tekniğinden ve kanunların değiştirilme usulünden ortaya çıktığı anlaşılmış ayrı ayrı Alman ve Fransız hukuklarından mülhem düzenlenen iki hukuk alanının örtüşmeme hali ortaya konmaya çalışılmıştır.

Takip eden kısımlarda vergi hatası kurumunun hukuki niteliği incelenmiş, bu incelemenin başlıca koşulu olarak vergi hatasının hukuka aykırılık olarak ele alınması gerekliliği tespit edilmiştir. Bu bağlamda hukuka aykırılığın vergilendirme işlemin hangi unsurundaki sakatlık sebebiyle ortaya çıktığı tartışılmış ve tarh işleminin konu unsurundaki sakatlıkların vergi hatası neticesini doğurduğu kanaati anlatılmaya çalışılmıştır. Zira konu unsurunun somut dünyada meydana gelen netice olarak anlatılabileceği ifade edilerek vergi hatası olarak düzenlenen hallerin tümünün somut dünyada meydana gelen netice biçiminde tarif edilebilecek eksik veya fazla vergi alınması veya istenmesi neticesine ilişkin tanımlandığı ortaya konmuştur. Bu bağlamda tarh işleminin sebep unsuru olma niteliği taşıyan vergiyi doğuran olay bağlamlı herhangi bir sakatlık olamayacağı nitekim sebep unsuru olan vergiyi doğuran olaya ilişkin sakatlık olması halinde bahse konu hata tiplerinin hiçbirinin ortaya dahi çıkamayacağı açıklanmıştır.

Akabinde hata düzeltme başvurusunun hukuki niteliği incelenmiştir. Bahse konu inceleme neticesinde hata düzeltme başvurusunun; aynı merciye başvuru olarak tanımlanabilecek istitaf başvurusu kapsamında değerlendirilmesi gerektiği, hatalı işlemi tesis eden vergi dairesinde hatalı işlemin düzeltilmesinin talep edilmesi biçiminde formülize edilmesi sebebiyle ortaya konmuştur. Öte yandan hata düzeltme başvurusunun bir idari başvuru olmasından hareketle genel anlamda idari başvurular kapsamındaki konumunun da belirlenmesi gerektiğine değinilmiştir. Bu bağlamda İYUK m. 10 ve m.11 ile düzenlenen başvuru türleri içerisinde hata düzeltme başvurusunun konumu irdelenmiş ve çeşitli yönleriyle her iki başvuru hali ile de benzerlik ve farklılıkları olduğu ortaya konmuştur. Hata düzeltme başvurusunun uygulamadaki kanının aksine özellikle İYUK m. 10 başvurusuyla yakın ilişkisi

kurulamamıştır. Hata düzeltme başvurusunun; mevcut bir idari işleme ilişkin yapıyor oluşu, istisna ve tartışmalar saklı kalmakla yargı yolunu başvuru şartı olarak düzenlenmeyişi ve neticesinde yapılabilecek işlemlerin benzerliği sebebiyle İYUK m. 11’de düzenlenen başvuru ile daha çok benzerlik gösterdiği tespiti yapılmış ve hata düzeltilmesi başvurusunun kabulü neticesinde tesis edilebilecek işlemlerin esasında İYUK m.11 başvurusunun öngördüğü işlemlerden olduğu ne var ki hata düzeltme başvurusunun doğrudan İYUK m. 11’de düzenlenen başvuru ile özdeş olmadığı zira hata düzeltme başvurusunun VUK ile belirli hatalara özgü olarak düzenlenmiş bir başvuru olduğu değerlendirilmiştir.

Çalışmanın dördüncü bölümünde Türk pozitif hukukunda hata düzeltme kurumunun düzenleme alanı bulduğu Vergi Usul Kanunu bağlamında inceleme yapılmıştır. Anılan kanun bağlamında vergi hatası niteliğine haiz olabilmek için belirlenen kriterlerin; açık olma, kolay tespit ve giderilebilme olarak belirlendiği tespit edilerek bu kriterlerin yorum yöntemlerinin tümünün kullanılması suretiyle işletilebilecek kriterler olduğu değerlendirilmiştir. Akabinde 213 sayılı Kanun’un vergi hatalarını düzenleme biçimi incelenmiş, mezkur konunun düzenlendiği VUK m.116 ve devamı hükümlerine mercek tutulmuştur. Bu bağlamda hesap hataları ve vergilendirme hataları olmak üzere ikili tasnif ile vergi hatalarının ele alındığı ortaya konmuş ve vergi hatası olarak düzenlenen 7 hal ayrı ayrı incelemeye tabi tutulmuştur. Mükellefiyette hata ve mevzuda hata hallerinin tespitinin güçlüğüne ilişkin görüşlere değinilmiş, bahse konu hata halleri düzenlenirken açık olma unsuruna tekraren yer verilmesi kanun koyucunun uygulayıcıyı ikazı kabilinden değerlendirilmiştir. Mükellefiyette hata hali ile mükellefin şahsında hata hali ayrımı yapılırken öğretide genel eğilimin mükellefiyette hata halinde vergiyi doğuran olay bünyesinde bir sakatlığın gerçekleşmiş olup olmadığı bağlamı bakılmakta olduğu tespit edilmiş fakat vergiyi doğuran olay gerçekleşmeksizin mükellefiyetin veya şahıs tespitinin yapılması mümkün olmayacağından bahsedilerek ayrımın yapılmasında kanun koyucunun lafzi tercihlerinden yola çıkılması gerektiği kanaati ortaya konmuştur. Mükellefiyette hata ve mükellefin şahsında hata halleri düzenlenirken tercih edilen şahıs ifadesinin alelade bir tercih olamayacağından hareketle mükellefin şahsında hata halinde şahsın tayinine yönelik bir hata mevcutken, mükellefiyette hata halinde şahsın

üzerindeki mükellefiyetin tayinine yönelik bir hata mevcut olduğu değerlendirilmesi yapılmıştır.

Takip eden kısımda vergi hatası ve hukuki ihtilaf ayrımı, hukuki ihtilaf kavramının tanımlanması suretiyle yapılmıştır. Öte yandan vergi hatası kavramının kapsamının oldukça kati biçimde çizildiği ortaya konmuş, sınırlı sayıda sayılmak suretiyle vergi hatalarının düzenlenmesi sebebiyle anılan hata halleri dışındaki tüm ihtilafların hukuki ihtilaf kabilinden değerlendirileceği evleviyetle ortaya konmuştur. Vergi hatası kapsamına mı hukuki ihtilaf kavramı kapsamına mı gireceği net biçimde ortaya konamayan haller için öğretilde belirlenen kriterin hukuki yorum gerektirme hali olduğu anılmıştır. Hukuki yorum gerektiren hallerin hukuki uyumsuzluk olarak değerlendirilmesi gerektiği ifade edilmekle birlikte somut olaya bu kriterin tatbiki ayrımın yapılması bağlamında verimli bir netice doğurmamıştır. Zira bölümde yer alan Danıştay kararları da göstermektedir ki, bu formül vasıtasıyla hukuki yorum gerektirip gerektirmediği tartışılır hale gelmiştir. Bu sebeple öğretilde ve yargı kararlarında hukuki uyumsuzluk-vergi hatası ayrımı kriteri olarak öngörülen hukuki yorum kavramının ehliyet bağlamı kullanılan bir ifade olarak değerlendirilmesi gerektiği savunulmuştur. Hukuki yorum ancak ehil kişiler veya organlarca yapılabileceğinden hukuki yorum gerektiren yanlışların hukuki yorum yapacak donanımda olan mercice yapılması gerekmekte olduğu tespit edilmiş, vergi hatası olarak sayılan hallerinin tespit edilmesi için, hukuki donanıma sahip bir göz aranmasına gerek olmaması sebebiyle hukuki tartışma ehliyeti olarak değerlendirilebilecek hukuki donanımı haiz olmayan memurca da görülmesinin mümkün olup olmadığı bağlamı bakılabileceği değerlendirilmiştir.

Takip eden bölümlerde vergi hatalarının meydana çıkarılması için öngörülen hallerde mercuk tutulmuş ve kanunda öngörülen hata düzeltme yolları incelenmiştir. Düzeltme usulü kapsamında düzeltmede yetki incelenmiş, düzeltme fişinin önemi ve niteliği ortaya konmuş, hata düzeltme zamanasını öngördüğü süre ve esasen hak düşürücü süre niteliğinde olması bağlamında incelenmeye çalışılmıştır.

Hata düzeltme kurumunun etkin işletebilmesi için, hata düzeltme başvurusunu, idari başvurular bağlamı niteliğinin ortaya konması zaruridir. Bu bağlamda ayrı ayrı düzenlenmiş olan İYUK m.11 başvurusu ile VUK m.116 ve devamı hükümlerindeki

hata düzeltme başvurusunun benzerlik ve farklılıklarının ortaya konması büyük önem arz etmektedir. Zira yapılacak tespit kodifikasyona atfedilen sorunların tespiti akabinde tedavisine imkan tanıyabilecek olup, bahse konu başvuruların nitelikleri itibariyle birbirlerinin eksik kalabilecekleri yere uygulanma imkanları doğurulması zemini oluşturulabilecektir. Pek çok özelliği sebebiyle hata düzeltme başvurusunun İYUK m.11 başvurusu ile doğrudan örtüştüğü söylenemeyecektir. Hata düzeltme başvurusunun münhasır ve İYUK m. 11 başvurusundan ayrıldığı özelliklerinden başlıcası, İYUK m.11 başvurusu ile hata düzeltme başvurusunun kabulü halinde tesis edilecek işlemlerin farklılığıdır. Hata düzeltme başvurusu neticesinde tesis edilebilecek düzeltme işleminin sebep unsuru yalnızca VUK'un vergi hatası olarak tanımladığı hukuka aykırılıklar olabilecekken İYUK m.11 başvurusu üzerine tesis edilebilecek işlemler ile, ki genel idari usuldeki düzeltme işlemi bunlardan biri olarak karşımıza çıkmaktadır, her türlü hukuka aykırılığın giderilmesi mümkündür. Hata düzeltme başvurusunun İYUK m. 11 başvurusu ile ortak yanları olduğu tespit edilmekte ise de salt bu farklılık dolayısıyla bile doktrin ve yargının kanaatinin aksine bir çeşit İYUK m. 11 başvurusu olarak değerlendirilmesi isabetli olmayacaktır. İYUK m. 11 başvurusundan ayrıldığı bir diğer özellik olan istitaf başvurusu niteliğinde oluşu yönüyle aynı mercie başvurunun düzenlendiği m.10 başvurusuna benzetilmeye çalışılabilecek olsa da nitelik bağlamında hata düzeltme başvurusunun İYUK m.10 başvurusundan açıkça ayrıldığı görülmektedir. Zira hata düzeltme başvurusu halihazırda mevcut bir işleme karşı yapılan başvurudur.

Çalışmanın beşinci bölümünde, doğrudan vergi usul kanunda düzeltme lafzını ihtiva eder biçimde düzenleme alanı bulan hata düzeltme kurumunun, vergi hukukunda düzeltme işlemlerinin tümünü kapsamadığı, hatta sınırlı olarak sayılan hallere ilişkin olması sebebiyle pek sınırlı bir kısmına ilişkin olduğundan bahisle vergi hukukundaki hata düzeltme harici düzeltme işlemlerine mercek tutulmuştur. İlk bölümde incelenen düzeltme işleminin niteliği bağlamında ve idari işlem teorisi bağlamında değerlendirmeye tabi tutularak vergi hukukundaki hata düzeltme harici düzeltme işlemleri tespit edilmeye çalışılmıştır.

Cezalarda indirim, uzlaşma, ikmalen tarh ve re'sen tarh işlemleri; idari işlem teorisi bağlamında değerlendirilmiş, idari işlem türü olarak konumları saptanmış ve birer idari işlem olarak unsurları ortaya konmak suretiyle ele alınmış ve neticeten anılan işlemlerin

her birinin genel idari usuldeki düzeltme işlemi niteliğinde olduğu sonucu ortaya çıkarılmıştır. Düzeltme işlemi bağlamında değerlendirilen anılan işlemlerin düzeltme işlemi ile kapsam bakımından doğrudan eş veya denk olarak nitelendirilemeyeceği tespit edilmiştir. Düzeltme işlemi kapsamına eş nitelikte bir düzeltme hali öngörmemelerinin anılan işlemleri düzeltme işlemi niteliğinden alıkoymadığı, zira anılan işlemlerin her birinin düzeltme işlemi kapsamında değerlendirilebileceği ortaya konmuştur. Bu haliyle genel idari usulde yer bulan düzeltme işlemi kümesine girmeleri bağlamında hata düzeltmenin yanı sıra cezalarda indirim, uzlaşma, ikmalen tarh ve re'sen tarh işlemlerinin düzeltme işlemi niteliğinde oldukları değerlendirilmiştir.

Tüm anlatılanlar ışığında; vergi hukukunda kanuni düzeyde düzeltme işlemi yalnızca hata düzeltme kurumunu kapsamında düzenlenmekte, bunun haricinde pek çok işlemin düzeltme işlemi kapsamında değerlendirilebileceği görülmekte, düzeltme işlemlerinin tek birinin uygulanması mevzuat gereği mümkün görünmemekte ve düzeltmeye muhtaç hukuka aykırılıklar için aynı düzeltme işleminin uygulanamadığı ve hatta hukuka aykırılıkların ne şekilde düzeltileceğine ilişkin uygulamada net bir tutum olmaması sebebiyle vergi hukukunda düzeltme işlemlerinin olabileceği düzeyde etkin işlemediği anlaşılmaktadır. Bu durumun başlıca sebebi idari kod ile vergi kodunun Türk pozitif hukukunda tam anlamıyla uyumlu olmaması olarak gösterilebilecektir.

KAYNAKÇA

- AKDOĞAN Abdurrahman, Türk Vergi Sistemi ve Uygulaması, 5. Baskı, Gazi Kitapevi, Ankara 2004
- AKKAYA, Mustafa, **Vergi Yargısında Yargılama Süreçlerinin Yeniden Değerlendirilmesi**, Danıştay ve İdari Yargı Günü 144. Yıl Sempozyumu, Ed. Oğuz SANCAKDAR, Danıştay Başkanlığı Yayını, Ankara, 2012.
- AKKAYA, Mustafa; Vergi Sorumlusunun Vergi Yargısı ve Vergi İdaresi Karşısındaki Konumu, Ankara, Ankara Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi, 1997, Cilt: 4, Sayı:1.
- AKSOY, Şerafettin, Vergi Yargısı ve Türk Vergi Yargısı Sistemi, Filiz Kitabevi, İstanbul, 1999.
- AKYILMAZ, Bahtiyar / SEZGİNER, Murat / KAYA, Cemil, **Türk İdare Hukuku**, 8. Baskı, Seçkin Yayınları, Ankara, 2017
- Anayasa Mahkemesi. (2019, 3 Nisan). Başvuru Numarası: 2015/15100, Resmi Gazete (Sayı: 30734). Web: <https://www.anayasa.gov.tr/media/5746/2015-15100.pdf>. Erişim Tarihi: 10.04.2024
- ASLAN, Zehreddin, Madde Sistematiği İle İdari Yargılama Hukuku (Vergi Yargılaması Dahil), 4. Basım, Seçkin Yayınları, Ankara, 2023.
- BALCI, Mustafa, Vergi Hataları İle Düzeltme-Şikayet Konusunda Uygulamada Yaşanan Hukuki Sorunlar Ve Çözüm Önerileri, 2. Baskı, On İki Levha, İstanbul, 2022.
- BAŞARAN YAVAŞLAR, Funda, Uzlaşma Uygulaması Hukuka Uygun mu?, Vergi Sorunları, Yıl:2010, Sayı: 257.
- BAŞPINAR Ahmet, Tax Law & Turkish Tax System, Republic of Turkey Ministry of Finance Strategy Development, Unit Yayınları, Ankara 2009.
- BATI, Murat, Vergi Hukuku, 2. Basım, Seçkin Yayıncılık, Ankara, 2022.
- BAYAR, Nihat İbrahim, Türkiye’de Düzeltme Yolu: Kapsam ve İçerik Tartışmaları, Vergi Uyuşmazlıklarının Çözümü: Barışçıl Mekanizmalar, (der. YALTI, Billur), Beta, İstanbul, 2015.

Bazı Vergi Kanunlarında Değişiklik Yapılması Hakkında Kanun Tasarısı ve Plan ve Bütçe Komisyon Raporu (1/716) 11.10.1985
(<https://www5.tbmm.gov.tr/tutanaklar/TUTANAK/TBMM/d17/c020/tbmm17020027ss0357.pdf>). (Erişim Tarihi: 28.03.2024)

BİNİŞ, Mine, Türk Vergi Hukukunda Vergi Hataları ve Sonuçları, Adalet Yayınevi, Ankara, 2022.

BİNİŞ, Mine; Türk Vergi Hukukunda Vergi Hataları ve Sonuçları, Doktora Tezi, Dokuz Eylül Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, İzmir, 2012.

CANDAN, Turgut, Gümrük Vergisi Ek Tahakkuklarına İtirazda Bulunulmadan Doğrudan İdari Dava Açılabilir Mi?, <https://turgutcandan.com/>, (Erişim Tarihi:15.03.2024)

CANDAN, Turgut, Vergilendirme Yöntemleri ve Uzlaşma, 2. Basım, Maliye ve Hukuk Yayınları, Ankara, 2006.

CANYAŞ, Oytun, Tam ve Dar Yükümlülük Esasına Göre Vergilendirmenin Meşrulaştırılması Sorunu, Hacettepe Hukuk Fakültesi Dergisi, Yıl: 2017, Cilt: 7, Sayı: 1.

CANYAŞ, Oytun, Vergi İdaresinin Takdir Yetkisinin Saptanması, Doktora Tezi, Ankara, Ankara Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, 2011.

ÇAĞAN, Nami, Vergi İtiraz Ve Temyiz Komisyonları, Ankara Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi, yıl:1971 Cilt:28, sayı:1

ÇAĞAN, Nami, Vergilendirme Yetkisi, İstanbul, Kazancı Hukuk Yayınevi, 1982.

ÇAPKIN, Ayfer, Vergi Uyuşmazlıklarının İdari Aşamada Çözüm Yollarından Biri Olarak Uzlaşma Müessesesi, Celal Bayar Üniversitesi SBE Yüksek Lisans Tezi, Manisa, 2011

ÇİTİL, Bünyamin, Düzeltme ve Şikayet Hükümlerinin Kapsamı, Haciz Ve Ödeme Emri İşlemlerinin Bu Hükümlerdeki Yeri, Mali Hukuk Dergisi, Yıl:2003, Cilt:9, Sayı: 99.

Danıştay 11. Dairesi, 13.10.1998 tarih, E: 1998/11 ve K: 1998/3402 sayılı kararı, <https://www.lexpera.com.tr/ictihat/danistay/> (Erişim Tarihi: 28.03.2024)

Danıştay 3. Daire 26.06.2001 tarih, E: 1999/1753, K: 2001/2578 sayılı kararı <https://www.lexpera.com.tr/>, Erişim Tarihi: 06.04.2024.

Danıştay 4. Dairesi, 23.03.2006 tarih, E: 2004/619 ve K: 2006/1098 sayılı kararı, <https://www.corpus.com.tr/>, (Erişim Tarihi: 08.04.2024),

- Danıştay 4. Dairesi, 25.05.2022, E.2021/876-K.2022/3275 sayılı kararı, <https://karararama.danistay.gov.tr> (Erişim Tarihi:11.04.2024)
- Danıştay 7. Dairesi,27.04.2010 tarih, E: 2008/5286 ve K:2010/2022 sayılı kararı, <https://lib.kazanci.com.tr/danistay/i>(Erişim Tarihi: 28.03.2024)
- Danıştay 8. Dairesi, 22.12.1993 tarih, E:1993/2193 ve K: 1993/4343 sayılı kararı, <https://ezproxy.etu.edu.tr:2414/belge/d-8-d-e-1993-2193-k-1993-4343-t-22-12-1993-yatay-gecis-isleminin-geri-alinmasina-iliskin-enstitu-yon/1457373/>, <https://legalbank.net/>, (Erişim Tarihi: 04.08.2024)
- Danıştay İçtihatları Birleştirme Kurulu, 22.12.1973 tarih, E: 1968/8 ve K: 1973/14 sayılı kararı, <https://www.resmigazete.gov.tr/arsiv/14915.pdf>, (Erişim Tarihi: 04.08.2024).
- Danıştay VDDK, 08.06.2022 tarih, E: 2022/4, K: 2022/8 sayılı kararı, <https://www.lexpera.com.tr/>, (Erişim Tarihi: 06.04.2024.)
- Danıştay VDDK, 09.02.2022 tarih, E: 2020/804, K: 2022/69 sayılı karar, <https://lib.kazanci.com.tr/danistay>, (Erişim Tarihi: 10.04.2024)
- Danıştay VDDK, 13.06.2003 tarih, E: 2002/610, K: 2003/319 sayılı karar, <https://legalbank.net/> (Erişim tarihi: 10.04.2024)
- Danıştay VDDK, 15.02.2023 tarih, E: 2021/818, K: 2023/139 sayılı kararı, <https://lib.kazanci.com.tr/danistay>, (Erişim Tarihi: 01.04.2024)
- Danıştay VDDK, 26.10.2011 tarih, E: 2009/46, K: 2011/596 sayılı kararı, <https://www.corpus.com.tr/>, (Erişim Tarihi: 04.04.2024)
- Danıştay VDDK, 29.01.1999 tarih, E: 1998/316 ve K: 1999/169 sayılı kararı, <https://ezproxy.etu.edu.tr:2414/arama/mahkeme-kararlari>, <https://legalbank.net/> (Erişim Tarihi: 04.08.2024)
- DURAN, Lütfi, İdari Müracaatlar ve Bunlar Karşısında İdarenin Sükutu Meselesi, İstanbul Üniversitesi Hukuk Fakültesi Mecmuası, Yıl:1946, Cilt: 12, Sayı:1.
- DURSUN, Selman, İdari İşlemlerin Geri Alınması, Kaldırılması, Değiştirilmesi ve Düzeltilmesi, “Prof. Dr. A. Şeref Gözübüyük’e Armağan”, (der. T. Tan, vd.), Turhan Kitabevi, Ankara, 2005.
- EREN, Fikret, Borçlar Hukuku Genel Hükümler, Ankara, Yetkin Yayınları, 2017.

- GÖZLER, Kemal / KAPLAN, Gürsel, **İdare Hukuku Dersleri**, 18. Baskı, Ekin Yayınevi, Bursa, 2016.
- GÖZLER, Kemal, Hukuka Giriş, 9. Baskı, Ekin Yayınevi, Bursa, 2012.
- GÖZTEPE, Şulener, İdari İşlem Teorisi Açısından Vergilendirme İşlemleri ve Yargısal Denetimi, Ankara, Seçkin, 2021.
- GÜNDAY, Metin, İdare Hukuku, 10. Baskı, İmaj Yayınevi, Ankara, 2013.
- GÜNDAY, Metin, İdari Yargılama Hukuku, Ankara, Turhan Kitabevi, 2022.
- HATIPOĞLU, Cengizhan, Vergi Hukukunda Hata ve Düzeltme, Doktora Tezi, İstanbul, İstanbul Üniversitesi, 2013.
- HOCAOĞLU, Celal, Vergi Hukukunda Uzlaşma (Compromise in the Tax Law), Temmuz 2015
- İŞBİLİR, Ş. Türkiye'de Vergi Uyuşmazlıkları ve İdari Çözüm Yolları, Yüksek Lisans Tezi, Edirne, Trakya Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, 2008
- KALAYCI Tülün, Vergi Cezalarında İndirim Müesseselerinden Uzlaşma Müessesesi ve Etkinliği, Pamukkale Üniversitesi SBE Yüksek Lisans Tezi, Denizli 2013
- KANETİ, Selim / EKMEKÇİ, Esra / GÜNEŞ, Gülsen / KAŞIKÇI, Mahmut, Vergi Hukuku, 10. Basım, Filiz Kitabevi, İstanbul, 2022.
- KANETİ, Selim, Vergi Hukuku, 2. Basım, Filiz Kitabevi, İstanbul, 1989.
- KARAKOÇ, Yusuf, Vergi Cezası Anlaşmazlıklarının Çözüm Yollarından Cezalarda İndirim Müessesesi, Dokuz Eylül Hukuk Fakültesi Dergisi, Dokuz Eylül Üniversitesi, Özel Sayı 2014, C.16.
- KARAKOÇ, Yusuf, Vergi Yargılaması Hukuku, 5. Basım, Yetkin Yayınları, Ankara, 2021.
- KARYAĞDI, Müjgan, İdari İşlem Olarak Vergi İnceleme Süreci, 1. Baskı, İstanbul, 2021
- KILIÇ, Hande, Türk Vergi Hukukunda Hata Kavramı ve Düzeltme Yolu, Yüksek Lisans Tezi, Ankara, Hacettepe Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü 2023.
- KIZILOT, Şükrü / TAŞ, Metin, Vergi Hukuku ve Türk Vergi Sistemi, Gazi Kitabevi, Ankara, 2013.

- KOCA, Mahmut /; ÜZÜLMEZ, İlhan, Türk Ceza Hukuku Genel Hükümler, Seçkin Yayıncılık, Ankara, 2022.
- KUMRULU, Ahmet, Vergi İşlemlerinde Hata ve Düzeltme, Ankara, Ankara Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, Doktora Tezi, 1979.
- KÜÇÜK, Füsün Ceren, İdari Yargılama Usulü Kanunu'nun 11. Maddesi Uyarınca Yapılan Başvurunun Kapsam Ve Sonuçları, On İki Levha, İstanbul, 2019.
- ONAR, Sıddık Sami, İdare Hukukunun Umumi Esasları, İsmail Akgün Matbaası, İstanbul, 1996.
- ÖNCEL, Mualla / KUMRULU, Ahmet / ÇAĞAN, Nami, Vergi Hukuku, 27. Basım, Turhan Kitabevi, Ankara, 2018.
- ÖZCAN, Onur, **Vergilendirme Sürecinin İdari İşlem Bağlamında İncelenmesi**, İstanbul Üniversitesi Hukuk Fakültesi Mecmuası, 2017 Cilt: 75, Sayı: 1.
- SAYGILIOĞLU Nevzat, *Vergi Yönetimi Açısından Vergi Yargısına Bakı*, Danıştay ve İdari Yargı Günü 144. Yıl Sempozyumu Ed. Oğuz Sancakdar, Danıştay Başkanlığı Yayını, Ankara, 2012
- ŞAHİN, Oğuz. "Vergi Hukukunda Cezalarda İndirim ve Uzlaşma Kurumları." Vergi Hukuku Dergisi, 2020
- ŞENYÜZ Doğan, Vergi Ceza Hukuku- Vergi Kabahatleri ve Suçları, 6. Baskı, Ekin Yayınları, Bursa 2012
- ŞİN, Sevil, Vergi Hukukunda Uzlaşma Kurumu ve Komisyonları, Karabük Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Dergisi, 2019, Cilt 9, Sayı 1
- TOSUNER, Mehmet / ARIKAN, Zeynep, Vergi Uyuşmazlıklarının İdari Aşamada Çözümü ve Türk Vergi Yargısı, İzmir, 2012.
- Türk Dil Kurumu. "Anlaşmazlık", Genel Türkçe Sözlük. Web: <https://sozluk.gov.tr/>, Erişim tarihi: 20.03.2024
- Türk Dil Kurumu. "Düzeltme", Genel Türkçe Sözlük. Web: <https://sozluk.gov.tr/>, Erişim tarihi: 04.08.2024

Türkiye Büyük Millet Meclisi, (1983, 11 Ekim): Bazı Vergi Kanunlarında Değişiklik Yapılması Hakkında Kanun Tasarısı ve Plan ve Bütçe Komisyonu Raporu, S. Sayısı: 357, Web: <https://www5.tbmm.gov.tr/tutanaklar/TUTANAK/TBMM/d17/c020/tbmm17020027ss0357.pdf> (Erişim Tarihi: 04.06.2024)

ULUTAM, Özhan / METHİBAY, Yaşar, Vergi Hukuku, 5. Basım, İmaj, Ankara, 2001.

ÜNAL, Noyan Alper, Türk Vergi Hukukunda Vergi Hataları ve Düzeltme Yolları, Vergi Dünyası, Şubat 2006, Sayı: 294.

YILMAZ, Ejder, Hukuk Sözlüğü, 4. Basım, Yetkin Yayınları, Ankara, 2012