

T.C.
İSTANBUL BEYKENT ÜNİVERSİTESİ
LİSANÜSTÜ EĞİTİM ENSTİTÜSÜ

HUKUK ANABİLİM DALI
KAMU HUKUKU BİLİM DALI

**VERGİ HUKUKUNDA VERGİ HATALARI VE
DÜZELTME YOLLARI**

Yüksek Lisans Tezi

Tezi Hazırlayan
Esra AKAR GÜNDOĞMUŞ

İstanbul, 2025

T.C.
İSTANBUL BEYKENT ÜNİVERSİTESİ
LİSANÜSTÜ EĞİTİM ENSTİTÜSÜ

HUKUK ANABİLİM DALI
KAMU HUKUKU BİLİM DALI

**VERGİ HUKUKUNDA VERGİ HATALARI VE
DÜZELTME YOLLARI**

Yüksek Lisans Tezi

Tezi Hazırlayan
Esra AKAR GÜNDOĞMUŞ

Öğrenci No
2120036024

ORCID ID
0000-0002-2789-6850

Danışman
Dr. Öğr. Üyesi Egemen FALCIOĞLU

İstanbul, 2025

YEMİN METNİ

Yüksek Lisans Tezi olarak sunduğum “**Vergi Hukukunda Vergi Hataları ve Düzeltme Yolları**” başlıklı bu çalışmanın, bilimsel ahlak ve geleneklere uygun şekilde tarafımdan yazıldığını, bu tezdeki bütün bilgileri akademik ve etik kurallar içinde elde ettiğimi, yararlandığım eserlerin tamamının kaynaklarda gösterildiğini ve çalışmamın içinde kullanıldıkları her yerde bunlara atıf yapıldığını, patent ve telif haklarını ihlal edici bir davranışımın olmadığını belirtir ve bunu onurumla doğrularım. 21/01/2025

Esra AKAR GÜNDOĞMUŞ

T.C.
İSTANBUL BEYKENT ÜNİVERSİTESİ
LİSANÜSTÜ EĞİTİM ENSTİTÜSÜ MÜDÜRLÜĞÜ
TEZLİ YÜKSEK LİSANS SINAV TUTANAĞI

21/01/2025

Enstitümüz *Hukuk* Anabilim Dalı **Kamu Hukuku** Programı yüksek lisans öğrencilerinden **2120036024** numaralı **Esra AKAR GÜNDOĞMUŞ**'un "*İstanbul Beykent Üniversitesi Lisansüstü Eğitim – Öğretim Yönetmeliği*"nin ilgili maddesine göre hazırlayarak, Enstitümüze teslim ettiği "*Vergi Hukukunda Vergi Hataları ve Düzeltme Yolları*" konulu tezini, Yönetim Kurulumuzun 07/01/2025 tarih ve 2025/01 sayılı toplantısında seçilen ve Taksim yerleşkesinde toplanan biz jüri üyeleri huzurunda, Beykent Üniversitesi Lisansüstü Eğitim ve Öğretim Yönetmeliğinin 29. maddesinin 3. fıkrası gereğince 45 dakika süre ile aday tarafından savunulmuş ve sonuçta adayın tezi hakkında "**OYBİRLİĞİ**" ile "**KABUL**" kararı verilmiştir.

İşbu tutanak, 2 nüsha olarak hazırlanmış ve Enstitü Müdürlüğü'ne sunulmak üzere tarafımızdan düzenlenmiştir.

DANIŞMAN
Dr. Öğr. Üyesi Eg*** FA***
(İstanbul Beykent Üniversitesi)

ÜYE
Prof. Dr. Ah*** ER***
(Yeditepe Üniversitesi)

ÜYE
Dr. Öğr. Üyesi İb*** KO***
(İstanbul Beykent Üniversitesi)

Adı ve Soyadı : Esra AKAR GÜNDOĞMUŞ
Danışmanı : Dr. Öğr. Üyesi Egemen FALCIOĞLU
Derecesi ve Tarihi : Yüksek Lisans (Tezli), 2025
Alanı : Kamu Hukuku
Anahtar Kelimeler : Vergi Hukuku, Vergi Hatası, Düzeltme, İdari Çözüm

ÖZ

VERGİ HUKUKUNDA VERGİ HATALARI VE DÜZELTME YOLLARI

Çalışmanın temel amacı, 213 sayılı Vergi Usul Kanunu hükümleri ve yargı kararları doğrultusunda, Türk vergi sisteminde vergi hataları ve düzeltme müessesinin açıklanması ile düzeltme yolunun etkinliği ve konu hakkında ortaya çıkan hukuki sorunların incelenmesidir. Bu çalışma; kanunlar, yargı kararları ve bilimsel eserler incelenerek, vergi hatalarının düzeltilmesi kapsamındaki mevcut yasal düzenlemelerin yetersiz kaldığı noktaları belirlemekte ve bundan kaynaklı ortaya çıkan hukuki sorunların giderilmesi için gerekli hukuki düzenlemeleri önermektedir.

Vergilendirme ilişkisinde bir tarafta vergi idaresi, diğer tarafta mükellef bulunmakta ve vergilendirme işlemleri yapılırken her aşamada vergi hataları ortaya çıkabilmektedir. Vergilendirmede yapılan hatalar sonucunda, vergi haksız yere eksik veya fazla istenmekte ya da alınmaktadır. Bu durumda verginin tarafları bakımından ortaya çıkan uyuşmazlıkların çözümü hem idari aşamada hem de yargı aşamasında, çözümlenebilmektedir. Düzeltme müessesesi, vergi hatasından kaynaklanan uyuşmazlığın idari aşamada çözülmesi için öngörülen barışçıl bir çözüm yolu olarak karşımıza çıkmaktadır. Vergi hatalarına ilişkin yasal hükümler, Vergi Usul Kanunu'nun 116 ve 126. maddeleri arasında yer almaktadır.

Bu çalışmada; vergi hatalarının tespit edilmesi ve düzeltme yoluna ilişkin konular, yasal düzenlemeler, hukuki tartışmalar ve Danıştay kararları eşliğinde incelenmiştir.

Name and Surname : Esra AKAR GÜNDÖĞMÜŞ
Supervisor : Asst. Prof. Dr. Egemen FALCIOĞLU
Degree and Date : Master's (Thesis), 2024
Major : Public Law
Keywords : Tax Law, Tax Error, Correction, Administrative Solution

ABSTRACT

TAX ERRORS AND CORRECTION MECHANISMS IN TAX LAW

The primary objective of this study is to explain tax errors and the correction mechanism within the Turkish tax system, based on the provisions of the Tax Procedure Law No. 213 and judicial decisions, and to assess the effectiveness of the correction process while analysing the relevant legal issues. This research examines relevant laws, judicial rulings, and academic studies to identify shortcomings in the current legal framework governing the correction of tax errors. It proposes necessary legal reforms to address the resulting legal issues.

In the taxation relationship, the tax administration is on one side, and the taxpayer is on the other, with tax errors potentially arising at various stages of the taxation process. These errors may lead to taxes being unfairly over- or under-collected. The resolution of disputes arising between the parties involved in taxation can be addressed at both the administrative and judicial levels. The correction mechanism emerges as a peaceful resolution method designed to resolve disputes stemming from tax errors at the administrative level. The legal provisions on tax errors are found in Articles 116 and 126 of the Tax Procedure Law.

In this research, the identification of tax errors and the correction process are examined, along with relevant legal regulations, legal debates and decisions of the State Council decisions.

İÇİNDEKİLER

Sayfa No.

ÖZ

ABSTRACT

KISALTMALAR v

SÖZLÜK..... vi

GİRİŞ..... 1

1. VERGİLENDİRME İŞLEMLERİ VE VERGİ BORÇLARINI SONA

ERDİREN HALLER

1.1. Vergi Kavramı ve Vergilendirme İşlemleri..... 3

1.1.1. Vergiyi Doğuran Olay 4

1.1.2. Vergi Tarhı 7

1.1.3. Vergi Tebliği 10

1.1.4. Vergi Tahakkuku..... 13

1.1.5. Vergi Tahsili..... 15

1.2. Vergi Borçlarını Sona Erdiren Haller 16

1.2.1. Ödeme 17

1.2.2. Uzlaşma..... 18

1.2.3. Zamanaşımı 21

1.2.4. Terkin 22

1.2.5. Yargı Kararları 23

1.2.6. Vergi Afları 24

1.2.7. Vergi Hatalarının Düzeltilmesi 25

2. VERGİ HATASI KAVRAMI VE KAPSAMI

2.1. Vergi Hatası Kavramı 26

2.2. Vergi Hatalarının Unsurları 28

2.2.1. Haksız, Kesin ve Yürütülmesi Zorunlu Bir İşlemin Varlığı 28

2.2.2. Kanuna Aykırılık..... 29

2.2.3. Fazla veya Noksan Vergi İstenmesi veya Alınması..... 30

2.2.4. Yapılan Haksız İşlemin Kanunda Sayılan Hata Türlerinden Olması..... 30

2.3. Türk Vergi Hukukunda Vergi Hataları	31
2.4. Vergi Usul Kanunu Kapsamında Vergi Hataları ve Türleri	33
2.4.1. Hesap Hataları	34
2.4.1.1. Matrah Hataları	34
2.4.1.2. Mükellefin Defter Kayıtlarında Hata	37
2.4.1.3. Vergi İnceleme Raporlarına Dayanak Belgelerdeki Hatalar.....	38
2.4.1.4. Vergi Miktarında Hatalar	38
2.4.1.5. Verginin Mükerrer Olması	39
2.4.2. Vergilendirme Hataları	41
2.4.2.1. Mükellefin Şahsında Hata	41
2.4.2.2. Mükellefiyette Hata.....	43
2.4.2.3. Mevzuda Hata	44
2.4.2.4. Vergilendirme ve Muafiyet Döneminde Hata.....	47
2.4.3. Vergi Cezalarında Hata	48
2.5. Vergi Hatalarının Ortaya Çıkarılması	50
2.5.1. İlgili Memurun Hatayı Bulması Üzerine.....	50
2.5.2. Üst Memurlarca Yapılan İnceleme Sonucunda Hatanın Görülmesi	50
2.5.3. Hatanın Teftiş Sırasında Ortaya Çıkarılması Üzerine.....	51
2.5.4. Hatanın Vergi İncelemesi Sırasında Ortaya Çıkarılması	51
2.5.5. Mükellefin Hatayı Fark Ederek Müracaat Etmesi Üzerine.....	51
3. VERGİ HATALARININ DÜZELTİLMESİ	
3.1. Genel Olarak Düzeltme Müessesesi	53
3.2. Düzeltme Başvurusu Yapabilecek Kişiler	57
3.2.1. Vergi Mükellefi	57
3.2.2. Vergi Sorumlusu	58
3.2.3. Verginin Nihai Yüklenicisi (Vergi Taşıyıcısı).....	61
3.3. Düzeltmenin Hukuki Boyutu	63
3.4. Vergi Hatalarının Düzeltilmesi Yolları.....	64
3.4.1. Hatanın Re'sen Düzeltmesi.....	64
3.4.2. Mükellefin Başvurusu Üzerine Hatanın Düzeltmesi	66
3.4.2.1. Yetkisiz Yere Yapılan Düzeltme Başvurusu	68
3.4.2.1.1. Düzeltme Yetkisi Bulunmayan Kuruma Yapılan Başvuru...	68

3.4.2.1.2. Yetkisiz Vergi Dairesi Müdürlüğüne Yapılan Başvuru	69
3.4.3. Şikâyet Yoluyla Düzeltme	70
3.5. Düzeltmede Zamanaşımı	72
3.5.1. Düzeltme Başvurusunun Tarh ve Tebliğ Zamanaşımı Süresi İçinde Yapılması	74
3.5.2. Düzeltme Başvuru Süresini Uzatan Haller ve Zamanaşımı	75
3.5.2.1. Vergi ve Ceza İhbarnamesinin Zamanaşımı Süresinin Son Yılı İçinde Tarh ve Tebliğ Edilmesi.....	75
3.5.2.2. İlan Yoluyla Tebliğ Edilen ve Dava Konusu Yapılmaksızın Tahakkuk Eden Vergilerde Mükellefe Ödeme Emrinin Tebliğ Edilmesi.....	78
3.5.2.3. İhbarname ve Ödeme Emrinin İlan Yoluyla Tebliğ Edildiği Vergilere İlişkin Haciz Uygulaması.....	81
3.5.3. Zamanaşımı Süresi İçinde Birden Fazla Düzeltme Başvurusunda Bulunulması	82
3.6. Düzeltme Talebinin İncelenmesi ve Yerine Getirilmesi	84
3.7. Düzeltme Başvurusunun Reddi	85
3.7.1. Düzeltme Başvurusunun Dava Açma Süresi İçinde Yapılması.....	85
3.7.2. Düzeltme Başvurusunun Dava Süresi Geçirildikten Sonra Yapılması	88
3.7.3. Dava Süresi Geçirildikten Sonra Yapılan Her Başvurunun Düzeltme Başvurusu Niteliğinde Olmadığı.....	90
3.8. Düzeltme Kapsamında Bazı Özellikli Durumlar	91
3.8.1. 6183 Sayılı Kanun Kapsamındaki İşlemlerden Kaynaklanan Vergi Hataları.....	93
3.8.2. Beyannamede Hata Yapılmasından Kaynaklanan Vergi Hataları	97
3.8.3. Uzlaşmaya Konu Vergilerde Ortaya Çıkan Vergi Hataları	98
3.8.4. Kesinleşmiş Yargı Kararına Konu Vergilendirme İşleminde Bulunan Vergi Hataları.....	100
3.8.5. Ceza İndiriminden Yararlanarak Ödeme	101
3.8.6. Vergi Mahkemeleri, Bölge İdare Mahkemeleri ve Danıştay'dan Geçen Muamelelerde Hata Bulunması.....	102
3.8.7. Vergi Mahkemeleri veya Danıştay Kararlarında Hata Bulunması	102
3.8.8. Vergi Cezalarında Yapılan Hatalar ve Düzeltilmesi.....	103

3.8.9. Damga Vergisinde Düzeltme	104
3.8.10. Katma Değer Vergisinde Düzeltme	105
3.9. Düzeltme İşleminin Sonuçları.....	106
SONUÇ	109
KAYNAKÇA.....	116



KISALTMALAR

AATUHK	: Amme Alacaklarının Tahsili Usul Hakkında Kanun
a.g.e.	: adı geçen eser
D.	: Daire
E.	: Esas
E.T	: Erişim Tarihi
GVK	: Gelir Vergisi Kanunu
İYUK	: İdari Yargılama Usul Kanunu
K.	: Karar
KDV	: Katma Değer Vergisi
KDVK	: Katma Değer Vergisi Kanunu
s.	: Sayfa
T.	: Tarih
T.C.	: Türkiye Cumhuriyeti
TL	: Türk Lirası
vb.	: ve benzeri
vd.	: ve devamı
VDDK.	: Vergi Dava Daireleri Kurulu
VUK	: Vergi Usul Kanunu

SÖZLÜK

Amme	: Kamu.
Atıf	: Bir başkasının daha önce yayımlanmış çalışmasına yapılan gönderme.
Beyanname	: Vergi yükümlülerinin belli zamanlarda, bağlı oldukları vergi dairelerine verdikleri gelir bildirme belgesi.
Finansman	: Bir girişime işleyebilmesi, gelişebilmesi için gereken para ve krediyi sağlama işi.
Haciz	: Bir alacağın ödenmesi için borçlunun parasına, aylığına veya malına icra dairesi tarafından el konulması.
İçtihat	: Yasada veya örf ve âdet hukukunda uygulanacak kuralın açıkça ve tereddütsüz olarak bulunmadığı konularda, yargıcın veya hukukçunun düşüncelerinden doğan sonuç.
İfa	: Bir işi yapma, yerine getirme.
İhtilaf	: Anlaşmazlık, çekişme.
Literatür	: Herhangi bir bilim dalında yazılmış olan yazıların, eserlerin bütünü.
Matrah	: Bir verginin miktarını belirtmek için temel olarak alınan değer.
Müessese	: Kurum.
Müeyyide	: Yaptırım; destek; hukuk kurallarının uygulanmasını sağlamak ve zorlamak için yasalara konulan hükümler; bir kuralın emir ve yasaklarına uyulmadığı zaman karşılaşılabilecek olan tepkidir.
Mükellef	: Vergi vermekle yükümlü olan kimse veya kuruluş.
Resen	: Kendi başına, kendiliğinden.
Tahakkuk	: Gerçekleştirme, bir gelir veya giderin kesin miktarını belirlemeye yönelik işlem.
Tavzih	: Vâzih hale getirme, açıklama, bir konuyu anlaşılır hale getirme.

GİRİŞ

Hukuk sistemlerinde, toplumun sosyal ve temel ihtiyaçlarının adalete en uygun biçimde karşılanması için, devlet tarafından yerine getirilmesi gereken bazı görev ve hizmetler söz konusudur. Devlet, bu görevlerini yerine getirirken ihtiyaç duyduğu mali kaynağı, büyük ölçüde vergilerden temin etmektedir. Vergi, devletin egemenlik gücüne dayanarak zorla aldığı parasal değer olarak ifade edilmektedir. Vergi ilişkisinin taraflarını, vergi alacaklısı konumunda olan vergi idaresi ve vergi borçlusu konumunda olan mükellef oluşturur. Vergilendirme süreci, vergiyi doğuran olayla başlamakta ve sırasıyla tarh, tebliğ, tahakkuk ve tahsil aşamalarıyla sona ermektedir.

Vergilendirme sürecinin tüm aşamalarında hatanın ortaya çıkması söz konusu olabilir. Vergi hataları; yasal düzenlemelerin karmaşık, değişken ve yetersiz olması, vergilendirme işlemlerinin teknik ve hukuki bilgi gerektiren işlemler olması, vergi idaresindeki görevlilerin kanun hükümlerini doğru şekilde yorumlamaması veya hesaplamada hata yapılması gibi sebeplerle ortaya çıkabildiği gibi; vergi mükellefinin kendi beyan veya eklerinde hata yapması sonucunda da ortaya çıkabilmektedir. Bu gibi durumlarda ortaya çıkan vergi miktarı mükellef ya da vergi idaresi lehine olması gerekenden farklı şekilde belirlenmekteyse vergi hatasının varlığından söz edilmektedir.

Vergi hatalarından kaynaklanan uyuşmazlıkların çözümü için, idari başvuru ve yargı yolu olmak üzere iki yol bulunmaktadır. Düzeltme yolu, vergi hatalarının idari aşamada çözülmesine hizmet eden barışçıl bir çözüm yoludur. Vergi hatalarının düzeltilmesi yoluyla, bazı işlem yanlışlıklarından kaynaklanan sorunların yargıya intikal ettirilmeksizin ve uzun yargılama süreleri beklenmeksizin, nispeten kolay yöntemlerle, daha kısa sürede ortadan kaldırılması sağlanmaktadır.

Düzeltme müessesesi ile hataların düzeltilmesi sonucunda, vergi alacaklısı alması gereken vergileri daha hızlı bir şekilde almakta, vergi yükümlüleri de uzun süren bir belirsizliğin içinde kalmaktan kurtulmaktadır. Ayrıca düzeltme müessesesi, bazı yönleriyle usul ekonomisi ilkesiyle de paralellik göstermektedir. Zira düzeltme ile giderilen yanlışlık sonucunda, vergi mükellefleri ve vergi dairesi gereksiz yere yargılama gideri yapmaktan kurtulmakta aynı zamanda yargı organlarının da iş yükü azalmaktadır. Vergi hatalarının düzeltilmesi yolunun var olması, yargı yolunu

kapatmaksızın başka bir çözüm yolu olarak ortaya çıkmakta ve mükellefler yönünden ek bir güvence sağlamaktadır. Vergi hataları, re'sen düzeltilebileceği gibi talep üzerine ya da şikâyet yoluyla da düzeltilebilmektedir.

Bu çalışmada; Türk vergi hukuku ile sınırlı kalınarak vergi hataları ve düzeltme kapsamına ilişkin yürürlükteki kanun hükümlerinin ve yargı kararlarının yetersiz kaldığı noktalar ortaya konmaktadır. Bu çalışma ile vergi hataları ve bu hataların düzeltilmesine ilişkin yolların neler olduğu açıklanarak, bu konudaki hukuki istikrarın ve düzeltme müessesesinin etkinliğinin sağlanması için mevcut hukuki düzenlemelerin geliştirilmesi ve konu hakkında ek düzenlemeler yapılması amaçlanmaktadır.

Bu çalışmada; mevzuat, bilimsel eserler ve yargı kararlarındaki mevcut bilgiler doğrultusunda, Türk vergi hukukunda vergi hataları ve vergi hataların düzeltilmesine ilişkin yollar açıklanarak, vergi hatası ve düzeltme kapsamına ilişkin yürürlükteki kanun hükümlerinin yetersiz kaldığı noktalar ve yetersizliklerin giderilmesi için gerekli çözüm önerileri ortaya konmaktadır. Çalışma ile düzeltme müessesesinin etkinliğinin ve konuyla ilgili yargı kararlarındaki hukuki istikrarın sağlanması için mevcut hukuki düzenlemelerin geliştirilmesi ve konu hakkında ek düzenlemeler yapılması zorunluluğuna dikkat çekmek amaçlanmaktadır. Bu doğrultuda, vergilendirme süreci, vergi hataları ve vergi hatalarının düzeltilmesi üç bölüm halinde incelenmiş, sonuç kısmında ise konu ile ilgili genel değerlendirme ve çözüm önerilerinde bulunulmuştur.

1. VERGİLENDİRME İŞLEMLERİ VE VERGİ BORÇLARINI SONA ERDİREN HALLER

Toplum içerisinde yaşayan insanlar arasındaki adalet istikrarının ve toplum huzurunun sağlanması, hukuk normlarıyla gerçekleşmektedir. Bu normlar, topluluğun nasıl işlediğini göstermenin yanında, geçmişten bugüne ne yönde değiştiğini de ortaya koymaktadır.¹ Bu kapsamda, hukuk; bulunduğu toplumun değer yargılarını taşıyan, birey, toplum ve devlet hareketlerini inceleyip aralarındaki ilişkileri düzenleyen, devlet tarafından güvence altına alınmış ve cebri yaptırımlara sahip olan kurallar bütünü olarak karşımıza çıkmaktadır. Toplum halinde yaşayan insanların tabi olduğu bu kurallar, bireyin yerine getirmek zorunda olduğu bazı yükümlülükleri, maddi yaptırımları ve aynı zamanda kullanabilecekleri hak ve yetkileri kapsar.²

Hukuk sistemlerinde toplumun sosyal ve temel ihtiyaçlarının adaletle en uygun biçimde karşılanması için ise, devlet tarafından yerine getirilmesi gereken bazı görev ve hizmetler söz konusudur. Toplum, birey ve devlet üçgeninde, sosyal düzenin düzgün işleyebilmesinin gerekli koşullardan biri de toplumun genelinin istifade ettiği; iç ve dış güvenlik, eğitim, adalet, sağlık, ulaşım, bayındırlık gibi pek çok kamu hizmetinin, devlet tarafından sağlanmasıdır. Devlet tarafından yerine getirilen kamu hizmetlerinde kullanılan mali kaynak türü çok çeşitli olsa da devlet, bu kamu hizmetlerini yerine getirirken ve görevlerini ifa ederken ihtiyaç duyduğu mali kaynakları ve finansman ihtiyacını büyük ölçüde vergilerden temin eder. Bu kapsamda vergiler, devletin egemenlik yetkisi kapsamında bireylere yüklediği mali yükümlerdir.³

1.1. Vergi Kavramı ve Vergilendirme İşlemleri

Sosyal devlet anlayışı gereği, kamu giderlerinin ve devlete yüklenen kamusal sorumlulukların her geçen gün artması, vergi gelirlerinin ve sistematik bir vergi sisteminin varlığının önemini daha çok ortaya çıkarmaktadır. Özellikle son

¹ Ü. Müderrisoğlu, ‘Sivil Toplum Siyasal Toplum Ekseninde Hukuk İdeal Tip Hukuk Normu Üzerinden Kuramsal Bir Analiz’, Yayınlanmamış Doktora Tezi, *Sakarya Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü*, Sakarya, 2021, s. 20.

² N. Bilge, *Hukuk Başlangıcı*, Turhan Kitabevi, Ankara, 2024, s. 3.

³ M. Balcı, *Vergi Hataları ile Düzeltme Şikâyet Konusunda Uygulamada Yaşanan Hukuki Sorunlar ve Çözüm Önerileri*, On İki Levha Yayıncılık, İstanbul, 2022, s. 1-3.

dönemlerde kamu harcamalarının finanse edilmesinde, vergilere her zamankinden daha fazla ihtiyaç duyulmaktadır. Bu nedenle devletler, vergi gelirlerini tahsil etme hususunda kişilere yükümlülükler yüklemekte, bu vergilere ilişkin yükümlülüklerin yerine getirilmemesinde ise bazı yasal müeyyideler doğmaktadır. Dolayısıyla vergilendirme işlemleri; kişilerin temel hak ve özgürlüklerini yakından etkileyen ve hukuk devleti ilkesi, hukuki güvenlik ilkesi, kanunilik ilkesi gibi anayasal ilkelerle teminat altına alınan işlemlerdir.⁴

Vergilerin kanuniliği ilkesi gereği, verginin mevzuu, vergiyi doğuran olay, vergi mükellefi, vergi sorumlusu, vergiden muafiyet ve vergi istisnaları, vergi matrahı, vergi oranı gibi, vergi alacağının saptanmasının ölçütleri ile verginin ödeneceği süre ve şekil gibi verginin temel unsurları, kanunla düzenlenmektedir. Tüm bu unsurlar bakımından kanunlarda belirtilen sınırlar içerisinde kalmak şartıyla, indirim, istisna ve muafiyet gibi konularda değişiklik yapma yetkisi idareye verilmiştir.⁵ İdareye verilen bu yetki, yine kanuni sınırlar içerisinde takdiri bir yetki olup, sürecin ekonomik şartlarda meydana gelen değişikliklere uymasına ve vergilendirme sürecine kolaylık sağlayan bir gerekliliktir.⁶

Vergilendirme süreci ise, verginin doğması şartıyla, vergiyi doğuran olayın vuku bulmasından sonra idari bir işlem olan tarh işlemi ile başlayıp, verginin tahsili ile sona eren süreci ifade etmektedir.

1.1.1. Vergiyi Doğuran Olay

Vergiyi doğuran olay, Vergi Usul Kanunu'nun (VUK) 19. maddesinde hüküm altına alınmış olup, vergilendirme işlemlerinin başlaması için gerekli olayın oluşmasıdır.⁷ Vergilendirme sürecinin tarafları vergi idaresi ile mükellef olup, bu

⁴ M. Batı, *Vergi Hukuku (Genel Hükümler)*, Seçkin Akademik ve Mesleki Yayınlar, Ankara, 2023, s. 33-34.

⁵ N. Saban, *Vergi Hukuku*, Beta Yayıncılık, İstanbul, 2022, s. 53-59.

⁶ Ü. S. Üstün, 'Türk Vergi Hukukunda İdarenin Takdir Yetkisi', *Selçuk Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi*, cilt:14., sayı:1., 2006, s. 218-219.

⁷ 213 sayılı VUK m. 19 "Vergi alacağı, vergi kanunlarının vergiyi bağladıkları olayın vukuu veya hukuki durumun tekemmülü ile doğar. Vergi alacağı mükellef bakımından vergi borcunu teşkil eder."

sürecin başlaması için, öncelikle vergiye konu bir olayın olması ve bu olayın gerçekleşmesi gerekmektedir.⁸

Vergi mükelleflerinin çeşitli kanunlarda belirtilen vergi konularıyla ilişki kurması sonucunda ortaya çıkan vergide ilk unsur, verginin konusudur. Verginin konusu; üzerine verginin konulduğu, vergiye kaynak oluşturan iktisadi unsuru, vergilendirme sürecini başlatacak olay, fiil, işlem ya da durumu, kısacası vergi alınan şeyi ifade etmektedir.⁹

Verginin yasallığı ilkesi doğrultusunda vergi, soyut bir kanun hükmüne dayanmakta, vergiyi doğuran olay ise somut bir yaşam olayını ifade etmektedir. Dolayısıyla vergiyi doğuran olayın gerçekleşmesinde, verginin konusu ile mükellef arasındaki ilişki, soyut bir kanun hükmü ile somut bir yaşam olayı arasında kurulan ilişkidir.¹⁰ Verginin konusunun vergilendirmeye tabi tutulabilmesi için açıkça ilgili vergi kanununun konusuna girmesi gerekmektedir. Yani tipe uygun bir olayın gerçekleşmesiyle, vergiyi doğuran olay gerçekleşmektedir. Vergiyi doğuran olayın gerçekleşmesiyle birlikte, vergi alacaklısı konumundaki vergi idaresi ile vergi borçlusu arasındaki vergi alacağı ilişkisi, hukuksal anlamda kurulmaktadır.¹¹

Vergi kanunlarında, farklı vergilere ilişkin ayrı ayrı eylem ve vergiyi doğuran olay tanımlanmaktadır. Gelir Vergisinin konusunu teşkil eden geliri doğuran olay, bu vergiye tabi olan gelirin elde edilmesi; Katma Değer Vergisi açısından bir mal veya hizmetin üretimi veya ithalinden nihai tüketicisine intikaline kadar olan aşamadaki teslim, ifa ve ithal işlemlerinin gerçekleşmesi,¹² Gümrük Vergisi bakımından vergiye tabi bir eşyanın serbest dolaşıma girmesi yani Türkiye'ye kat'i ithali;¹³ Özel Tüketim Vergisi açısından bu vergiye tabi kanunda belirtilen ürünlerin ilk alıcısına teslim edilmesi; damga vergisinde ise bir sözleşmenin imzalanması gibi durumlar vergiyi doğuran olayı ifade etmektedir.¹⁴

⁸ N. Bilici, *Vergi Hukuku (Vergi Usul Hukuku, Vergi Tahsil Hukuku, Vergi Yargı Hukuku)*, Savaş Yayınevi, Ankara, 2024, s. 103.

⁹ N. Bilici, *Kamu Maliyesi*, Savaş Yayınevi, Ankara, 2024, s. 103.

¹⁰ Bilici, *Kamu Maliyesi*, s. 73-74.

¹¹ Batı, a.g.e., s. 71.

¹² E. Öner, *Türk Vergi Sistemi*, Seçkin Yayıncılık, Ankara, 2023, s. 231.

¹³ Öner, a.g.e., s. 338.

¹⁴ Bilici, *Kamu Maliyesi*, s. 80.

Anayasa Mahkemesi'nin eski tarihli bir kararında, vergi alacağının doğması için, vergiyi doğuran olayın gerçekleşmesinin yeterli olduğu ifade edilmekte olup, vergilendirme sürecinde vergiyi doğuran olayın önemi vurgulanmaktadır.¹⁵ Ancak vergilendirme sürecinin başlaması için vergiyi doğuran olayın gerçekleşmesinden başka, bu olayın muafiyet ve istisna kapsamında olmaması gerekmektedir. Zira vergiyi doğuran olay, muafiyet ve istisna sınırları içinde yer alan bir olay ise, vergilendirme süreci başlamayacaktır. Muafiyet, çeşitli kişi veya kuruluşların; istisna ise çeşitli konuların vergi dışında bırakılmasını ifade etmektedir.¹⁶ Muafiyet ve istisna gibi nedenlerle vergi dışında kalan bu tip, vergi harcaması adıyla anılmaktadır.¹⁷

Konuya örnek Danıştay 7. Dairesinin, “vergiyi doğuran olayın geçmişe dönük şekilde ortadan kalkması halinde, ilgili vergi ile ilgili tahsil edilen miktarın iadesinin gerektiği” yönünde kararı vardır.¹⁸

Vergiyi doğuran olayın vuku bulduğu tarih; vergi borcunun doğduğu zamanın bilinmesi ve uygulanacak vergi kanunu, söz konusu olaya uygulanacak vergi oranını ve istisnalarını belirleme, faiz oranı, müeyyideleri, zamanaşımı başlangıç tarihinin hesaplanması, beyanname ve ödeme süreleri gibi konularda büyük önem arz etmektedir. Vergi, vergiyi doğuran olayın gerçekleştiği tarih itibarıyla yürürlükte olan kanun hükümleri doğrultusunda tarh ve tahakkuk ettirilir.¹⁹ Vergiyi doğuran olayla

¹⁵ Anayasa Mahkemesi'nin 27.09.1988 tarih ve E.1988/9, K.1988/28 sayılı kararı, “Vergi yükümlülüğü, vergi konusu olayın gerçekleşmesi ile doğar. Bu olayın gerçekleşmesi vergi yükümlülüğünün doğması için gerekli ve yeterlidir. Vergi yükümlülüğünün sübjektif ve ferdî bir hukukî duruma dönüşebilmesi için beyan, tarh ve tahakkuk işlemlerinin gerekli olması; vergi yükümlülüğünün, bu yükümlülüğü doğuran olayın ortaya çıkmasıyla doğacağı gerçeğini etkilemez. Vergiyi doğuran olay gerçekleştiği an, vergi yükümlülüğü doğmuş olacaktır.” şeklindedir.

¹⁶ Bilici, *Kamu Maliyesi*, s. 80.

¹⁷ 5018 Sayılı Kamu Mali Yönetimi ve Kontrol Kanunu'nun 15. maddesi ikinci fıkrası “ Merkezî yönetim bütçe kanununda; yılı ve izleyen iki yılın gelir ve gider tahminleri, varsa bütçe açığının veya fazlasının tutarı, açığın nasıl kapatılacağı veya fazlanın nasıl kullanılacağı, vergi muafiyeti, istisnası ve indirimleri ile benzeri uygulamalar nedeniyle vazgeçilen vergi gelirleri, borçlanma ve garanti sınırları, bütçelerin uygulanmasında tanınacak yetkiler, bağlı cetveller, malî yıl içinde gelir ve giderlere yönelik olarak uygulanacak hükümler yer alır. Merkezî yönetim kapsamındaki kamu idarelerinin her birinin gelir-gider tahminleri, merkezî yönetim bütçe kanununda ayrı bölüm veya cetvellerde gösterilebilir.”

¹⁸ Danıştay 7. D. 10.06.2003 tarih ve E.2002/3830, K.2003/3514 sayılı kararı, “Nakden tahsil edilmediği ve ilgili mevzuata aykırı olarak gelir yazılan temerrüt faizlerinin banka kayıtlarından çıkarılması halinde, vergiyi doğuran olay geçmişe yönelik olarak ortadan kalkması nedeniyle, nakden veya hesaben elde etmeden söz edilemeyeceğinden, daha önce ödenen banka ve sigorta muameleleri vergisinin düzeltme yoluyla iadesi gerektiği” şeklindedir.

¹⁹ M. Öncel, A. Kumrulu, N. Çağan, C. Göker, *Vergi Hukuku*, Turhan Kitabevi, Ankara, 2024, s. 111.

başlayan vergilendirme süreci; tarh, tebliğ ve tahakkuk aşamalarıyla devam etmekte ve bu aşamalar tamamlandıktan sonra tahsil aşamasına geçilmektedir.

1.1.2. Vergi Tarhı

Vergilendirme sürecinde vergiyi doğuran olaydan sonra, verginin tahsilinin yapılabilmesi için gerekli olan ilk işlem, tarh işlemidir. Vergi borcunun vergi idaresi tarafından hesaplanması işlemi, tarh işlemi olarak tanımlanmaktadır. Verginin tarhı, VUK'un 20. maddesinde hüküm altına alınmıştır.²⁰ Madde hükmü doğrultusunda vergi, matrah üzerinden hesaplanmakta olup bu noktada matrahın tespiti ile verginin hesaplanması tarh işlemi oluşturur.

Tarh işlemi; vergi borcunun mükellefin bağlı olduğu vergi idaresi tarafından hesaplanması işlemi olup, genellikle mükellefin yerleşim yeri veya işyeri adresinin bulunduğu yerdeki vergi idaresidir. Vergi idaresi tarafından yapılan bu hesaplama ile vergi borcu belirli hale geldiğinden, verginin tarhı; vergi borcunun, konu unsurunu oluşturmaktadır. Tarh işlemi, vergi borcunu doğurmamakta, sadece vergi borcunun varlığını saptamaktadır. Bu nedenle var olan durumu tespit edici olması ve tarh yapma yetkisinin sadece yetkili vergi idaresinde olması özelliğiyle tarh işlemi; belirtici idari işlem niteliğindedir. Bunun yanı sıra tarh işlemi, tek bir mükellef hakkında ortaya çıktığından genel düzenleyici bir işlem olmayıp, mükellefi özel ve kişisel bir hukuki duruma sokan bireysel bir işlemdir.²¹

VUK'da tarh usulleri; beyana dayalı tarh, ikmalen tarh, re'sen tarh ve idarece tarh şeklinde yer almaktadır. Beyana dayalı tarh usulünde, kişilerin kazançlarını en iyi kendilerinin bileceği mantığıyla hareket edilerek, vergi idaresince mükelleflerin beyan ettikleri vergi matrahları üzerinden vergi tarh edilir. Bu usulde mükellefin beyanname vermesi ve bu doğrultuda beyana dayalı olarak verginin tarhiyatının yapılması tarh işleminin kişilerin isteğine bağlı olduğu izlenimi verse de bu husus doğru değildir. Zira mükellefin beyanname vermemesi durumunda vergi idaresi tarafından yoklama,

²⁰ 213 sayılı VUK m. 20 "Verginin tarhı, vergi alacağının kanunlarında gösterilen matrah ve nispetler üzerinden vergi dairesi tarafından hesaplanarak bu alacağı miktar itibariyle tespit eden idari muameledir."

²¹ S. A. Oktar, *Vergi Hukuku*, Türkmen Kitabevi, İstanbul, 2022, s. 126.

inceleme ya da ikmalen veya re'sen vergi tarh edilecektir. Gelir vergisi, katma değer vergisi, kurumlar vergisi gibi vergiler beyana dayanarak alınır.

İkmalen tarh usulünde ise, bir vergi tarh edilmiş ancak vergiyle ilgili ortaya çıkan bazı defter ve kayıtların incelenmesi neticesinde eksik tarhiyatın olduğu tespit edilmekle, bunun üzerine vergi idaresi tarafından tamamlayıcı nitelikte tarhiyat yapılmaktadır. İkmalen tarh ile ilk tarh işlemi yapılan vergiye ilişkin ortaya çıkan defter, belgeler veya kanuni ölçüler doğrultusunda, miktarı daha önceden tespit edilmiş olan bir matrah veya matrah farkı üzerinden alınması gerekli olan vergi tarh edilmektedir. İkmal kelimesi; tamamlamak, olgunlaştırmak anlamlarına gelmektedir. İkmalen tarhiyatın yapılabilmesi için bir verginin daha önceden tarh edilmesi gerekmekte olup tarh edilen bu vergiye gelir idaresinin gerekli gördüğü durumlarda ilave bir tarhiyat yapması, ikmalen tarh usulünü açıklamaktadır.²²

Re'sen kelimesi kavram olarak kendiliğinden anlamına gelmektedir.²³ Re'sen vergi tarhı usulü, VUK'un 30. maddesinde düzenlenmiştir. Madde hükmünde, re'sen vergi tarhı usulü; ikmalen vergi tarhiyatının mümkün olmadığı durumlarda genel yetkili takdir komisyonları ya da vergi incelemeye yetkili olanlar tarafından düzenlenen vergi inceleme raporlarına istinaden, matrah ya da matrah farkı üzerinden verginin tarh edilmesi olarak açıklanmaktadır.²⁴

Re'sen tarh işleminin yapılabilmesi için bazı sebeplerin gerçekleşmesi gerekmektedir. Bu sebeplere, mükellef veya vergi sorumlusu tarafından vergi beyannamesinin kanuni süresi içinde verilmemesi ya da süresinde verildiği hallerde ise, vergi matrahı gibi beyanname içinde belirtilmesi zorunlu bilgilerin belirtilmemesi ya da sunulan defter ve kayıtların gerçek durumu yansıtmaması örnek verilebilir. Bundan başka, mükellef tarafından tutulması zorunlu olan defterlerin hepsinin veya bir kısmının tutulmamış ya da tutulmakla birlikte tasdik ettirilmemiş veya vergi incelemeye yetkili kişilerce defterlerin ibrazı istenilmesine rağmen herhangi bir sebeple defterlerin ibraz edilmemesi bu sebeplerden bazılarıdır. Bu ve kanunda sayılı

²² Batı, a.g.e., s. 206.

²³ <https://sozluk.gov.tr/> , 'Türk Dil Kurumu Sözlükleri', E.T: 15 Mart 2024.

²⁴ 213 sayılı VUK m. 30 "Re'sen vergi tarhı, vergi matrahının tamamen veya kısmen defter, kayıt ve belgelere veya kanuni ölçülere dayanılarak tespitine imkân 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. İnceleme raporunda bu maddeye göre belirlenen matrah veya matrah farkı re'sen takdir olunmuş sayılır."

diğer sebeplerin varlığı halinde re'sen tarh sebepleri oluşmuş kabul edilir ve idarece re'sen tarhiyat yapılır.

Re'sen ve ikmalen vergi tarhı dışında kalan tarh işlemleri ise, mükelleflerin verginin tarhı için süresi içerisinde idareye müracaat etmemeleri veya yapmak zorunda oldukları vergi ödevlerini yerine getirmemeleri gibi sebeplerle, zamanında tarh edilemeyen vergilerin idarece belirli matrahlar üzerinden tarh edilmesidir. İdarece tarh işlemi, yoklama fişine istinaden yapılan bir işlemdir. Tarh işlemi yapılırken bu işlemin unsurlarının birinde sakatlık olması, hata olması ve benzeri durumlarda; sakat olan işleminin kaldırılması, değiştirilmesi, düzeltilmesi veya vergi yargısına başvurulmak suretiyle iptali söz konusu olabilmektedir.²⁵ Bu durumlarda vergi idaresince düzeltme sonucunda tarh işlemi yapılır.

Vergi idaresince bir tür düzeltme işlemi olarak yapılan tarh işlemi, düzeltme yoluyla yapılan tarhtır. Düzeltme yoluyla tarh yapılması işleminde, verginin tarhı idare tarafından tek taraflı olarak yapılmaktadır.²⁶ Vergiyle ilgili yapılan hesaplarda ya da vergilendirme işlemlerinde yapılan çeşitli hatalar nedeniyle verginin haksız yere eksik ya da fazla istenmesi veya alınması gibi işlemde vergi hatası olması durumlarında, bu hataya ilişkin bir düzeltme fişi düzenlemekte ve vergi dairesi müdürünün kararıyla düzeltme yapılmaktadır. Bundan başka, vergi hatasının varlığına ve bu hatanın düzeltilmesine ilişkin bir yargı kararının mevcut olması durumunda, yargı kararı doğrultusunda kararın yerine getirilmesi aşamasında da düzeltme yoluyla tarh işlemi yapılabilmektedir. Dolayısıyla düzeltme sonucunda yapılan tarh işlemi, genellikle yargı kararları sonucunda ya da bir vergi hatasının bulunduğu durumlarda, vergi idaresince önceki yapılan hatalı tarh işleminin düzeltilmesi, vergi ve ceza tutarının olması gerekene dönüştürülmesidir.²⁷

Düzeltilme yoluyla yapılan tarh işlemine ilişkin Danıştay 4. Dairesinin bir kararında “düzeltme fişi ile tarhiyat yapılabilmesi için, tarhiyatın dayanağının mutlak ve açık bir vergi hatasına dayalı olması gerektiği belirtilmekte olup, ihbarname yerine düzeltme fişi ile tarhiyat yapılacak ise bu hususun da gözetilmesi gerektiği”

²⁵ Saban, a.g.e., s. 144.

²⁶ Bilici, a.g.e., s. 68

²⁷ Öncel, Kumrulu, Çağan, Göker, a.g.e., s. 117.

belirtilmiştir.²⁸ Konu ile ilgili Danıştay 4. Dairesinin bir başka kararında ise; ‘hatalı matrah üzerinden vergi alınması hali’ vergi hatası kapsamında değerlendirmiştir.²⁹

1.1.3. Vergi Tebliği

Verilendirme sürecinde vergi tarh edildikten sonra, verginin tebliği aşamasına geçilmektedir. Tebliğ, VUK’un 21. maddesinde hüküm altına alınmıştır.³⁰ Madde hükmüne göre, tebliğ; vergilendirme konusundaki hukuki bir işlemin, ilgisinin bilgisine sunulması için yetkili makam tarafından kanun ve yöntemlere uyulmak kaydıyla, yazı veya ilanla yapılan bildirim işlemidir. Tebliğ, mükelleflere ve buna ilaveten mükelleflerin kanuni temsilci ve umumi vekillerine veya vergi cezası kesilen gerçek ve tüzel kişilere yapılabilmektedir.³¹

Tebliğin temel işlevi tahakkuk süresini başlatmasıdır. Bu nedenle tebliğ işlemi, vergilendirme sürecinde gerçekleştirilen tarh ve tahakkuk işlemleri arasında yer alan bir köprü oluşturmaktadır.³² Tebligat yapılmadan tahakkuk süreci ve sonrasında da tahsilat sürecine geçilememektedir.

Tebliğ işlemleri, yazılı yapılması gereken ve uygulamaya ilişkin bir işlemdir. Tebligat yapılması; tarh edilen vergiden sorumlu ya da yükümlünün haberdar edilmesi ve idari veya yargısal bir sürenin başlaması bakımından önemlidir. Zira idari veya yargısal sürelerin işlemeye başlaması veya bir sürenin hesaplanmasında esas alınan tarih, tebliğ tarihidir.³³

Yetkili makamlarca yapılan her türlü bilgi aktarımı tebliğ mahiyetinde değildir. Tebliğden söz edebilmek için VUK’un 21 ve 93’üncü maddeleri arasında tanımlanan esaslara tabi olarak tebligat işlemleri yapılmalıdır. Zira vergilendirmeye ilişkin tebligat

²⁸ Danıştay 4. D. 15/12/1995 Tarih, E. 1995/2362, K. 1995/6515 sayılı kararı.

²⁹ Danıştay 4. D. 15.04.1999 tarih ve E.1998/327, K.1999/1391 sayılı kararı, “Menkul sermaye iradı matrahına dâhil edilmeyen yatırım indirimi üzerinden gelir (stopaj) vergisi alınması, VUK’un 118/3. maddesindeki belirtilen mevzuda hata kapsamında değerlendirilerek mahkemece yeniden karar verilmesi gerektiği” şeklindedir.

³⁰ 213 sayılı VUK m. 118/3 “Tebliğ, vergilendirmeyi ilgilendiren ve hüküm ifade eden hususların yetkili makamlar tarafından mükellefe veya ceza sorumlusuna yazı ile bildirilmesidir.”

³¹ Öncel, Kumrulu, Çağan, Göker, a.g.e., s. 128.

³² G. Ürel, *Vergi Usul Kanunu Uygulaması*, Seçkin Yayıncılık, Ankara, 2023, s. 241.

³³ M. Çelik, M. Yüce, ‘Vergi Hukukunda Tebligat Usulleri; Muhatabın Önemi’. <https://dergipark.org.tr/>, E.T: 17 Mart 2024.

işlemlerinin nasıl yapılacağı, VUK'un 21. maddesinde ve 93-109. maddeleri arasında özel hükümlere bağlanmak suretiyle belirtilmiştir. Vergi yargılaması süresince yapılacak tebligat işlemleri ise İdari Yargılama Usulü Kanunu'nun (İYUK) 60. maddesinde belirtildiği üzere Tebligat Kanunu ile yapılır. Bu kapsamda, vergilendirme işlemleri ile ilgili hüküm ifade eden tüm belge ve yazılar, adresleri bilinen gerçek ve tüzel kişilere iadeli taahhütlü posta gönderilmek suretiyle; adresleri bilinmeyenlere ise ilan yolu ile tebliğ edilmektedir. Ancak vergilendirme işlemleri sonucu ortaya çıkan tahakkuk fişine ilişkin tebligat, VUK hükümleri doğrultusunda yapılır.³⁴

Gerçek kişilere yapılan tebliğ, ilgilinin kendisine yapılmaktadır. Kendisine tebligat yapılacak kişinin bulunamaması halinde, ilgilinin ikametgâh adresinde bulunan kişilerden veya işyerlerindeki çalışanlardan birine tebligat yapılır. Kendisine tebliğ yapılacak kişinin görünüş itibarıyla 18 yaşından büyük ve ehliyetli olması gerekmektedir. Aksi durumda usulsüz tebliğ söz konusu olabilir. Tüzel kişilere yapılacak tebligatlar ise; tüzel kişilerin başkan, müdür veya kanuni temsilcilerine, bunları idare edenlere ya da temsilcilerine yapılır.

Tebliğ işleminin, kanunda belirtilen usul ve kurallara uygun yapılmaması durumunda hatalı tebliğ söz konusu olmaktadır. Hatalı tebliğler, VUK'un 108. maddesinde belirtilmiş olup, bu doğrultuda tebliğ olunan belgede ortaya çıkan hata, şekle ilişkin bir hata ise tebliğ geçersiz sayılmamakta fakat esasa ilişkin bir hata ise tebliğ geçersiz kabul edilmekte ve tebliğin yeniden yapılması gerekmektedir.³⁵ Tebliğ olunan belgenin geçerliliği için bir başka koşul ise, belgede bulunması zorunlu unsurların bulunmaması halidir. Bu konuda örneğin, tebliğ edilen belgede; mükellefin isim soy isim bilgilerinin, verginin türü, miktarı veya konusunun ya da vergi mahkemesinde dava açma süresi gibi bilgilerin hiç yazılmaması halinde yahut bu belgelerinin görevli ve yetkili makam tarafından tanzim edilmemiş olması halinde, tebliğ geçersiz olmaktadır.³⁶

³⁴ Öncel, Kumrulu, Çağan, Göker, a.g.e., s. 129.

³⁵ 213 sayılı VUK m.108 "Tebliğ olunan vesikalar, esasa müessir olmayan şekil hatalarından dolayı hukuki kıymetlerini kaybetmezler; yalnız vergi ihbarı ile ilgili vesikalarda mükellefin adının, verginin nevi veya miktarının, vergi mahkemesinde dava açma süresinin hiç yazılmamış olması veya bu vesikaların görevli bir makam tarafından tanzim edilmemiş bulunması vesikayı hükümsüz kılar."

³⁶ Oktar, a.g.e., s. 144.

Konuyla alakalı Danıştay 9. Dairesinin “ödeme emrine konu edilen borcun yargılama gideri ve tebligat masrafı olmasına karşın ödeme emrinde yargı harcı şeklinde belirtilmesinin asli bir şekil hatası olduğu, aynı zamanda ödeme emrinde borca ilişkin vade belirlenmediği ve ödeme emrinin usulüne uygun tebliğ edilmediği gerekçeleriyle, ilgili ödeme emrinin hukuka uygun olmadığı” şeklinde kararı vardır.³⁷

Danıştay 3. Dairesinin, “tebligatın hukuka uygun olmaması nedeniyle işlemin muhatabının ibraz yükümlülüğünün doğmadığı”³⁸ve “limited şirkete ait defter ve belge isteme yazısının, şirket yetkilisinin ikametgâh adresinde şirketle hiçbir bağı bulunmayan eşine tebliğ edilmesinin Vergi Usul Kanunu 94. maddesinde öngörülen tebliğ usulüne uygun düşmemektedir.” şeklinde kararı vardır.³⁹

Verginin tebliği konusunda Danıştay 4. Dairesinin kararlarında ise, ‘usule uygun yapılmayan tebligat işleminin hukuka aykırı olduğu ve bu nedenle amme alacağının kesinleşmesinin mümkün olmadığı’ açıkça belirtilmektedir.⁴⁰

Yargı kararlarından da görüldüğü üzere, vergi hukukunda tebliğ işlemi ve uyulacak tebligat usulleri doğrultusunda, tebliğin usule ve kanuna uygun yapılması, amme alacağının kesinleşmesi gibi, yapılan işlemin hukuki sonuç doğurması ve hukuka uygunluğu bakımından oldukça önemlidir.

³⁷ Danıştay 9. D. 15.04.2021 Tarih, E. 2019/557, K. 2021/2163 sayılı kararı, “dava konusu ödeme emrine dayanak borcun, yargılama gideri ve tebligat masrafına ilişkin olmasına karşın ödeme emrinde yargı harcı olarak belirtilmesinin, asli şekil hatası olduğu, amme alacağının (yargılama giderinin) ödeme emri ile istenebilmesinin ortada kesinleşip vadesinde ödenmeyen bir borcun bulunmasına bağlı olduğu, olayda ise ödeme emrinin usulüne uygun tebliğ edilmediği gibi 6183 sayılı Yasa 37. maddesi uyarınca vade de belirlenmediği görüldüğünden usulüne uygun bir borçtan söz edilemeyeceği dava konusu ödeme emrinde hukuka uygunluk bulunmadığı gerekçesiyle davanın kabulüne, ödeme emrinin iptaline” şeklindedir.

³⁸ Danıştay 3. D. 25.02.2020 Tarih, E. 2019/8261, K. 2021/973 sayılı kararı, “defter ve belge isteme yazısının 7201 sayılı Tebligat Kanunu 21. maddesi uyarınca muhtara bırakıldığı, tebligatın hukuka uygun olmaması nedeniyle şirket hakkında re’sen tarh sebebi mevcut olmadığından ibraz yükümlülüğünün yerine getirilmediğinden bahsedilemeyeceği” şeklindedir.

³⁹ Danıştay 3. D. 14.02.2019 Tarih, E. 2015/13668, K. 2019/1037 sayılı kararı.

⁴⁰ Danıştay 4. D. 04.10.2019 Tarih, E. 2019/6976, K. 2019/5903 sayılı kararı, “vergi borcu nedeniyle davacının banka mevduat hesabına uygulanan haciz işleminde, haczin dayanağı ödeme emrinin Vergi Usul Kanunu hükümlerine uygun tebliğ edilmemesi nedeniyle hukuka uyarlık bulunmadığı” ve Danıştay 4. D. 09.05.2019 Tarih, E. 2016/3901, K. 2019/3536 sayılı kararı, “hatalı tebligat nedeniyle amme alacağının kesinleştiğinden söz edilemez.” şeklindedir.

1.1.4. Vergi Tahakkuku

Vergilendirme sürecinde; vergi tarh edilip usulüne uygun şekilde tebliğ edildikten sonraki aşama, tahakkuk aşamasıdır. Vergi tahakkuku, VUK'un 22. maddesi ile hüküm altına alınmış ve kanun maddesinde; verginin tarh ve tebliğ edildikten sonra ödenmesi gereken aşamaya gelerek tahakkuk etmiş olacağı ifade edilmiştir.⁴¹ Tahakkuk aşamasıyla, vergi idaresinin vergi alacağı parasal bir değer olarak tahsil edilebilir hale gelmektedir.

Gerçekleşme ve yerine gelme anlamına gelen tahakkuk kavramı, vergilendirme sürecinde verginin ödenecek aşamaya gelmesini ifade eden, bir belirleme ya da tespitten ibarettir.⁴² Tahakkukun gerçekleşmesi için idarenin bir irade açıklaması yahut kamu gücüne dayanarak yaptığı bir işlem söz konusu olmaması nedenleriyle, vergi tahakkuku idari bir işlem olarak karşımıza çıkmamaktadır. Bu husus da tahakkuk aşamasını verginin tarhı ve tebliğ aşamalarından ayıran en önemli ölçütlerden biridir. Tahakkuk idarenin bir işlemi olmaksızın kendiliğinden gerçekleşmektedir. Vergi Usul Kanunu doğrultusunda tahakkuk şekilleri; beyana dayalı vergilerde tahakkuk, tahakkuku tahsile bağlı vergilerde tahakkuk ve vergi idaresi tarafından tek taraflı tarh edilen vergilerde tahakkuk olarak açıklanabilir.⁴³

Beyana dayanan vergilere ilişkin tahakkuk işleminde, vergi matrahı mükellef tarafından tespit edilerek vergi dairesine beyan edilir. VUK'un 25. maddesinin birinci fıkrası doğrultusunda; beyana dayanan vergilerde tahakkuk fişinin mükellefe verilmesi yahut elektronik ortamdan iletilmesi ile başkaca tebliğ işlemine gerek kalmaksızın vergi, tarh ve tahakkuk ettirilmektedir.⁴⁴

Tahakkuku tahsile bağlı vergiler ise, VUK 24. maddesinde hüküm altına alınmış olup, vergi alacağının tahsili ile birlikte, vergi tahakkuk ettirilmiş kabul

⁴¹ 213 sayılı VUK m. 22 “Verginin tahakkuku, tarh ve tebliğ edilen bir verginin ödenmesi gereken bir safhaya gelmesidir.”

⁴² <https://sozluk.gov.tr/> , ‘Türk Dil Kurumu Sözlükleri’, E.T: 17 Mart 2024.

⁴³ Öncel, Kumrulu, Çağan, Göker, a.g.e., s. 131.

⁴⁴ 213 sayılı VUK m. 25 “Vergi kanunlarına göre beyan üzerinden alınan vergiler ‘tahakkuk fişi’ üzerinden tarh ve tahakkuk ettirilir.”

edilmektedir.⁴⁵ Bu vergilerde, vergi tahsil edildiği anda tahakkuk etmekte ve aynı zamanda vergi alacağının tahsiliyle birlikte vergi borcu sona ermektedir.⁴⁶

Tahakkuku tahsile bağlı vergilerden ayrıca tarh ve tebliğ işlemi yapılmadığından, tahakkuk işlemi ile tahsil işlemi iç içe geçmiş bir durumda olup verginin tahsili, tahakkuku da içine almaktadır. Eğlence vergisi, harç, damga vergisi gibi vergiler tahakkuku tahsile bağlı vergilere örnek verilebilir. Zira damga vergisinde basılı damganın konulmasıyla birlikte vergi hem tahakkuk hem de tahsil edilmiş olacağından, bu işlemde verginin öncelikle tarh ve tebliğ işlemlerinden geçmesi teknik olarak düşünülemeyecektir.⁴⁷

Tahakkuku tahsile bağlı bir vergi; vadesinde ödenmemesi veya tahsil edilmemesi gibi sebeplerin varlığı ve vergi idaresi tarafından yükümlüye ihbarname veya ödeme emri gönderilmesi durumlarında, tahsille birlikte tahakkuk işleminin aynı anda gerçekleşmesi özelliğini kaybetmektedir. Bundan başka bu vergilerde tahsil ve tahakkuk anı ayrı bir aşama değil birbiriyle çakışan aşamalardır.⁴⁸

Re'sen vergi tarhı, ikmalen vergi tarhı ve idarece tarh usullerinde ise vergi; vergi idaresinin tek taraflı işlemiyle tarh edildiğinden ayrıca bir tahakkuk aşaması da söz konusu olmakta, tahakkuk ve verginin kesinleşmesi daha uzun bir süreçte gerçekleşmektedir.⁴⁹

Re'sen, ikmalen ve idarece tarh edilen vergi, mükellefe usulüne uygun şekilde tebliğ edilir. Mükellef, tebliğden itibaren otuz gün içinde uzlaşma veya cezada indirim hakkı gibi yasal haklarını kullanmak için vergi idaresine başvurabileceği gibi, aynı süre içinde vergi mahkemesinde dava açma yoluna da başvurabilir. Bu süre içinde mükellef tarafından belirtili seçimlik haklardan hiçbiri kullanılmazsa, vergi tahakkuk eder. Mükellef tarafından yargı yoluna başvurulması halinde ise, vergi mahkemesinin kararının mükellefe tebliği ile tahakkuk işlemi gerçekleşir.⁵⁰ Dolayısıyla, tahakkuku beyana dayalı vergiler dışında kalan vergilerde tahakkuk işleminin tamamlanması için;

⁴⁵ 213 sayılı VUK m. 24 “Mahiyetleri itibariyle tahakkuku tahsile bağlı vergilerde, verginin tahsili tahakkuku da içine alır.”

⁴⁶ A. Taşdelen, ‘Vergi Alacağının Tahakkuku: Bir Aşama Bir İşlem’. <https://dergipark.org.tr/tr/>, E.T: 19 Mart 2024.

⁴⁷ A. Erol, *Türk Vergi Sistemi ve Vergi Hukuku*, Adalet Yayınevi, Ankara, 2024, s. 147.

⁴⁸ Taşdelen, a.g.e., s. 299.

⁴⁹ Oktar, a.g.e., s. 146.

⁵⁰ Erol, a.g.e., s. 147.

tarh ve tebliğ işlemlerinin tamamlanması, bu işlemlere karşı yükümlü tarafından itiraz edilmemesi veya dava açılmaması yahut açılmış bir dava varsa yükümlü aleyhine sonuçlanması ile birlikte vergi tahakkuk etmiş sayılmaktadır.

Verginin kesinleşmesi ile tahakkuk işlemi ise aynı anlamları ifade etmemektedir. Zira yukarıda belirtildiği üzere bazı vergilerde tahakkuk işlemi tahsil aşamasında gerçekleşir. Verginin kesinleşmesi, vergi yükümlüsünün tarh ve tebliğ edilen vergiye karşı süresinde dava açmaması ya da dava açmışsa bile açılan bu davanın aleyhine sonuçlanması yani tüm hukuk yollarının tüketilmesine karşın yükümlü lehine değişiklik olmaması sonucu verginin kesinleşmesini ifade etmektedir.⁵¹

1.1.5. Vergi Tahsili

Vergilendirme sürecinde; verginin tarhı, verginin tebliği ve verginin tahakkuku aşamalarından sonra, son olarak verginin tahsili aşaması gelmektedir. Vergilendirme işlemlerinden olan tarh, tebliğ ve tahakkuk aşamaları, VUK ile düzenlenmekte olup; verginin tahsili aşaması ise 6183 sayılı Amme Alacaklarının Tahsil Usulü Hakkında Kanun'un (AATUHK) hükümleri doğrultusunda düzenlenmektedir.

Verginin tahsili aşaması, verginin tahakkuk ettikten sonra kanuna uygun şekilde vergi alacaklısına ödenmesi halidir. Mükellef vergi borcunu, süresi içinde kendi isteğiyle öderse, vergi borcu ortadan kalmakta ve sona ermektedir. Mükellef, vergi borcunu kendi isteğiyle ancak vadesinden sonra öderse, vergi borcuna ek olarak gecikme zammı da ödenmesi suretiyle vergi borcu sona ermektedir. Bu ödemenin ne şekilde ve ne zaman yapılacağı konularında her vergi kanununda ayrı hükümler yer almaktadır. Bu hükümler doğrultusunda verginin vadesinde ya da sonrasında rıza ile ödenmemesi durumunda, vergi idaresi tarafından vergi alacağının tahsili amacıyla mükellef hakkında cebren takip ve tahsil yoluna gidilmesi söz konusu olmaktadır. Sonuç itibariyle, vergi alacağının rızayla ödeme yoluyla tahsil edilememesi halinde,

⁵¹ Batı, a.g.e., s. 241.

vergi idaresince verginin cebren tahsili ile birlikte vergilendirme süreci sona ermektedir.⁵²

Tahsil yetkisi, idarenin re'sen icra yetkisini kullanım mahiyetinde olup, vergi borcunu belirleyen icrai işlemin bünyesinde bulundurduğu hukuki sonuçların ilgilisinin nezdinde meydana getirilmesi faaliyetidir.⁵³

Vergi alacağının cebren tahsili işlemi, icrai işlemlere başladıktan sonra idarece cebri icra yoluyla yapılacak tahsilat ile son bulabileceği gibi; bu aşamada yükümlünün rıza ile yapacağı bir ödemeyle de son bulabilir. Mükellef tarafından bu aşamada iradi ödeme yapılması halinde, asıl borca gecikme zammı da eklenmektedir.⁵⁴ Ancak yükümlü tarafından kendiliğinden ödenmeyen vergi borçlarına ilişkin, vergi alacağının tahsili amacıyla vergi dairesi harekete geçmekte ve 6183 sayılı AATUHK hükümleri doğrultusunda mükellefe ödeme emri göndermektedir. Ödeme emri ile borcun 15 gün içinde ödenmesi ve mal bildiriminde bulunulması gereği mükellefe tebliğ edilmektedir. Ödeme emrine karşı süresi içinde ödeme yapmayan yahut yargı yoluna başvurmayan mükellefe hakkında, haciz gibi cebri icra işlemleri yapılmak suretiyle vergi alacağı tahsil edilmekte ve vergilendirmenin son aşaması gerçekleştirilmektedir.⁵⁵

1.2. Vergi Borçlarını Sona Erdiren Haller

Vergi ilişkinin sona ermesi, ancak vergi borcu ve cezasının sona ermesiyle mümkün olmaktadır. Vergi mükellefi veya vergi sorumlusu tarafından kanuna uygun şekilde ödeme yapılması suretiyle vergi borcu sona ermektedir. Ödeme dışında; uzlaşma, zamanaşımı, terkin, vergi affı ve vergi hatalarının düzeltilmesi yoluyla da vergi borcu sona ermektedir.

⁵² Oktar, a.g.e., s. 147.

⁵³ K. Canbazoglu, 'Vergilendirme ve Vergi Alacağının Cebren Tahsili Süreçlerinde Tesis Edilen İşlemlerin Ayrılabilir İşlem Teorisi Çerçevesinde Yargısal Denetimi'. <https://tbbdergisi.barobirlik.org.tr/>, E.T: 20 Mart 2024.

⁵⁴ Öncel, Kumrulu, Çağan, Göker, a.g.e., s. 135.

⁵⁵ Öncel, Kumrulu, Çağan, Göker, a.g.e., s. 199-200.

1.2.1. Ödeme

Vergilendirme sürecinde vergi işleminin tarafı olarak borçlu olan mükellef ve alacaklı olan devlet yer almaktadır. Vergi borcunu sona erdiren en genel ve olağan neden ödemedir. Ödeme, yükümlünün borçlu olduğu vergi miktarını kanuna uygun şekilde vergi alacaklısı olan devlete vermesidir.⁵⁶

Vergi borcunun kısmen veya tamamen ödenmesi yolu, vergi borcunu sona erdiren hallerden biridir. Genel olarak bir borcun muaccel olması, ödeme zamanının geldiği anlamına gelmekte, ödeme süresinin son günü ise; verginin vade tarihini ifade etmektedir. Vergiler, vergi kanunlarında belirtilen sürede ödenir. Kanunlarda belirtilen bu sürenin son günü verginin vade tarihi olup, en geç son günün akşamına kadar vergi alacağı ödenmezse, vergi idaresi zorla ve gecikme zammı da işletilmek suretiyle verginin tahsili yoluna gidebilecektir.⁵⁷

Her vergi çeşidine ilişkin ilgili kanunda ödeme süreleri ayrı ayrı belirtilmiştir. Ancak kanunda belirtilen bu normal ödeme sürelerinden başka, vergilerin ödenmesine ilişkin bir de özel ödeme zamanları vardır. VUK'un 112. maddesinde bazı özel ödeme zamanları düzenlenmiştir. Beyana dayalı tarh edilen vergilerde, beyan süresi içerisinde verilmiş ve tarh süresinde yapılmış ise; bu vergi borcunun ödeme süreleri, kanunda belirtilen normal ödeme süreleridir. Re'sen, ikmalen ve idarece tarh edilen vergilerde ise özel ödeme süreleri mevcuttur. Örneğin beyana dayalı tarih edilen vergi çeşitlerinden bir tanesi olan gelir vergisinde ödeme süresi; gelirin elde edildiği yılı izleyen yılın mart ve temmuz ayları sonunda, stopaj durumunda ise takip eden ayın 26'sına kadardır.⁵⁸

VUK'un 39. maddesinde, hususi kanunlarında ödeme yeri belirtilmemiş olan vergi alacaklarının, borçlunun ikametgâhının bulunduğu yer vergi dairesine ödenmesi gerektiği belirtilmektedir. Ancak bundan başka, borçlunun alacaklı tahsil dairesindeki hesabını bildirmesi suretiyle kendi kanunlarında ödeme yeri gösterilmiş olup olmadığına bakılmaksızın diğer vergi dairelerine de vergi borçlarının ödenmesi

⁵⁶ Öncel, Kumrulu Çağan, Göker, a.g.e., s. 153.

⁵⁷ Öncel, Kumrulu, Çağan, Göker, a.g.e., s. 153-154.

⁵⁸ Batı, a.g.e., s. 434-435.

mümkündür.⁵⁹ Günümüzde vergi dairelerinin iş yükünün azaltılması ve yükümlünün vergi borcunun yerine getirmesinin kolaylaştırılması amacıyla, vergi borcunun bankalar aracılığıyla ödenmesine imkân sağlanmış olup, Hazine ve Maliye Bakanlığı'nın anlaşmalı olduğu birçok bankaya vergi tahsil etme yetkisi verilmiştir.⁶⁰

6183 sayılı AATUHK'nın 40. maddesi doğrultusunda vergi borçları; vergi dairesinin yetkili memurları tarafından verilecek makbuz karşılığında ödenir.⁶¹ Bu makbuz, tahsil zamanaşımı süresi sonuna kadar, ispat yükü bakımından önemli bir delil mahiyetindedir. Kural olarak vergi borcuna istinaden yapılan ödemeler nakden ya da çek ile vergi idaresinin veznelerine ödenmektedir. Ancak kurumlar vergisi mükellefleri; kurumlar vergilerini, geçici vergilerini, kurum stopajlarını ve gelir stopajlarını nakden ya da doğrudan vezneye ödeyememekte olup banka vasıtasıyla ödeme yapmak zorunlulukları bulunmaktadır. Bankalar üzerinden yapılan bu ödemelerde, Hazine ve Maliye Bakanlığının uygun gördüğü amme alacakları, vergi dairesi adına tahsilat yapma yetkisi bulunan bankaların yurt genelindeki şubelerine, vergi tahsil alındı belgesi ile ödenebilmektedir. Bu durumda yapılan ödemeye ilişkin vergi tahsil alındı belgesinin düzenlendiği tarih, ödeme tarihi olarak kabul edilmektedir.⁶²

Kanunda belirtili birden fazla özel ödenme şekli olmakla birlikte, bu ödeme şekilleri ile kanunda belirtili usul ve yöntemlere göre ödemenin yapılması sonucunda vergi borcu ortadan kalkmakta ve ilgili vergi bakımından vergilendirme süreci sona ermektedir.

1.2.2. Uzlaşma

Uzlaşma, vergi idaresi ile vergi yükümlüsünün tahakkuk edecek vergi cezalarında anlaşmak için başvurabilecekleri idari bir çözüm yolu olarak

⁵⁹ 213 sayılı VUK m. 39 “Hususi kanunlarında ödeme yeri gösterilmemiş amme alacakları, borçlunun ikametgâhının bulunduğu yer tahsil dairesine ödenir. Hususi kanunlarında ödeme yeri gösterilmiş olsun olmasın borçlunun alacaklı tahsil dairesindeki hesabı bildirmek şartıyla, diğer tahsil dairelerine de ödeme yapılabilir.”

⁶⁰ D. Şenyüz, M. Yüce, A. Gerçek, *Vergi Hukuku (Genel Hükümler)*, Ekin Basım Yayın Dağıtım, Bursa, 2024, s. 245.

⁶¹ 6183 sayılı AATUHK m. 40 “Ödeme, alacaklı tahsil dairesinin yetkili ve mesul memurları tarafından verilecek makbuz karşılığı yapılır.”

⁶² Batı, a.g.e., s. 436-438.

tanımlanmaktadır. Uzlaşma yolu, kamu alacağını kısa sürede tahsilini sağlamakta, bu nedenle vergi dairesi tarafından tercih edilen bir çözüm yolu olmakla, diğer yandan ise mükellefin yargı sürecinde katlanacağı yargılama gideri gibi maliyetleri ve uzun yargı sürecini ortadan kaldırdığından, mükellef bakımından da tercih edilebilen bir çözüm yoludur. Ancak vergi, 02/08/2024 tarihinde 32620 sayılı Resmî Gazete’de yayımlanan 7524 sayılı Kanun ile uzlaşma kapsamından çıkarılmış olup, sadece kesilen vergi cezaları uzlaşma kapsamında yer almaktadır. Esasında uzlaşma müessesinin getiriliş amacı; kamu alacağının sürüncemede bırakılmaksızın uyuşmazlık konusu vergilerin barışçıl yöntemle çözüme ulaştırılması olup, vergilerin kapsam dışında bırakılması, uzlaşmanın getiriliş amacına aykırılık teşkil etmektedir.⁶³

Uzlaşma, tarhiyat öncesi ve tarhiyat sonrası olmak üzere iki şekilde olabilmektedir. Tarhiyat öncesi uzlaşmada, vergi incelemesi yapılmış ancak henüz tarhiyatı yapılmamış verginin, vergi idaresi ve vergi borçlusunun karşılıklı olarak anlaşmaya varması ve sulh yoluyla çözüme kavuşturmaları halidir. Tarhiyat sonrası uzlaşmada ise vergi idaresi tarafından tarh edilen vergi hakkında düzenlenen ihbarnamenin vergi mükellefine tebliğ edildikten sonra tarafların sulh olmasıdır.⁶⁴

Tarhiyat öncesi uzlaşma için mükellef talepte bulunabileceği gibi, inceleme elemanı tarafından davet yoluyla da talepte bulunulabilir. Mükellefin talepte bulunması durumunda, inceleme elemanı yetkili uzlaşma komisyonu başkanı ile temasa geçerek, uzlaşmanın yapılacağı gün belirlenir. Belirlenen bu tarih, en az 15 gün önce mükellefe bildirilir. Mükellefin belirlenen tarihte haklı bir sebebi olmaksızın, uzlaşma görüşmesine katılmaması ve konu hakkında herhangi bir bildirim yapmaması halinde, uzlaşma sağlanamamış kabul edilmekte ve tarhiyat sonrası uzlaşma imkânı da ortadan kalkmaktadır. Tarhiyat öncesi uzlaşma talebinde inceleme memurunun bulunması halinde de en az 15 gün önce uzlaşma görüşmesinin yapılacağı yer, tarih ve saat mükellefe bildirilir. Uzlaşmanın sağlanması halinde, uzlaşma tutanağı düzenlenir. Düzenlenen tutanağın bir sureti, aynı yerde derhal mükellefe tebliğ edilmekte, bir sureti ise vergi dairesine gönderilmektedir.⁶⁵

⁶³ Erol, a.g.e., s. 250.

⁶⁴ D. Şenyüz, *Vergi Ceza Hukuku (Vergi Kabahatleri ve Suçları)*, Ekin Yayınevi, Bursa, 2022, s. 332.

⁶⁵ Şenyüz, a.g.e., s. 334-335.

Tarhiyat sonrası uzlaşma için, mükellefe yapılan bu ihbarnamenin tebliğinden itibaren otuz gün içinde, yetkili uzlaşma komisyonuna veya mükellefin bağlı olduğu vergi idaresine mükellef tarafından uzlaşma talebinde bulunulması gerekmektedir.

Uzlaşmanın konusu, kapsamı, şekli ve komisyonlar VUK Ek 1. maddesinde hüküm altına alınmıştır. Madde hükmüne göre, uzlaşmaya konu işlemde VUK kapsamında vergi hatalarının olması durumunda dahi, vergi dairesi ile mükelleflerin uzlaşma yoluna başvurmaları mümkün olup, uzlaşma talebinin vergi ihbarnamesinin tebliğinden itibaren 30 gün içinde yapılması gerekmektedir. Taraflar arasında uzlaşma sağlanamazsa, idarenin uzlaşmaya ilişkin son teklifi tutanağa yazılır. Mükellef bu durumda dava açma süresi sonuna kadar, uzlaşmaya konu vergi ve cezasına ilişkin idarenin teklifini kabul ettiğine ilişkin yazılı bildirimde bulunursa uzlaşma sağlanmış olmaktadır. Ancak taraflar arasında uzlaşmanın gerçekleşmediğine ilişkin tutanak hazırlanır ve mükellef belirtilen süre içinde vergi dairesine teklifi kabul ettiğine ilişkin yazılı bildirimde bulunmazsa, bu durumda tekrardan uzlaşma talebinde bulunulamamaktadır.⁶⁶

VUK Ek 6. maddesi doğrultusunda; ilgili vergi veya ceza hakkında uzlaşmaya varılması halinde, üzerinde uzlaşılan ve uzlaşma tutanağı ile tespit olunan hususlar kesin nitelikte olup, bu hususlar hakkında dava açılmayacağı gibi şikâyet yoluna da başvurulamayacaktır.

⁶⁶ 213 sayılı VUK Ek m.1 “(...) Mükellef tarafından, ikmalen, re'sen veya idarece tarh edilen vergilerle bunlara ilişkin vergi ziyai cezalarının (344 üncü maddenin üçüncü fıkrası uyarınca vergi ziyai cezası kesilen tarhiyata ilişkin vergi ve ceza hariç) tahakkuk edecek miktarları konusunda, vergi ziyaya sebebiyet verilmesinin kanun hükümlerine yeterince nüfuz edememekten ya da 369'uncu maddede yazılı yanılmadan kaynaklandığının veya bu Kanunun 116, 117 ve 118'inci maddelerinde yazılı vergi hataları ile bunun dışında her türlü maddi hata bulunduğu veya yargı kararları ile idarenin ihtilaf konusu olayda görüş farklılığının olduğunun ileri sürülmesi durumunda, idare bu bölümde yer alan hükümler çerçevesinde mükellefler ile uzlaşabilir. Uzlaşma konusu verginin matrah farkları itibariyle bölünebildiği durumlarda uzlaşma sadece toplam matrah farkının bu bölümüne isabet eden vergi kısmı için de yapılabilir. Uzlaşma talebi vergi ihbarnamesinin tebliğ tarihinden itibaren otuz gün içinde yapılır. Uzlaşmanın vaki olmaması veya temin edilememesi halinde yeniden uzlaşma talebinde bulunulamaz. Uzlaşmanın vaki olmadığına dair tutanağa idarenin nihai teklifi yazılır. Mükellef dava açma süresinin sonuna kadar teklif edilen vergi ve cezayı kabul ettiğini yazılı olarak bildirirse bu takdirde uzlaşma sağlanmış sayılır. Mükellef, uzlaşma görüşmelerinde, bağlı olduğu meslek odasından bir temsilci ve 3568 sayılı Kanuna göre kurulan meslek odasından bir meslek mensubu bulundurabilir. Sürekli, geçici ve merkezi uzlaşma komisyonlarının teşkili, uzlaşmaya müracaat etmeye yetkili olanların belirlenmesi, uzlaşmanın şekli, uzlaşmaya konu edilebilecek vergi, resim ve harçların belirlenmesi, uzlaşma komisyonlarının yetkileri, uzlaşmanın yapılmasına ilişkin usul ve esaslar Maliye Bakanlığınca çıkarılacak bir yönetmelikle düzenlenir. İl özel idareleri ve belediyelere ait vergi, resim ve harçlar için bu yönetmelik İçişleri Bakanlığınca hazırlanır.”

1.2.3. Zamanaşımı

Vergi alacağı bakımından zamanaşımı, VUK'un 113. maddesinde düzenlenmiştir. Madde hükmünde, vergi zamanaşımı, kanunda belirtilen süreler içerisinde hakkın kullanılmaması ya da istenmemesi nedeniyle, hak isteme ve dava açma hakkının kalkması olarak açıklanmaktadır.⁶⁷ Vergi hukukunda zamanaşımının kabul edilmesi; kamu yararı, yargı mercilerinin dava yükünün azaltılması ve aynı zamanda vergi idaresinin vergilendirme işlemlerini yerine getirirken daha etkin ve verimli çalışmasını sağlamaktadır.⁶⁸

Zamanaşımının olumlu etkisi olarak vergi yükümlülerinin yükünün azaltılması, vergi idaresinin kamu alacaklarını takip etme ve vergilendirme sürecinde daha verimli çalışması ortaya çıkmaktayken, olumsuz etkisi ise; borcunu düzenli ödeyen yükümlüler bakımında eşitsizlik doğurması ve vergi kaçırmaya yöneltmesi, bundan başka vergi gelirinde ciddi azalmaya sebep olması olarak karşımıza çıkmaktadır.⁶⁹ Vergi Usul Kanunu doğrultusunda zamanaşımı; tahakkuk zamanaşımı ve tahsil zamanaşımı olmak üzere iki şekildedir.

Tahakkuk zamanaşımı, vergiyi doğuran olay gerçekleştikten sonra kanunda belirtilen süreler içerisinde verginin tarh ve tahakkuk işlemlerinin tamamlanmamış olmasından dolayı vergi borcunun ortadan kalmasıdır. Tahakkuk zamanaşımı, VUK'un 114. maddesinde düzenlenmiş olup, madde hükmüne göre; zamanaşımına uğrayan vergi bakımından vergi dairesi tarh, tahakkuk ve vergi incelemesi işlemi yapamamaktadır.

Tahsil zamanaşımı ise; kanunda belirtilen süre içerisinde alacaklı vergi dairesinin verginin tahsili için sahip olduğu cebri icra yetkisini kullanmaması ve bu yetkilerin kullanılması için kanunda belirtilen sürelerin sona ermesi nedeniyle vergi alacağının ortadan kalkmasıdır. Bu durumda zamanaşımına uğramış vergiye istinaden, mükellef rızaen ödeme yapmış ise vergi idaresi tarafından kabul edilmekte ancak rıza ile yapılan bu ödemenin iadesi daha sonra mükellefe yapılmamaktadır.⁷⁰

⁶⁷ 213 sayılı VUK m. 113 “Zamanaşımı, süre geçmesi suretiyle vergi alacağının kalkmasıdır.”

⁶⁸ Öncel, Kumrulu, Çağan, Göker, a.g.e., s.164.

⁶⁹ Öncel, Kumrulu, Çağan, Göker, a.g.e., s. 164.

⁷⁰ F. Turna, ‘Türk Vergi Hukukunda Zamanaşımı’, Yüksek Lisans Tezi, *Marmara Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü*, İstanbul, 2014, s. 14-17.

Zamanaşımının durması veya sürenin kesilmesi ancak kanunda belirtilen açık koşulların varlığı halinde söz konusudur. Vergi Usul Kanunu'na göre, alacaklının alacağını izleme imkânının hiç olmaması veya çok zor olması durumlarında zamanaşımı durmakta; kanunda belirtilen zamanaşımı sürelerinin kesilmesi sebeplerinin doğmasıyla ise süre kesilmekte ve bu süreçte işlenmiş olan süreler dikkate alınmamaktadır. Ancak bu hallerde, durmaya ya da kesilmeye sebep olan halin ortadan kalkması ile birlikte süreler işlemeye devam etmektedir.⁷¹

Zamanaşımı, vergi alacağını sona erdiren haller içinde önemli bir yere sahip olup verginin ortadan kalkmasıyla taraflardan birinin hak elde ederken diğerinin hak kaybına uğradığı görülmektedir.⁷²

1.2.4. Terkin

Terkin kelimesi Arapça kökenli bir kelime olup bir şeyi çizerek silme anlamını gelmektedir.⁷³ Verginin terkinini ise kanunda belirtilen bazı koşulların oluşması halinde borcun silinmesi suretiyle vergi borcunu sona erdiren bir yöntem olarak karşımıza çıkmaktadır. Bu şartların oluşması neticesinde terkin işleminin yapılmasıyla birlikte vergi borcu, tüm hukuki sonuçları ile birlikte ortadan kalkmaktadır. Terkin bu özelliği ile vergi borcunu ortadan kaldıran diğer hallerden kendisini ayırmaktadır.

Terkin işlemi, kamu idaresi tarafından yapılan idari bir işlem niteliğinde olup, terkinle birlikte vergi veya vergi cezaları silinerek kamu idaresinin kayıtlarından düşülmekte ve tüm hukuki sonuçlarıyla birlikte ortadan kalkmaktadır.⁷⁴ Vergi Usul Kanunu doğrultusunda terkin işlemi; doğal afetler nedeniyle terkin ve tahsil imkânsızlığı sebebiyle terkin şeklinde olmak üzere iki şekilde olmaktadır.

Verginin terkinini, VUK'un 115. maddesinde belirtilmiş ve madde hükmünde terkin işleminin yapılmasının şartları açıklanmıştır.⁷⁵ VUK 115. maddesine göre,

⁷¹ Saban, a.g.e., s. 171-174.

⁷² Turna, a.g.e., s. 101-102.

⁷³ <https://sozluk.gov.tr/> , 'Türk Dil Kurumu Sözlükleri', E.T: 20 Mart 2024.

⁷⁴ Oktar, a.g.e., s. 164.

⁷⁵ 213 sayılı VUK m. 115 “ Yangın, yer sarsıntısı, yer kayması, su basması, kuraklık, don, muzır hayvan ve haşarat istilası ve bunlara benzer afetler yüzünden; varlıklarının en az üçte birini kaybeden mükelleflerin bu afetlerin zarar verdiği gelir kaynakları ile ilgili bulunan vergi borçları ve vergi cezaları; mahsullerinin en az üçte birini kaybeden mükelleflerin, afete maruz arazi için zararın tahakkuk ettiği hasat ve devşirme zamanına tesadüf eden yıla ait olarak tahakkuk ettirilen Arazi Vergisi borçları ve

yangın, yer sarsıntısı, yer kayması, su basması, kuraklık, don, muzır hayvan ve haşarat istilası ve bunlara benzer afetler nedeniyle malvarlıklarında azalma yaşanması halinde terkin müessesesi işletilebilmektedir. Ancak VUK 115. maddesi doğrultusunda terkin işleminin yapılabilmesi için birinci şart; kanunda yazılı doğal afetlerden birinin gerçekleşmesi, ikinci şart; bu afetten kaynaklı olarak varlıkların en az üçte birinin kaybedilmesi ve üçüncü şart; vergi borcu ve cezalarla afetin zarar verdiği gelir kaynağı arasında illiyet bağı olmasıdır. Madde hükmünde belirtilen bu şartların oluşması halinde, terkin müessesesi söz konusu olmakta, bu doğal afetlere ilişkin ortaya çıkan zararın derecesi ve ilgili bulunduğu gelir kaynağının tespitleri ise; yapılacak tahkikat üzerine mahalli idare heyetleri tarafından belirlenmektedir.

Tahsil imkânsızlığı sebebiyle terkin işleminin şartları, 6183 sayılı AATUHK'nın 106. maddesinde ifade edilmektedir. Buna göre; kamu alacakları hakkında yapılacak takip sonunda kamu alacağının tahsili imkânsızsa ya da alacağın tahsiline ilişkin giderlerin getirilerinden daha fazla olacaksa, verginin terkin edilmesi müessesesi işletilmektedir.

Terkin müessesesi ile terkin yetkisine sahip olan kurumların alacaklarından vazgeçmesi ile külfet haline gelen alacakların silinmesini suretiyle ekonomiye fayda sağlamanın yanı sıra, doğal afetler nedeniyle zarara uğrayan ve mal varlıklarının bir kısmını kaybeden vergi borçlularının menfaatinin korunması amaçlanmaktadır. Bu menfaat ve zarar dengesi sağlanırken mükellefin uğradığı zarar doğrultusunda terkin işlemi yapılmaktadır.⁷⁶

1.2.5. Yargı Kararları

Vergi uyuşmazlıklarına ilişkin yargı organları tarafından verilen kararlar ve çıkarılan ilkeler yargı kararları olarak ifade edilmektedir. VUK'un 377. maddesine göre; bir vergi uyuşmazlığına ilişkin dava açılabilmesi için verginin tarh olması,

vergi cezaları; Maliye Bakanlığınca zararlar mütenasip olmak üzere, kısmen veya tamamen terkin olunur.”

⁷⁶ O. K. Ergür, ‘Türk Vergi Hukukunda Terkin Müessesesi’. *Süleyman Demirel Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi*, cilt: 11, sayı: 1, 2021, s. 199-200.

cezanın kesilmesi, tadilat ve takdir komisyonları kararlarının ilgisine usulüne uygun şekilde tebliğ edilmiş olması gerekmektedir.

Tarh işleminin hukuka aykırı yapılması gibi, vergilendirme sürecinde yapılan bazı hukuka aykırılıklar sonucu doğan vergiler, yargılama sonucunda iptal edilebilmektedir. Vergi yargısına başvuru yapabilecek kişiler, VUK'un 377. maddesinin birinci fıkrasında açıkça belirtilmiş olup buna göre; vergi mükellefleri ve kendisine ceza kesilenler, yapılan bu işlemlere karşı vergi mahkemesinde dava açabilmektedir. Taraflarca böyle bir dava açılması ve yargı mercii tarağından da dava konusu edilen vergi ya da ceza hukuka aykırı bulunarak iptal edilmesi ile bu kararın kesinleşmesi halinde, yargı kararı doğrultusunda vergi ortadan kalkmaktadır.⁷⁷

1.2.6. Vergi Afları

Af kavramı, sözlük anlamına göre bir suçu, kusuru veya bir hatayı bağışlama olarak tanımlanmaktadır.⁷⁸ Yasama organının yapacağı bazı yasal düzenlemeler ile vergi cezaları ortadan kaldırılabilir. Yapılan yasal düzenlemelerin içeriğine göre af doğrultusunda vergi cezaları kısmen veya tamamen ortadan kaldırılabilir. Kelime anlamı da dikkate alındığında; af kavramından söz edebilmek için bir kişinin kusurunun, suçunun yahut hatasının bulunmasından kaynaklı olarak ortaya çıkan bir yaptırım veya cezanın olması gerekmekte ve bunların bir kısmının veya tamamının bağışlanması demektir.⁷⁹

Vergi affı en genel anlamıyla, devletin koyacağı bir yasa ile tek taraflı olarak vergi veya vergi cezalarından vazgeçmesi anlamına gelmektedir. Bu şekilde devletin tek taraflı feragati ile mükellefle vergi idaresi arasındaki vergi ve ceza ilişkisi son bulmakta, ortada kalkmaktadır.⁸⁰

Devletin vergi kanununda affa yer vermesindeki temel gayesi, kamu yararının sağlanması ve vergilerin toplanmasının kolaylaşması suretiyle gelir ihtiyacını gidermektedir. Af yasalarının içeriğine göre, sadece vergi aslı veya vergi cezasından

⁷⁷ Oktar, a.g.e., s. 196.

⁷⁸ <https://sozluk.gov.tr/> , 'Türk Dil Kurumu Sözlükleri', E.T: 22 Mart 2024.

⁷⁹ Öncel, Kumrulu, Çağan, Göker, a.g.e., s. 275.

⁸⁰ Şenyüz, Yüce, Gerçek, a.g.e., s. 254.

vazgeçilebileceği gibi; her ikisinden de vazgeçilmesi ile vergi borcu kısmen veya tamamen sona erebilir.⁸¹

1.2.7. Vergi Hatalarının Düzeltilmesi

Vergi borcunu sona erdiren hallerden bir diğeri, vergi hatalarının düzeltilmesi yoludur. Vergi hukukunda hata, mükelleften veya idarenin işleminden kaynaklanmaktadır. Vergi hataların düzeltilmesi ile hata neticesinde ortaya çıkan sonuçların kısmen veya tamamen ortadan kaldırılması ifade edilmektedir.

Vergi hukukunda hata, vergilendirme işlemlerinin tüm aşamalarında, vergi aslında veya vergi cezalarında ortaya çıkabilir. Vergi cezalarında ortaya çıkan hatalar da Vergi Usul Kanunu hükümleri doğrultusunda düzeltilmektedir. VUK'un 116 ile 126. maddeleri arasında düzenlenen vergi hataları; hesap hataları ve vergilendirme hataları olmak üzere iki başlık altında ele alınmaktadır. Vergi hataları düzeltme fişi alınmak suretiyle, düzeltme işlemi için yetkili olan vergi dairesi müdürü veya vergi dairesi başkanı tarafından düzeltilmektedir.⁸²

Vergi hatalarının düzeltilmesi neticesinde, hatalı işlem ortadan kalkacağından hatanın ortaya çıktığı işleme göre, vergi borcunun da ortadan kalkması söz konusu olabilir.

⁸¹ Batı, a.g.e., s. 442.

⁸² Şenyüz, Yüce, Gerçek, a.g.e., s. 320.

2.VERGİ HATASI KAVRAMI VE KAPSAMI

Vergilendirme işleminin tüm aşamalarında vergi hatası ortaya çıkabilmektedir. Vergi hataları; yasal düzenlemelerin karmaşık, değişken ve yetersiz olması, vergilendirme işlemlerinin teknik ve hukuki bilgi gerektiren işlemler olması, vergi idaresindeki görevlilerin kanun hükümlerini doğru şekilde yorumlamaması veya hesaplamada hata yapılması gibi sebeplerle ortaya çıkabildiği gibi; vergi mükellefinin vergi idaresine sunduğu kendi beyan veya eklerinde hata yapması sonucunda da ortaya çıkabilmektedir. Bu gibi durumlarda ortaya çıkan vergi miktarı, mükellef ya da vergi idaresi lehine, olması gerekenden farklı şekilde belirlenmekteyse, vergi hatasının varlığından söz edilmektedir.⁸³

2.1. Vergi Hatası Kavramı

Hata kavramı, genel olarak bir tür yanlışlık, yanlışlık ve kusur hali olarak tanımlanmaktadır.⁸⁴ Ancak; yanlışlık, yanlışlık ve kusurluluk fiilinin, bilmeden ve istenmeden yapılması hali hata kapsamında olup, bilmeme ve istememe unsuru, hata kavramını hile kavramından ayırmaktadır. Kişinin hata yapması ya da yanlışlığı hayatın her alanında karşılaşılabilen ve bazı sonuçlar doğuran bir durumdur. Hukuk açısından ise, borçlar hukuku, ceza hukuku, idare hukuku ve vergi hukukunda, hata kavramına rastlanılmaktadır.⁸⁵

Vergi hukukunda hata; verginin istenmesi veya alınması aşamalarında, devlet tarafından bazı hataların yapılması ve bunun sonucunda eksik veya fazla vergi alınması, vergiyi doğuran olayın ya da kanunun yanlış yorumlanması gibi sebeplerle ortaya çıkabileceği gibi; mükelleflerin vergi ödevlerini yerine getirirken özensiz ve dikkatsiz davranması sonucunda da ortaya çıkabilmektedir.

VUK'un 116. maddesinde vergi hatası kavramı tanımlanmaktadır. Madde hükmünde, vergi hataları; verginin miktarı ile ilgili maddi hatalar olan hesaplama

⁸³ Batı, a.g.e., s. 479.

⁸⁴ <https://sozluk.gov.tr/>, 'Türk Dil Kurumu Sözlükleri', E.T: 25 Mart 2024.

⁸⁵ Batı, a.g.e., s. 479.

hataları ve vergilendirme işleminin niteliği ile ilgili olan vergilendirme hataları olarak iki grupta ele alınmaktadır.⁸⁶

Vergi hataları, verginin tarhı aşamasında olabileceği gibi tahsil aşamasında da olabilmekte, dolayısıyla vergilendirme sürecinin tüm aşamalarında vergi hatalarının ortaya çıkabileceği kabul edilmektedir. Madde hükmündeki fazla veya noksan istenmesi ifadesiyle, verginin tarhı aşamasında meydana gelen vergi hataları; verginin fazla veya noksan alınması ifadesiyle ise tahsil aşamasında ortaya çıkan vergi hataları kastedilmektedir. Dolayısıyla vergi hatasının kapsamının tarhiyat işlemleriyle sınırlı olmayıp, haksız yere ödenen ve tahsil edilen tutarların da vergi hatası kapsamında olduğu görülmektedir.

Vergilendirme sürecinde herhangi bir işlemin vergi hatası olarak kabul edilebilmesi için; öncelikle haksız, hukuka aykırı bir işlemin varlığı gerekmektedir. Yapılan bu hukuka aykırı işlem neticesinde, vergi miktarında idare yahut mükellef lehine olması gerekenden başka bir sonucun ortaya çıkması durumunda vergi hatasından söz edilmektedir.⁸⁷

“Bir başka tanımda ise vergi hataları; vergi doğuran olay ile vergi alacağının doğmasından, tahsil aşamasına kadar olan süreçte veya yargı aşamasında ortaya çıkan ve vergi alacağının haksız yere fazla veya eksik istenmesi veya alınmasına sebebiyet veren usulsüz işlemler olarak tanımlanmaktadır.”⁸⁸

Vergi hataları, idare tarafından ya da mükellef tarafından yapılabilen hatalar olmakla birlikte, esasen vergi hatasının kim tarafından yapıldığından ziyade varlığının tespit edilerek giderilmesi daha fazla önem arz etmektedir. Bir uyuşmazlığın vergi hatası olarak nitelendirilmesinin temel ölçütü, VUK’da sayılı hatalardan biri olmasından başka ilgili uyuşmazlık tespit edilirken tereddüde düşülmeyecek ve hukuki tartışmaya yer vermeyecek şekilde açık olması gerekmektedir. Danıştay kararlarında

⁸⁶ 213 sayılı VUK 116 “Vergiye ilişkin hesaplarda veya vergilendirmede yapılan hatalar yüzünden haksız yere fazla veya eksik vergi istenmesi veya miktarla ilgili maddi hatalar olan hesap hataları ve vergilendirme işleminin niteliği ile ilgili vergilendirme hatalarıdır.”

⁸⁷ M. Yüce, *Vergi Yargılama Hukuku*, Ekin Yayınları, Bursa, 2023, s. 107.

⁸⁸ Yüce, a.g.e., s. 107.

da vergi hatasının, tartışmaya yer bırakmayacak şekilde açık olması gerektiği vurgulanmaktadır.⁸⁹

2.2. Vergi Hatalarının Unsurları

Vergi hatalarının oluşmasında, hatanın içerisinde barındırdığı kusurluluk fiilinin hukuken analiz edilmesi, hataların oluşmasına yol açan unsurların tespit edilmesinde önemlilik arz etmektedir. Vergi hatasından bahsedebilmek için söz konusu işlemin; haksız, kanuna aykırı, vergi miktarını değiştiren ve VUK'da sayılı hatalardan olması gibi bazı unsurları barındırması gerekmektedir.⁹⁰

2.2.1. Haksız, Kesin ve Yürütülmesi Zorunlu Bir İşlemin Varlığı

Vergilendirme işlemindeki herhangi bir yanlışın vergi hatası olarak değerlendirilebilmesi için, kesin ve yürütülmesi zorunlu bireysel işlem niteliğinin bulunması gerekmektedir. Kesinlik arz etmeyen ve bireysel olmayan işlemlerdeki yanlışlıklar; vergi hatası kapsamında olmayıp, Vergi Usul Kanunu'na göre düzeltilmesi söz konusu olmamaktadır. Örneğin; çıkarılan bir yönetmeliğin, tüzük veya genel tebliğin kanuna aykırı olması durumunda, bireysel işlem olmamaları nedeniyle düzeltme konusu yapılamamakta, dolayısıyla vergi hatası kapsamı dışında kalmaktadır.⁹¹

Haksız işlem; vergilendirme sürecinde yapılan işlemin, kanuna ve hukuka aykırı olmasıdır. Mükellefin verdiği beyan veya eklerinde ya da sunduğu belgelerde yanlışlık olması, muhasebe kayıtlarında ortaya çıkan bir hata olması veya kanunda belirtili maddelerin yanlış yorumlanmasından kaynaklı sebeple vergilendirme sürecinde haksız işlem olması hallerinde; vergi miktarı, mükellef lehine ya da aleyhine olacak şekilde değişiyorsa, vergi hatasının varlığından söz edilir. Yapılan hata ile vergi

⁸⁹ T.C. Danıştay VDDK. T. 27.03.2024, E. 2024/99, K. 2024/230 sayılı kararı, “Bu durumda davacı ile işvereni arasında 27/03/2018 tarihinden önce yapılan ikale sözleşmesi kapsamında davacıya yapılan ek ödemenin gelir vergisine tabi olmadığı ve uyuşmazlığın müstakar hale gelen yargı kararları uyarınca herhangi bir kuşku ya da hukuki tartışmaya meydan bırakmayacak şekilde açık bir vergi hatası niteliğinde olduğu anlaşıldığından ...” şeklindedir.

⁹⁰ Öncel, Kumrulu, Çağan, Göker, a.g.e., s. 218-219.

⁹¹ Öncel, Kumrulu, Çağan, Göker, a.g.e., s. 219.

miktarı, mükellef lehine vergi idaresi aleyhine değişebileceği gibi tam tersi şekilde de değişebilir.⁹²

Danıştay 11. Dairesi kararında, vergilendirme işlemleri tanımlanmış olup, yapılan tanımda, bu işlemlerin muhatabının hak ve yükümlülüklerinin doğrudan etkileyen işlemler olduğu belirtilmiştir.⁹³

Danıştay 4. Dairesinin bir kararında, tahakkuk fişi düzenlenmesi, vergi ve ceza ihbarnamesi, ödeme emri veya haciz varakasının tebliğine ilişkin işlemler, vergi tevkifatı yapılması, düzeltme ve şikâyet başvurularının reddi gibi işlemler; vergilendirme sürecinde idare tarafından yapılması gereken kesin ve yürütülmesi zorunlu idari işlemler olarak sayılmıştır. İdari işlem niteliği taşımakla birlikte bunlar dışında kalan idari işlemlerin ise; yürütülmesi zorunlu vergisel işlemler olduğu vurgulanmakla bu işlemlerin düzeltme başvurusuna konu edilebilecekleri belirtilmiştir.

2.2.2. Kanuna Aykırılık

Anayasaya, milletlerarası anlaşmalara, kanuna, kanun hükmünde kararnamelere ve diğer düzenleyici idari işlemlere yetki, sebep, konu, amaç unsurları bakımından aykırı olan işlem; kanuna aykırı işlem olarak sınıflandırılır. Kanuna aykırı bir işlemle vergilendirme yapılması, yapılan bu vergilendirme işleminin haksız ve hukuka aykırı olduğu anlamına gelmektedir. Vergi hukuku bakımından ise, genel olarak vergi hukukunun, mükelleflerin, vergi idaresinin ve verginin taraflarının haklarının korunması maksadıyla konulan kurallara aykırılık olarak tanımlanabilir.⁹⁴

İlgili işlemde kanuna aykırılıkla kastedilen, vergiyi doğuran olayın ortaya çıktığı dönemde yürürlükte olan kanun hükümlerine aykırılık teşkil etme halidir. Zira bir işlem, vergiyi doğuran olayın gerçekleştiği tarihte yürürlükte bulunan kanun hükümlerine uygun şekilde doğru tesis edilmiş ise, ortada kanuna aykırılıktan

⁹² Batı, a.g.e., s. 482.

⁹³ T.C. Danıştay 11. Hukuk Dairesi T. 21.11.1997, E. 1996/3510, K. 1997/4061 sayılı kararı, “Vergi Dairelerinin idari işlevleriyle ilgili olarak vergi hukuku alanında tesis ettikleri, doğrudan uygulanabilir nitelikte, yükümlünün hukukunu doğrudan etkileyen ve onların hukuki statülerinde hak ve yükümlülüklerinde değişiklik veya yenilik yaratan irade açıklamaları” şeklindedir.

⁹⁴ B. Melikoğlu, Vergi Hataları ve Düzeltme Yolu, Yüksek Lisans Tezi, Karadeniz Teknik Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, Ankara, Haziran, 2007, s. 21.

bahsedilemeyecektir. Dolayısıyla vergi kanunu hükümlerinin değişmesi gibi sebepler, önceki kanun hükümlerine aykırılık teşkil etmeyen bir vergi işlemini sakat hale getirmemektedir. Özel kanun hükümlerinden doğan düzeltmeler ise; VUK’da yer alan düzeltme işlemi ile ilgili genel hükümlerin kapsamı dışında kalmaktadır.⁹⁵

2.2.3. Fazla veya Noksan Vergi İstenmesi veya Alınması

Bir işlemin VUK kapsamında vergi hatası sayılabilmesi için, vergi hatası taşıyan işlem sonucunda, fazla veya eksik vergi istenmesi veya alınması gerekmektedir. Haksız ve hatalı işlem olmasına rağmen vergi miktarı değişmemiş, vergi olması gereken gibi alınmış veya istenmişse, sonuç olarak fazla veya eksik vergi alınması söz konusu değilse vergi hatasından söz edilemeyecektir. Böyle bir durumda idari işlem hatası olduğu kabul edilebilir ancak vergi hatası olduğu söylenememektedir.⁹⁶ Aynı şekilde, kanunda belirtilen sebepler dışındaki nedenlerle fazla veya eksik vergi istenmesi de vergi hatası olarak değerlendirilmemektedir.⁹⁷ Dolayısıyla vergi hatası olarak değerlendirilmeyen bu işlemlere ilişkin yanlışlıkların, düzeltme yolu ile düzeltilmesi de mümkün olmayıp, hukuka aykırı olmaları ve tarafların menfaatlerini etkilemeleri şartı ile dava konusu edilebilmektedir.

2.2.4. Yapılan Haksız İşlemin Kanunda Sayılan Hata Türlerinden Olması

VUK’da vergi hatası halleri; hesap hataları ve vergilendirme hataları şeklinde tahdidi olarak sayılmış olup, vergi hatasının varlığından söz edebilmek için ancak bu hata hallerinden birinin olması gerekmekte olup, bu sebeplerin yorum yoluyla genişletilmesi mümkün değildir.

Vergi hatalarını doğuran haksız işlem, vergi idaresi tarafından yapılabileceği gibi mükellef tarafından da yapılabilmektedir. Ancak taraflardan herhangi biri tarafından yapılan bu haksız işlemin, vergi hatası olarak kabul edilebilmesi için kanunda tanımlanan hata türlerinden biri olması gerekmektedir.

⁹⁵ Öncel, Kumrulu, Çağan, Göker, a.g.e., s. 218.

⁹⁶ Öncel, Kumrulu, Çağan, Göker, a.g.e., s. 219.

⁹⁷ Şenyüz, Yüce, Gerçek, a.g.e., s. 321.

Danıştay 9. Dairesinin “vergiden istisna kapsamında tutulan işlemlerden vergi alınmasının verginin mevzuunda hata olarak değerlendirildiği” ve “tapu harcı tahsilinde vergilendirme hatası olduğunun açık olduğu, tapu harcının iadesine yönelik düzeltme şikâyet başvurusunun reddedilmesinin hukuka aykırı olduğu” şeklindeki kararları; yargı uygulamasında da vergi hatalarının kanunda sayılanlarla sınırlı şekilde kabul edildiğine örnek olarak gösterilebilir.⁹⁸

Kanunda vergi hatalarının belirli sayıda sınırlandırılmış olması ve bu sayılanlar dışında ortaya çıkan yanlışlıkların vergi hatası kapsamında kabul edilmemesi, vergi hatası uygulamasında kıyasın kabul edilmediği ve amaçsal yorum yapılamayacağını ifade etmektedir.

2.3. Türk Vergi Hukukunda Vergi Hataları

Türk vergi hukukunda vergi hataları, çeşitli kanunlarda⁹⁹ 1934 yılından itibaren yer almış ve kanun maddelerinde genel olarak ortaya çıkan maddi hata yahut hesap yanlışlıklarının düzeltilmesi gerektiği belirtilmiştir.¹⁰⁰ Vergi hatası kavramı, maddi hata ve hesaplamada yapılan yanlışlıklar, hâlihazırda yürürlükte olan 213 sayılı VUK

⁹⁸ T.C. Danıştay 9. Hukuk Dairesi T. 27.04.2023 E. 2023/950, K. 2023/1602 ve T. 25.04.2019, E. 2018/8046, K. 2019/1811 sayılı kararı.

⁹⁹ 2395 sayılı Kazanç Vergisi Kanunu’nun 62. maddesinde ve 2430 sayılı Muamele Vergisi Kanunu’nun 15. maddesinde “...Varidat müdürü veya en büyük mal memuru itirazı mucip hadiseyi, maddî hata ve yanlış nisbet tatbiki gibi açık bir hesap yanlışlığı şeklinde görürse düzeltilmesini tahakkuk memuruna emreder...”, 2897 sayılı Hayvanlar Vergisi Kanunu’nun 22. maddesinde “Mükellefler kendi beyanlarına uymayacak şekilde tahakkuk ettirilen vergilerden gerek hayvanın nevi ve adedi, gerek 18 inci maddede yazılı vergi miktarları noktasından maddî hata yapıldığını gördükleri takdirde bir istida ile vilâyetlerde varidat müdürlerine ve kazalarda malmüdürüne müracaatla yanlışlığın düzeltilmesini isterler...”, 3257 sayılı Kanun’un 11. maddesinde “Gerek tarh ve tahakkuk safhasında gerek vergi itiraz edilmeksizin katileştikten sonra mükellefin müracaatı üzerine veya tedkik ve teftiş neticesinde görülen maddî hatalar mahallinin en büyük mal memurunun tasvibile düzeltilebilir.”, 3843 sayılı Muamele Vergisi Kanunu’nun 97. maddesinde “Mal gümrükten geçirildikten sonra maddî hesap hatası veya yanlışlıkla muaflik tatbiki veyahut tahakkuka esas tutulan fatura, şehadetname veya beyannamelerde kıymet veya masrafların yanlış gösterilmesi sebebiyle eksik alındığı veya hiç alınmadığı meydana çıkan idhalâf muamele vergileri, gümrük resmî noksanları hakkındaki hükümler dairesinde takib olunur...”, 5237 sayılı Belediye Gelirleri Kanunu’nun 9. maddesinde “...Tebliğ; itiraz ve temyiz işlemleri ve maddi hataların düzeltilmesi 3692 sayılı kanun hükümleri dairesinde cereyan eder...”, 5336 sayılı Kanun’un 4. maddesinde “... itiraz ve temyiz işlemleri ile maddî hataların düzeltilmesi hallerinde 3692 sayılı kanun hükümleri tatbik olunur.”

¹⁰⁰ N. Kaşıkçı, ‘Vergi Usul Hukukunda Hata ve Düzeltme’, Yüksek Lisans Tezi, *İstanbul Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü*, İstanbul, 2011, s. 27-28.

öncesinde çeşitli kanunlarda yer almıştır. Maddi hata ile ilgili hükümlere ilişkin bazı kanunlar ve kanun maddelerinde yer alan ifadeler şu şekildedir:¹⁰¹

3692 sayılı Vergilerde İhbarnamelerin Tebliğine ve İtiraz ve Temyiz Usullerine ve İtiraz ve Temyiz Komisyonları Teşkiline Dair Kanun'un 23. maddesinin ikinci fıkrasında,¹⁰² vergi veya vergi matrahına ilişkin yüzdelerde hata yapılması, mükerrer vergilendirme olması, verginin mükelleften başka bir kişiden istenmesi vd. gibi işlemlerin maddi hata teşkil ettiği ve düzeltilmesi gerektiği ifade edilmiştir.¹⁰³

Söz konusu kanun hükümlerinde; vergilendirme işlemlerinde maddi hata yapıldığında, vergi hatasının yetkili makama başvuruda bulunmak suretiyle düzeltilmesinin istenebileceği ifade edilmektedir. Ayrıca 3692 sayılı Kanunda açıklanan maddi hata kavramı, 213 sayılı VUK'un 117 ve 118. maddelerinde yer alan hesap ve vergilendirme hatalarına ilişkin hükümlerin temelini oluşturmaktadır.¹⁰⁴

1949 yılında yürürlüğe giren 5432 sayılı Vergi Usul Kanunu ile 3692 sayılı kanun yürürlükten kaldırılmış olup, 5432 sayılı kanunun altıncı kısmının, üçüncü bölümünde ise 'Vergi Hatalarını Düzeltme' başlığı altında vergi hatası kavramına ilk kez 106. maddede yer verilmiştir. Vergi hatalarını düzeltme konusu ilk kez 5432 sayılı Kanun'un 106-116. maddeler arasında düzenlenmiştir.¹⁰⁵ 1961 yılında kabul edilen ve 5432 sayılı Kanunu ilga eden 213 sayılı Vergi Usul Kanunu'nun altıncı kısmın, üçüncü

¹⁰¹ Kaşıkçı, a.g.e., s. 28.

¹⁰² 3692 sayılı Vergilerde İhbarnamelerin Tebliğine ve İtiraz ve Temyiz Usullerine ve İtiraz ve Temyiz Komisyonları Teşkiline Dair Kanun'un 23. maddesinin ikinci fıkrası "İtiraz arzu hallerini alan memurlar itirazın aşağıdaki maddî hatalardan mütevellit olduğunu gördükleri takdirde düzeltilmesini vergiyi tahakkuk ettirmiş olan memura yazı ile emreder ve neticesini mükellefe tebliğ eylerler. 1- Verginin veya vergi matrahının veyahut misil ve yüzde zamlarının yanlış hesap edilmesi, 2- Verginin mükerrer olması, 3- Verginin hakikî mükelleften gayri bir şahıs namına tarh edilmesi, 4- Kanunî tenzilâtın eksik yapılması veya hiç yapılmaması, 5- Bir kimseye mükellefiyet devresinden az veya çok bir devre için vergi tarh olunması, 6- Tarhiyatta yanlış nisbet tatbik edilmesi. Bu noktaların haricinde kalan hususlara müteallik itirazlara ait evrakı alâkalı komisyona gönderirler. İstanbul'da dahi yukarı ki fıkra yazılı yanlışların düzeltilmesini emretmek salâhiyeti varidat veya malmüdürler ile hususî muhasebe müdür veya memurlarına ait olup tahakkuk şube şefleri bu kabil hallerde itiraz, arzuhalile dosyasını bunlara tevdi ederler."

¹⁰³ Osmanlı'dan Günümüze Maliye Teşkilatı ve Görevleri Mevzuatı, Cilt II (1936-1998), Maliye Bakanlığı Personel Genel Müdürlüğü, Ankara, Eylül 1998, s.1068/13.07.1939 tarih ve 4257 sayılı Resmî Gazete, aktaran; Kaşıkçı, a.g.e. s. 26-28.

¹⁰⁴ Kaşıkçı, a.g.e. s. 29.

¹⁰⁵ 5432 sayılı Vergi Usul Kanunu'nun "Vergi Hatalarını Düzeltme" başlıklı üçüncü bölümde ve 106 ile 116. Maddelerde düzenlenmiştir. Kanunun tam metnine <https://www.resmigazete.gov.tr/arsiv/7233.pdf> linkinden ulaşılabilir.

bölümünde belirtilmek ve ‘Vergi Hatalarını Düzeltme ve Reddiyat’ başlığı altında 116 ile 126. maddelerinde düzenlenmek suretiyle bugünkü halini almıştır.¹⁰⁶

5432 sayılı VUK Genel Gerekçesinde; vergi hatalarının hem idare hem de mükellef tarafından yapılmasının olası olduğu, maddi hata ve düzeltmeye ilişkin kanun hükümlerinin, ortaya çıkan hataların kolaylıkla düzeltilebilmesi hedefiyle yeniden ele alındığı ve bu doğrultuda hükümler konulduğu belirtilmektedir.¹⁰⁷

213 Sayılı VUK’un Genel Gerekçesinde ise; vergi hatalarının düzeltilmesine ilişkin hükümlerin, vergi hatası kapsamında olmasına karşın vergi uyumsuzluğuna konu edilen vergiler bakımından da uygulanabileceği ve kanunun bu esaslara göre düzenlendiği belirtilmiştir.¹⁰⁸

5432 sayılı ve 213 sayılı VUK’un Genel Gerekçesinde yer alan ifadeler incelendiğinde; kanun koyucu tarafından düzeltme işleminin kapsamı belirlenirken, düzeltmenin sadece maddi hatalara özgülendiği ve düzeltme işlemine konu olabilecek hatanın ise hukuksal yoruma ihtiyaç duymayacak derecede açık, tereddüde yer vermeyecek şekilde herkesçe anlaşılabilir bir hata olması gerektiği yönünde olduğu söylenebilir.¹⁰⁹

2.4. Vergi Usul Kanunu Kapsamında Vergi Hataları ve Türleri

Düzeltilme kapsamında vergi hatası haller; 213 Sayılı VUK’un 116, 117 ve 118. maddelerinde düzenlenmiş olup, hesap hataları ve vergilendirme hataları olmak üzere iki başlık altında düzenlenmiştir.

¹⁰⁶ Kaşıkçı, a.g.e. s. 29.

¹⁰⁷ 5432 sayılı VUK Genel Gerekçesi m.8 “Hesaba ve beyana istinat eden bugünkü vergilerde, mükelleflerin herhangi bir kasta makrun olmaksızın, maddi hatalar yapmaları, bilhassa hesaplarda ve rakamlarda yanılmaları ihtimali daima mevcuttur. Nasıl ki, aynı hataların idare tarafından da yapılması her zaman varittir. Bir taraftan bu vakıa, diğer taraftan da bugünkü mevzuatımız karşısında maddi hataların düzeltilmesi bakımından mükelleflerin karşılaştıkları zorluklar ve imkânsızlıklar göz önünde tutularak, bu mesele ‘Maddi hata kolaylıkla ve daima düzeltilebilmelidir’ prensibinin ışığı altında yeniden ele alınmış ve bilhassa mükellefin hukukunu ihanet maksadıyla bu hususta tasarıya açık ve kati hükümler konulmuştur.”

¹⁰⁸ 213 sayılı VUK Gerekçesi, “Bundan başka Vergi Usul Kanunu’nda mevcut vergi hatalarının düzeltilmesine müteallik hükümlerin, vergi ihtilafları ile olan ilgisi nazara alınarak haklarında vergi ihtilaflarına ait hükümlerin uygulanmasına cevaz verilen vergilerde kanunun düzeltmeye müteallik hükümlerinin de uygulanması muvafık olacağı düşünülmüş ve maddenin son fıkrası bu esaslara göre tadil edilmiştir.”

¹⁰⁹ Balcı, a.g.e., s. 73.

2.4.1. Hesap Hataları

Hesap hataları; 213 Sayılı VUK'un 117.maddesinde "Hesap Hataları" başlığı altında hüküm altına alınmış olup madde hükmünde hesap hataları; matrah hataları, vergi miktarında hatalar ve verginin mükerrer olması şeklinde belirtilmiştir.¹¹⁰ Hesap hataları, eksik veya fazla olacak şekilde vergi miktarını olması gerekende farklı şekilde ortaya çıkaran, kolay görülebilen, irdeleme gerektirmeyen, matematik yanlışlıklardır. Hesap hataları, vergi mükellefi yahut vergi idaresinden kaynaklanarak ortaya çıkabilir.¹¹¹

2.4.1.1. Matrah Hataları

Matrah; verginin üzerinden hesaplandığı miktar ya da değer olarak tanımlanmaktadır.¹¹² Verginin hesaplanabilmesi için öncelikle verginin konusunun belirlenmesi bunun yanı sıra da verginin hangi değer üzerinden hesaplanacağını başka bir ifadeyle matrahının tespitinin yapılması gerekmektedir.

Matrah hataları, genellikle verginin hesaplanmasında yapılan matematik hataları olarak değerlendirilmektedir.¹¹³ Matrah hatalarına, konut kira gelirinden istisna düşülmemiş olması, beyannamede bir toplama yanlışlığının yapılmış olması, katma değer vergisinde satış bedelinin yanlış gösterilmesi, zararların karlara takas edilmemesi ya da yapılması gereken mahsup işleminin yapılmamış ya da yanlış yapılmış olması örnek verilebilir.¹¹⁴

Matrah hatalarının yapılabileceği belgeler kanunda sayılmıştır. Düzeltmeye konu edilecek matrah hataları yalnızca bu belgelerle sınırlı olup, sayılan belgeler dışında mükellefin defter ve belgelerinde yaptığı maddi hatalar sonucu matrahın yanlış

¹¹⁰ 213 sayılı VUK m. 117 "Hesap hataları şunlardır: 1. Matrah hataları: Vergilendirme ile ilgili beyanname, tahakkuk fişi, ihbarname, tekâlif 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."

¹¹¹ Öncel, Kumrulu, Çağan, Göker, a.g.e., s. 222.

¹¹² <https://sozluk.adalet.gov.tr/> , 'T.C. Adalet Bakanlığı Hukuk Sözlüğü', E.T: 03 Nisan 2024.

¹¹³ Batı, a.g.e., s. 483.

¹¹⁴ Bilici, *Vergi Hukuku*, s. 205.

hesaplanması durumunda ortaya çıkan yanlışlıklar düzeltme kapsamında değildir.¹¹⁵ Bu gibi hatalar, düzeltme yolu ile değil vergi incelemesi yapılması suretiyle inceleme sonucuna göre düzeltilmektedir.¹¹⁶

Vergi çeşitlerine göre konularına göre verginin matrahı, matrahın türü ve yapısı, çeşitli vergi kanunlarında gösterilmiştir. Örneğin, gelir vergisinde verginin matrahı gelirin safi tutarı iken motorlu taşıtlar vergisinde ise aracın yaşı, silindir hacmi gibi bazı özellikleri matrahı belirlemektedir.¹¹⁷

Türk vergi sisteminde vergi matrahının tespiti amacıyla esas olarak beyan usulü benimsenmiş ise de idarice takdir usulü, karine usulü, götürü usulü gibi beyan usulleri ile de vergi matrahı tespit edilmektedir. Türk vergi sisteminde genel olarak beyan usulünün benimsenmesindeki amaç ise; mükelleflerin en doğru matrahları kendilerinin bileceği ve beyan ettikleri vergi matrahı ile çelişkiye düşmeyecekleri düşüncesine dayanmaktadır. Beyan usulünde, mükelleflerin kendi beyan ettikleri vergi matrahına ilişkin vergi tarh edildiğinden, bu vergilere karşı istisnai durumlar hariç olmak üzere kural olarak mükelleflerin dava açma hakkı da bulunmamaktadır. Bu kuralın istisnası ise mükellef tarafından beyanın ihtirazi kayıtlı yapılması ve beyannamede vergi hatasının bulunmasıdır.¹¹⁸

Danıştay Vergi Dava Daireleri Kurulu 09/02/2022 tarihli kararında; mükellef tarafında kanunda belirtili süre ve usullere riayet edilmek şartıyla verilen beyannamelere ihtirazi kayıt konulabileceğinin Danıştay içtihatlarıyla benimsendiği, mükelleflerin beyannameye ihtirazi kayıt koymak suretiyle daha sonra ilgili beyannameye ilişkin dava açma haklarının olduğu belirtilmiştir.¹¹⁹

¹¹⁵ A. Erol, *Vergi Uyuşmazlıkları ve Çözüm Yolları*, Adalet Yayınevi, İstanbul, 2023, s. 144.

¹¹⁶ Ürel, a.g.e., s. 311-312.

¹¹⁷ O. Pehlivan, *Vergi Hukuku Genel Hükümler ve Türk Vergi Sistemi*, Ekin Yayınevi, Trabzon, 2024, s. 76.

¹¹⁸ Oktar, a.g.e., s. 102.

¹¹⁹ T.C. Danıştay VDDK. 09.02.2022 tarih E.2020/1080, K.2022/25 sayılı kararı, “213 sayılı Vergi Usul Kanunu'nda vergilendirmenin beyana dayanılarak yapılması gereken durumlarda matrahın veya verginin tümüyle ya da kısmen ihtirazi kayıtlı bildirilmesini öngören bir düzenleme yapılmamıştır. Kanun'un 378. maddesinin ikinci fıkrasında yer alan mükelleflerin beyan ettikleri matrahlara ve bu matrahlar üzerinden tarh edilen vergilere itiraz edemeyecekleri yolundaki hükmün istisnasız uygulanmasının çeşitli hak kayıplarına ve verginin beyan edilmesinde çekinceye yol açarak vergi kaybına neden olduğu anlaşılmıştır. Bunun üzerine vergi kanunlarında belirtilen zamanda verilen beyannameye ihtirazi kayıt konulabileceği Danıştay içtihatlarıyla benimsenmiştir. ...İçtihatla benimsenen ihtirazi kayıtlı beyanname verme yolunun yükümlülerce yaygın bir şekilde kötüye kullanılması ve vergi borcunu sürüncemede bırakmanın bir aracı haline gelmesi üzerine 1980 yılında

Vergi beyannamesinde, vergi hatası yapılması halinde; hatanın beyanname verme süresi içinde ve bu süre geçirildikten sonra ortaya çıkmasına göre iki farklı çözüm yolu ile hata düzeltilmektedir.

Vergi hatasının varlığı, beyanname verme süresi için de fark edilmiş ise vergi dairesine, ilk beyannamede vergi hatası yapıldığını belirten ve yapılan hata düzeltildikten sonra verilen ikinci beyanname ile hatalı durum düzeltilebilir. Buna ilişkin Danıştay 3. Dairesinin bir kararı, “2017 yılının Ocak dönemine ait katma değer vergisi beyannamesinin, indirilecek katma değer vergisinin sehven eksik beyan edilmesi nedeniyle aynı gün düzeltme beyannamesi ile düzeltildiği ve davalı idareden de düzeltilmesinin talep edildiği, davalı idarece düzeltmeye konu tüm tevsik edici belgeler istenilmesine rağmen ibraz edilmemesi üzerine düzeltme işlemi yapılmaksızın tahakkuk eden vergi için takibe başlanmış ise de inceleme ve araştırma yapılarak aksi ortaya konulmadıkça beyanname verme süresi içinde yapılan düzeltmelerin kabul edilmesi gerektiğinden ödeme emrinin dava konusu edilen kısmında hukuka uyarlık bulunmadığı gerekçesiyle ödeme emrinin sözü edilen bölümü iptal edilmiştir” şeklindedir.¹²⁰ Yargı kararı doğrultusunda da beyanname verme süresinde fark edilen vergi hatası, ilk beyannamedeki hatanın belirtilerek yeniden beyanname verilmesi sonucunda düzeltilmektedir.

Vergi hatasının tespiti, beyanname verme süresi geçirildikten sonra yapılmış ise, vergi mükellefi tarafından yapılan düzeltme başvurusunun idarece reddedilmesi halinde dava yoluna başvurulabilmektedir.

Matrahta yapılan hataların, vergi hatası kapsamında kabul edilebilmesi için, hukuki uyumsuzluk niteliğinde olmaması gerekmektedir. Zira bahsedildiği üzere, matrah hataları oldukça basit yanlışlıklardan doğan hatalardır. Basit matematik hataları olmayan, yargı organı tarafından irdelenip, kanun hükümlerinin yorumlanması

2365 sayılı Kanun’la Vergi Usul Kanunu’nun 389. maddesine bir cümle eklenerek ihtirazî kayıtlarla verilen beyannameler üzerine hesaplanan vergilere yapılan itirazların verginin tahsilini durdurmayaacağı hükmü getirilmiştir. Bu kural, idari yargının yeniden düzenlenmesi sırasında kabul edilen 2577 sayılı Kanun’un 63. maddesiyle yürürlükten kaldırılmakla beraber aynı yönde düzenlemeye 2577 sayılı Kanun’un o tarihte yürürlükte bulunan 27. maddesinin (8) numaralı fıkrasında yer verilmiştir. Kanun’un yürürlükte bulunan halinde bu düzenlemenin aynı maddenin (4) numaralı fıkrasında yer aldığı görülmektedir. Böylece, yükümlülerin beyannamelerine ihtirazî kayıt koyabilecekleri ve bu yolla dava hakkına sahip olabilecekleri dolaylı olarak kanunda ifade edilmiştir.”

¹²⁰ T.C. Danıştay 3. Dairesi 14.10.2021 tarih E. 2018/5688, K.2021/4463 sayılı kararı.

suretiyle açıklığa kavuşturulacak nitelikteki yanlışlıklar, vergi hatası değil, hukuki uyumsuzluk kapsamında değerlendirilmektedir.¹²¹

Konuya ilişkin Danıştay 9. Dairesi Kararı, “Davalı idarece davacıya ait ‘1. sınıf inşaat’ olan taşınmazın inşaat sınıfının ‘lüks inşaat’ sınıfı olarak re’sen değiştirilmesine dayanak gösterilen yoklamanın, site yönetimi tarafından yapılan düzeltme başvurusuna istinaden düzenlendiği, re’sen değişikliğe ilişkin bu işlemin davacıya ayrıca tebliğ edilmediği, tutanağın davacıya ait taşınmazla doğrudan ilgili olmadığı, ... adlı kişi ile birlikte belediyenin iki yetkilisi tarafından düzenlendiği, ayrıca inşaatın bulunduğu yer, konum, arsa metre kare birim değeri ve sitenin özelliklerinin (çevre düzenlemesi, havuz, güvenlik, otopark gibi) inşaat sınıfının belirlenmesinde esas alınması imkan dahilinde olmadığı halde yoklamada bu hususlara yer verildiği, bu haliyle davacıya ait meskenin lüks inşaat sınıfına dahil olduğunun idarece somut olarak ortaya konulmadığı, bu durumun 213 sayılı Kanunun 117. maddesinde yer alan matrahta hata olarak değerlendirilmesi icap ettiği ve davacıdan 2008-2013 yıllarına ilişkin olarak fazladan tahsil olunan emlak vergileri ile fazlasının iadesi için düzeltme başvurusunun reddine ilişkin işlemin hukuka aykırı olduğu gerekçesiyle davanın kabulüne ve davaya konu işlemin iptaline, ödenen tutarın faiziyle birlikte davacıya iadesine karar verilmiştir.” şeklindedir.¹²²

2.4.1.2. Mükellefin Defter Kayıtlarında Hata

Vergi mükellefi, defter ve belgelerinde birtakım maddi hatalar yaptığını ve bunun sonucunda olması gerekenden fazla şekilde tespit ve beyanda bulunduğunu, dolayısıyla fazla ödeme yaptığını iddia edebilir. Bu durumda mükellefin defter ve belgelerinin doğruluğu, maddi hata yapılıp yapılmadığı ve bunun neticesinde fazla vergi ödenip ödenmediğinin tespiti amacıyla, mükellefin defter, kayıt ve belgelerinin incelenmesi sonucunda vergi inceleme raporu düzenlenir.

Vergi incelemesiyle, mükellefin ödemesi gereken verginin doğruluğu ve yapılan hata, bütün yönleriyle araştırılmaktadır.¹²³ Vergi inceleme raporu neticesinde,

¹²¹ Öncel, Kumrulu, Çağan, Göker, a.g.e., s. 222.

¹²² Danıştay 9. D. 24.04.2019 Tarih, E. 2015/3486, K.2019/1791 sayılı kararı.

¹²³ Erol, *Türk Vergi Sistemi ve Vergi Hukuku*, s. 205.

maddi hatanın varlığı ve bunun sonucunda fazla vergi ödendiği tespit edilirse, düzeltme fişi düzenlenmek suretiyle, fazla tahakkuk ettirilen vergi mükellefe iade edilir. Ancak bu yönde bir düzeltme işleminin yapılabilmesi ve vergi iadesinin söz konusu olması için vergi incelemesi sırasında başka bir matrah farkının bulunmaması gerekmektedir.

2.4.1.3. Vergi İnceleme Raporlarına Dayanak Belgelerdeki Hatalar

Vergi inceleme raporu, vergi mükelleflerinin sunduğu beyanların ve bu kişilerce ödenmesi gereken vergilerin doğru olup olmadığını araştırmak ve bu belgelerin doğru olmasını sağlamak amacıyla, yükümlüye ait belge ve kayıtlar üzerinden yapılan çalışma sonucunda hazırlanır. İnceleme memuru, bu araştırmayı yaparken ve vergi inceleme raporunu hazırladığı sırada vergi hatasını fark ederse, bu hatayı düzelterek ortadan kaldıracaktır. Devamında, ilgili vergi inceleme raporu, vergi dairesine gönderilir ve raporda belirtilen hususlar doğrultusunda vergi dairesi, vergi tarhi yapma ve vergi cezası kesme gibi işlemlerini yerine getirir.¹²⁴

2.4.1.4. Vergi Miktarında Hatalar

Hesap hataları arasında sayılan vergi miktarındaki hatalar; 213 sayılı VUK 117. maddesi ikinci fıkrasında hüküm altına alınmış ve vergi oran ve tarifelerinin yanlış uygulanması ya da vergi borcu üzerinden yapılması gerekli olan mahsupların yapılmaması yahut yanlış yapılması gibi sebeplerle vergi miktarının yanlış hesaplanması hali olarak ifade edilmiştir.¹²⁵

Kanun maddesi doğrultusunda; tahakkuk fişi veya vergi ihbarnamesinde belirtilen matraha, vergi oranlarının veya tarifelerinin yanlış uygulanması, vergi işleminden mahsup edilmesi gereken mahsupların yapılmamış ya da hatalı yapılmış olması sonucunda verginin eksik veya fazla tarh edilmesi halinde, vergi miktarında hataya düşülmektedir.

¹²⁴ Erol, *Türk Vergi Sistemi ve Vergi Hukuku*, s. 209-210.

¹²⁵ 213 sayılı VUK m. 117 “Vergi oran ve tarifelerinin yanlış uygulanması, mahsupların yapılmamış veya yanlış yapılmış olması, verginin eksik veya fazla hesaplanmış veya gösterilmiş olması.”

Vergi miktarında hata olması halinde, ilgili vergilendirme ile ilgili yapılmış olan tüm işlemlerin doğru yapılmış olması ancak buna rağmen belgelerinde hesaplanan ya da tahakkuk eden vergi, olması gerekenden farklı olarak ortaya çıkması gerekmektedir. Bu hata türünde, matrah yönünden bir uyumsuzluk bulunmamakta ancak vergiye uygulanması gereken oranın, tarifenin yanlış uygulanması ya da mahsup edilmesi gereken unsurların mahsup edilmemiş olması gibi sebeplerle vergi miktarları yanlış hesaplanmaktadır.

Konuya örnek olarak; 100.000-TL lik Gelir Vergisi matrahı üzerinden %15 oran uygulanmak suretiyle alınması gereken 15.000-TL vergi olmasına rağmen, bu oran yanlış uygulanarak tahakkuk fişinde 20.000-TL olarak belirtilmiş ise, bu durumda vergi miktarında hata olduğu ve düzeltme işlemine konu edilerek düzeltilmesi gerektiği verilebilir.

2.4.1.5. Verginin Mükerrer Olması

Verginin mükerrer olması; aynı vergi kanununun uygulanmasından ve aynı matrah üzerinden bir defadan fazla vergi istenmesi veya alınması olarak ifade edilebilir. Farklı vergi kanunlarının uygulanması halinde ve bu nedenle verginin birden fazla alınması halinde mükerrer vergiden bahsedilemeyecektir. Örneğin satın alınan bir araç üzerinden hem ÖTV hem de KDV alınmaktadır. Ancak ÖTV ve KDV farklı kanunlardan doğan vergiler olması sebebiyle, bu durumda çifte vergilendirme söz konusu olmaz.¹²⁶

Konuya ilişkin Anayasa Mahkemesi Kararında; söz konusu işlemde mükerrer vergilendirmeden bahsedilebilmesi için, yapısı ve kaynağı aynı olan bir işlemde birden fazla vergi alınmış olması gerektiğini, Katma Değer Vergisi ve Özel Tüketim Vergisi her ne kadar harcamalar üzerinden alınan vergiler olsa da konularının farklı olması sebebiyle mükerrer vergiden söz edilemeyeceği ifade edilmektedir.¹²⁷

¹²⁶ Batı, a.g.e., s. 484.

¹²⁷ T.C. Anayasa Mahkemesi 25.12.2014 Tarih, E.2013/48, K.2014/198 sayılı kararı, “Başvuru kararında her ne kadar mal teslimi ve ithalatından alınan bir vergi üzerinden aynı karakterli başka bir vergi alındığı ileri sürülmüş ise de mükerrer vergilendirmeden söz edilebilmesi için aynı kaynaktan, aynı yapıdan birden fazla vergi alınması gerekmektedir. Katma değer vergisi ile özel tüketim vergisinin her ikisi de harcamalar üzerinden alınmakla birlikte yapıları birbirinden farklıdır. Katma değer vergisi, malların ve hizmetlerin satışında oransal olarak alınan bir işlem vergisi olup verginin konusu tüm mal

Ancak konutlara ilişkin, bina vergisi ve değerli konut vergisi adı altında alınan her iki vergi, Emlak Vergisi Kanunu'nda belirtilmekte, ikisi de Emlak Vergi Kanunu'nun 29. maddesinde belirtilen aynı matrahtan hesaplanmakta ve aynı dönemde vergilendirilmektedir. Bu durumda verginin mükerrerliğinden ve mükerrerlikten kaynaklı vergi hatasından söz edilebilir.¹²⁸

Mükellefin aynı vergi dönemine ilişkin, gelir vergisini farklı vergi dairelerine birden fazla vermesi ve vergi idaresince de durumun fark edilmeyerek verilen her iki beyanname için de verginin tahakkuk ettirilmesi hali, verginin mükerrerliğine örnek verilebilir. Bu durumda düzeltme yoluyla ortaya çıkan hatanın düzeltilmesi gerekmektedir.

Danıştay VDDK 03.07.2019 tarihli kararında, ilgili faturalara ilişkin mükellef tarafından düzeltme beyannamesi sunulması ve bu beyannameye istinaden verginin tahakkuk ettirilmesinden sonra, mükellef hakkında aynı yıl içinde aynı faturalara ilişkin vergi incelemesi yapılmak suretiyle, incelemeye dayanarak yeniden vergi tarhı yapılması durumunda mükerrer vergiden söz edileceği ve ilgili işlemde hesap hatasının olduğu ifade edilmiştir.¹²⁹

ve hizmetlerin üretiminden tüketiciye intikaline kadar her üretim ve dağıtım aşamasında "katılan değeri"dir. Diğer bir deyişle katma değer vergisinde mal ya da hizmetin üretiminden tüketiciye kadar her el değiştirme aşamasında katılan değer vergilendirilmektedir. Özel tüketim vergisi ise 4760 sayılı Özel Tüketim Vergisi Kanunu'na ekli dört adet listede yer alan Türk Gümrük Tarife Cetveli'nde tanımlanan mallardan bir defaya mahsus olarak alınmakta olup verginin konusu anılan Cetvel'de özel olarak sayılan mallardır. Dolayısıyla sözü edilen iki vergi türünün aynı kaynaktan alınsalar da yapı itibarıyla aynı olmadıkları anlaşıldığından mükerrer vergilendirmeden söz edilemez." şeklindedir.

¹²⁸ Batı, a.g.e., s. 485.

¹²⁹ T.C. Danıştay VDDK. 03.07.2019 Tarih, E. 2019/199, K. 2019/483 sayılı kararı, "Şirketinin düzenlediği faturalarda yer alan katma değer vergilerinin indirimlerden çıkarılması suretiyle pişmanlıkla verilen düzeltme beyannamelerine istinaden 2010 yılının Mart ila Mayıs ve Temmuz, Eylül ila Kasım dönemleri için katma değer vergisinin tahakkuk ettirilmesinden sonra, davacı hakkında aynı yıl için yapılan inceleme sonucunda, anılan mükellefin düzenlediği faturaların gerçekte bir emtia teslimine dayanmadığından bahisle katma değer vergisi tarh edilerek, vergi ziyası cezasının kesildiği hususu dikkate alındığında, aynı faturalar nedeniyle iki ayrı tarh işleminin yapıldığı sonucuna varılmıştır. İnceleme sonucunda tarh edilen katma değer vergisi açılan dava sonucunda kesinleşmiştir. Bu nedenle, pişmanlıkla verilen beyanname üzerine tahakkuk eden verginin istenmesi halinde mükerrerlik ortaya çıkacak olup, bu husus, 213 sayılı Kanunun 117. maddesinde hesap hatası olarak belirtilen verginin mükerrer olması kapsamında değerlendirilebilecek nitelikte bulunduğundan..." şeklindedir.

2.4.2. Vergilendirme Hataları

Vergilendirme hataları, VUK'un 118. maddesinde belirtilmiş olup, madde hükmünde; mükellefin şahsında hata, mükellefiyette hata, mevzuda hata ve vergilendirme veya muafiyet döneminde hata olmak üzere dört başlık altında düzenlenmiştir.

Vergilendirme hataları daha çok verginin esasına ilişkin hatalar olup, verginin mükellefinin belirlenmesi konusunda yapılan yanlışlıklardır. Hesap hataları, ilk bakışla anlaşılabilen basit hatalar iken vergi mükellefinin belirlenmesinde ortaya çıkan hataların tespiti daha zordur.

2.4.2.1. Mükellefin Şahsında Hata

VUK'un 118. maddesinin birinci bendinde, bir verginin asıl borçlusundan başka birinden istenmesi ve alınması hali olarak mükellefin şahsında ifade edilmektedir.¹³⁰

Kanunen verginin, vergi sorumlusu veya vergi mükellefi tarafından istenilmesi ve alınması gerekmektedir. Vergi sorumlusu; VUK'un 8. maddesinin ikinci bendinde tanımlanmış olup, madde hükmü "Vergi sorumlusu, verginin ödenmesi bakımından, alacaklı vergi dairesine karşı muhatap olan kişidir." şeklindedir. Buna göre; kendisi vergi mükellefi olmamakla birlikte asıl mükellefin vergi borcuna istinaden alacaklı vergi dairesine karşı vergi kesintisi yapıp ödemekten veya vergiye ilişkin verilen şekli ödevleri yerine getirmekten sorumlu tutulan kişi, vergi sorumlusu olarak tanımlanmaktadır.¹³¹ Vergi mükellefi ise, vergi kanunları doğrultusunda kendisine vergi borcu yüklenen gerçek veya tüzel kişidir.

Türk vergi hukukunda verginin taraflarına ilişkin T.C. kimlik numarası ve vergi kimlik numarası kullanılması, mükellefin şahsında hataya düşülmesini asgari seviyeye indirmektedir. Aynı şekilde, vergilendirme işlemlerinde teknolojinin önceye nispeten daha aktif kullanılması neticesinde yanlışlığa ilişkin sistemin uyarı vermesi

¹³⁰ 213 sayılı VUK m. 118 birinci bendi "bir verginin asıl borçlusu dışında başka bir kişiden istenmesi veya alınmasıdır."

¹³¹ A. Gerçek, "Türk Vergi Hukukunda Vergi Sorumlusu, Sorumluluk Halleri ve Türlerinin İncelenmesi". <https://dergipark.org.tr/>, E.T: 25 Mart 2024.

gibi uygulamalar da bu konuda hataya düşölme ihtimalini minimize etmektedir. Ancak uygulamada mükellef ile hakkında hatalı işlem yapılan kişinin isim ve soy isim benzerliğinin olması durumlarında mükellefin şahsında hata ortaya çıkabilmektedir. Mükellefinin şahsında hataya örnek olarak, X kişisine ait bir bina için Y kişisinden vergi istenmesi ya da alınması veya bir Limited şirketin %15 hisseli ortağı olan Z kişisinden diğer şirket ortaklarının vergi borçlarının da istenmesi ya da tahsil edilmesi halleri verilebilir.¹³²

Vergi mükellefinin şahsında hatayı doğuran duruma, uygulamada özellikle şirket tüzel kişiliği adına tarh edilen vergi ihbarnamelerinin şirketin eski ortağına ya da eski kanuni temsilcisine tebliğ edildiği görülebilmektedir.¹³³

Konuya örnek olarak, Danıştay VDDK kararında, davacının kendi adına olan aracı noter kanalıyla satmasına ve alıcı adına tescil edilmesine rağmen hataya düşölerek, araç halen aracı satan davacı adına tescilliymiş gibi hem alıcı hem de satıcı adına aynı araca ilişkin motorlu taşıtlar vergisi tahakkuku yapılmasının, mükerrer vergi kapsamına girdiği, aynı zamanda üzerine tescilli araç bulunmamasına rağmen araç satıcısı davacı adına tahakkuk ettirilen vergi bakımından mükellefin şahsında hataya düşölüş olduğu ifade edilmektedir.¹³⁴

¹³² Batı, a.g.e., s. 486.

¹³³ Balcı, a.g.e., s. 90.

¹³⁴ T.C. Danıştay VDDK. 24.06.2011 tarih, E. 2011/190, K.2011/343 sayılı kararı, “213 sayılı Vergi Usul Kanununun 122'nci maddesinde, mükelleflerin, vergi muamelelerindeki hataların düzeltilmesini vergi dairesinden isteyebilecekleri; 124'üncü maddesinde de vergi mahkemelerinde dava açma süresi geçtikten sonra yaptıkları düzeltme talepleri reddedilenlerin, şikâyet yolu ile Maliye Bakanlığına müracaat edebilecekleri belirtilmiş; 116'ncı maddesinde vergi hatası, vergiye müteallik hesaplarda veya vergilendirmede yapılan hatalar yüzünden haksız yere fazla veya eksik vergi istenmesi veya alınması olarak ifade edilmiş; 117'nci maddesinde, hesap hatalarından verginin mükerrer olması hali, aynı vergi kanununun uygulanmasında belli bir vergilendirme dönemi için aynı matrah üzerinden bir defadan fazla vergi istenmesi veya alınması; 118'inci maddesinde ise vergilendirme hatalarından mükellefin şahsında hata, bir verginin asıl borçlusu yerine başka bir kişiden istenmesi veya alınması şeklinde tanımlanmıştır. Dosyada yer alan bilgi ve belgelerden, davacı adına tescilli taşıtların, noter satış sözleşmeleri ile satış yapıldıktan sonra alıcıları adına kayıt ve tescili yapıldığı halde, davacı adına tescilin sürdürüldüğü ve vergi tahakkuklarının yapıldığı anlaşılmaktadır. Buna göre, noter satış sözleşmelerini izleyen vergilendirme dönemlerinde aynı taşıtlar nedeniyle hem alıcılar adına hem de davacı adına motorlu taşıtlar vergisi tahakkukları yapıldığından, olayda, Kanunun yukarıda anılan 117'nci maddesinde belirtilen verginin mükerrer olması hali gerçekleşmiştir. Diğer yandan, davacı adına noter satış senetlerinin düzenlenme tarihinden sonra vergi tahakkuk ettirildiği ve tahakkuk ettirilen vergilerin düzeltilmediği dikkate alındığında, 118'inci maddede sayılan vergilendirme hatalarından mükellefin şahsında hata halinin de gerçekleştiği açıktır.” şeklindedir.

2.4.2.2. Mükellefiyette Hata

Mükellefiyette meydana gelen hata, VUK 118. maddesinin ikinci bendinde, açıkça vergiden muaf tutulan veya vergiye tabi olmayan kişilerden vergiye tabiymiş gibi yahut muaf olduğu göz ardı edilerek vergi istenmesi hali, mükellefiyette hataya düşülmesi olarak ifade edilmektedir.¹³⁵ Vergi Usul Kanunu'nda hata türlerini belirten diğer maddelerden farklı olarak, mükellefiyet de hatayı belirten bu maddede 'açık olma' ölçütü getirilmiştir. Burada açık olma ölçütüyle belirtilmek istenen, kişilerin vergiye tabi olup olmadıklarının açık olması, muafiyet ve istisnaların sınırlarının açık olarak belirlenmesidir. Buna göre, mükellefiyette hatadan söz edebilmek için, bahse konu edilecek vergilerin hesaplandığı dönemde, o kişinin mutlaka ilgili vergi kanunundan muaf olduğunun tespit edilmesi gerekmektedir. Dolayısıyla muafiyete hak kazanıldığı tarihten önceki dönemlere ilişkin muaflik durumu söz konusu olmayacağından, bu hatadan söz edilemeyecek vergilendirmenin yapıldığı dönemde muafiyetin olup olmadığına bakılacaktır.¹³⁶

Kiracıdan emlak vergisi istenmesi, yürürlükten kalkmış olan bir kanun hükmü doğrultusunda vergi talep edilmesi, süresi içerisinde reddi miras hakkını kullanan mirasçı bakımından veraset ve intikal vergisi istenmesi mükellefiyette hataya örnek verilebilir.¹³⁷

Danıştay VDDK kararında, söz konusu uyuşmazlıkta vergi hatasının var olduğunun kabul edilmesi için mükellefiyette hata halinin hukuki yorum gerektirmeyecek açıklıkta olması gerektiği anlayışı benimsenmiş ve uyuşmazlığın tespiti için hukuki yorum gerekmesi halinde vergi hatasının değil hukuki ihtilafın var olduğu yönünde karar verilmiştir.¹³⁸

¹³⁵ 213 sayılı VUK m. 118 ikinci bendi "Açık olarak vergiye tabi olmayan veya vergiden muaf bulunan kimselerden vergi istenmesi veya alınmasıdır."

¹³⁶ Batı, a.g.e., s. 487.

¹³⁷ Pehlivan, a.g.e., s. 142.

¹³⁸ T.C. Danıştay VDDK. 27.03.2024 Tarih, E. 2024/256, K. 2024/371 sayılı kararı, "Vergilendirme işlemlerinin istisna veya muaflik gibi nedenlerle hatalı olduğu yolundaki iddiaların 213 sayılı Vergi Usul Kanunu'nun 116 ve devamı maddelerinde düzenlenen vergi hatası kapsamında ele alınması gerektiği tartışmasızdır. Öte yandan, 193 sayılı Gelir Vergisi Kanunu'nun 61. maddesinin üçüncü fıkrasına 21/03/2018 tarihli ve 7103 sayılı Kanun'un 7. maddesiyle eklenen (7) numaralı bent ile hizmet sözleşmesi sona erdikten sonra, karşılıklı sonlandırma sözleşmesi veya ikale sözleşmesi kapsamında ödenen tazminatlar, iş kaybı tazminatları, iş sonu tazminatları, iş güvencesi tazminatları gibi çeşitli adlar altında yapılan ödemelerin ve yardımların 193 sayılı Kanun'un uygulamasında ücret sayılacağı açıkça hükme bağlanmış, aynı Kanun'un 5. maddesiyle de 193 sayılı Kanun'un 25. maddesinin birinci

Konuya örnek olarak Danıştay 9. Dairesinin kararında ise; söz konusu uyuşmazlıkta mükellefiyette hata olduğu sonucuna hukuki araştırma ve irdeleme yapılmak suretiyle ulaşılmış ve uyuşmazlık vergi hatası kapsamında değerlendirilmiştir. Bu kararda kanun hükmünün genişletici olarak yorumlandığı ve uyuşmazlık üzerinde hukuki yorum yapılması suretiyle mükellefiyette hata tespit edilmekteyse, vergilendirme işleminde vergi hatası olduğu yönünde karar verildiği görülmektedir.¹³⁹ Bu konuda Danıştay kararları arasında içtihat farklılığı bulunmakta ve bu da hukuki tartışmalara sebebiyet vermektedir.¹⁴⁰

2.4.2.3. Mevzuda Hata

Mevzuda hata, VUK'un 118. maddesinin üçüncü bendinde, açık olarak vergi konusuna girmeyen ya da vergiden istisna tutulan gelir unsuru ve konulardan vergi istenmesi olarak ifade edilmektedir.¹⁴¹ Bu maddede de 'açık olma' koşuluna yer verilmiş olup, verginin konusunda hatanın varlığından söz edebilmek için konuda yapılan hatanın açık olması şartı aranmıştır. Bu madde ile belirtilen hata, mükellefin şahsı ya da kişiliği ile ilgili bir hata değil, vergiye konu edilecek ekonomik unsur bakımından ortaya çıkan hatalardır.¹⁴² Dolayısıyla vergi konusuna girmeyen ya da konuya girmekle birlikte istisna hükümleri nedeniyle vergi istenmemesi gereken mükelleflerden vergi istenmesi hali, mevzuda hata halini tanımlamaktadır. Örneğin,

fıkrasının (7) numaralı bendinde bu tazminatlara uygulanacak istisna tutarı açıkça düzenlenmiştir. Bu durumda davacı ile işvereni arasında 27/03/2018 tarihinden önce yapılan ikale sözleşmesi kapsamında davacıya yapılan ek ödemenin gelir vergisine tabi olmadığı ve uyuşmazlığın müstakar hale gelen yargı kararları uyarınca herhangi bir kuşku ya da hukuki tartışmaya meydan bırakmayacak şekilde açık bir vergi hatası niteliğinde olduğu anlaşıldığından dava konusu işlemde hukuka uygunluk bulunmamaktadır. Bu nedenle temyize konu ısrar kararında sonucu itibarıyla hukuka aykırılık görülmemiştir.” şeklindedir.

¹³⁹ T.C. Danıştay 9. D. 03.03.2021 Tarih, E. 2020/3720, K. 2021/1416 sayılı kararı, “ Üretim A.Ş.'nin 488 sayılı Kanunun yukarıda anılan 8. maddesinde belirtilen resmî daire sıfatını haiz olmadığı ve damga vergisinden muaf tutulmadığı sonucuna varıldığı, bu durumda; ihale kararına ilişkin damga vergisinin mükellefi, ihaleyi yapan ve ihale kararında imzası bulunan Üretim A.Ş. olduğundan, mükellefi ve sorumlusu olmayan davacıdan ihale karar pulu adı altında damga vergisi tahsil edilmesinin, 213 sayılı Vergi Usul Kanunu'nun 118. maddesinde yer alan vergilendirme hatası (mükellefiyette hata) kapsamında değerlendirilmesi gerektiği sonucuna varıldığından dava konusu işlemde hukuka uygunluk bulunmadığı gerekçesiyle dava kabul edilmiş, dava konu işlemin iptaline ve ödenen tutarın tahsil tarihinden itibaren işletilecek yasal faiziyle birlikte davacıya iadesine karar verilmiştir.” şeklindedir.

¹⁴⁰ Balcı, a.g.e., s. 96-100.

¹⁴¹ 213 sayılı VUK m. 118 üçüncü bendi “açık olarak vergi mevzusuna girmeyen veya vergiden istisna bulunan gelir, servet, madde, kıymet, evrak ve işlemler üzerinden vergi istenmesi veya alınmasıdır.”

¹⁴² Batı, a.g.e., s. 487.

bir kişinin özel mal varlığında yer alan evindeki masayı ve sandalyelerini satması halinde kendisinden KDV istenmesi halinde, mevzuda hataya düşölmüş olacaktır. Tek evi bulunan ve başka geliri olmayan emekliye sıfır emlak vergisi oranı uygulanması gerekirken uygulanmaması ve vergi alınması da mevzuda hata haline örnek verilebilir.¹⁴³

Verginin üzerinden alındığı ekonomik değeri anlamına gelen verginin konusu veya mevzuunun, verginin kanuniliğı ilkesi gereğince kanunlarda açık olarak belirtilmesi gerekmektedir. Kanunda açıkça verginin konusu olarak gösterilmeyen bir şey üzerinden vergi istenilmesi veya alınması, kanunilik ilkesine aykırılık teşkil etmekle birlikte kanunda gösterilmeyen bir konu üzerinden vergi talep edilmesi, mevzuda hatayı doğurmaktadır.¹⁴⁴

Kanunda verginin konusu olarak gösterilen ancak kanunun başka bir maddesi ile açık olarak istisna kapsamına alınan bir konu hakkında vergi talep edilmesi de mevzuda hata olarak değerlendirilmektedir. Vergiyi doğuran olay henüz gerçekleşmeden vergilendirme işleminin yapılması, damga vergisi kanununda vergiye konu sayılan kâğıtlardan biri olmamasına rağmen ilgili kâğıttan damga vergisi istenmesi veya alınması mevzuda hataya örnek verilebilir. Verginin konusunda hata olması halinde, vergi hatalarının düzeltilmesi yoluyla hata düzeltilmektedir.

Verginin konusuna ilişkin olarak ortaya çıkan bir uyuşmazlığın düzeltme işlemi ile düzeltilip düzeltilmeyeceğinin tespitinde, konuda ortaya çıkan uyuşmazlığın vergi hatası mı yoksa hukuken yorumlanması gereken nitelikte bir hukuki ihtilaf mı olduğunun saptanması gerekmektedir. Zira yapılan bu tespite göre, ilgili uyuşmazlık hakkında düzeltme yoluyla ya da doğrudan dava yoluyla çözüm yoluna gidilecektir. Bu noktada, vergi hatası ve hukuki ihtilaf ayrımının net olarak yapılması gerekmektedir.¹⁴⁵

Literatürde, vergilendirmeden kaynaklı bir hatanın, vergi hatası kapsamında değerlendirilebilmesi için, yoruma ihtiyaç duyulmaksızın VUK'un 116, 117 ve 118. maddelerinde tahdidi olarak sayılan vergi hataları içerisinde net bir şekilde yer alması

¹⁴³ Şenyüz, Yüce, Gerçek, a.g.e., s. 332.

¹⁴⁴ Pehlivan, a.g.e., s. 142.

¹⁴⁵ Balcı, a.g.e., s. 116-117.

gerektiği görüşü hâkim olup, bu görüşe göre; vergi hataları kolay görünebilen açık ve basit yanlışlıkları kapsayan hatalar iken; hukuki ihtilaf ise somut olaya ilişkin açık olmayan noktaların varlığından, kanun maddelerinin yorumlanması gerekliliğinden ya da somut olayın karmaşık niteliğinden doğan ve çözümü için hukuki yoruma ihtiyaç duyulan uyuşmazlıklar, hukuki ihtilaf niteliğinde değerlendirilmektedir.¹⁴⁶

Yargı uygulamasında ise hukuki yorum gerektiren ihtilaflar, hataların düzeltilmesi amacıyla düzeltme başvurularına konu yapılamamakta ancak yasal sürede açılacak davalara konu yapılabilmektedir.¹⁴⁷

Mevzuda doğan bir hatanın, vergi hatası mı yoksa hukuki ihtilaf mı olduğuna ilişkin Danıştay 4. Dairesinin kararı, görülen davada uyuşmazlığın çözümü için çeşitli kanun hükümlerinin yorumlanması ve hukuki birçok işlemin bulunması halinde söz konusu uyuşmazlığın vergi hatası kapsamında değerlendirilmesinin mümkün olmayıp, hukuki ihtilaftan bahsedileceği yönündedir.¹⁴⁸

Konuyla ilgili Danıştay VDDK kararında ise; sadece basit ve açık hataların vergi hatası kapsamında olduğu ve düzeltmeye konu edilebileceği, uyuşmazlığın çözümü için uluslararası ihale tanımının yorumlanmasının gerektiği, iptal edilen kanun hükmünün, yürürlükte olduğu dönemde buna dayanarak yapılan işlemleri hukuka

¹⁴⁶ Öncel, Kumrulu, Çağan, Göker, a.g.e., s. 221.

¹⁴⁷ Balci, a.g.e., s. 119.

¹⁴⁸ T.C. Danıştay 4. D. 31.03.2021 Tarih, E.2016/17348 K. 2021/1934 sayılı kararı, “Dosyanın incelenmesinden, davacı tarafından kat karşılığı inşaat sözleşmeleri kapsamında arsa sahiplerine teslim ettiği taşınmazlar için emsal bedel üzerinden hesaplanarak beyan edilip ödenen katma değer vergisinin iadesi istemiyle şikâyet başvurusu yapılmış ise de, davalı idare tarafından bu başvurunun reddedildiği, açılan davada Vergi Mahkemesince, Katma Değer Vergisi Kanunu, Borçlar Kanunu ve Kat Mülkiyeti Kanunu hükümleri yorumlanarak, arsa sahiplerinin bağımsız bölüm edinme karşılığında arsasını müteahhide vermesi ve inşa edilen binadan kat sahibi olması olayının hukuki açıdan bir çok işlemi içeren ve arsanın değerlendirilmesi amacına yönelik, Kat Mülkiyeti Kanunu hükümlerinin uygulanmasını da gerektiren tamamen kendine özgü bir hukuki muamele olduğu, varsayım ve benzetmeye dayanılarak yapılan bir vergilendirmenin verginin kanuniliği ilkesi ile bağdaşmayacağı ve davacı şirket tarafından arsa karşılığında inşa edilen bölümlerden arsa sahiplerine yapılan taşınmaz teslimlerinin katma değer vergisine tâbi tutulamayacağı gerekçesiyle davanın kabulüne karar verildiği anlaşılmıştır. Bu durumda, uyuşmazlığın çözümü, davacı tarafından kat karşılığı inşaat sözleşmeleri kapsamında arsa sahiplerine yapılan taşınmaz teslimlerinin katma değer vergisine tâbi olup olmadığının ortaya konulmasına bağlı olup, söz konusu taşınmaz teslimlerinin Katma Değer Vergisinin konusuna girip girmediği hukuki yorum gerektirdiğinden, davacı tarafından ileri sürülen iddiaların, ancak tahakkuk işlemine karşı süresi içerisinde açılan davada incelenmesi mümkündür. Dolayısıyla, hukuki ihtilaf niteliğindeki dava konusu uyuşmazlığın vergi hatası kapsamında incelenmesi mümkün olmadığından, iade talebinin esası incelenmek suretiyle davanın kabulü yönünde verilen Vergi Mahkemesi kararında hukuki isabet görülmemiştir.” şeklindedir.

aykırı kılıp kılmayacağı gibi hususların hukuken yorumlanması gerektiği, bu durumda da uyuşmazlığın vergi hatası kapsamında değerlendirilemeyeceği belirtilmektedir.¹⁴⁹

Belirtilen örnek yargı kararlarından da görüleceği üzere, yoruma gerek duyulup duyulmaması ve karmaşık ya da basit olması kıstaslarına göre ayırımın yapıldığı yönündeki görüş, yargı kararlarında da istikrar kazanmıştır.

2.4.2.4. Vergilendirme ve Muafiyet Döneminde Hata

Vergilendirme dönemi; verginin tarhına esas olmak üzere tespit edilen zaman aralığı olup, verginin tarh ve tahsil edildiği dönem, vergilendirme dönemi olarak tanımlanmaktadır. Muafiyet dönemi ise; verginin konusuna giren bir olayla ilgili sınırlı bir durum ve zaman için vergi alınmaması halini belirtmektedir.¹⁵⁰

VUK 118. maddesinin dördüncü bendinde, vergilendirme veya muafiyet döneminde hata kavramı tanımlanmış olup, verginin dönem ya da süre itibarıyla yanlış olması neticesinde, hesaplamanın hatalı olması şeklinde ifade edilmektedir.¹⁵¹ Vergilendirme döneminde veya muafiyet döneminde hatanın var olduğundan söz edebilmek için, vergilendirme işleminin usulüne uygun yapılmakla yani vergi; doğru olarak tarh, tebliğ, tahakkuk ya da tahsil edilmiş ancak verginin ilgili olduğu dönemin yanlış hesaplanmış olması gerekmektedir.

¹⁴⁹ T.C. Danıştay VDDK. 08/06/2022 Tarih, E. 2022/4, K. 2022/8 sayılı kararı, “Yargı kararları ile istikrar kazandığı üzere, ancak kanunda belirtilen durumlarla sınırlı olarak hukuki ihtilaf içermeyen, basit ve açık hatalar, düzeltme ve şikâyet yoluna başvurulmak suretiyle dava konusu edilebilir. Uyuşmazlığın çözümü, davacı tarafından kazanılan ihalenin döviz kazandırıcı nitelikte olup olmadığının tespitine bağlıdır. Söz konusu ihalenin döviz kazandırıcı nitelikte olup olmadığının tespiti ise 488 sayılı Damga Vergisi Kanunu'nun ek 2. maddesinin (4) numaralı fıkrası ile 492 sayılı Harçlar Kanunu'nun ek 1. maddesinin (4) numaralı fıkrasında yer alan uluslararası ihale tanımının yorumlanmasına bağlıdır. Anılan kanun hükümlerinde yer alan ve yabancı firmalarca da teklif verilen ibaresini iptal eden Anayasa Mahkemesi kararı, dava konusu damga vergisinin davacıdan tahsilinden sonra yayımlanmıştır. İptal edilen kanun hükmü damga vergisi kesintisinin yapıldığı tarihte yürürlükte olup vergilendirme de yürürlükte olan mevzuata göre yapılmıştır. İşlemin dayanağı olan kanun hükmünün Anayasa Mahkemesince iptal edilmesinin, yürürlükte olduğu dönemde bu kanun hükmüne istinaden yapılmış işlemleri hukuka aykırı kılıp kılmayacağı, dolayısıyla uyuşmazlık özelinde tahsil edilen damga vergisinin iade edilip edilmeyeceği hususu hukuki bir ihtilaf içermektedir. Bu durumda, uyuşmazlığın açık bir vergi hatası kapsamında olmadığı anlaşıldığından dava konusu işlemde hukuka aykırılık bulunmamaktadır.” şeklindedir.

¹⁵⁰ Öncel, Kumrulu, Çağan, Göker, a.g.e., s. 226.

¹⁵¹ 213 sayılı VUK m.118/4 “aranan verginin ilgili bulunduğu vergilendirme döneminin yanlış gösterilmiş veya süre itibarı ile eksik veya fazla hesaplanmış olmasıdır.”

Her verginin özelliği ve niteliğine göre tarh ve tahakkuk edildiği dönem farklılık arz etmektedir. Örneğin; kanunen vergilendirme dönemi 2023 takvim yılına ilişkin bir gelir olan verginin, 2024 takvim yılına ilişkin bir gelirmiş gibi hesaplanarak mükellefinden istenmesi, vergi döneminde hata olarak ortaya çıkmaktadır.¹⁵²

Bir başka örnek ise; 2023 yılına ilişkin yapılan vergi incelemesi sonucunda düzenlenen vergi inceleme raporuna istinaden, sehven 2022 yılına ilişkin tarhiyat yapılmış olması ya da vergi ceza ihbarnamesi içeriğinde, ilgili verginin döneminin tarh edildiği dönemden farklı bir dönem gösterilmiş olması hallerinde vergilendirme döneminde hata söz konusu olacaktır.

2.4.3. Vergi Cezalarında Hata

VUK'un 375. maddesi uyarınca vergi cezaları; vergi ziyai cezası, usulsüzlük ve özel usulsüzlük cezaları olarak belirtilmiş olup, vergi cezalarında yapılan hatalar da Vergi Usul Kanunu kapsamında düzeltme hükümlerine tabidir. Sayılan vergi cezalarına ilişkin olarak, VUK'un 116 vd. maddeleri kapsamında vergi hatasından bahsedebilmek için, cezaya sebebiyet veren vergi üzerinde, yorum gerektirmeyen basit hesap hataları veya vergilendirme hataları olarak değerlendirilebilecek türden bir hatanın yapılmış olması gerekir.¹⁵³

Konuyla ilgili Danıştay 3. Dairesinin kararı “Davacı tarafından, bir ay içerisinde matrah ve vergi artırımından yararlanabilineceği bildirimini içeren Vergi Dairesi Müdürlüğü yazısı üzerine 7143 sayılı Kanun kapsamında 2016 ve 2017 yılı için katma değer vergisi ve kurumlar vergisi yönünden vergi ve matrah artırımında bulunulduğundan ve tahakkuk eden vergiler Kanunun öngördüğü sürelerde ödendiğinden katma değer vergisi incelemesi ve tarhiyat yapılamayacak olan ilgili dönemler için davacı adına salınan cezalı vergi ve kesilen özel usulsüzlük cezasının açık vergilendirme hatası kapsamında değerlendirilmesi gerektiğinden, dolayısıyla düzeltme şikâyet başvurusunun reddi yolundaki dava konusu işlemde hukuka uyarlık

¹⁵² Ürel, a.g.e., s. 314.

¹⁵³ Balcı, a.g.e., s. 105.

görülmendiğinden ulaştığı aksi yöndeki gerekçe uyarınca davayı reddeden Vergi Dava Dairesi kararının bozulması gerekmiştir.” şeklindedir.¹⁵⁴

Danıştay 9. Dairesi kararı ise “Olayda, ... tarafından davacıya ihale edilen ...iş nedeniyle davacı ile ... Şirketi arasında imzalanan alt yüklenici sözleşmesinden doğan damga vergisinin, sözleşmenin diğer tarafı... Limited Şirketi tarafından 31/07/2019 tarihinde verilen pişmanlık beyannamesine istinaden ödendiği, davacı tarafından da damga vergisinin sözleşmenin diğer tarafınca ödenmesi nedeniyle ortada tahsili gereken bir vergi kalmadığından bahisle, adına yapılan 2015/Ocak-Aralık dönemi (... tarih ve ... sayılı ihbarname) bir kat vergi ziyai cezalı damga vergisi tarhiyatının terkinini istemiyle düzeltme ve şikâyet başvurusunda bulunulduğu, dava konusu işleme başvurunun reddedildiği anlaşılmaktadır. Davacı tarafından; söz konusu damga vergisinin sözleşmenin diğer tarafı olan şirket tarafından ödendiğinden bahisle ortada tahsili gereken bir vergi kalmadığı iddiasıyla düzeltme ve şikâyet başvurusunda bulunulduğu görülmüş olup, bu husus yukarıda metnine yer verilen 213 sayılı Vergi Usul Kanunu'nun 116. vd. maddelerinde düzenlenen vergilendirme hataları kapsamında olmadığından, düzeltme ve şikâyet başvurusu kapsamında incelemeyeceği sonucuna ulaşılmıştır. Bununla birlikte; söz konusu iddianın damga vergisine ilişkin ihbarname veya ödeme emrinin tebliğinden itibaren süresi içinde açılacak davada incelenebileceği açıktır.” şeklindedir.¹⁵⁵

Konuya örnek olarak belirtilen bu iki kararın ve bunlardan başka Danıştay kararlarının incelenmesinde; vergi cezalarına ilişkin ortaya çıkan uyuşmazlığın vergi hatası olarak değerlendirilebilmesi için; öncelikle vergi cezasına konu fiilin kanunda ceza kesilmesini gerektirmeyen bir eylem olması ve hukuki yorum gerektirmeyen açık vergi hatalarından olması gerekmekte olduğu anlaşılmaktadır. Belirtilen bu durumlar haricinde vergi cezalarına yönelik hukukilik denetiminin ise esas itibari ile yargı yoluna başvurulmak suretiyle açılan davalarda yapılacağı söylenebilir.

¹⁵⁴ T.C. Danıştay 3. D. 26.12.2023 Tarih, E.2023/3146, K. 2023/6345 sayılı kararı.

¹⁵⁵ T.C. Danıştay 9. D. 28.11.2023 Tarih, E. 2021/3884, K.2023/4843 sayılı kararı.

2.5. Vergi Hatalarının Ortaya Çıkarılması

Vergi hatalarının düzeltme işlemine konu edilebilmesi için ilk olarak bu hataların tespit edilmesi yani hatalı işlemin ortaya çıkarılması gerekmektedir. Vergi mükellefi hatayı ortaya çıkarabileceği gibi vergi dairesi tarafından da hata tespit edilebilir. Ancak vergi hatalarını ortaya çıkarma görevi daha çok idarenin üstündedir. Esasında vergi hataları vergilendirme işlemleri sırasında tespit edilmesi halinde, ilgili hatanın re'sen ve derhal düzeltilmesi mümkündür. Ancak uygulamada düzeltme konusu olan hatalar, vergilendirme işlemi yapıldıktan sonra mükellef ya da vergi idaresince tespit edilen hatalardır.¹⁵⁶

Vergi hatalarının ortaya çıkarılma yolları VUK'un 119. maddesinde hüküm altına alınmıştır. Kanun hükmünde, işlemi yapan ilgili memur tarafından, inceleme esnasında üst memurlar tarafından, teftiş sırasında ya da vergi incelemesi esnasında ilgili işlemleri yapanlarca hataların tespit edilebileceği gibi mükellefin hatayı fark ederek müracaat etmesi sonucunda da vergi hatalarının ortaya çıkarabileceği belirtilmiştir.

2.5.1. İlgili Memurun Hatayı Bulması Üzerine

Vergi dairesinde vergi işlemlerini yapmakla görevli memurların bu işlemleri yaparlarken yahut daha sonra dosyanın üzerinde inceleme yaparlarken vergi hatalarını bulmaları ya da görmeleri söz konusu olabilir.

2.5.2. Üst Memurlarca Yapılan İnceleme Sonucunda Hatanın Görülmesi

Vergi dairesi müdürü, vergi dairesi olmayan yerlerde mal müdürü, müdür yardımcısı, servis şefi, gelir müdürü ve defterdarlar olmak üzere kanunda üst memur olarak belirtilen kişilerin, vergilendirme işlemlerine ilişkin inceleme yaptıkları esnada vergi hatalarını görmeleri söz konusu olabilir. Bu memurların mükellefle ilgili herhangi bir belge veya yazıyı incelerken ya da belgeyi imzalarken hatayı fark etmeleri sonucunda vergi hataları ortaya çıkarılabilir.

¹⁵⁶ Yüce, a.g.e., s. 110.

2.5.3. Hatanın Teftiş Sırasında Ortaya çıkarılması zerine

Teftiş kelime anlamı olarak denetim, denetleme anlamlarına gelmektedir.¹⁵⁷ 5018 Sayılı Kamu Mali Yönetimi ve Kontrol Kanunu’nun 63. Maddesinin birinci bendinde iç denetim tanımlanmış olup, kamu idarelerinin çalışmalarına değer katılması ve geliştirilmesi ve kamu idaresinin etkili ve verimli çalışıp çalışmadığının kontrolü amacıyla yapılan faaliyetler şeklinde ifade edilmektedir.¹⁵⁸ Vergi dairesinde de yapılan işlemlerin doğru olup olmadığının tespitine ilişkin mükellef evrak ve kayıtları incelenmek suretiyle belirli aralıklarda teftiş yapılmaktadır.¹⁵⁹ Teftiş sırasında incelemesi yapılan vergilendirme işlemlerinde, vergi hatalarının olduğu görülüp, ortaya çıkarılabilir.

2.5.4. Hatanın Vergi İncelemesi Sırasında Ortaya ıkarılması

Vergi kaybı ve vergi kaçaklarının önlenmesi amacıyla mükelleflerin defter kayıtları, belgeleri, envanteri üzerinde araştırma yapılması, vergi incelemesini açıklamaktadır. Vergi incelemesi yapmaya yetkili kişiler tarafından yapılan bu inceleme sırasında vergi hataları görülerek ortaya çıkarılabilir.¹⁶⁰

2.5.5. Mükellefin Hatayı Fark Ederek Müracaat Etmesi zerine

Vergi mükellefi veya vergi sorumlusu, belge veya beyannamelerde, vergi hatası olduğunu fark ederek ilgili vergi dairesine yazılı bir dilekçeyle müracaat edip hatayı bildirebilir.¹⁶¹

Vergi Usul Kanunu’nun 119. maddesinde belirtilen ve yukarıda açıklanan şekillerde vergi hataları tespit edilebilmekte ve hataların giderilmesi için vergi

¹⁵⁷ <https://sozluk.gov.tr/>, ‘Türk Dil Kurumu Sözlükleri’, E.T: 10 Nisan 2024.

¹⁵⁸ 5018 Sayılı Kamu Mali Yönetimi ve Kontrol Kanunu’nun 63. Maddesinin birinci bendi “kamu idaresinin çalışmalarına değer katmak ve geliştirmek için kaynakların ekonomiklik, etkililik ve verimlilik esaslarına göre yönetilip yönetilmediğini değerlendirmek ve rehberlik yapmak amacıyla yapılan bağımsız, nesnel güvence sağlama ve danışmanlık faaliyetleri.”

¹⁵⁹ H. Örenay, ‘Teftiş ve Denetim Kavramları ve Denetiminin Yeniden Yapılanması’. <https://dergipark.org.tr/>, E.T: 15 Haziran 2024.

¹⁶⁰ M. Demirel, Vergi Hataları ve Düzeltme Yolları, *Okan Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü*, Yüksek Lisans Tezi, İstanbul, 2016, s. 54.

¹⁶¹ Batı, a.g.e., s. 490.

idaresince düzeltmeler yapılabilir. ¹⁶² Ancak belirtilen bu hallerin dışında da vergi hatalarının ortaya çıkması mümkündür. Mükellefiyette hata halinde olduğu gibi, vergi mükellefi olmamasına rağmen hakkında işlem yapılan üçüncü kişinin durumu fark ederek başvurması hali, sayılan şekiller dışında hatanın ortaya çıkarılmasına örnek verilebilir. ¹⁶³



¹⁶² M. Yoruldu, ‘Vergi Uyuşmazlıklarının Yargısal Çözümünde Vergi Mahkemelerinin Rolünün Değerlendirilmesi’. <https://pearsonjournal.com/>, E.T: 20 Nisan 2024.

¹⁶³ Erol, *Vergi Uyuşmazlıkları ve Çözüm Yolları*, s. 145.

3.VERGİ HATALARININ DÜZELTİLMESİ

Vergi hatalarının düzeltilmesi; vergi hatalarının varlığı halinde, bu hataların giderilmesi için yargı mercilerine başvurulmaksızın, hatalı vergilendirme işlemi tesis eden vergi idaresince, vergi hatalarının giderilmesine yönelik idari bir işlemdir. Vergi hatalarının düzeltme yoluyla ortadan kaldırılması ile vergi idaresi ile mükellef arasında hatadan kaynaklanan vergi uyuşmazlığı, daha hızlı ve daha az masrafla, idari aşamada çözümlenmektedir.

3.1. Genel Olarak Düzeltme Müessesesi

Düzeltme kavramı anlamı itibarıyla, hâlihazırda yanlış olarak var olan bir şey üzerinde, yanlış olan kısım sınırlı kalmak üzere doğrulama faaliyetinin yapılması olarak tanımlanmaktadır.¹⁶⁴ Düzeltme işleminde doğrulama faaliyeti yapılırken yanlış olan kısım sınırlı kalınması, düzeltme işlemi; diğer idari işlemler olan idari işlemin kaldırılması ve değiştirilmesi işlemlerinden ayırmaktadır.

Düzeltme işlemi, geçmişte etkileyebildiği gibi geleceği de etkileyebilir. Bu bakımdan geçmişte etkileyen düzeltme işlemi, idari işlemin geri alınmasının; geleceği etkileyen düzeltme işlemi ise idari işlemin değiştirilmesinin bir türü olarak karşımıza çıkmaktadır.¹⁶⁵

Türk vergi hukukunda vergilendirme işlemleri nedeniyle verginin tarafları arasında ortaya çıkan uyuşmazlıkların giderilmesi için bazı idari çözüm yolları öngörülmüştür. Düzeltme müessesesi de uyuşmazlıkların çözülmesi bakımından idari bir çözüm yolu olarak karşımıza çıkmaktadır. Vergi hatalarının düzeltilmesi yoluyla, bazı işlem yanlışlıklarından kaynaklanan sorunların yargıya intikal ettirilmeksizin ve uzun yargılama süreleri beklenmeksizin, nispeten kolay yöntemlerle, daha kısa sürede ortadan kaldırılması sağlanmaktadır.¹⁶⁶

Düzeltme müessesesi ile hataların düzeltilmesi sonucunda, vergi alacaklısı alması gereken vergileri daha çabuk bir şekilde almakta, diğer yandan vergi

¹⁶⁴ S. Dursun, 'İdari İşlemlerin Geri Alınması, Kaldırılması, Değiştirilmesi ve Düzenlenmesi'. <http://www.selmandursun.com/>, E.T: 23 Nisan 2024.

¹⁶⁵ Dursun, a.g.e., s. 109.

¹⁶⁶ Yüce, a.g.e., s. 108.

yükümlüleri de uzun süren bir belirsizliğin içinde kalmaktan kurtulmaktadır. Ayrıca düzeltme müessesesi, bazı yönleriyle usul ekonomisi ilkesiyle de paralellik göstermektedir. Zira düzeltme ile giderilen yanlışlık sonucunda, vergi mükellefleri ve vergi dairesi gereksiz yere yargılama gideri yapmaktan kurtulmakta, aynı zamanda yargı organlarının da iş yükü azalmaktadır.

Anayasanın 125. maddesi ‘Yargı yolu’ başlıklı kısmında idarenin yaptığı her türlü eylem ve işleme karşı yargı yoluna başvurulabileceği belirtilmiş olup, vergi hatalarının düzeltilmesi yolunun var olması, yargı yoluna başvurma hakkını da kapatmamaktadır. Dolayısıyla yargı yolunu kapatmaksızın başka bir çözüm yolu olarak ortaya çıkan düzeltme müessesinin varlığı, mükellefler yönünden ek bir güvence sağlamaktadır.

Vergi idaresince, vergi mükellefi veya vergi sorumlusundan istenen veya alınan vergi miktarında, vergi hatası olarak değerlendirilebilen bir yanlışlığın olması halinde, ortaya çıkartılan vergi hatalarını içeren işlemler, düzeltme yolu ile giderilir.¹⁶⁷ Ancak vergi hatasının düzeltilebilmesi için, iki koşul aranmaktadır. Bunlar; düzeltmeye konu edilecek hataların Vergi Usul Kanunu’nda tahdidi olarak sayılan hatalardan olması ve ayrıca hatanın sebebinin de bilinmesi ve ortaya çıkarılması gerekliliğidir. Vergi hatasının düzeltilebilmesi için hatanın tutarı bir önem arz etmemekte ve herhangi bir sınırlamaya tabi tutulmamaktadır.¹⁶⁸

Vergilendirme işlemi henüz tarh aşamasında iken; vergi idaresince yapılan işlemde bir yanlışlık yapıldığı fark edilirse bu hatalar; işlemi yapan vergi dairesince düzeltilir ve vergi hatası olarak kabul edilmezler. Zira hatalı işlem tarh aşamasında fark edildiğinden, henüz mükelleften vergi istenmesi ve alınması söz konusu olmadan, ilgili vergi dairesince yapılan hesap ya da yazım hatası ortadan kaldırıldıktan sonra vergi mükellefe duyurulmaktadır. Bu konuya örnek olarak; tahakkuk fişinde bir yazım ya da hesap hatası olması halinde, tahakkuk fişi henüz mükellefe verilmeden yanlışlığın fark edilmesi ve bunun üzerine fiş iptal edilerek doğru şekilde yapılmak ya da üzeri çizilmek suretiyle düzeltilerek mükellefe verilmesi gösterilebilir.¹⁶⁹ Ancak burada ilgili yanlışlığın vergi hatası niteliğinde olup olmadığını ayıran ölçüt, henüz

¹⁶⁷ Şenyüz, Yüce, Gerçek, a.g.e., s. 323.

¹⁶⁸ Oktar, a.g.e., s. 167.

¹⁶⁹ Pehlivan, a.g.e., s. 143.

verginin mükellefe ya da vergi sorumlusuna duyurulmamış olmasıdır. Örnek olarak verilen olayda, tahakkuk fişindeki yanlışlık mükellefe verildikten yahut tebliğ edildikten sonra tespit edilirse, artık verginin istenmesi aşamasına gelindiği için bu yanlışlıklar vergi hatası niteliğinde kabul edilecek ve düzeltme başvurusuna konu edilmek suretiyle düzeltilecektir.

Düzeltilme işlemine konu edilebilecek vergi hataları, VUK 116, 117 ve 118. maddelerinde açıkça belirtilmiştir. Düzeltme müessesinin kapsamı belirlenirken, VUK'un vergi hatası kavramını dar biçimde ele aldığı ve bu nedenle düzeltme kapsamına giren konuların değerlendirilmesinde ve düzeltme müessesinin etkinliğinin bir ölçüde sınırlandırılmış olduğu görülmektedir.¹⁷⁰ VUK'da tahdidi olarak sayılanlara ek olarak Danıştay kararlarında, tecil faizi, gecikme faizi, gecikme zammı konularının da düzeltme işlemine konu edilebileceği yönünde karar verilmektedir. Bu doğrultuda Danıştay, vergi hatalarını ve düzeltme kapsamını, kanuna nispeten daha geniş kapsamlı olarak ele almaktadır.¹⁷¹

VUK'un 4. maddesinin birinci fıkrasında, vergi dairesi kurumu tanımlanmış olup, vergi mükellefinin tespit edilmesinde, verginin tarhi, tahakkuku ve tahsili gibi işlemlerde görevli olan dairenin vergi dairesi olduğu ifade edilmiştir.¹⁷² VUK'un 120. maddesinin birinci fıkrasında ise, vergi hatalarının düzeltilmesine ilişkin taleplerin yerinde olup olmadığına, dolayısıyla ilgili işlemin düzeltilmesine ilişkin kararın vergi dairesi müdürü tarafından verileceği belirtilmiştir.¹⁷³ Aynı maddenin dördüncü fıkrasında ise, vergi dairesi başkanlıklarında düzeltme yetkisinin vergi dairesi başkanında olduğu, başkan gerekli görürse bu yetkisini vergi dairesi müdürüne ya da ilgili grup müdürüne devredebileceği belirtilmiştir. Kanun hükümlerinden görüldüğü üzere, vergilendirme işlemi yapan kurum ve düzeltme işlemi yapmaya yetkili kişiler kanunda açıkça belirtilmiş olup, bu husus vergilendirme ilişkisinde hukuki güvenlik ve kanunilik ilkelerinin bir gereğidir.

¹⁷⁰ Öncel, Kumrulu, Çağan, Göker, a.g.e., s. 218.

¹⁷¹ Kaşıkçı, a.g.e., s. 61.

¹⁷² 213 sayılı VUK m. 4/1 "Vergi dairesi mükellefi tespit eden, vergi tarh eden, tahakkuk ettiren ve tahsil eden dairedir."

¹⁷³ 213 sayılı VUK m. 120 "Vergi hatalarının düzeltilmesine, ilgili vergi dairesi müdürü karar verir. Ancak vergi dairesinin görev ve yetkilerini haiz olarak faaliyete geçen vergi dairesi başkanlıklarında düzeltme yetkisi vergi dairesi başkanına ait olup, başkan bu yetkisini ilgili grup müdürlerine veya müdürlere devredebilir."

Kanuna göre; vergi hatalarının düzeltilmesini karar verecek yetkili kişi, ilgili vergi dairesi müdürüdür. Düzeltilmesine karar verilen vergi hatalarının düzeltilmesi işlemi, düzeltme fişine dayanılarak gerçekleştirilir. Vergi hatası, mükellef aleyhine yapılmışsa istenen fazla vergi aynı tahakkuk fişine dayanılarak terkin edilir. Ancak mükellef aleyhine hatalı şekilde fazladan hesaplanan vergi, vergi idaresince tahsil edilmişse, bu durumda tahsil edilen fazla tutarın mükellefe reddi, iadesi gerekir. Mükellefe reddiyat işleminin yapılabilmesi için; düzeltme fişinin bir nüshası ile beraber, reddedilecek fazla vergi miktarı, müracaat süresi ve mükellefin müracaat edeceği muhasebe bilgilerini gösteren yazının, vergi idaresince mükellefe tebliğ edilmesi gerekir. Ayrıca bu yazıda, yazının kendisine tebliğ tarihinden başlayarak bir yıl içerisinde fazla ödenen parayı geri almak üzere vergi dairesine müracaat edilmediği takdirde buna yönelik hakkın düşeceği de belirtilir. Mükellef yazının kendisine tebliğinden itibaren bir yıl içinde vergi idaresine başvurup parasını geri alma hakkında sahip olup, belirtilen süre geçmesine rağmen müracaatta bulunulmadıysa, bu hak geçersiz olur.¹⁷⁴

VUK 120. maddesinin ikinci fıkrasında, fazla veya haksız yere nakit alınmak veya mahsup edilmek suretiyle tahsil edilmiş bir vergi söz konusu ise ilgili verginin mükellefe iadesine ve mahsubuna ilişkin işlemlerin ve düzeltme işlemine dayanak teşkil edecek belgelerle bu işlemlere ilişkin usul ve esasları belirleme yetkisi Maliye Bakanlığı'ndadır.¹⁷⁵ Ayrıca VUK 120. maddesinde belirtili hüküm, yalnızca reddiyat yapılacak paralara ait düzeltme işlemlerine ilişkin olup, reddiyat dışında kalan mahsup işlemlerinde uygulanacak usul ve esaslar da Hazine ve Maliye Bakanlığı'nca belirlenecektir.¹⁷⁶

Konuya örnek Danıştay 4. Dairesi kararında, haksız yere vergi kesintisi yapan defterdarlığın iade konusunda da yetkili olduğu ifade edilmektedir.¹⁷⁷

¹⁷⁴ Oktar, a.g.e., s. 168.

¹⁷⁵ 213 sayılı VUK m. 120/2 “Nakden veya mahsuben tahsil edilen ancak fazla veya yersiz olarak tahsil edildiği anlaşılan vergilerde ve kanunları gereğince mükelleflere yapılacak iade ve mahsup işlemlerinde, düzeltmeye dayanak teşkil edecek belgeler ile bu işlemlere ait usul ve esaslar Maliye Bakanlığınca belirlenir.”

¹⁷⁶ Ürel, a.g.e., s. 314.

¹⁷⁷ T.C. Danıştay 4. D. 29.11.2010 Tarih, E. 2009/1524, K. 2010/5772 sayılı kararı, “Fazla çalışma ücretlerinden kesilen gelir vergisinin iadesi istemiyle yapılan başvurunun defterdarlık tarafından kabul edilerek yapılan kesintilerin davacıya ödendiği, sonrasında ödemenin haksız yere yapıldığı belirtilerek yine defterdarlık tarafından tesis edilen dava konusu işlem ile geri istenildiği, dolayısıyla kesintilerin

3.2. Düzeltme Başvurusu Yapabilecek Kişiler

Devletle fert ve kurumlar arasında doğan vergi ilişkisi taraflara borç-alacak ilişkisinden doğan bazı sorumluluklar yüklemektedir. Bu ilişkinin tarafları vergi alacaklısı olan devlet ve vergi borçlusunu olan kişi ve kurumlardır. Vergilendirme işlemleri nedeniyle taraflar arasında hukuki bir ilişki olmakta, tarafların sahip olduğu yetkiler ve yapmakla görevli olduğu yükümlülükler, anayasa ve vergi kanunlarında tespit edilmiştir.

Vergi borçlusunu kavramı, vergi mükellefi ve vergi sorumlusunu kapsamaktadır. Bu doğrultuda sorumluluk bakımından doğurduğu sonuçlar itibarıyla ve aynı zamanda ortaya çıkan vergi hatalarının giderilmesi için vergi sorumlusunun mu yoksa vergi mükellefinin mi düzeltme başvurusunda bulunabileceği yahut her ikisinin başvuruda bulunması halinde ortaya çıkacak hususların tespiti bakımından, vergi mükellefi ve vergi sorumlusu kavramlarının açıklanması gerekmektedir.

3.2.1. Vergi Mükellefi

Vergi mükellefi kavramı, verginin asıl borçlusunu yani kendisine vergi borcu yüklenen, ödeme gücüne sahip gerçek kişi ve kurumları ifade etmektedir. Vergi mükellefi, vergilendirme işlemlerine ilişkin olarak ödeme yapmak suretiyle hem maddi, üzerine yüklenen vergi görevlerini yerine getirmek suretiyle hem de şekli ödevleri yerine getirme zorunluluğu bulunan gerçek kişi ve kurumları ifade etmektedir. Kural olarak vergi dairesinin ödeme konusunda muhatabı kanuni mükelleflerdir.¹⁷⁸

Vergi mükellefiyeti kavramı, maddi mükellefiyet ve şekli mükellefiyet şeklinde iki başlık altında ele alınmaktadır. Maddi mükellefiyet; vergi ödemeyi ifade etmekte, şekli mükellefiyet ise; bildirimde bulunma, beyanname verme, belge düzenleme, defter tutma, belge ve defterleri muhafaza ve ibraz etme gibi vergi dairesinin yüklediği şekli ödevlerin yerine getirilmesini ifade etmektedir.¹⁷⁹

iadesi konusunda yetkili olan defterdarlık geri isteme konusunda da yetkili olduğundan dava konusu işlemde yetki yönünden hukuka aykırılık görülmemiştir.” şeklindedir.

¹⁷⁸ Oktar, a.g.e., s. 79.

¹⁷⁹ Öncel, Kumrulu, Çağan, Göker, a.g.e., s. 91.

Vergi mükellefiyeti için vergi kanunlarında iki şart aranmaktadır. Bunlar; vergiyi doğuran olayın kişinin şahsında gerçekleşmiş olması ve ortaya çıkan vergi borcunu kişinin kendi mal varlığından ödemek zorunda olmasıdır. Belirtilen bu iki şart, esasında vergi mükellefi ile vergi sorumlusunu ayırt etme konusunda ölçüt olarak karşımıza çıkmaktadır. Zira vergi sorumlusu, bazı durumlarda vergiyi kendi mal varlığından ödemek durumunda olsa bile vergiyi doğuran olay hiçbir şekilde vergi sorumlusunun şahsında gerçekleşmemektedir.¹⁸⁰

Verginin kanuniliği ilkesi gereği, vergi mükellefi olunabilmesi, bir kanun hükmünün varlığı şartına bağlıdır.¹⁸¹ Çeşitli vergi kanunlarında vergi yükümlüsünün kimler olduğu ayrı ayrı belirtilmiş olup, VUK 122. maddesinde ‘vergi mükellefinin düzeltme başvurusu yapabileceği’ hususu açıkça belirtildiğinden mükellefin düzeltme başvurusunda bulunabileceği konusunda herhangi belirsizlik bulunmamaktadır. Düzeltme başvurusunda bulunma yetkisi bulunan mükellef, başvurusunun reddi halinde ilgili yargı sürecini takip etmeye hak ve yetkisine sahiptir.

3.2.2. Vergi Sorumlusu

Vergi sorumlusu kavramı, kendisi verginin asıl borçlusu ve kanuni mükellef olmadığı halde mükellefle olan ilişkisini nedeniyle, vergilendirme ile ilgili maddi veya şekli ödevleri yerine getirmekten sorumlu olan kişiler için kullanılmaktadır. Vergi sorumluluğu, fiil ehliyeti olmayan gerçek kişiler için, kanuni temsil ve işverenler gibi vergi tevkifatı durumlarında ortaya çıkmakta ve bir kişi hem kanuni mükellef hem de vergi sorumlusu olabilmektedir.¹⁸²

Vergi sorumlusu ile kanuni temsilci arasındaki farkı belirleyen ölçüt ise; vergi sorumlusunun vergiyi kendi namına ama asıl borçlu hesabına beyan etme ve ödeme yükümlülüğü bulunurken, kanuni temsilci vergiyi asıl borçlu adına ve hesabına olmak üzere ödevlerini yerine getirmesidir. Dolayısıyla vergi sorumlusu, vergi idaresine karşı doğrudan muhatap konumunda iken, kanuni temsilci vergi idaresinin doğrudan muhatabı değildir. Ayrıca vergi mükellefiyeti ve vergi sorumluluğu için kanuni hakları

¹⁸⁰ Öncel, Kumrulu, Çağan, Göker, a.g.e., s. 91.

¹⁸¹ B. Çelik, *Kamu Alacaklarının Takip ve Tahsil Usulü*, On iki Levha Yayıncılık, İstanbul, 2018, s. 20.

¹⁸² Oktar, a.g.e., s. 80.

kullanma ehliyetinin bulunması şart olmamasına karşın, kanuni temsilci olunabilmesi için fiili ehliyetin var olması gerekmektedir.¹⁸³

Vergi sorumlusunun vergi dairesine karşı sorumluluğu kendi borcundan değil, başkalarının vergi ödevleri veya vergi borçlarından kaynaklanmaktadır.¹⁸⁴ VUK'un "Mükellef ve Vergi Sorumlusu" başlıklı 8. maddesinde mükellef ve vergi sorumlusu kavramları tanımlanmış olup, vergi kanunları doğrultusunda vergi borcu kendi üzerinde doğan gerçek veya tüzel kişi, vergi mükellefini; verginin ödenmesi bakımından vergi dairesinin muhatabı olan kişi ise vergi sorumlusunu ifade etmektedir.¹⁸⁵ Kanun maddesinde, mükellef tabirinin vergi sorumluları için de geçerli olduğu belirtilmiştir. Bu nedenle vergi sorumlularının da düzeltme başvurusu yapabilecekleri konusunda tereddüt bulunmamaktadır.

Vergi sorumluluğu, vergilendirme ilişkisi bakımından devletin kamu alacağını güvence altına alma amacına hizmet eden ve mükellef ile devlet arasına üçüncü bir kişinin girmesi ile verginin tahsili bakımından bu kişinin sorumlu tutulmasını ifade eden bir kavramdır.¹⁸⁶ Ayrıca VUK'un 8. maddesi üçüncü bendinde belirtildiği üzere, vergi sorumluluğunun devrine ilişkin özel hukuk kapsamındaki sözleşmeler devleti bağlamamaktadır.

Hem vergi mükellefinin hem de vergi sorumlusunun düzeltme başvurusu ve yargı yoluna başvurma yetkisinin olması durumunda, vergi hatası bulunan vergilendirme işlemine karşı düzeltme başvurusunun mükellef tarafından mı yapılacağı, yoksa vergi sorumlusu tarafından mı yapılacağı veya her ikisi tarafından yapılması halinde derdestlik durumunun söz konusu olup olmayacağının tespiti, izlenecek hukuki süreç ve sonuçları bakımından önem arz etmektedir.

¹⁸³ Oktar, a.g.e., s. 81.

¹⁸⁴ Y. Z. Taşkan, *Vergi Hukuku Genel Hükümler ve Türk Vergi Sistemi*, Adalet Yayınevi, Ankara, 2023, s. 120.

¹⁸⁵ 213 sayılı VUK m. 8 "Mükellef, vergi kanunlarına göre kendisine vergi borcu terettübeden gerçek veya tüzel kişidir. Vergi sorumlusu, verginin ödenmesi bakımından, alacaklı vergi dairesine karşı muhatap olan kişidir. Vergi kanunlarıyla kabul edilen haller müstesna olmak üzere, mükellefiyete veya vergi sorumluluğuna müteallik özel mukaveleler vergi dairelerini bağlamaz. Bu kanunun müteakip maddelerinde geçen "mükellef" tabiri vergi sorumlularına da şamildir."

¹⁸⁶ Öncel, Kumrulu, Çağan, Göker, a.g.e., s. 94.

Dava sonunda verilecek kararlara ilişkin dava açma hakkı hukuki menfaati etkilenecek olan kişiler tarafından kullanılabilecek anayasal bir haktır.¹⁸⁷ Gelir vergisi mükellefi çalışanın, kendisini ilgilendiren bir uyuşmazlıkla alakalı vergi sorumlusu konumunda olan işveren tarafından açılacak davanın sonucunu beklemesi adil olmayacağı gibi, vergi sorumlusu işverenin davadan feragat etmesi ya da davanın akıbetini etkileyecek şekilde vergi mükellefi aleyhine bir işlemde bulunması halinde, vergi sorumlusunun hak kaybına uğraması söz konusu olacaktır.

Bu nedenle sebebi ve konusu aynı olan ancak birinde tarafının vergi mükellefi, diğerinde vergi sorumlusu olan iki davanın, derdestlik nedeniyle reddedilmesi, karar sonucunda ortaya çıkacak hak kayıpları sebebiyle söz konusu olmamaktadır. Açılan davaların ayrı ayrı görülmesi halinde ise; hem yargılama sonucunda farklı kararlar verilmesi ihtimaline, hem de kararların infazı aşamasında, dava konusu yersiz ödemenin kime iade edileceği konusunda hukuki ihtilaflara yol açabilecektir.¹⁸⁸

Anayasa Mahkemesi'nin 06.02.2014 tarihli kararında, vergi sorumlusunun vergi borcuna istinaden vergi dairesine ödediği paranın kendi hesabına ödenen bir vergi değil mükellef hesabına ödenen bir vergi olduğu, bu sebeple ödenen vergi bakımından vergi sorumlusunun doğrudan etkilenmediği dolayısıyla somut davada mağdur statüsünün olmadığı, davaya ilişkin başvuru hakkının esas menfaati etkilenen vergi mükellefinde olduğu ifade edilmektedir.¹⁸⁹ Karar doğrultusunda, düzeltmeye konu işlemin asıl olarak vergi mükellefinin menfaatini etkilediği, düzeltme başvurusunda bulunma yetkisinin öncelikle verginin asıl mükellefine ait olduğu, asıl mükellef tarafından düzeltme başvurusunda bulunulmaması halinde vergi

¹⁸⁷ T.C. Anayasa m. 148/3: "Herkes, Anayasada güvence altına alınmış temel hak ve özgürlüklerinden, Avrupa İnsan Hakları Sözleşmesi kapsamındaki herhangi birinin kamu gücü tarafından, ihlal edildiği iddiasıyla Anayasa Mahkemesine başvurabilir. Başvuruda bulunabilmek için olağan kanun yollarının tüketilmiş olması şarttır."

¹⁸⁸ Balcı, a.g.e., s. 59-63.

¹⁸⁹ T.C. Anayasa Mahkemesi, 06.02.2014 Tarih, K. 2013/5554 sayılı bireysel başvuru kararı, "Bu açıklamalar da göstermektedir ki, başvuru şirket tarafından vergi dairesine ödenen ve Anayasa Mahkemesi kararı gerekçe gösterilmek suretiyle fazla ödendiği ileri sürülen gelir vergisi, şirketin kendisinin elde ettiği gelir nedeniyle vergi dairesine ödediği bir vergi olmayıp, işçilerin elde ettiği ücretlere tekabül eden ve işçiler hesabına ödenen bir vergidir. Başvuru şirketi, işçilerine ödediği ücretten kesinti yapmak suretiyle hesapladığı gelir vergisini sorumlu sıfatıyla ödemektedir. Bu durumda, başvuru şirketin işçilerine ödediği ücretlerden kesinti yapmak suretiyle ödediği gelir vergisinin Anayasa Mahkemesi kararı gerekçe gösterilerek fazla ödendiği ileri sürülmek suretiyle yapılan başvuruda, özel hukuk tüzel kişisi olan şirketin güncel ve kişisel bir hakkı doğrudan etkilenmediği gibi tüzel kişiliğe ait bir hak da ihlal edilmiş olmadığından, başvuru şirketin mağdur statüsü bulunmamaktadır." şeklindedir.

sorumlusunun düzeltme başvurusunda bulunabileceği çıkarımı yapılmaktadır. Her ikisi tarafından dava açılması halinde ise, açılan dava hakkında hüküm kurulmadan önce, asıl mükellefin aynı konu ve sebebe bağlı bir dava açıp açmadığının araştırılarak karar verilmesi gerekmektedir.

3.2.3. Verginin Nihai Yüklenicisi (Vergi Taşıyıcısı)

Vergi kanunlarında kendisinden vergi alınan kimse yasal yükümlü olarak tanımlanmaktadır. Ancak bazı durumlarda vergiyi ödeyen kişiler çeşitli yollarla vergiyi başkalarına aktarmakta olup, verginin aktarıldığı bu kişilere verginin nihai yüklenicisi (vergi taşıyıcısı) denilmektedir. Bu durumda, verginin yasal yükümlüsü ile verginin gerçek taşıyıcısı farklı kişiler olmaktadır.¹⁹⁰ Dolaylı bir vergi olması sebebiyle, özellikle KDV’de verginin taşıyıcısı ve vergiyi ödeyen kişi farklı olmaktadır.

Katma Değer Vergisi Kanunu’nun (KDVK) 8. maddesinin birinci fıkrasında, KDV mükellefinin kimler olduğu, KDVK’nın 9. maddesinde ise vergi sorumlusunun kimler olduğu sayılmıştır.¹⁹¹ Ancak bu maddelerde, KDV mükellefi ve sorumlusu tanımlanmışsa da KDV’nin yansıtılabilir bir vergi olması nedeniyle, maddede sayılanlar vergiye nihai olarak katlanan kişiler değildir. Verginin yüklenicisi en son yansıtma sonucunda nihai tüketici olup, asıl vergi yükü ve esasında bu vergiyi ödeyen nihai tüketicidir.¹⁹²

VUK’un 377. maddesinin birinci fıkrasında, vergi işlemi ile ilgili vergi ve müeyyideleriyle karşılaşanların ilgili işleme karşı dava açma hakları olduğu

¹⁹⁰ Öneri a.g.e., s. 235.

¹⁹¹ KDVK m. 8 “1. Katma Değer Vergisinin Mükellefi: a) Mal teslimi ve hizmet ifası hallerinde bu işleri yapanlar, b) İthalatta mal ve hizmet ithal edenler, c) Transit taşımalarda gümrük veya geçiş işlemine muhatap olanlar, d) PTT İşletme Genel Müdürlüğü ve radyo ve televizyon kurumları, e) Spor-Toto, piyango (Milli Piyango dâhil) ve benzeri oyunlarda oyunların teşkilat müdürlükleri, f) At yarışları veya diğer müşterek bahis ve talih oyunlarında bunları tertipleyenler, g) 1 nci maddenin 3 üncü fıkrasının (c) bendine giren hallerde bunları tertipleyenler veya gösterenler, h) Gelir Vergisi Kanunu’nun 70 inci maddesinde belirtilen mal ve hakları kiraya verenler, ı) İsteğe bağlı mükellefiyette talepte bulunanlardır.” , KDVK m. 9 “Mükellefin Türkiye içinde ikametgâhının, işyerinin kanuni merkezi ve iş merkezinin bulunmaması hallerinde ve gerekli görülen diğer hallerde Maliye ve Gümrük Bakanlığı vergi alacağının emniyet altına alınması amacıyla, vergiye tabi işlemlere taraf olanları veya diğer ilgili bir şahsı verginin ödenmesinden sorumlu tutabilir.”

¹⁹² D. Bozdoğan, İ. Organ, ‘KDV’de Yaşanan Mükellefiyet Sorununun Hukuki Güvenlik İlkesi Açısından Değerlendirilmesi: Türkiye İngiltere Karşılaştırması’. *Kesit Akademi Dergisi (The Journal of Kesit Academy)*, cilt: 3, sayı: 10, Aralık, 2017, s. 175.

belirtilmiştir.¹⁹³ Kanunda mükelleflerin vergi işlemlerine ilişkin dava açma haklarının olduğu hükme bağlanmış ancak vergi taşıyıcısı konumunda olanların dava açma ya da düzeltme başvurusunda bulunma haklarının olup olmadığı konusunda net bir ifadeye yer verilmemiştir. Danıştay kararlarında ise, vergi taşıyıcısı olan kişilerin düzeltme ve şikâyet başvurusunda bulunabilecekleri ve buna ilişkin başvurularının reddedilmesi halinde dava yoluna gidebilecekleri görüşü hâkimdir.¹⁹⁴

Konuya örnek Danıştay 4. Dairesi kararında, KDV'nin özelliği itibarı yansıtabilir bir vergi olduğu, bu nedenle asıl vergi yükünün verginin nihai yüklenicisi olan davacıda olduğu, vergilendirme işlemine ilişkin vergi işlemi ile mamelekinde azalma oluşan ve verginin mali yüküne katlanan kişinin de dava açma ehliyetinin olduğu, aksi durumun mükellefiyet kavramıyla bağdaşmayacağı ifade edilmektedir.¹⁹⁵

Bir başka örnek, Danıştay 4. Dairesinin, KDV'de asıl vergi yükünün verginin nihai yüklenicisi olan davacı üzerinde olması nedeniyle, somut davada davacının mükellef konumunda olduğu, dolayısıyla hatalı işleme ilişkin düzeltme başvurusunda bulunma ve dava açma hakkının olduğu, bu dikkate alınmaksızın düzeltme başvurusunun reddedilmesinin hukuka aykırı olduğu yönünde kararı vardır.¹⁹⁶

¹⁹³ 213 sayılı VUK m. 377/1 "Mükellefler ve kendilerine vergi cezası kesilenler, tarh edilen vergilere ve kesilen cezalara karşı vergi mahkemesinde dava açabilirler."

¹⁹⁴ T.C. Danıştay VDDK. 12.10.2011 Tarih, E. 2011/236, K. 2011/582 sayılı kararı.

¹⁹⁵ T.C. Danıştay 4. D. 06.05.2013 Tarih, E. 2012/2515, K. 2013/3293 sayılı kararı, "3065 sayılı Katma Değer Vergisi Kanunu'nun 8'inci maddesinin 1'inci fıkrasının (a) bendinde, mal teslimi ve hizmet ifası hallerinde bu işlemi yapanların katma değer vergisinin mükellefi olduğu belirtilmiştir. Ancak, katma değer vergisinin yansıtılmalı bir vergi türü olması ve yansıtılabilirlik özelliği nedeniyle, asıl vergi yükü, bu vergiyi ödeyen ve indirim hakkı olmadığı için söz konusu vergi yükü davacı üzerinde kalmakta, verginin davacıdan tahsili suretiyle davacının mamelekinde meydana gelen azalma nedeniyle davacının menfaati etkilenmektedir. Sadece vergiyi tahsil edip vergi dairesine yatıran kişinin dava açma ehliyetinin bulunduğu, vergiyi fiilen ödeyen ve verginin getirdiği mali yüke katlanan davacının ise bu vergi ile ilgisinin olmadığını kabul etmek, mükellefiyet kavramı ile bağdaşmayacağı gibi, 2577 sayılı Kanunun 2'nci maddesinde öngörülen menfaat ihlali durumunda dava açılmasına olanak tanıyan düzenlemeyle ve anılan İçtihadı Birleştirme Kurulu Kararıyla bağdaştırılamaz."

¹⁹⁶ T.C. Danıştay 4. D. 12.06.2007 Tarih, E. 2007/950, K. 2007/1950 sayılı kararı, "Vergi Usul Kanunu'nun 122'nci maddesinde mükelleflerin düzeltme talep edebilecekleri belirtilmiş olup, 3065 sayılı Katma Değer Vergisi Kanunu'nun 8 inci maddesinin 1 inci fıkrasının (a) bendinde ise, mal teslimi ve hizmet ifası hallerinde bu işlemi yapanların katma değer vergisinin mükellefi olduğu belirtilmiştir. Katma değer vergisi yansıtılmalı bir vergidir. Verginin özelliği nedeniyle yükümlü başlangıçta ihaleyi yapan kurum ise de asıl vergi yükü bu vergiyi ödeyen ve indirim hakkı olmadığı için vergi yükü kendi üzerinde kalan davacı mükellef durumundadır. Sadece vergiyi tahsil edip vergi dairesine yatıran kişinin mükellef olduğu, asıl vergi yükü üzerinde kalan kişinin ise bu vergi ile ilgisi olmadığını kabul etmenin ise kavramı ile bağdaşmayacağı kuşkusuzdur. Dolayısıyla, vergi yükü üzerinde kalan davacının düzeltme talep etmesine bir engel bulunmayıp, bu talebinin reddi üzerine yaptığı şikâyet başvurusunun reddine karşı açtığı davada, düzeltme talebinin reddine karşı açtığı dava dosyası ile birleştirilerek olayda

Örnek yargı kararlarından da görüldüğü üzere, verginin nihai yüklenicisi, ortaya çıkarılan vergi hatalarının giderilmesine ilişkin düzeltme başvurusu yapabilmekte, devamında başvurusunun neticesine göre süreci takip edebilmektedir.

3.3. Düzeltmenin Hukuki Boyutu

Demokratik yönetim sistemlerinde, hukuk devleti olmanın bir gereği olarak, kişilerin hak ve ödevlerine ilişkin olan ve özellikle de kişilere yükümlülük yüklenen, kişiler bakımından özel önem, güvence ve istikrar gerektiren düzenlemelerde, kanunilik ilkesine yer verilmektedir.¹⁹⁷ Kanunilik ilkesi gereği kişi, yasama organı tarafından güvence altına alınmaktadır. Zira vergilendirme işlemi ile kişinin temel hak ve özgürlüklerine devlet tarafından müdahale edilmektedir. Bu yüzden kişisel hak ve özgürlüklerin hukukun üstünlüğü ile koruma altına alınması, anayasal çerçevede konulması ve hukuka uygun şekilde uygulanması zorunludur.

Vergilerin kanuniliği ilkesi ise vergilerin kanunla konulabileceği, kanunla değiştirilebileceği ve yine anca kanunla kaldırabileceği anlamına gelmektedir. Türkiye Cumhuriyeti 1982 Anayasası'nın 73. maddesi üçüncü fıkrasında vergi ve benzeri yükümlülüklerin kanunlarla konulup, kanunlarla değiştirilebileceği ya da kaldırılabilirliği belirtilmektedir.¹⁹⁸ Dolayısıyla vergilerin kanuniliği ilkesi, Anayasal teminat altına alınan bir ilkedir.

Vergilerin kanuna dayalı olması ve vergi koyma yetkisinin keyfi olarak kullanılamaması hukuk devleti ilkesinin gereklerindendir. Devlet tarafından vergilendirme yetkisinin keyfi kullanılmaması, bu yetki kullanılırken bazı ilkelere tabi olması ile sağlanabilir. Vergilendirme yetkisinin sınırlarını hukuk devleti ve hukuki güvenlik ilkeleri belirlemektedir.¹⁹⁹

Hukuk devleti ilkesinin alt ilkelerinden biri de hukuki güvenlik ilkesi olup, hukuk kuralının uygulanacağı kişilerin, kendilerine uygulanacak hukuk kurallarını

bir vergi hatası bulunup bulunmadığı hususu irdelenerek bir karar verilmesi gerekirken, davanın reddine ilişkin Mahkeme kararında hukuka uyarlık görülmemiştir.” şeklindedir.

¹⁹⁷ O. Eroğlu, ‘Vergi Ceza Hukuku Açısından Kanunilik İlkesi’. <https://dergipark.org.tr/> E.T: 20 Haziran 2024.

¹⁹⁸ T.C. Anayasa 73/3 “Vergi, resim, harç ve benzeri mali yükümlülükler kanunla konulur, değiştirilir ve kaldırılır.”

¹⁹⁹ Bozdoğan, a.g.e., s. 175.

önceden bilmelerini ve buna göre davranmalarını, bu doğrultuda belirsizliğe yer vermeksizin hukuki istikrarın sağlanmasını ifade etmektedir. Hukuki güvenlik ilkesi gereği, öncelikle hukuk kuralını koyanın bu kurallara uyması gerekmektedir.²⁰⁰ Vergilendirmede hukuki güvenlik ilkesi ise, vergilendirme kurallarının belirli olmasını ve mali yükümü arttırıcı vergi yasalarının geriye yürümezliğini ifade etmektedir.²⁰¹

Tüm bunlar doğrultusunda vergilendirme alanında, idarenin tüm işlem ve eylemlerinde hukuk kuralları doğrultusunda hareket etmesi gerekmekte olup, vergilendirme işlemlerinde vergi hatalarının olması bu işlemleri, vergi kanunlarına aykırı kılmaktadır. Düzeltme yolu, hatadan kaynaklanan bu kanunlara ve anayasal ilkelere aykırılık halini ortadan kaldırarak vergilendirme işleminin kanuna uygun hale getirilmesini sağlamaktadır.

3.4. Vergi Hatalarının Düzeltilmesi Yolları

Vergi Usul Kanunu'nda vergi hatalarını düzeltme yolları; hatanın idarece re'sen düzeltilmesi ve başvuru üzerine düzeltilmesi olmak üzere iki başlık altında ele alınmıştır. Düzeltme başvurusunun yapıldığı süre değerlendirilerek, başvurunun reddedilmesi halinde düzeltme işleminin tesisi için şikâyet yoluna da başvurulabilmektedir.²⁰²

3.4.1. Hatanın Re'sen Düzeltmesi

VUK'un 121. maddesinde, vergi hatasının re'sen idarece düzeltilmesi tanımlanmış olup, kuşkuyla yer vermeyecek açıklıkta ve mutlak olan vergi hataları, re'sen düzeltilmektedir. Düzeltme başvurusunda bulunma hakkı olanların aleyhine olacak şekilde re'sen düzeltme işlemi yapılması halinde, bu kişilerin ilgili işleme karşı dava açma hakları bulunmaktadır.²⁰³

²⁰⁰ K. Gözler, G. Kaplan, *İdare Hukuku Dersleri*, Ekin Yayınevi, Bursa, 2023, s. 60-61.

²⁰¹ Bozdoğan, a.g.e., s. 175-176.

²⁰² Batı, a.g.e., s. 492-493.

²⁰³ 213 sayılı VUK m. 121 “İdarece tereddüt edilmeyen açık ve mutlak vergi hataları re'sen düzeltilir. Kendi aleyhine düzeltme yapılan kimselerin düzeltmeye karşı vergi mahkemesinde dava açma hakkı mahfuzdur.”

İdarece ortaya çıkan vergi hatasına ilişkin re'sen düzeltme işlemi yapılabilmesi için; ortaya çıkarılan vergi hatasının tereddüde yer vermeyecek şekilde 'açık' ve 'mutlak' olması gerekmektedir.²⁰⁴ Vergi hatasının açık olması; herhangi bir araştırma, irdeleme ve hukuki yorum yapmaksızın, ilk bakışta görülebilir olmasını, mutlak olması ise; olması gereken halin tartışmaya yer vermeyecek şekilde kesin ve net olmasını ifade etmektedir.

Re'sen düzeltme, tespit edilen vergi hatasına ilişkin herhangi bir başvuru olmamasına rağmen, hatanın vergi idaresi tarafından kendiliğinden düzeltilmesidir. Vergi dairesinin hataları tespiti ile yaptığı düzeltme işlemi, mükellefin lehine olabildiği gibi aleyhine de olabilmektedir. Aynı şekilde vergi dairesi aleyhine de düzeltme işlemi yapılabilir. Ancak idarece yapılan re'sen düzeltme sonucunda, mükellef aleyhine düzeltme yapılmış ise, aleyhine işlem yapılan mükellefin düzeltmeye karşı genel dava açma süresi içinde dava açma hakkı mevcuttur.²⁰⁵

Bu konuda Danıştay 9. Dairesinin bir kararında, beyanname üzerinden tarhiyat işlemi yapıldıktan sonra ilgili işlemde vergi hatası tespit edildiği ve tahakkuk fişi düzenlenmek suretiyle, ilgili hatanın mükellef aleyhine idarece re'sen düzeltildiği, ancak aleyhe yapılan bu düzeltmeye ilişkin tahakkuk fişinin mükellefe tebliğ edilmeksizin ödeme emrine konu edilmesinin hukuka aykırı olduğu ifade edilmektedir.²⁰⁶

Danıştay 9. Dairesinin bir başka kararı ise; aleyhe yapılan düzeltme fişinin ilgilisine usulüne uygun tebliğ edilmemiş olmasının, ilgilinin dava açma hakkını ortadan kaldırma mahiyetinde bir usulsüzlük yarattığı, düzeltme fişi tebliğ edilmeden ödeme emri düzenlenmesinin hukuka aykırı olduğu ve bu nedenle ödeme emrinin iptal edilmesi gerektiği ifade edilmektedir.²⁰⁷ Görüldüğü üzere, örnek Danıştay

²⁰⁴ Ö. Hayalioğlu, O. Akdemir, 'Vergi Hataları Nelerdir? Nasıl Düzeltilir?'. <https://www.mgc.com.tr/>, E.T: 01 Temmuz 2024.

²⁰⁵ Batı, a.g.e., s. 493.

²⁰⁶ T.C. Danıştay 9. D. 28.05.1982 Tarih, E. 1981/2467, K. 1982/3103 sayılı kararı, "Dava dosyasının incelenmesinden, beyanname üzerinden tarhiyat yapıldık tan sonra gelirler komisyonu tarafından yapılan inceleme sonucunda tespit edilen vergilendirme hatasının düzeltilmesi amacıyla tahakkuk fişinin düzenlendiği, ancak bu tahakkuk fişi yükümlüye tebliğ edilmeksizin ödeme emrinin tanzim ve tebliğ edildiği anlaşılmıştır. İnceleme sonucuna göre mükellef aleyhine düzeltme yapılarak ikmalen salınan vergiye ilişkin tahakkuk fişi mükellefe tebliğ edilmeksizin, bu vergi borcu için ödeme emri tanzim ve tebliğ edilmesinde anılan yasa hükümlerine uyarlık görülmemiştir." şeklindedir.

²⁰⁷ T.C. Danıştay 9. D. 19.10.2004 Tarih, E. 2002/1855, K. 2004/5076 sayılı kararı, "kanunun aleyhlerine düzeltme yapılan mükelleflere tanındığı, düzeltme fişlerine karşı dava açma hakkının ortadan

kararlarında; mükellef aleyhine yapılan düzeltme işleminin mükellefe tebliğ edilmesi ve mükellefin ilgili işleme karşı dava açma hakkının saklı olduğu belirtilmiştir.

Vergi hatası bulunan bir konuya ilişkin mükellef beyanda bulunmuş fakat daha sonra düzeltme başvurusu yapmamışsa, söz konusu hata hukuki tartışmaya yer vermeyecek ölçüde açık bir hata ve bu nedenle doğan işlem haksız ise, vergi idaresinin başvuru olmaksızın resen gerekli düzeltmeyi yapması gerekmektedir.²⁰⁸

Re'sen düzeltme, mükellef lehine yapılmış ise; mükellefe yüklenecek yeni bir vergi tarhiyatı yapılmayacağından, yapılan düzeltmeye ilişkin düzeltme fişinin bir sureti vergi mükellefine tebliğ edilir. Mükellefin hata neticesinde fazladan ödediği ve bu nedenle kendisine iade yapılması gereken bir paranın olması halinde, düzeltme fişi ile birlikte 'tebliğden itibaren bir yıl içinde vergi idaresine müracaat edilerek iade alınması gerektiğini' içeren bir yazı da mükellefe tebliğ edilir. Mükellef, bu süre içinde müracaat ederek iadeyi alabilir. Burada söz konusu olan sürelerle ilişkin hesaplamalar, genel hükümlere göre yapılır.²⁰⁹

3.4.2. Mükellefin Başvurusu Üzerine Hatanın Düzeltmesi

VUK'un 122. maddesinde, düzeltme başvurusunun ne şekilde yapılacağı belirtilmiş olup, madde hükmünde, mükellefin başvurusu üzerine vergi hatalarının düzeltilmesi hali açıklanmaktadır.²¹⁰ Vergi mükellefi, yetkili vergi dairesine yazı ile başvurarak, vergi işlemlerinde tespit edilen hataların düzeltilmesini talep edebilir. Düzeltme mercii, hatanın düzeltilmesine ilişkin talebi uygun görürse, düzeltmenin yapılmasını emreder. Ancak düzeltme talebi yetkili kurumca uygun bulunmazsa,

kaldırılması sonucunu doğuran düzeltme fişi tebliğ edilmeden doğrudan ödeme emri düzenlenerek tebliğ edilmesinde yasaya uyarlık bulunmadığından, mahkemece ödeme emrinin iptali gerekirken yazılı gerekçeyle onanmasında isabet görülmemiştir." şeklindedir.

²⁰⁸ T.C. Danıştay VDDK. 11.04.1997 Tarih, E. 1995/194, 1997/188 K. sayılı kararı "Müteahhide yapılan avans ödemelerinden %5 oranında vergi kesintisi yapılması gerektiğinde kuşku yok iken, bu oranın üç katı düzeyinde kesinti yapıldığı görülen beyanname üzerinden yapılan tahakkukun açık ve mutlak bir hata içerdiği de belirli olduğuna göre vergi idaresince, Ekim 1990 ayı tahakkukunun Vergi Usul Kanunu'nun 121. maddesine göre resen düzeltilmesi gerekirken, Kurum adına ödeme emri düzenlenmesinde ve ödeme emrine karşı açılan davanın reddi yolundaki kararda hukuka uygunluk görülmemiştir." şeklindedir.

²⁰⁹ Pehlivan, a.g.e., s. 143.

²¹⁰ 213 sayılı VUK m. 122 "Düzeltme talebi; mükellefler, vergi muamelelerindeki hataların düzeltilmesini vergi dairesinden yazı ile isteyebilirler. Bunların posta ile taahhütlü olarak gönderilmesi caizdir."

düzeltilme talebinin reddine dair yazı hazırlanarak düzeltmeyi isteyen kişiye tebliğ edilir.²¹¹

Mükellefin vergi idaresine yaptığı düzeltme başvurusu; idari denetim türlerinden istitafl başvurusu niteliğinde olup, uyuşmazlık konusu işleme ilişkin, işlemi tesis eden merciin, uyuşmazlık konusu hakkında denetim yapmasıdır. Bu denetim yoluyla sonucunda başvurunun reddi halinde yargı yoluna başvurulabilmektedir. Vergi mükellefi, vergi sorumlusu ve vergi taşıyıcısı, vergi idaresine başvurarak düzeltme başvurusunda bulunma hakkında sahiptir.

Danıştay VDDK kararında, vergi sorumlusunun ortaya çıkan vergi hatasına ilişkin düzeltme başvurusunda bulunma hakkına sahip olduğu ifade edilmektedir.²¹²

Düzeltilme başvurusu, yetkili vergi dairesine yazılı bir dilekçe verilmesi suretiyle yapılır. Fakat başvuru dilekçesinin taşıması gereken zorunlu unsurlar veya şekil şartları hususunda VUK’da ayrıntılı bilgi bulunmamaktadır. Uygulamada, başvuru kişinin kimlik ve adres bilgileri, tespiti yapılan vergi hatası, hata sonucu ortaya çıkan haksız durum, hatanın düzeltilmesindeki hukuki gerekçe, hatalı işlemin türü, miktarı, dönemi, muafiyet ve istisna hali varsa bunlara ilişkin ve düzeltme talebine dayanak bilgiler ve vergi mükellefinin hesap bilgileri belirtilerek, hatanın düzeltilmesini içerir bir yazı içeren dilekçe, düzeltme başvuru dilekçesi olarak kabul edilmektedir. Düzeltilme başvurusuna ilişkin dilekçeye eklenecek hususlar ve izlenecek usul ve esaslar belirleme yetkisi Hazine ve Maliye Bakanlığı’na ait olduğundan, ayrıca bakanlıkça eklenmesi belirlenen belgelerinde, dilekçe ekinde sunulması gerekmektedir.²¹³ Düzeltilme dilekçesinde şekil yönünden eksiklik olması ise doğrudan başvurunun reddi sebebi olmayıp, başvuruyu geçersiz hale getirmemektedir. Düzeltilme başvuru dilekçesi, yetkili vergi dairesine elden verilebileceği gibi iadeli taahhütlü posta yoluyla da verilebilmektedir.²¹⁴

²¹¹ Şenyüz, Yüce, Gerçek, a.g.e., s. 323.

²¹² T.C. Danıştay VDDK. 11.04.1997 Tarih, E. 1995/194, K. 1997/188 sayılı kararı, “Vergi sorumlusu sıfatıyla sehven fazla yatırılan bir vergi için düzeltme başvurusunda bulunulabilir. Tereddüt edilmeyecek derecede açık ve mutlak vergi hatalarının idarece re’sen düzeltilmesi gerekirken, eksik ödenen miktarın tahsili için ödeme emri düzenlenmesinde hukuka uygunluk bulunmamaktadır.”

²¹³ Pehlivan, a.g.e., s. 143-144.

²¹⁴ 213 sayılı VUK m. 122 “Mükellefler, vergi muamelelerindeki hataların düzeltilmesini vergi dairesinden yazı ile isteyebilirler. Bunların posta ile taahhütlü olarak gönderilmesi caizdir.”

Düzeltilme başvurusunda bulunma hakkına sahip kişiler tarafından verilecek düzeltilme başvuru dilekçesi, zamanaşımı süre içerisinde verilmelidir. Aksi halde zamanaşımı nedeniyle başvuru incelenmeksizin reddedilecektir. Düzeltilme başvurusuna ilişkin vergi dairesinin ne sürede cevap vereceği hususunda ise VUK’da belirtili bir süre bulunmamaktadır. Bu kapsamda, İdari Yargılama Usul Kanunu (İYUK) hükümleri doğrultusunda başvuruya cevap süresi ve ilgili süre geçirildikten sonra başvurunun reddedilmiş sayılacağı hususları belirlenmektedir. Bu kapsamda İYUK 10. maddesi doğrultusunda, düzeltilme başvurusuna cevap verme süresi 30 gün olup, 30 gün içinde cevap verilmemesi halinde, başvuru zımnen reddedilmiş sayılmakta ve reddedilen başvuruya ilişkin şikâyet yolu ile Maliye Bakanlığı’na başvuru yapılabilmektedir.²¹⁵

3.4.2.1. Yetkisiz Yere Yapılan Düzeltilme Başvurusu

Düzeltilme işlemlerini yapmaya, düzeltilme başvurusunu almaya ve buna ilişkin işlem tesisine yetkili kurum, yetkili vergi dairesi müdürlüğüdür. Vergi dairesi müdürlüğünden başka bir kuruma ya da yetkisiz vergi dairesi müdürlüğüne düzeltilme başvurusu yapılmasının, başvuran bakımından farklı sonuçları olabilmektedir.

3.4.2.1.1. Düzeltilme Yetkisi Bulunmayan Kuruma Yapılan Başvuru

Düzeltilme başvurusu, düzeltilme yapma yetkisine haiz kuruma yapılmalıdır. Kanunen düzeltilme yetkisi bulunan doğru kurum, yetkili vergi dairesi müdürlüğü olup, düzeltilme başvurularının bu kuruma yapılması gerekmektedir. Vergi dairesi müdürlüğünden başka bir kuruma başvuruda bulunulması halinde, başvuruda bulunan bakımından bazı aleyhe hukuki sonuçlar doğmaktadır. Yetkili olmayan makama yönelik düzeltilme başvurusu sonrası tesis edilen işlemin, idari davaya konu edilebilecek bir işlem olmadığı yönünde pek çok yargı kararı bulunmaktadır.²¹⁶

Danıştay 3. Dairesi kararı, “Olayda; davacı şirket tarafından yapılan 207.000,00-TL tutarındaki katma değer vergisi ödemesinin iadesi istemiyle Alaplı

²¹⁵ Şenyüz, Yüce, Gerçek, a.g.e., s. 323.

²¹⁶ Balcı, a.g.e., s. 182-183.

Belediye Başkanlığı'na başvuru yapıldığı, ancak yukarıda yer verilen mevzuat ve kurallar uyarınca davacının katma değer vergisini tahsil etmek ve ilgili vergi dairesine yatırmaktan sorumlu olan Alaplı belediye Başkanlığı'nın vergilerinin iade edilmesi konusunda işlem kurmaya yetkili olmadığı açıktır. Bu durumda; ortada yetkili makam tarafından tespit edilmiş idari davaya konu olabilecek işlem bulunmadığından davanın, reddi gerekmektedir.” şeklindedir.²¹⁷

Danıştay 3. Dairesi kararı “Ticaret Bakanlığının haksız olarak fazladan tahsil edildiği ileri sürülen gelir vergisinin iadesi konusunda işlem kurmaya yetkili olmadığı, davacı tarafından yetkisiz makama yapılmış olan başvurunun reddi yönünde tesis edilen işlemin, vergilendirme alanında hukuki sonuç doğurabilecek mahiyette olmadığı, bu haliyle haksız olarak fazladan tahsil edildiği ileri sürülen gelir vergisinin iadesi konusunda yetkili vergi dairesine yapılmış bir başvurunun olmadığı somut olayda, Ortada yetkili merci tarafından kurulmuş ve idari davaya konu edilebilecek kesin ve yürütülmesi gereken bir işlem bulunmadığı gerekçesiyle reddedilmiştir.” şeklindedir.²¹⁸ Belirtilen bu iki kararda, vergi dairesi müdürlüğü yerine belediye başkanlığına başvuru yapılması gibi düzeltme yetkisi bulunmayan kurumlara, yapılan başvuru sonucu orta çıkan hukuki sonuçlar belirtilmekte, bu bakımdan yetkisiz kuruma yapılan başvurular idari davaya konu edilecek bir işlem olmadığı gerekçesiyle incelenmeksizin reddedilmektedir.

3.4.2.1.2. Yetkisiz Vergi Dairesi Müdürlüğüne Yapılan Başvuru

Mükellef tarafından yapılan düzeltme başvurusu, kurum olarak vergi dairesi müdürlüğüne yapılmakla birlikte, başvuru yapılan vergi dairesi yetkisiz olabilir. Bu durumda, yargı kararlarında vergi dairesi müdürlüğünden başka kurumlara yapılan başvurulara yönelik davalar incelenmeksizin reddedilmekte iken yetki yönünden düzeltme yetkisi bulunmayan vergi dairesine yapılan düzeltme başvuruları yönünden verilen yargı kararları genelde başvuru lehine olmaktadır.

Türk vergi hukukunda idarenin bütünlüğü ilkesi benimsenmiş olup, bu ilke doğrultusunda kamu kurum ve kuruluşları, yaptıkları işlemlerde kamu yararı amacıyla

²¹⁷ T.C. Danıştay 3. D. 25.04.2014 Tarih, E. 2013/2544, K. 2014/1787 sayılı kararı.

²¹⁸ T.C. Danıştay 3. D. 10.06.2021 Tarih, E. 2011/3353, K. 2014/2767 sayılı kararı.

hareket etmeli ve ilgili idari iş ve işlemler yürütülürken organik ve fonksiyonel anlamda bütünlük ve iş birliği içinde olmalıdır.²¹⁹ Bu bağlamda genel olarak düzeltme yetkisi bulunmakla beraber yetki yönünden düzeltme yetkisi bulunmayan vergi idaresine yapılan başvuruyu; yetkisi bulunmayan vergi dairesi, yetkili vergi dairesine göndermekle yükümlüdür.

Antalya 1. Vergi Mahkemesi kararı ” Uyuşmazlıkta, her ne kadar davacıya yapılan ödeme üzerinden yapılan gelir vergisi kesintisi Üçkapılar vergi dairesi Müdürlüğü’ne yatırılmış, buna karşılık davacı tarafından düzeltme başvurusu Dış Kapı vergi dairesi müdürlüğüne yapılmış ise de, şikâyet makamı olan gelir idaresi Başkanlığı’nın şikâyet başvurusunu hızımdan reddettiği ve nihai işlemi şikâyet başvurusunun zımnen reddine dair işlem olduğu göz önüne alınarak uyuşmazlığın esas yönünden incelenmesine geçildi.” şeklindedir.²²⁰

Yargı kararından da anlaşıldığı üzere, işlem tespit etme yetkisi bulunmakla birlikte, yer yönünden yetkisi bulunmayan kuruma yapılan başvurular yönünden yargı mercilerce verilen kararlar başvuru lehine olmaktadır.

3.4.3. Şikâyet Yoluyla Düzeltme

Yapılan vergilendirme işleminde, VUK’un 117 ve 118. maddeleri kapsamında bir vergi hatasının olması durumunda, söz konusu alacak kesinleşmiş olsa dahi idari ve yargı nezdinde çözüm yolları mevcuttur. Yukarıda belirtildiği üzere ilk yol, yetkili vergi dairesi müdürlüğüne dilekçe ile başvuru yapılmasıdır. Mükellef tarafından tespit edilen vergi hatasına ilişkin gerekçeli bir dilekçe yazılarak vergi dairesi müdürlüğüne verilmesine rağmen, müdürlükçe İYUK’un 10. maddesinde²²¹ belirtilen 30 günlük süre içinde bu dilekçeye cevap verilmemiş ya da olumsuz cevap verilmiş olabilir. Bu

²¹⁹ Gözler, a.g.e., s. 65.

²²⁰ Antalya 1. Vergi Mahkemesi 17.03.2020 Tarih, E. 2020/405, K. 2020/238 sayılı kararı.

²²¹ İYUK m.10 “İlgililer, haklarında idari davaya konu olabilecek bir işlem veya eylemin yapılması için idari makamlara başvurabilirler. (Değişik: 10/6/1994-4001/5 md.) Otuz gün içinde bir cevap verilmezse istek reddedilmiş sayılır. İlgililer otuz günün bittiği tarihten itibaren dava açma süresi içinde, konusuna göre Danıştay’a, 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 (Değişik: 8/7/2021- 7331/1 md.).”

durumda mükellef, vergi hatasının düzeltilmesi için ‘şikâyet yoluyla başvuru’ başlıklı bir dilekçeyle, Hazine ve Maliye Bakanlığı’na başvuruda bulunabilir. VUK’un 124. maddesinin ikinci fıkrası doğrultusunda, şikâyet başvurusunun, il özel idaresini ilgilendiren vergiler hakkında valiliğe, belediye vergileri hakkında da belediyeye yapılacağı hükme bağlanmıştır.²²² Yapılan bu başvuru sonucunda, ilgili vergi hatasının düzeltilmesine karar verilmesi halinde, vergi hatası şikâyet yoluyla düzeltilmiş olur. Ancak mükellefin dilekçesine karşı Hazine ve Maliye Bakanlığı’ndan 30 gün içinde olumsuz cevap verilirse bu süreden itibaren, hiç cevap verilmezse 30’uncu günü takip eden günden itibaren mükellef yargı yoluna gidebilmektedir.²²³

VUK’un 124. maddesinde; dava açma süresi geçirildikten sonra yapılan düzeltme başvurusunun reddi halinde, şikâyet yolu ile Maliye Bakanlığı’na başvurulabileceği ifade edilmektedir.²²⁴ 11/10/2015 tarihli 29528 numaralı Resmî Gazete’de yayımlanan 5615 sayılı Kanun doğrultusunda, Maliye Bakanlığı kavramından anlaşılması gereken Hazine ve Maliye Bakanlığı Gelir İdaresi Başkanlığı’dır.²²⁵

Şikâyet yolu, dava açma süresi geçirildikten sonra yapılan düzeltme başvurusunun reddi halinde izlenebilecek bir yoldur. Burada, dava açma hakkı artık bulunmayan ve düzeltmeye ilişkin başvurusu da reddedilen vergi mükellefinin, vergi dairesinin hiyerarşik üstü konumunda olan Hazine ve Maliye Bakanlığı’na başvuru hakkı tanınmak suretiyle başvurusunun tekrar değerlendirilme imkânını sağlamaktadır.²²⁶

Şikâyet yoluna başvurmanın ilk şartı; ilgili vergilendirme işlemine karşı yapılan düzeltme başvurusunun dava açma süresinden sonra yapılması yani artık idari dava açma hakkının bulunmamasıdır. İkinci şart ise; hiyerarşik üst konumda olan Maliye Bakanlığı’na başvuru yapılmadan önce vergi dairesi müdürlüğüne düzeltme başvurusunda bulunulması ve vergi idaresince ya başvurunun direkt reddedilmesi ya

²²² Ürel, a.g.e., s. 315.

²²³ Batı a.g.e., s. 493.

²²⁴ 213 sayılı VUK m. 124 “Vergi mahkemesinde dava açma süresi geçtikten sonra yaptıkları düzeltme talepleri reddolunanlar şikâyet yolu ile Maliye Bakanlığı’na müracaat edebilirler. Bu madde gereğince il özel idare vergileri hakkında valiliğe ve belediye vergileri hakkında belediye başkanlığına müracaat edilir.”

²²⁵ Saban, a.g.e., s. 461.

²²⁶ Oktar, a.g.e., s. 170.

da sessiz kalınarak zımnen reddedilmiş olmasıdır.²²⁷ Ayrıca şikâyet yolu ile düzeltme başvurusuna konu edilecek işlemin, VUK’da sayılan vergi hatalarından birini taşıması ve yargıda görülmesi gereken hukuki ihtilaf niteliğinde olmaması gerekmektedir. Şikâyet yoluna başvuru ile üst mercie yapılan şikâyetin konusu, düzeltme değil, düzeltme talebinin reddedilmesi yönündeki işlemdir.²²⁸

Şikâyet yoluna hangi sürede başvurulacağına ilişkin VUK’da ve İYUK’da herhangi bir hüküm bulunmamaktadır. Ancak VUK düzeltmeye ilişkin diğer hükümleri doğrultusunda, zamanaşımı süresi içinde şikâyet yoluna başvurulabileceği kabul edilmektedir.²²⁹

Konuya örnek Danıştay 3. Dairesi 26.12.2023 tarihli kararı “Kanunun öngördüğü sürelerde ödendiğinden katma değer vergisi incelemesi ve tarhiyat yapılamayacak olan ilgili dönemler için davacı adına salınan cezalı vergi ve kesilen özel usulsüzlük cezasının açık vergilendirme hatası kapsamında değerlendirilmesi gerektiğinden, dolayısıyla düzeltme başvurusunun reddedilmesinin hukuka aykırı olduğu, aksi yöndeki gerekçe uyarınca davayı reddeden Vergi Dava Dairesi kararının bozulması gerekmiştir.” şeklindedir.²³⁰

3.5. Düzeltmede Zamanaşımı

Zamanaşımı kavramı, anlamı itibariyle, bir hakkın kazanılması ya da kaybedilmesi yahut bir yükümlülüğün sona ermesi gibi durumlar bakımından kanunlarda belirtilen sürelerin geçmesi olarak tanımlanmaktadır.²³¹

Tespit edilen vergi hatalarına ilişkin vergilendirme işleminin düzeltilmesi talebi, vergi mahkemeleri için öngörülen 30 günlük genel dava açma süresi içerisinde yapılabileceği gibi bu sürenin geçirilmesinden sonra da yapılabilir. Ancak düzeltme başvurusunun hangi süre içerisinde yapıldığı, başvurusunun reddedilmesi halinde takip edilecek yol ve yöntemler bakımından farklılık taşımaktadır.²³²

²²⁷ Saban, a.g.e., s. 461-462.

²²⁸ Saban, a.g.e., s. 462.

²²⁹ Ürel, a.g.e., s. 315.

²³⁰ T.C. Danıştay 3. D. 26.12.2023 Tarih, E. 2023/9105, K. 2023/6346 sayılı kararı.

²³¹ <https://sozluk.adalet.gov.tr/>, “T.C. Adalet Bakanlığı Hukuk Sözlüğü”. E.T: 02 Ağustos 2024.

²³² Balcı a.g.e., s. 186.

Vergi Usul Kanunu'nun "Düzeltilme Zamanaşımı" başlıklı 126. maddesinde düzeltilme zamanaşımı belirtilmiş ve aynı kanunun 114'üncü maddesinde yazılı zamanaşımı süresi dolduktan sonra ortaya çıkan vergi hatalarının düzeltilmeyeceği ancak belli koşulların oluşması halinde bu sürenin bir yıl daha uzayabileceği belirtilmiştir.²³³ Kanun maddesinde, düzeltilme başvurusunun esas itibarıyla 5 yıllık tarh ve tebliğ zamanaşımı içinde yapılacağı, ancak verginin zamanaşımı süresinin son yılında tarh ve tebliğ edilmesi, verginin ilan tebliğ edilerek davaya konu edilmeksizin doğrudan tahakkuk eden vergilerde ödeme emrinin tebliğ edilmesi ve ödeme emri ile ihbarnamenin ilan tebliğ edildiği vergilerde haciz işleminin tesis edilmesi, hallerinden birinin varlığı halinde sürenin bir yıl daha uzayacağı belirtilmiştir.

Danıştay Dokuzuncu Dairesi kararı "Davacı kurumun 11/06/2019 tarihinde davalı idareye başvuru yaparak ödemiş olduğu emlak vergisi tutarının tarafına iadesini talep etmesi üzerine, dava konusu yapılan düzeltilme başvurusunun reddi yönündeki ... tarih ve... sayılı işlemin, 11/06/2019 tarihli başvuru ilgi gösterilerek tesis edildiği görülmüş olup, Mahkemece de belirtildiği üzere; davalı idarenin, dava konusu işleminin, talep konusunun bir kısmına ilişkin olarak zamanaşımı def'inde bulunduğu, diğer bir kısmı için ise talebe uygun açık kabul içermediği, mevzuat gereği davayı kabul işleminin açık ve net yapılması gerektiği, dolayısıyla ... tarih ve... sayılı işlemin talebin reddine yönelik işlem olduğu sonuç ve kanaatine varılarak ve tarafların arasında muafiyete ilişkin bir ihtilaf olmadığı da dikkate alındığında, söz konusu başvurunun 2013 yılını takip eden takvim yılı başından itibaren en geç 31/12/2018 tarihine kadar yapılması gerekirken 5 yıllık zamanaşımı süresi geçtikten sonra 11/06/2019 tarihinde yapıldığı anlaşıldığından, 2013 yılına ilişkin olarak ödenen emlak vergisinin 5 yıllık düzeltilme zamanaşımı süresinin geçirilmiş olması nedeniyle iadesinin mümkün olmadığı sonucuna varılmıştır. Bu durumda Bölge İdare Mahkemesi kararının dava konusu işlemin 2013 yılına ilişkin kısmının iptali ve bu

²³³ 213 sayılı VUK m. 126 "114'üncü maddede yazılı zamanaşımı süresi dolduktan sonra meydana çıkarılan vergi hataları düzeltilmez. Şu kadar ki, düzeltilme zamanaşımı süresi; a) Zamanaşımı süresinin son yılı içinde tarh ve tebliğ edilen vergilerde hatanın yapıldığı; b) İlan yolu ile tebliğ edilip vergi mahkemesinde dava konusu yapılmaksızın tahakkuk eden vergilerde mükellefe ödeme emrinin tebliğ edildiği; c) İhbarname ve ödeme emri ilan yoluyla tebliğ edilen vergilerde 6183 sayılı Kanuna göre haciz yapıldığı; Tarihten başlayarak bir yıldan aşılmaz."

kısmı isabet eden tutarın tecil faiziyle davacıya iadesine dair kısmında hukuka uyarlık bulunmamıştır.” şeklindedir.²³⁴

Danıştay VDDK kararı “Davacının, anonim şirket statüsünde bulunmamasından dolayı adına hatalı olarak banka ve sigorta muameleleri vergisi mükellefiyeti tesisinin hukuka aykırı olduğu ve mükellefiyetinin iptalini isteyerek idareye başvurduğu anlaşılmaktadır. Vergi Usul Kanununun ...’ncı maddesinde öngörülen düzeltme zamanaşımı süresi gözetildiğinde, mükellefiyette yapılan bu hatanın, başvuru tarihinden geriye doğru beş yıl olan zamanaşımı süresinin başlangıcından itibaren düzeltilebileceği açık olduğundan ısrar hükmünde sonucu itibarıyla hukuka aykırılık görülmemiştir.” şeklindedir.²³⁵

Kanun maddesi ve yargı kararından da görüldüğü üzere, 5 yıllık düzeltme zamanaşımı süresinin geçirilmesi halinde, düzeltme başvurusunun yapılması veya vergi hatalarının düzeltilmesi mümkün olmamakta, bu süreden sonra yapılacak düzeltme başvuruları zamanaşımı nedeniyle reddedilmektedir.

3.5.1. Düzeltme Başvurusunun Tarh ve Tebliğ Zamanaşımı Süresi İçinde Yapılması

Vergi hukukunda zamanaşımı kavramını açıklayan VUK’un 113. maddesi doğrultusunda, zamanaşımı; süre geçmesi suretiyle vergi alacağının kalkması hali olup, zamanaşımına uğramış bir vergi alacağı ile ilgili herhangi bir vergilendirme işlemi yapılamamaktadır. Kanun maddesine aykırı şekilde, zamanaşımına uğramış bir vergi hakkında tarh işlemi yapılması halinde, yapılan bu işlem hukuka aykırı kabul edilmekte ve tarhiyat işlemi hakkında yargı organlarınca iptal kararı verilmektedir.²³⁶

²³⁴ T.C. Danıştay 9. D. 18.01.2023 Tarih, E. 2021/1508, K. 2023/21 sayılı kararı.

²³⁵ T.C. Danıştay VDDK. 12.10.2011 Tarih, E. 2011/269, K. 2011/568 sayılı kararı.

²³⁶ Danıştay 9. D. 14.03.2018 Tarih, E. 2014/11791 K. 2018/1592 sayılı kararı “Tarh zamanaşımını, süre geçmesi nedeniyle vergi alacağının kalkması şeklinde tanımlayan Vergi Usul Kanununun 113’üncü maddesini izleyen 114’üncü maddesinin birinci fıkrasında bu süre, vergi alacağının doğduğu yılı izleyen yılbaşından başlayarak beş yıl olarak belirlenmiştir. Dosyanın incelenmesinden; davacının vergi borçlarını taksitlendirme talebinin reddine ilişkin olarak düzenlenen 19.12.2008 tarih ve 569544 sayılı işlem ile haberdar olduğunu beyan ettiği 2000/Temmuz Ekim dönemleri için re’sen tarh edilen katma değer vergisi ile kesilen vergi ziyai cezasını içeren ihbarnamelerin davacı şirketin adreste bulunmadığı söz konusu adreste başka bir şirketin faaliyetine devam ettiği tespitlerini içeren adres tespit tutanağına bağlanması sonrasında ilan edilerek tebliğ edildiği görülmektedir.

VUK'un 114. maddesinde zamanaşımı süresi, genel itibariyle 5 yıl olarak belirlenmiştir.²³⁷ Ancak kanunun devamında yer alan maddelerde, bazı şartların varlığı halinde bu sürenin bir yıl daha uzatılabileceği belirtilmiştir.

3.5.2. Düzeltme Başvuru Süresini Uzatan Haller ve Zamanaşımı

VUK'un 126. maddesinde, düzeltme başvuru süresini uzatan haller ve zamanaşımı süreleri belirtilmiş olup, esasında bu madde ile belli koşulların varlığı halinde düzeltme zamanaşımı, fiiliyatta altı yıla kadar uzayabilmektedir. Kanunda belirtilen bu bir yıllık ek sürenin söz konusu olması için temel şart; vergi hatası içeren vergi veya vergi cezasının normal tahakkuk zamanaşımı içinde, mükellefe tebliğ edilmiş olmasıdır.²³⁸

VUK'un 126. maddesinden belirtilen bu üç hal dışında, beş yıllık zamanaşımı süresi geçirildikten sonra zamanaşımı söz konusu olmakta ve düzeltme başvurusunun yapılması ve vergi hatasının düzeltilmesi hukuken mümkün olmamaktadır.

3.5.2.1. Vergi ve Ceza İhbarnamesinin Zamanaşımı Süresinin Son Yılı İçinde Tarh ve Tebliğ Edilmesi

VUK'un 126. maddesine göre; vergi hataların düzeltilmesi için öngörülen zamanaşımının başlangıç tarihi, vergiyi doğuran olayın vuku bulduğu takvim yılını takip eden yılın başıdır. Bu tarihten itibaren 5 yıl içinde tarhiyat yapılmayan, tarh edilmiş olmakla birlikte mükellefe tebliğ edilmemiş olan vergi alacakları, kanunen zamanaşımına uğrar. Ancak, bir vergi, zamanaşımı süresinin son yılı içinde tarh edilmiş ve mükellefe tebliğ edilmişse ve ilgili vergide vergi hatası mevcutsa, hatanın yapıldığı tarihten itibaren 1 yıl daha zamanaşımı süresi uzayacaktır. Bu durumda örneğin beşinci yılında tarh ve tebliğ edilen vergiye ilişkin vergi hatasının düzeltilmesi

Bu durumda, tebligatın usulsüz olması nedeniyle muhatabın tebliğe muttali olduğu tarih olan 19.12.2008 tarihinin tebliğ tarihi olarak kabulü gerekmekte olup, buna göre yukarıda sözü edilen mevzuat uyarınca, 2000 yılına ilişkin ihbarnamelerin en geç 31.12.2005 tarihine kadar tebliğ edilmesi gerekirken tebliğ edilmemesi karşısında, tarh zamanaşımı sebebiyle, uyuşmazlık konusu vergi ziyai cezalı katma değer vergisinde hukuka uyarlık bulunmamaktadır.”

²³⁷ 213 sayılı VUK m. 114 “Vergi alacağının doğduğu takvim yılını takip eden yılın başından başlayarak beş yıl içinde tarh ve mükellefe tebliğ edilmeyen vergiler zamanaşımına uğrar.”

²³⁸ Balcı, a.g.e., s. 188-189.

talebi, vergiyi doğuran olayın meydana geldiği yılı takip eden yılın başından itibaren altıncı yıl, düzeltme başvurusuna konu edilebilmektedir. Burada verginin sadece tarh edilmiş olması yeterli olmayıp, aynı zamanda mükellefe tebliğ de edilmiş olması gerekmektedir.

Konuya örnek olarak, 2016 yılı kurumlar vergisi beyannamesinin verilmemesi nedeniyle yapılan vergi incelemesi sonucunda, vergiyi doğuran olayın meydana geldiği 2016 yılını izleyen yılın başı olan 01.01.2017 ‘den itibaren 5 yılın sonunda yani 31.12.2021 tarihinde kurumlar vergisinin tarh edilmesi ve tarh işlemi yapılırken vergi hatası yapılması halinde, her ne kadar beş yıllık sürede tarh edilmişse de aynı gün usulüne uygun şekilde tebliğ edilemezse zamanaşımına uğramış olacaktır. Ancak aynı gün tebliğ işlemi de yapılmış ise süre hatanın yapıldığı tarihten itibaren bir yıl uzayacak, bu süre içerisinde başvuru olması halinde vergi hatası düzeltilebilecek ve zamanaşımından bahsedilemeyecektir.²³⁹

VUK’un “Sürelerin Hesaplanması” başlıklı 18. maddesinin dördüncü fıkrasında ise, beş yıllık sürenin son gününün resmî tatil gününe denk gelmesi halinde yapılacak süre hesaplaması açıklanmıştır. Buna göre; zamanaşımı süresi olan beş yıllık sürenin son günü resmî tatile rastlarsa, zamanaşımı süresi tatili takip eden ilk iş gününün tatil saatinde biter.²⁴⁰

Mükellefin düzeltme başvurusuna ilişkin dilekçesini, yetkili vergi dairesi müdürlüğüne posta ile taahhütlü olarak göndermesi ve düzeltme talebinde bulunması mümkündür. Bu durumda, zamanaşımı süresinin hesaplanmasında, dilekçenin postaya verildiği tarih mi yoksa postanın vergi dairesi müdürlüğüne ulaştığı tarihin mi esas alınacağı konusunun değerlendirilmesi önem teşkil etmektedir.

Danıştay 7. Dairesi kararı “Dosyada mevcut olan bilgi ve belgelerden iadeli taahhütlü posta ile gönderilen ve 17/01/2014 tarihinde davalı idarenin evrak kayıt memuru tarafından teslim alınan itiraz dilekçesinin... Tarih ve... sayı ile, 15/01/2014

²³⁹ Balcı, a.g.e., s. 189.

²⁴⁰ 213 sayılı VUK m. 118 “Vergi kanunlarında yazılı süreler aşağıdaki şekilde hesaplanır: Süre gün olarak belli edilmişse başladığı gün hesaba katılmaz ve son günün tatil saatinde biter; Süre hafta veya ay olarak belli edilmişse başladığı güne son hafta veya ayda tekabül eden günün tatil saatinde biter. Sürenin bittiği ayda, başladığı güne tekabül eden bir gün yoksa süre o ayın son gününün tatil saatinde biter; Sonu belli bir gün ile tayin edilen sürelerde, süre o günün tatil saatinde biter; Resmî tatil günleri süreye dâhildir. Şu kadar ki, sürenin son günü resmî tatile rastlarsa tatili takibeden ilk iş gününün tatil saatinde biter.”

tarihli uzlaşma başvuru dilekçesinin ise... tarih ve... sayı ile idare kayıtlarına intikal ettirildiği, ancak davalı vekili tarafından savunma dilekçesinde her iki dilekçenin de 24/01/2014 tarihinde teslim alındığı belirtilmiş, uzlaşma dilekçesinin iadeli taahhütlü posta ile mi gönderildiği yoksa doğrudan davalı idareye mi teslim edildiği tespit edilememiş olup, bununla birlikte, 06/01/2014 tarihinde tebliğ edilen ek tahakkuk ve para cezası kararına 18/12/2013 tarihli dilekçe ile, söz konusu karar henüz tebliğ edilmeden hazırlandığı görülen dilekçe ile itiraz başvurusunda bulunulduğu, bu haliyle de dilekçeler üzerinde yer verilen tarihlerin uyumsuzluğu çözümleme açısından hukukten itibar edilebilir nitelikte olmadığı anlaşılmıştır. Bu durumda; Mahkemece, ek tahakkuk ve para cezası kararlarına yapılan itirazın, uzlaşma başvurusundan önce idarenin uhdesine girdiği, uzlaşma talebinin ancak henüz itiraz başvurusu yapılmamış vergi ve cezalar için yapılabileceği gerekçesiyle davanın reddine karar verilmiş ise de; gümrük idaresine yapılan yazılı başvuruların posta ile taahhütlü olarak gönderilmesi halinde başvurunun postaya verildiği tarihin gümrük idaresine verilme tarihi kabul edileceği düzenlemesine istinaden, dilekçelerin idare kayıtlarına girdiği tarihin değil, postaya verildiği tarihin önem arz etmesi nedeniyle, ilgili tarihlerin doğru olarak tespit edilmesi suretiyle karar verilmesi gerekirken...” şeklindedir.²⁴¹

Konuya örnek olarak belirtilen bu yargı kararında görüldüğü üzere, mükellef tarafından vergi dairesine posta ile taahhütlü olarak gönderilen düzeltme başvurularında zamanaşımı süresi hesaplanırken, düzeltme başvuru dilekçesinin idareye ulaştığı tarih değil, postaya verildiği tarih esas alınmaktadır.

Kanun maddesinde zamanaşımının bir yıllık uzama süresinin başlangıcı olarak vergi hatası yapılan işlemin tebliğ tarihinin değil hatanın yapıldığı tarihin esas alınacağı belirtilmektedir. Ancak kanunda belirtilen ‘hatanın yapıldığı tarihten itibaren’ kavramı, uygulamada kafa karışıklığına yol açabilecek niteliktedir. Zira verginin tarhiyatı, zamanaşımı süresinin dördüncü yılında yapılmış ancak ihbarnamesi beşinci yılında tebliğ edilmiş olabilir. Bu durumda kanunda aranan son yılda tarh ve tebliğ edilmiş olması şartının sağlanıp sağlanmadığının tespiti sorunludur. Örneğin; 2017 yılı gelir vergisi tarhiyatına ilişkin vergi ihbarnamesinin 2021 yılının son ayında düzenlendiği ancak bazı tebligat sorunları nedeniyle 2022 yılı mart ayında tebliğ

²⁴¹ T.C. Danıştay 7. D. 14.06.2023 Tarih, E. 2021/753, K. 2023/3042 sayılı kararı.

edildiği varsayımında, gelir vergisine ilişkin tarhiyatın zamanaşımı süresinin son yılında yapılmadığı, dolayısıyla kanun maddesinde yer alan şartın “tarh edilme yönünden” sağlanamadığı söylenebilir. Ancak kanun maddesine göre esasen tebliğin son yılda yapılmış olmasının önemli olduğunun kabulü halinde, son yılda yapılan tebliğ sonucu zamanaşımı süresinin uzadığı söylenebilecektir. Bu konuda kanun maddesinde tam bir açıklık olmadığı ortadadır. Kanun koyucunun zamanaşımını bir yıl daha uzatma iradesinin varlığı gözetildiğinde; bir yıllık süre hesaplamasının tebliğ tarihinden itibaren yapılması gerektiğinin kabulü gerekmektedir.²⁴²

3.5.2.2. İlan Yoluyla Tebliğ Edilen ve Dava Konusu Yapılmaksızın Tahakkuk Eden Vergilerde Mükellefe Ödeme Emrinin Tebliğ Edilmesi

Tebliğ işlemi; belirli bir hukuki işlemin, hukuki sonuçlarından etkilenmesi muhtemel kişilere yasal bir şekilde bildirilmesi ve belgelenmesi işlemi olarak ifade edilmektedir.²⁴³

Tebliğatin hukuku uygun olarak yapılması hem hakkında işlem yapılan muhatap yönünden hem de işlemi tesis eden idare yönünden bazı sonuçlar doğurmaktadır. Muhatap yönünden, hakkında yapılan işlemde haberdar olma ve kanunen kendine tanınan yasal haklarını kullanabilme bakımından önemlidir. İşlemi tesis eden idare yönünden ise, kamu alacağının zamanaşımına uğramasının önlenmesi bakımından önemlidir. Zira vergilendirme işlemini tesis eden idare, vergilendirme yetkisini ancak tarh ve tahsil zamanaşımı süreleri içerisinde kullanabilmektedir.

Türk hukukunda yapılan tebligat işlemleri, aksine hüküm olmadıkça 7201 sayılı Tebligat Kanunu’nun genel hükümlerine göre yapılmaktadır. Vergi alacaklarına yönelik yapılacak tebligat işlemleri ise VUK hükümlerine göre yapılmakta olup, bu husus 7201 sayılı Tebligat Kanunu’nun ‘Diğer Mali Tebligat’ başlıklı 51. maddesinde kendi kanunlarında özel hüküm bulunmayan durumlarda mali tebliğlerin de Tebligat Kanunu hükümleri doğrultusunda tebliğ edileceği belirtilmiştir.²⁴⁴ Buna göre; kamu

²⁴² Balcı, a.g.e., s. 194.

²⁴³ <https://sozluk.adalet.gov.tr/>, ‘T.C. Adalet Bakanlığı Hukuk Sözlüğü’. E.T: 26 Haziran 2024.

²⁴⁴ 7201 sayılı Tebligat Kanunu m. 51 “Mali tebliğler, kendi kanunlarında sarahat bulunmayan hallerde, bu kanunun umumi hükümlerine tevfi kanun yapılır.”

alacaklarının tebliğine ilişkin ancak VUK’da hüküm bulunmayan haller bakımından 7201 sayılı Tebligat Kanunu hükümleri uygulanabilecektir.

VUK’un 93. maddesi²⁴⁵ve VUK’un 107/A maddesinde,²⁴⁶vergilendirme işlemlerine ilişkin tebligatın muhataplarına ne şekilde yapılacağı belirtilmiştir. Kanun’da belirtilenler doğrultusunda, esas olan verginin tahakkuk fişi ile mükellefe bildirilmesi olup, tahakkuk fişi dışındaki vergilendirme ile ilgili hukuki sonuç doğuran tüm işlem ve yazılar, öncelikle muhatapların elektronik tebligat adresleri olması halinde elektronik tebliğ olarak gönderilecektir.²⁴⁷ Elektronik tebligat adresleri olmayan gerçek veya tüzel kişilerin bilinen son adreslerine teslim veya iadeli taahhütlü posta yoluyla tebliğ işlemi yapılacak, adresleri bilinmeyen gerçek ve tüzel kişiler bakımından ise son yol olarak ilan yolu ile tebliğ yapılacaktır. Ayrıca muhatabın kabul etmesi halinde daire veya komisyonda da tebliğ işlemi yapılabilecektir.

Tüm bu belirtilenler üzere VUK kapsamında, elektronik ortamda tebliğ, posta aracılığıyla tebliğ, memur aracılığıyla tebliğ, dairede veya komisyonda tebliğ, aracılı (istinabe yoluyla) tebliğ ve ilan yoluyla tebliğ olmak üzere tebliğ usullerinin belirtildiği görülmektedir.²⁴⁸ İlan yoluyla tebliğ işleminin yapılabilmesi için, belirtilen ilk dört usulle tebligatın bazı imkânsızlıklardan ötürü yapılamıyor olması gerekmektedir.

VUK’un 103. maddesinde, ilan yoluyla tebliğ yapılacak haller belirtilmiş olup, muhataba kanunda belirtilen usullerle tebligat yapılamaz ve muhatapın mernis adresi bulunmuyorsa; muhatapın yabancı memlekette bulunması sebebiyle tebliğ imkânsızlığı söz konusu ise veya muhataba herhangi bir sebepten tebligat yapılamıyor ve tebliğ imkânsızlığı söz konusu ise, kanunda belirtilen şekillere uyulmak suretiyle ilan tebliğ yapılmaktadır.²⁴⁹

²⁴⁵ 213 sayılı VUK m. 93 “Tahakkuk fişinden gayri, vergilendirme ile ilgili olup, hüküm ifade eden bilimum vesikalar ve yazılar adresleri bilinen gerçek ve tüzel kişilere posta vasıtasıyla ilmühaberli taahhütlü olarak, adresleri bilinmeyenlere ilan yolu ile tebliğ edilir. Şu kadar ki, ilgilinin kabul etmesi şartıyla, tebliğin daire veya komisyonda yapılması caizdir.”

²⁴⁶ 213 sayılı VUK m. 107/A “Bu Kanun hükümlerine göre tebliğ yapılacak kimselere, 93’üncü maddede sayılan usullerle bağlı kalınmaksızın, tebliğe elverişli elektronik bir adres vasıtasıyla elektronik ortamda tebliğ yapılabilir.”

²⁴⁷ Erol, *Türk Vergi Sistemi ve Vergi Hukuku*, s. 133.

²⁴⁸ Erol, *Türk Vergi Sistemi ve Vergi Hukuku*, s. 133-143.

²⁴⁹ 213 sayılı VUK m. 103 “Aşağıda yazılı hallerde tebliğ ilan yoluyla yapılır: 1.Muhatabın bu Kanunun 101 inci maddesi kapsamında bilinen adresi yoksa, 2.Bu Kanunun 101 inci maddesinin birinci fıkrasının

VUK'un 104. maddesinde ise tebliğe konu edilen vergi veya cezanın tutarına göre iki veya üç aşamada ilan tebliğ yapılacağı öngörülmüş olup ilanın şekli belirlenmiştir. Buna göre;

İlan tebliğ konu edilen her bir vergi veya ceza için ayrı ayrı olmak üzere, 17.000 TL²⁵⁰den az olan vergi veya vergi cezalarına ilişkin ilan yazısı, tebliğ işlemini yapan vergi dairesi müdürlüğünün ilan koymaya özgü mahalline asılır. İlan yazısının asıldığı tarihi izleyen on beşinci gün ilan tarihi olarak kabul edilir ve ilan yazısının bir sureti muhatabın bilinen son yerleşim yeri adresi muhtarlığına gönderilir. Ayrıca gazete ilanına gerek kalmaksızın bu şekilde ilan tebliğ yapılmış olur.

İlan tebliğ konu edilen her bir vergi veya ceza için ayrı ayrı olmak üzere tutarı 17.000TL ile 1.700.000TL²⁵¹ye kadar olan vergi veya vergi cezalarına ilişkin ilan yazısı ise, aynı aşamalardan geçtikten sonra ayrıca, ilgili vergi dairesinin bulunduğu yerin belediye sınırları içinde çıkan bir veya birden fazla gazetede yayımlanır.

İlan tebliğ konu edilen her bir vergi veya ceza için ayrı ayrı olmak üzere tutarı 1.700.000TL²⁵²ve üzeri olan vergi veya vergi cezalarına ilişkin ilan yazısı ise, ilan mahalline asılmak, muhtarlığa gönderilmek aşamalarından sonra ayrıca Türkiye genelinde yayımlanan günlük gazetelerinden birinde yayımlanır. Ayrıca mükellef yabancı memlekette bulunuyorsa tebliğ olunacak evrakın örnekleri, mükellefin bilinen adresine de posta ile gönderilir.²⁵³

(1) ve (2) numaralı bentlerinde sayılan bilinen adreste tebliğ yapılamaması hâlinde, muhatabın adres kayıt sisteminde kayıtlı bir adresi bulunmazsa, 3.Yabancı memleketlerde bulunanlara tebliğ yapılmasına imkân bulunmazsa, 4.Başkaca nedenlerden dolayı tebliğ yapılmasına imkân bulunmazsa.” şeklindedir.

²⁵⁰ 556 Sıra No.lu VUK Genel Tebliği ile 01.01.2024 tarihinden itibaren 17.000TL.

²⁵¹ 556 Sıra No.lu VUK Genel Tebliği ile 01.01.2024 tarihinden itibaren 17.000TL-1.700.00TL.

²⁵² 556 Sıra No.lu VUK Genel Tebliği ile 01.01.2024 tarihinden itibaren 1.700.00TL ve üzeri.

²⁵³ 213 sayılı VUK 104. maddesi “İlan aşağıdaki şekilde yapılır: 1. İlan yazısı tebliğ yapan vergi dairesinin ilan koymaya mahsus mahalline asılır ve (3) numaralı bende göre ilana çıkarılır. Tebliğin konusu, her biri için ayrı ayrı olmak üzere, bir milyar liradan (3.600 TL) az vergi veya vergi cezasına taalluk ettiği takdirde ayrıca (3) numaralı bende göre ilan yapılmaz ve ilan yazısının askıya çıkarıldığı tarihi izleyen on beşinci gün ilan tarihi olarak kabul edilir. 2. İlan yazısının bir sureti mükellefin bilinen son adresinin bağlı olduğu muhtarlığa gönderilir. 3. İlan ile yapılan tebliğin konusu bir milyar ila yüz milyar lira arasındaki (3.600 – 360.000 TL) vergi veya vergi cezasına taalluk ettiği takdirde ilan, ilgili vergi dairesinin bulunduğu yerin belediye sınırları içinde çıkan bir veya daha fazla gazetede yayımlanır. Tutarın yüz milyar lirayı (360.000 TL ve üzeri) aşması halinde ilan, Türkiye genelinde yayın yapan günlük gazetelerden birinde ayrıca yapılır. Tebliğ olunacak evrakın örnekleri yabancı memlekette bulunan mükellefin bilinen adresine ayrıca posta ile gönderilir.”

İlanen tebliğ edilen vergi ve vergi cezalarına ilişkin, işlemin hukuki sonuç doğurduğu mükellefin haberdar olamaması ve dolayısıyla hakkında tesis edilen işlemlere karşı süresi içinde yasal haklarını kullanamaması söz konusu olabilir. Kanun koyucu tarafından da bu husus göz önünde bulundurularak ilanen tebliğ yoluyla tebliğ olunan ve yargı yoluna başvurulmaksızın tahakkuk eden vergilendirme işlemleri yönünden zamanaşımı süresinin uzaması hali öngörülmüştür. Kanun'a göre bu şekilde tahakkuk eden vergilendirme işlemine ilişkin, ödeme emrinin muhataba tebliğ edildiği tarihten itibaren bir yıllık süre içinde düzeltme ve şikâyet başvurusu yapılabilir. Bir yıllık süre içinde yapılan bu başvurular bakımından zamanaşımının dolduğu söylenemeyecektir.²⁵⁴

3.5.2.3. İhbarname ve Ödeme Emrinin İlan Yoluyla Tebliğ Edildiği Vergilere İlişkin Haciz Uygulaması

Vergi borcunun ödeme emri gönderilmesine rağmen zamanında ödenmemesi halinde, vergi dairesi haciz varakası suretiyle vergi borçlusunun mal, hak ve alacakları üzerine haciz kararı verebilir.

Haciz varakası, bağımsız vergi daireleri işlem yönergesine göre, işlemin muhatabına tebliğ edilmesi gerekmeyen, idarenin bir iç işlemidir. Haciz işlemiyle birlikte, haciz varakası icrai niteliğe kavuşmaktadır. Haciz varakası, tek başına dava konusu yapılabilecek bir işlem olmayıp, haciz uygulamalarına dayanak teşkil etmesi ve haczedilecek malların kapsamının saptanması konularında önem arz etmekte haciz uygulamaları haciz varakasına istinaden yapılmaktadır.²⁵⁵

Vergi veya vergi cezası, ilanen tebliğ edilmiş olup ilgili vergilendirme işlemi dava açılmaksızın tahakkuk ettirilmiş ve aynı şekilde ilgili verginin tahsili için gönderilen ödeme emri de ilanen tebliğ yoluyla tebliğ edilmiş olabilir. Bu durumda, ilanen tebliğ ile tahakkuk eden vergilendirme işleminden haberdar olmayan mükellefin, ilanen tebliğ ile tebliğ edilen ödeme emrinden de haberdar olmaması söz konusu olabilir. Kanun koyucu tarafından VUK 126/c maddesiyle, bu şekilde ilanen

²⁵⁴ Balcı, a.g.e., s. 199.

²⁵⁵ M. Balcı, *Kamu İcra Hukuku ve 6183 Sayılı Kanun Uygulaması*, On İki Levha Yayıncılık, İstanbul, 2021, s. 989.

tebliğ olunan ve dava açılmaksızın tahakkuk eden vergilendirme işlemleri yönünden, haczin yapıldığı tarihten başlayarak bir yıllık süre içinde düzeltme-şikâyet yoluna başvurulabileceği öngörülmüştür. Ancak bu noktada da bu sürenin haczin yapıldığı tarih mi yoksa haczin öğrenilme tarihinden itibaren mi bir yıl uzayacağını tespit edilmesi, hak kayıplarının yaşanmaması bakımından önemlidir.

Danıştay 4. Dairesi kararında; davacının taşınmazına haciz konulmasından sonra, davacı tarafa bunun bildirilmediği dolayısıyla taşınmazına haciz konulan davacının haczin konulduğu tarihten değil, haczin konulduğunu öğrendiği tarihten itibaren bir yıl içinde düzeltme başvurusu yapma hakkının olduğu, aksi durumda davacının hakkının kısıtlanmış olacağı ifade edilmektedir.²⁵⁶ Konuya örnek yargı kararından görüldüğü üzere, yargı uygulamasında zamanaşımının haczin öğrenildiği tarihten itibaren 1 yıl uzayacağı görüşü hâkimdir.

3.5.3. Zamanaşımı Süresi İçinde Birden Fazla Düzeltme Başvurusunda Bulunulması

İdari işlemler açısından dava açma süresi hak düşürücü nitelikte bir süredir. Dava açma süresi içinde davanın açılmaması halinde dava açma hakkı sona erdiğinden, söz konusu idari işlem yargı önüne getirilememekte ve dava konusu yapılamamaktadır. Dava konusu yapılsa dahi ilgili mahkemece süresinde açılmayan davanın reddine karar verilmektedir. Dolayısıyla bu konuda hak kaybı yaşanmaması için, düzeltme başvurusunun reddedilmesi halinde dava açma süresini geçirmeden vergi yargısına başvurulması gerekir.²⁵⁷

²⁵⁶ T.C. Danıştay 4. D. 20.10.2014 Tarih, E. 2011/133, K. 2014/5825 sayılı kararı, “Vergi mahkemesince, davacının gayrimenkulüne 31.12.2007 tarihinde haciz konulduğu, zamanaşımı süresinin de VUK’un 126. maddesinin son fıkrası uyarınca haciz uygulandığı tarihten başlayarak bir yıldan az olamayacağından 31.12.2008 tarihine kadar uzayacağı, davacı tarafından yapılan düzeltme başvurusunun zamanaşımı süresi geçtikten sonra 21.10.2009 tarihinde yapıldığından tesis edilen işlemde hukuka aykırılık bulunmadığı gerekçesiyle davanın reddine karar verilmiş ise de, 2009 yılının Ekim ayında gayrimenkulüne haciz konulduğunu öğrenen davacıya hacze ilişkin herhangi bir yazılı bildirim yapılmadığından haczin öğrenildiği tarihten itibaren davacının idari ve yasal yollara başvurmaya ilişkin süreler işlemeye başlayacaktır. Aksi durumda hacizden hiçbir şekilde haberdar olmayan davacının zamanaşımı süreleri dolduktan sonra geçmişe dönük olarak idari ve yasal yollardan hakkını araması mümkün bulunmamaktadır.” şeklindedir.

²⁵⁷ Balcı, *Hataları ile Düzeltme Şikâyet Konusunda Uygulamada Yaşanan Hukuki Sorunlar ve Çözüm Önerileri*, s. 207.

Vergi mükellefi, düzeltme başvurusunun reddedilmesi halinde dava açma süresini geçirmeden yargı yoluna başvurmak yerine yeniden düzeltmiş şikâyet başvurusunda bulunur ve başvuru reddedilirse yeniden yapılan bu başvuruya ilişkin yargı yoluna başvuramayacaktır. Zira uygulamada yeniden yapılan düzeltme başvurusunun sona eren dava açma süresini canlandırmayacağı ve bu nedenle açılan davanın süre yönünden reddedilmesi gerektiği görüşü egemendir. Ancak burada yeniden düzeltme başvurusu yapma gerekliliğinin idareden mi kaynaklandığı yoksa mükelleften mi kaynaklandığı ayrımı yargı kararının neticesi bakımından önem teşkil etmektedir.²⁵⁸

Yeniden düzeltme başvurusu yapılması halinin idareden kaynaklanmasına örnek olarak, ilk düzeltme başvurusunun doğru vergi dairesi müdürlüğüne yapılmasına karşın, kurum tarafından düzeltme başvurusunun başka bir makama veya merciine yapılması gerektiği şeklinde yanlış yönlendirmesinden kaynaklı olarak mükellefin ikinci kez düzeltme başvurusu yapmak zorunda kalması hali verilebilir. Bu durumda ikinci kez düzeltme başvurusu verilmesi durumu idareden kaynaklandığından mükellefin kusuru olmaksızın yapılmak zorunda kalınan ikinci düzeltme başvurusunun reddi üzerine dava açılabilceğinin kabulü gerekmektedir.²⁵⁹

Kural olarak vergi hatalarının düzeltilmesine ilişkin zamanaşımı süresinin beş yıl olduğu gözetildiğinde; yapılan ilk düzeltme başvurusu sonrası 30 günlük dava açma süresi içinde davanın açılmamış olması sebebiyle esasa girilmeksizin davanın usulden reddedilmesi çelişki içermektedir. Zira vergi mükellefinin zamanaşımı süresi dolmadığı sürece birden fazla düzeltme başvurusu yapmasında hukuken bir engel bulunmamaktadır. Örneğin vergi mükellefi ilk düzeltme başvurusu reddedilmesine rağmen zamanaşımı süresi içinde başvurusu lehine bir yargı kararına rast gelip hukuki gerekçesi daha geçerli bir düzeltme başvurusunda bulunabilir. Bu şekilde yapılacak ikinci başvurunun ilk başvurudan ayrı bir başvuru olarak değerlendirilmesi ve

²⁵⁸ Balcı, *Vergi Hataları ile Düzeltme Şikâyet Konusunda Uygulamada Yaşanan Hukuki Sorunlar ve Çözüm Önerileri*, s. 208.

²⁵⁹ Balcı, *Vergi Hataları ile Düzeltme Şikâyet Konusunda Uygulamada Yaşanan Hukuki Sorunlar ve Çözüm Önerileri*, s. 203.

dolayısıyla ikinci kez yapılan bu başvurunun reddedilmesi halinde açılan davanın esasına yönelik inceleme yapılması gerekmektedir.²⁶⁰

3.6. Düzeltme Talebinin İncelenmesi ve Yerine Getirilmesi

VUK'un 123. maddesinde düzeltme talebine ilişkin yapılacak inceleme ve inceleme sonucunda izlenecek süreç belirtilmektedir.²⁶¹ Madde hükmüne göre; mükellef düzeltme talebine ilişkin dilekçesini vergi dairesine vermek ya da iadeli taahhütlü postayla göndermek suretiyle başvuru yaptıktan sonra, ilgili vergi dairesi tarafından bu başvuru dilekçesi ve dilekçede ileri sürülen hususlar ile düzeltme talebini incelenir. Vergi dairesinin ilgili servisi, yapılan düzeltme başvurusuna ilişkin talebin yerinde olup olmadığını yönelik inceleme yaptıktan sonra düzeltmenin yapılması gerektiği kanaatinde olursa geçici bir düzeltme fişi hazırlar. Hazırlanan bu düzeltme fişini, sırasıyla ilgili memur, servis şefi ve müdür yardımcısı imza eder.²⁶² Bu süreçler tamamlandıktan sonra, ilgili düzeltme fişi; düzeltme işleminde yetkili makam olan vergi dairesi müdürüne sunulur. Düzeltmenin yapılıp yapılmamasına karar verecek makam vergi dairesi müdürüdür. Vergi dairesi müdürü düzeltmenin yapılmasına karar verirse ilgili düzeltme fişini onaylayarak düzeltmenin yapılması emredilir ve düzeltme işlemi yapılır. Ancak vergi dairesi müdürü tarafından herhangi bir sebeple düzeltmenin yapılmamasına karar verilmesi ve düzeltme fişinin onaylanmaması halinde, geçici nitelikte hazırlanan ilgili düzeltme fişleri bilgisayardan iptal edilir.²⁶³

Düzeltme fişinin vergi dairesi müdürü tarafından onaylanması halinde bilgisayardan kesin düzeltme fişi numarası alınır. Düzeltme fişi üç nüsha olarak düzenlenir. Bu düzeltme fişlerinin bir nüshası mükellefe tebliğ edilir, bir nüshası dosya arasına alınır ve bir nüshası gerekli kontroller yapıldıktan sonra bilgisayar işletmeninde saklanır.²⁶⁴

²⁶⁰ Balcı, *Vergi Hataları ile Düzeltme Şikâyet Konusunda Uygulamada Yaşanan Hukuki Sorunlar ve Çözüm Önerileri*, s. 203-204.

²⁶¹ 213 sayılı VUK m. 123 "Vergi dairesinin ilgili servisi düzeltme talebini kendi mütalaasını da ilave ederek düzeltme merciine gönderir. Düzeltme mercii talebi yerinde gördüğü takdirde, düzeltmenin yapılmasını emreder; yerinde görmediği takdirde, keyfiyet düzeltmeyi isteyene yazı ile tebliğ olur."

²⁶² Erol, *Vergi Uyuşmazlıkları ve Çözüm Yolları*, s. 146.

²⁶³ Kaşıkçı, a.g.e., s. 76.

²⁶⁴ Kaşıkçı, a.g.e., s. 76.

3.7. Düzeltme Başvurusunun Reddi

Vergi hatalarının idari yoldan çözümlenmesi amacıyla yapılan düzeltme başvurusuna cevaben talebin yerinde görülmesi ve düzeltme yapılması suretiyle vergi hatasının ortadan kaldırılmasında sorun yoktur. Ancak düzeltme başvurusunun yerinde görülmeyerek reddedilmesi halinde durum farklıdır. Düzeltme başvurusunun dava açma süresi içinde yapılması veya dava açma süresi geçirildikten sonra yapılması durumlarında; bu başvuruların hukuki niteliği ve neticeten takip edilecek süreç değişmekte olup, farklı sonuçlar doğurmaktadır.

VUK'da dava açma süresine ilişkin bir hüküm bulunmamakta, vergi işleminin de bir idari işlem olması nedeniyle, dava açma sürelerine ilişkin İYUK'da belirtilen hükümler esas alınmaktadır. İYUK 7. maddesi doğrultusunda, vergi mahkemelerinde dava açma süresi kural olarak 30 gündür. İşte vergi hatalarına ilişkin düzeltme başvurusunun bu 30 günlük sürede yapılması ve reddolunması ile bu süre geçirildikten sonra yapılmasının, başvuru bakımından hukuki sonuçları farklıdır.

3.7.1. Düzeltme Başvurusunun Dava Açma Süresi İçinde Yapılması

Vergi mahkemesinde dava açma süresi içinde düzeltme başvurusunun yapılması durumunda geçerli olan düzenlemeler VUK'da yer almamaktadır. İYUK 7. maddesinin ilk iki bendi doğrultusunda, özel kanunlarında belirtilmeyen hallerde, vergi mahkemelerinde dava açma süresi 30 gündür.²⁶⁵

İYUK 7. maddesinde belirtilen süreler; genel dava açma sürelerine ilişkin olup, özel kanunlarda ayrıca belirtilen bir süre varsa, bu süre uygulanmaktadır. Örneğin 6183 sayılı AATUHK'da ödeme emirlerine karşı dava açma süresi 15 gün olarak

²⁶⁵ 2577 sayılı İYUK m. 7 “Dava açma süresi, özel kanunlarında ayrı süre gösterilmeyen hallerde Danıştay’da ve idare mahkemelerinde altmış ve vergi mahkemelerinde otuz gündür. 2. Bu süreler; a) İdari uyuşmazlıklarda; yazılı bildirimin yapıldığı, b) Vergi, resim ve harçlar ile benzeri mali yükümler ve bunların zam ve cezalarından doğan uyuşmazlıklarda: Tahakkuku tahsile bağlı olan vergilerde tahsilatın; tebliğ yapılan hallerde veya tebliğ yerine geçen işlemlerde tebliğin; tevkif yoluyla alınan vergilerde istihkak sahiplerine ödemenin; tescile bağlı vergilerde tescilin yapıldığı ve idarenin dava açması gereken konularda ise ilgili merci veya komisyon kararının idareye geldiği; Tarihi izleyen günden başlar.”

belirlendiğinden, yasal süre hesabında, İYUK'da belirtilen genel hüküm değil, özel kanunda belirtilen 15 günlük süre esas alınacaktır.²⁶⁶

Dava açma süresi içinde tespit edilmiş vergi hatasına ilişkin, doğrudan yargı yoluna başvurulması ya da idari çözüm yolu olarak düzeltme talebinde bulunulması, mükellefin seçimlik haklarıdır. Vergi mükellefi, dava açma süresi içinde hem düzeltme başvurusunda bulunmuş hem de dava yoluna başvurmuş olabilir. Bu durumda, dava sonuçlanmadan düzeltme başvurusu mükellef lehine cevaplanırsa, açılan dava konusuz kalacağından, dava hakkında karar verilmesine yer olmadığı kararı verilmesi gerekmektedir.²⁶⁷

Dava açma süresi içinde yapılan düzeltme başvurusunun hukuken İYUK 10. maddesi kapsamında bir başvuru mu yoksa İYUK 11. maddesi kapsamında bir başvuru mu olduğunun belirlenmesi, başvurunun hukuki niteliğinin dolayısıyla başvuruyla birlikte zamanaşımı süresinin durup durmayacağı gibi hukuki sonuçların belirlenmesi bakımından önemlidir. Bu kapsamda düzeltme başvurusunun hukuki niteliği açıklanırken İYUK 10. ve 11. maddelerinin açıklanmasında fayda vardır.

İYUK “İdari Makamların Sükutu” başlıklı 10. maddesinde, idari davaya konu edilecek bir işlemin olması ya da eylemin varlığı halinde ilgililerin idari makamlara başvurabileceği, bu başvuruya istinaden otuz gün içinde cevap verilmezse ilgili başvurunun reddedilmiş sayılacağı belirtilmektedir.²⁶⁸

İYUK “Üst Makamlara Başvurma” başlıklı 11. maddesinde ise, ilgili işlem ile alakalı idari dava yoluna başvurulmadan önce, idari işlemin kaldırılması, değiştirilmesi ya da yeni bir idari işlem tesisi için işlemi yapan makamın üst makamına, üst makamı yoksa doğrudan işlemi yapan makama başvurulması gerektiği,

²⁶⁶ L. Alpağut, ‘Vergi Yargısında Ödeme Emrine Karşı Dava Açma Süresi’. <https://pkf.com.tr/>, E.T: 20 Eylül 2024.

²⁶⁷ Öncel, Kumrulu, Çağan, Göker, a.g.e., s. 229.

²⁶⁸ 2577 sayılı İYUK m. 10 “İlgililer, haklarında idari davaya konu olabilecek bir işlem veya eylemin yapılması için idari makamlara başvurabilirler. (Değişik: 10/6/1994-4001/5 md.) Otuz gün içinde bir cevap verilmezse istek reddedilmiş sayılır. İlgililer otuz günün bittiği tarihten itibaren dava açma süresi içinde, konusuna göre Danıştay’a, 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 (Değişik: 8/7/2021- 7331/1 md.)”

başvuruyla birlikte yasal sürelerin duracağı ve bu başvuruya otuz gün içinde cevap verilmezse başvurunun reddedilmiş kabul edileceği belirtilmekle, başvurunun açıkça veya zımnen reddedildiği tarih itibarıyla duran dava açma süresinin devam edeceği ifade edilmektedir.²⁶⁹

İYUK 10. maddesi, “ortada idari davaya konu edilecek bir idari işlem bulunmamaktayken böyle bir idari işlemi tesis ettirmek amacıyla yapılan başvurulara” ilişkindir.²⁷⁰ İYUK 11. maddesinde belirtilen ise; ortada idari davaya konu edilecek bir işlem bulunmakta ve bu “idari işlemin kaldırılması, geri alınması ya da değiştirilmesi” veya yeni bir işlem yapılması istemine ilişkindir. Bu kapsamda düzeltme başvurusunun; ortada idari bir işlem mevcut iken, yapılan başvuruyla bu işlemin değiştirilmesi amaçlandığından, hukuki nitelik olarak İYUK 11. maddesi kapsamında olduğu söylenmektedir.²⁷¹

İYUK 11. maddesi doğrultusunda da dava süresi içinde yapılan düzeltme başvurusuyla birlikte, başvurunun açıkça veya zımnen reddedildiği tarihe kadar dava açma süresi durmakta, ret sonrasında duran dava açma süreleri kaldığı yerden işlemeye devam etmektedir.²⁷²

Konu hakkında önemli bir nokta ise, dava açma süresi içinde yapılan düzeltme başvurusuna konu uyuşmazlığın, vergi hatası niteliğinde olması gerektiğidir. Aksi halde, vergi hatası değil de hukuki yorum gerektiren bir ihtilafa ilişkin düzeltme talebinde bulunulmuş olması durumunda; ilgili uyuşmazlık İYUK 11. maddesi kapsamında değerlendirilemeyeceğinden, dava açma süresi durmamakta ve dolayısıyla sona eren süre, sadece düzeltme başvurusunun yapılmış olması nedeniyle canlanmamaktadır. İYUK 11. maddesi kapsamında söz konusu uyuşmazlık üzerinde yapılacak ilk değerlendirme, uyuşmazlığın niteliğidir. Bu bakımdan vergi hatası

²⁶⁹ 2577 sayılı İYUK m. 11 “İlgililer tarafından idari dava açılmadan önce, idari işlemin kaldırılması, geri alınması değiştirilmesi veya yeni bir işlem yapılması üst makamdan, üst makam yoksa işlemi yapmış olan makamdan, idari dava açma süresi içinde istenebilir. Bu başvurma, işlemeye başlamış olan idari dava açma süresini durdurur. Otuz gün içinde bir cevap verilmezse istek reddedilmiş sayılır. İsteğin reddedilmesi veya reddedilmiş sayılması halinde dava açma süresi yeniden işlemeye başlar ve başvurma tarihine kadar geçmiş süre de hesaba katılır.”

²⁷⁰ Balcı, *Vergi Hataları ile Düzeltme Şikâyet Konusunda Uygulamada Yaşanan Hukuki Sorunlar ve Çözüm Önerileri*, s. 207.

²⁷¹ Balcı, *Vergi Hataları ile Düzeltme Şikâyet Konusunda Uygulamada Yaşanan Hukuki Sorunlar ve Çözüm Önerileri*, s. 209.

²⁷² Ürel, a.g.e., s. 317.

dışında bir uyuşmazlık söz konusu ise, dava süresi içinde açılmadığından reddedilecektir.²⁷³

3.7.2. Düzeltme Başvurusunun Dava Süresi Geçirildikten Sonra Yapılması

Vergi Usul Kanunu'nda öngörülen düzeltme başvurusu, esas itibarıyla dava süresi geçirilmiş vergilendirme işlemleri veya ödemeleri ile ilgili olan başvuruları kapsamakta, şikâyet yoluyla düzeltme müessesesiyle de, dava açma süresinin geçmesi nedeniyle yargı önüne getirilemeyen vergi hatalarının düzeltilmesi imkânı tanınmakta ve bu kapsamda düzeltme başvurusu reddedilip, dava açma süresi de geçirildiğinden dava açma imkânı bulunmayan işlemlere ilişkin, işlemin muhatabı yönünden doğabilecek telafisi zor zararların ortadan kaldırılmasına imkân verildiği görülmektedir.

VUK 124. maddesinde şikâyet yolu belirtilmiş ve madde hükmüne göre, düzeltme işleminin tesisi amacıyla şikâyet başvurusunda bulunabilmek için; öncelikle idari başvuru olarak düzeltme başvurusunun yapılıp reddedilmesi veya süresi içinde dava açılmaksızın dava süresinin geçirilmiş olması şartlarının sağlanması ve bunlardan sonra şikâyet başvurusunun yapılabileceği çıkarımı yapılmaktadır. Ancak bir kişinin idari düzeltme başvurusu yapmaksızın veya dava açmaksızın doğrudan şikâyet yoluna başvurup başvuramayacağı hususunda tam anlamıyla netlik bulunmamakla birlikte, doğrudan dava açma süresi içinde şikâyet yoluna başvurulmasına da hukuken bir engel bulunmamaktadır.²⁷⁴

Dava süresi geçirildikten sonra yapılan düzeltme başvurusu İYUK 10. Maddesi kapsamında değerlendirilmektedir. Zira dava süresi içinde yapılan bir başvuru olmadığından dava süresi geçtikten sonra yapılan başvuruyla idari davaya konu olabilecek bir işlem veya eylemin tespit edilmesi amaçlanmaktadır.²⁷⁵

Konuya örnek Danıştay 4. Dairesinin 30.05.2022 tarihli kararı “dava dilekçesi ve eklerinin Gelir İdaresi Başkanlığı'na tevdiine karar verildiği, bu kararın 13/12/2019

²⁷³ Ürel, a.g.e., s. 318.

²⁷⁴ Balcı, *Vergi Hataları ile Düzeltme Şikâyet Konusunda Uygulamada Yaşanan Hukuki Sorunlar ve Çözüm Önerileri*, s. 209.

²⁷⁵ M. Günday, *İdari Yargılama Hukuku*, Turhan Kitabevi, Ankara, 2022, s. 289.

tarihinde Gelir İdaresi Başkanlığına tebliğ edilmesinin ardından oluşan zımni ret işleminin iptali ve fazladan ödenen 53.413.561,20-TL'nin ödemenin yapıldığı tarihten itibaren işleyecek tecil faiziyle birlikte iadesi istemiyle bakılmakta olan davanın açıldığı anlaşılmıştır. Uyuşmazlığın, 213 sayılı Vergi Usul Kanunu'nun Vergi Hatalarını düzeltme ve Reddiyat ile ilgili 116 ila 126. maddelerinde öngörülen düzeltme ve şikâyet kapsamında bulunduğu kabulü gerektiğinden temyiz isteminin kabulüne...” şeklindedir.²⁷⁶ İlgili yargı kararında, temyiz isteminde bulunan taraf, açıkça İYUK 10. madde kapsamında dava açıldığını belirtmiş, Danıştay tarafından da temyiz istemi kabul edilerek, dava açma süresi geçirildikten sonra yapılan başvurunun reddi halinde açılan davanın İYUK 10. maddesi kapsamında olduğu kabul edilmiştir.

Yargı kararlarından da görüleceği üzere düzeltme başvurusunun reddi işlemi tek başına idari davaya konu edilebilecek bir işlem olmayıp, şikâyet başvurusunun açık veya zımnen reddi işlemi ile birlikte, davaya konu edilebilecek bir işlem tesis edilmektedir.

Belirtilenler üzere dava açma süresi geçirilmiş vergi hatalarına ilişkin yapılan düzeltme başvurularının reddedilmesi halinde, bu işleme ilişkin şikâyet yoluna başvuru yapılmaksızın doğrudan dava açma imkânı bulunup bulunmadığı hususunda VUK’da net bir ifade bulunmamaktadır. Bu hususla alakalı düzeltme başvurusunun hukuki niteliğinin açıklanmasına yönelik uygulamada iki farklı görüş ileri sürülmektedir. Bu görüşlerden ilki, düzeltme başvurusunun 3071 Sayılı Dilekçe Hakkının Kullanmasına Dair Kanun kapsamında bir başvuru olduğu görüşüdür. Başvurunun hukuki niteliğine yönelik ileri sürülen ikinci görüş ise; düzeltme başvurusunun İYUK’un 10.maddesi kapsamında olduğu görüşüdür.

Düzeltilme başvurusunun 3071 Sayılı Dilekçe Hakkının Kullanılmasına Dair Kanun kapsamında yapılan bir başvuru olduğu yönündeki görüşe göre; dava açma süresi geçmiş vergi hatalarına ilişkin yapılan düzeltme başvurusunun reddi işleminin davaya konu edilebilmesi için şikâyet yoluna gidilmesi davanın ön şartı olarak belirlendiğinden, düzeltme başvurusu sonrasında tesis edilecek işlemin 3071 Sayılı Dilekçe Hakkının Kullanılmasına Dair Kanunun yedinci maddesi kapsamında değerlendirilmesi gerekmektedir. Bu kapsamda yapılan düzeltme başvurusuna ilişkin

²⁷⁶ T.C. Danıştay 4. D. 30.05.2022 Tarih, E. 2022/1391, K. 2022/3414 sayılı kararı.

idare tarafından 30 gün içinde cevap verilmesi gerekmekte olup, 30 günlük süre sonunda idarece olumlu veya hiç cevap verilmemesi halinde başvurunun reddedilmiş sayılacağı ve şikâyet hakkının bundan sonra doğacağı görüşü savunulmaktadır.²⁷⁷

Dava açma süresi geçmiş vergi hatalarına ilişkin yapılan düzeltme başvurusunun İYUK 10. maddesi kapsamında olduğu görüşü ise; düzeltme başvurusunun idari bir başvuru olduğu, başvurunun reddolunması halinde şikâyet yoluna başvurunun zorunlu olmadığı, düzeltme başvurusu ile şikâyet başvurusunun birlikte değerlendirilmesi gerektiği ve dolayısıyla bu başvurunun İYUK 10. maddesi kapsamında olduğunu savunmaktadır.²⁷⁸

Belirtilen her iki görüşe ilişkin olarak tartışma söz konusu ise de kanun doğrultusunda dava süresi geçirildikten sonra vergi hatasının düzeltilmesi istemiyle vergi dairesine yapılan başvuruya süresi içinde cevap verilmemesi halinde, bir sonraki aşama olan Hazine ve Maliye Bakanlığı'na şikâyet başvurusu yapılabilmektedir.²⁷⁹

3.7.3. Dava Süresi Geçirildikten Sonra Yapılan Her Başvurunun Düzeltme Başvurusu Niteliğinde Olmadığı

Dava süresi geçirildikten sonra vergi dairesi müdürlüğüne yapılan her başvuru düzeltme başvurusu niteliğinde olmayabilir. Bu konuda başvurunun hukuki niteliğinin tespiti bakımından başvurucunun iradesinin tespit edilmesi önem arz etmektedir.

Düzeltilme başvurusunda bulunanın, hangi başvuru yolunu tercih ettiği hususunun belirlenmesi; açılan davada yapılacak değerlendirmenin kapsamını belirlemektedir. Zira salt vergi hatasının düzeltilmesine yönelik açılmış bir dava ise, değerlendirme yapılırken sadece VUK'da sayılan vergi hatalarıyla sınırlı kalınacak, açılan dava İYUK 10. maddesi kapsamında tesis edilen idari işlemlere yönelik hukuki ihtilaf içeren bir dava ise, hukuki ihtilaf kapsamında inceleme yapılmak suretiyle hukuki değerlendirme yapılacaktır. Başvurucu tarafından sunulan başvuru dilekçesinin içeriğinden, başvurucunun iradesinin net ve kesin olarak tespit

²⁷⁷ T. Candan, *Açıklamalı İdari Yargıla Usulü Kanunu*, Yetkin Yayınları, Ankara, 2023, s. 619.

²⁷⁸ Saban, a.g.e., s. 463.

²⁷⁹ Balcı, *Vergi Hataları ile Düzeltme Şikâyet Konusunda Uygulamada Yaşanan Hukuki Sorunlar ve Çözüm Önerileri*, s. 217.

edilememesi durumunda bu kez dava dilekçesinde iddia edilen hususlar ve hukuki gerekçelere bakılarak başvurunun iradesinin; vergi hatalarının düzeltilmesine yönelik bir irade mi olduğu yoksa başka bir nitelikte mi olduğunun belirlenmesi gerekmektedir.²⁸⁰

Ayrıca yapılan başvuru İYUK 10. maddesi kapsamında bir başvuru olduğu ve sadece vergi hatalarının düzeltilmesine yönelik bir başvuru olmadığı durumunda sona eren dava süresinden sonra böyle bir başvuru yapılamayacağından açılan dava süre yönünden reddolunabilmektedir. Bu gibi hukuki neticelerin hak kaybına sebebiyet vermeksizin doğmasında da başvurunun niteliğinin belirlenmesi önem teşkil etmektedir.

Konuya örnek olarak, Danıştay 3. dairesinin, vergi idaresine yapılan her başvurunun düzeltme başvurusu niteliğinde olmadığı, dolayısıyla her başvuruya ilişkin düzeltme yolunun kullanılamayacağı yönünde kararı vardır.²⁸¹

3.8. Düzeltme Kapsamında Bazı Özellikli Durumlar

Düzeltme müessesesi, 213 sayılı VUK'da düzenlenmiş olduğundan, VUK kapsamında belirtilen mali yükümlerde ortaya çıkan vergi hataları, düzeltme başvurusuna konu yapılabilmektedir.

²⁸⁰ T.C. Danıştay 3. D. 22.06.2021 Tarih, E. 2019/4271, K. 2021/3280 sayılı kararı.

²⁸¹ T.C. Danıştay VDDK. 02.03.2022 Tarih, E. 2022/1, K. 2022/4 sayılı kararı, "Vergi yükümlülerince vergi idaresine yapılan her başvuru nedeniyle düzeltme yolunun izlendiği düşünülemez. Mükelleflerin hakkında bir işlem kurulması istemiyle dava açma süresi içinde vergi dairesine başvuru yoluyla yargı önüne getirdikleri davaların düzeltme hükümlerine göre çözümlenmesine olanak bulunmamaktadır. Dosyanın incelenmesinden; davacının, 2002 ila 2005 ve 2009 yıllarının muhtelif dönemlerine ait vergi borçlarının tahsil zaman aşımına uğradığını ileri sürerek kaldırılması istemiyle 26/02/2018 tarihinde yaptığı başvurusunun reddine ilişkin... tarih ve... sayılı işlemin iptali istemiyle dava açıldığı anlaşılmıştır. Davacı tarafından başvuruda bulunulan vergi dairesinin; konusu yukarıda açıklanan başvuru hakkında işlem kurmaya yetkili bulunduğu açık olup, Maliye Bakanlığı Gelir İdaresi Başkanlığı'nın bu konuda kurabileceği bir işlem bulunmamaktadır. Davacının, idari davaya konu olabilecek bir işlem tesisi için yaptığı başvuruya olumsuz yanıt verilmesi suretiyle yetkili merci tarafından kurulan işlemin hukuka uygunluğu incelenerek karar verilmesi gerekirken, söz konusu başvuruyu 213 sayılı Kanunun 122. maddesi kapsamında değerlendirerek, davayı, düzeltme yolunun izlendiğinin kabulüyle yazılı gerekçeyle sonuçlandırılan vergi mahkemesi kararına yöneltilen istinaf başvurusunun reddi yönündeki Vergi Dava Dairesi kararında hukuka uygunluk görülmemiştir." şeklindedir.

VUK 1. maddesinde, 213 sayılı Vergi Usul Kanunu'nda belirtilen hükümlere tabi olan hususların neler olduğu belirtilmiştir.²⁸² Buna göre; genel bütçeye giren vergi, resim ve harçlar ile il özel idarelerine ve belediyelere ait vergi, resim ve harçlar VUK kapsamında dolayısıyla düzeltme kapsamında yer almaktadır. Belirtilen mali yükümlere ilişkin işlemlerde ortaya çıkan vergi hatalarının giderilmesi için düzeltme yoluna başvurulabilecektir.²⁸³ Kanunun birinci maddesinde açıkça yer almamasına karşın, maddede sayılı harç ve vergilerin gecikme faizlerinde ortaya çıkan vergi hataları da düzeltme kapsamında kabul edilmektedir.

Konuya ilişkin Danıştay VDDK'nın, vergi hataları nedeniyle idarece fazla veya haksız tahsil edilen vergilerde, söz konusu vergi hatası mükelleften kaynaklanıyorsa düzeltme başvurusunda bulunduğu tarihten itibaren, idareden kaynaklanıyorsa verginin tahsil edildiği tarihten itibaren tecil faizi oranında işleyecek faizin de mükellefe iade edileceği, bu miktarda bir hata olması halinde asıl alacağın düzeltme zamanaşımı süresi içinde faize ilişkin de düzeltme başvurusunda bulunulabileceği yönünde kararı vardır.²⁸⁴

Yargı kararından da görüldüğü üzere, gecikme faizleri de düzeltme kapsamında kabul edilmekte ve düzeltme başvurusuna konu edilebilmektedir.

2464 sayılı Belediye Gelirleri Kanunu'nun 98. maddesinde, bu kanunda aksine hüküm bulunmadıkça bu kanun doğrultusunda alınacak vergi, harç ve katılma payları hakkında VUK ve AATUHK hükümlerinin uygulanacağı belirtilmektedir.²⁸⁵ Bu

²⁸² 213 sayılı VUK m. 1 "Bu kanun hükümleri ikinci maddede yazılı olanlar dışında, genel bütçeye giren vergi, resim ve harçlar ile il özel idarelerine ve belediyelere ait vergi, resim ve harçlar hakkında uygulanır. Yukarıda yazılı vergi, resim ve harçlara bağlı olan vergi, resim ve zamlar da bu kanuna tabidir."

²⁸³ Balcı, *Vergi Hataları ile Düzeltme Şikâyet Konusunda Uygulamada Yaşanan Hukuki Sorunlar ve Çözüm Önerileri*, s. 10-11.

²⁸⁴ T.C. Danıştay VDDK. 13.06.2003 Tarih, E. 2002/611, K. 2003/320 sayılı kararı, "Vergi Usul Kanunu'nun 112. maddesinin, 6322 sayılı Kanun'un 14. maddesiyle yeniden düzenlenen (4) numaralı fıkrasında ise idarece fazla veya yersiz olarak tahsil edilen vergilerin, fazla veya yersiz tahsilatın mükelleften kaynaklanması halinde düzeltmeye dair müracaat tarihi, diğer hallerde verginin tahsili tarihinden düzeltme fişinin mükellefe tebliğ edildiği tarihe kadar geçen süre için tecil faizi oranında hesaplanan faiz ile birlikte mükellefe iade edileceği düzenlenmiş bulunmaktadır. Bu durumda fazladan tahsil edilen verginin iadesi tam olarak yerine getirilmediğinden iade işlemindeki eksikliğin giderilmesi ve işlemiş olan faizin ödenmesi istemiyle, asıl alacağın iadesine ilişkin öngörülen düzeltme zamanaşımı süresi içinde, iadede ayrı ve bağımsız olarak düzeltme ve şikâyet yoluna başvurulmasında hukuka aykırılık bulunmamaktadır." şeklindedir.

²⁸⁵ 2464 sayılı Belediye Gelirleri Kanunu'nun 98. maddesi "Bu Kanunda aksine hüküm bulunmayan hallerde, bu Kanuna göre alınacak vergi, harç ve katılma payları hakkında 213 sayılı Vergi Usul Kanunu

doğrultuda benzeri mali yüküm niteliğindeki, 2464 sayılı Belediye Kanunu kapsamındaki katılma payları, madde hükmünde VUK'a yapılan atıf nedeniyle düzeltme kapsamındadır.²⁸⁶

Takdir komisyonu kararlarındaki hesap ve matrah hataları ise düzeltme kapsamına girmemekte, komisyon kararında ortaya çıkan bir hata olması halinde bu hatalar, komisyonun yeni bir karar alması doğrultusunda ortadan kaldırılmaktadır.²⁸⁷ Takdir komisyonu kararlarının dayanağını oluşturan bilgi ve belgelerde hata olması nedeniyle, hatalı olarak ortaya çıkan komisyon kararı doğrultusunda yapılan tarhiyat işleminde de düzeltme söz konusu olmamakta, ortaya çıkan uyuşmazlık yargı yoluyla çözülmektedir.²⁸⁸

Vergilendirme sürecinde ortaya çıkan bazı uyuşmazlıklarda; kanunda net bir ifade olmaması ya da yargı kararlarında görüş ayrılığı olması yahut uyuşmazlığa konu işlemin mahiyeti gibi sebeplerle, bu uyuşmazlıkların düzeltme kapsamında olup olmadığı, dolayısıyla bu işlemlerin düzeltme başvurusuna konu edilip edilemeyeceği hususlarında bazı özellikli durumların olduğu görülmektedir.

3.8.1. 6183 Sayılı Kanun Kapsamındaki İşlemlerden Kaynaklanan Vergi Hataları

VUK 116. maddesi uyarınca, vergi hataları, verginin haksız veya fazla istenmesi ya da alınmasını kapsadığından hem verginin tarh aşamasında hem de verginin tahsil aşamasında ortaya çıkan vergi hataları düzeltme kapsamındadır.

Vergilendirme işlemlerini tarh, tebliğ ve tahakkuk aşamaları, 213 sayılı VUK'da düzenlenmiş olmasına karşın, tahsil aşaması 6183 sayılı AATUHK'da düzenlenmiştir. Vergi hatalarının tahsil işlemlerini de kapsadığı düşünüldüğünde, verginin tahsili maksadıyla 6183 sayılı kanun doğrultusunda hazırlanan ödeme emri ya da tesis edilen hacizlere ilişkin ortaya çıkan hataların düzeltme işlemine konu edilip

ile 6183 sayılı Amme Alacaklarının Tahsil Usulü Hakkında Kanun ve bunların ek ve tadilleri hükümleri uygulanır.”

²⁸⁶ Balcı, *Vergi Hataları ile Düzeltme Şikâyet Konusunda Uygulamada Yaşanan Hukuki Sorunlar ve Çözüm Önerileri*, s. 13.

²⁸⁷ Ürel, a.g.e., s. 312.

²⁸⁸ Balcı, *Vergi Hataları ile Düzeltme Şikâyet Konusunda Uygulamada Yaşanan Hukuki Sorunlar Ve Çözüm Önerileri* a.g.e., s. 83.

edilemeyeceği hususu önem arz etmekte ancak bu husus gerek literatür gerekse yargı uygulamalarında tartışmalı bir konudur.

Danıştay 13.03.2003 tarihli VDDK kararında; ödeme emrine karşı düzeltme ve şikâyet yoluna gidilmesinin mümkün olduğu belirtilmiştir.²⁸⁹

Danıştay VDDK 2009 tarihli kararında, ödeme emrinin, vergi dairesince tahsilat aşamasında düzenlenen bir işlem olması sebebiyle düzeltme başvurusuna konu edilemeyeceği, ödeme emri ile ilgili ihtilafların süresi içinde dava açılması suretiyle incelenmesi gerektiği belirtilmiştir.²⁹⁰

Danıştay 9. Dairesinin 14.05.2024 tarihli kararında ise, ödeme emri gibi işlemlerin VUK'da düzenlenmediği ve VUK kapsamında olmadığı bu nedenle 6183 sayılı Kanun kapsamındaki bu işlemlerin düzeltme kapsamında olduğu belirtilmiştir.²⁹¹

²⁸⁹ T.C. Danıştay VDDK.13.06.2003 Tarih, E. 2002/611, K. 2003/320 sayılı kararı, “6183 sayılı Yasanın mükerrer 35’inci maddesinin gerekçesinden, Vergi Usul Kanunu kapsamına giren vergi ve buna bağlı alacakların ödenmesinden bu Kanunun 10 uncu maddesi uyarınca sorumlu olan kanuni temsilcilerin, diğer amme alacaklarının ödenmesinden de bu esaslara göre sorumlu olmalarının amaçlandığı anlaşılmaktadır. 6183 sayılı Yasayla, 1 inci maddesinde sayılan vergiler dahil tüm amme alacaklarının tahsil usulü düzenlendiğinden, mükerrer 35 inci madde vergi ve buna bağlı alacaklar için uygulanabilir görünse de Vergi Usul Kanununun 10 uncu maddesinin özel nitelikli bir tahsil hükmü olan ikinci fıkrası zımnen veya açık olarak ilga edilmediği için vergi ve buna bağlı alacaklarda 6183 sayılı Yasanın mükerrer 35 inci maddesinin uygulanma olanağı bulunmamaktadır. Nitekim Yasanın gerekçesinde de Vergi Usul Kanununun 10 uncu maddesine atıfta bulunulup, 35 inci maddenin diğer amme alacakları için getirildiği belirtilerek paralel bir düzenlemeyle bu ayrıma gidilmiştir. Bu durumda vergi ve buna bağlı alacaklarda kanuni temsilcilerin takibi için 213 sayılı Yasanın 10 uncu maddesinin uygulanacağı, 6183 sayılı Yasanın mükerrer 35 inci maddesinin ancak diğer amme alacakları için uygulanabileceği sonucuna varılmaktadır.” şeklindedir.

²⁹⁰ T.C. Danıştay VDDK. 23.10.2009 Tarih, E. 2009/1, K. 2009/452 sayılı kararı, “Ödeme emri, kamu alacağı niteliğini kazanmış vergi ve cezaların tahsili amacıyla vergi idarelerinin tahsilat aşamasında düzenlediği işlemlerdendir. Davacının hisselerini devretmesi nedeniyle ödeme emriyle cebren takibine başlanan kamu alacağını yaratan vergiden sorumlu tutulamayacağı, tebligatın usule uygun olmadığı, ortak sıfatıyla sorumluluğun şirkete koymayı taahhüt ettiği sermaye miktarında olması gerekirken ödeme emirlerinin hissesi oranında düzenlendiği yönündeki iddialar ancak, ödeme emrine karşı süresinde açılan davalarda incelenebilir. Bu nedenle kamu alacağının cebren tahsili için düzenlenen ödeme emrine karşı düzeltme ve şikâyet yolu izlenmesine olanak bulunmamaktadır.” şeklindedir.

²⁹¹ T.C. Danıştay 9. D. 14.05.2024 Tarih, E. 2023/1822, K. 2024/2678 sayılı kararı, “213 sayılı Vergi Usul Kanunu'nun Vergi Hatası başlıklı 116. maddesinde vergi hatasının vergiye ilişkin hesaplarda veya vergilendirmede yapılan hatalar yüzünden haksız yere fazla veya eksik vergi istenmesi veya alınması olarak tanımlandığı, Düzeltme Zamanaşımı başlıklı 126. maddesinin birinci fıkrasının (b) ve (c) bentlerinde ise genel zamanaşımının yanı sıra istisnai olarak tahsilat aşamasındaki vergilerinde düzeltme-şikâyet başvurusuna konu edilebileceğine yer verildiği görüldüğünden, amme alacaklarının tahsiline yönelik tesis edilen işlemlere ilişkin olarak da 213 sayılı Kanun'da düzenlenen düzeltme-şikâyet yoluna başvurulabilmesi anılan kanunda düzeltme zamanaşımı başlıklı düzenlemede belirtilen şartların varlığı ve açık vergi hatasının bulunduğu hallerde hukuken olanaklıdır.”

Bu konuda Danıştay 3. Dairesinin, haciz, ödeme emri gibi işlemlerin VUK ve düzeltme kapsamında olmadığı yönünde 31.03.2021 tarihli kararı bulunmaktadır.²⁹² Danıştay'ın güncel tarihli belirtilen yargı kararlarında, 6183 sayılı AATUHK kapsamında düzenlenen haciz ve ödeme emri gibi işlemlerin, düzeltme ve şikâyet başvurusuna konu edilebilecek nitelikte bir vergilendirme işlemi olmadığı, bu işlemlere karşı süresi içinde dava açılması suretiyle uyuşmazlığın giderilebileceği belirtilmektedir. Ancak konu hakkında içtihat birliği olmamakla, Danıştay VDDK kararı 06.04.2022 tarihli kararında da 6183 sayılı kanundan kaynaklanan ödeme emri ve haciz gibi işlemlerin düzeltme kapsamında olduğu kanaatiyle ilgili dosya hakkında hüküm kurmuş, kararın karşı oyunda ise bu işlemlerin düzeltme işlemine konu edilemeyeceği aksi durumun hukuka aykırı olacağı kanaatinde bulunduğu ifade edilmiştir.²⁹³ İşbu kararlardan görüldüğü üzere aynı dosya üzerinde hüküm kurulurken dahi yargı üyeleri arasında dahi tam görüş birliğine varılamadığı görülmektedir.

Konuya ilişkin örnek yargı kararları değerlendirildiğinde 6183 sayılı Kanun kapsamındaki işlemlerin, düzeltme başvurusuna konu edilebileceği şeklinde yargı

²⁹² T.C. Danıştay 3. D. 31.03.2021 Tarih, E. 2021/635, K. 2021/1675 sayılı kararı, “Vergi hatalarının düzeltilmesi ve reddiyat, Vergi Usul Kanunu'nun Birinci Kitabı olan "Vergilendirme" adı altında ve bu Kitabın "Vergi Alacağının Kalkması" başlıklı Altıncı Kısımında yer aldığı, ödeme, zamanaşımı ve terkiine ilişkin düzenlemelerin de yer aldığı Altıncı Kısımın Üçüncü Bölüm hükümleri gibi "Vergilendirme" kitabında yer alan ve vergi muamelelerindeki hataların giderilmesini amaçlayan düzeltme yolu ile Vergi Usul Kanununun 124. maddesinde öngörülen şikâyet yolu ile müracaat, kamu alacaklarının güvenceye bağlanması yahut tahsili amacıyla tahsil dairelerince 6183 sayılı Amme Alacaklarının Tahsil Usulü Hakkında Kanun uyarınca yapılan işlemleri kapsamadığı anlaşılmaktadır. Haciz, kamu alacağı niteliği kazanmış vergi ve cezaların tahsili amacıyla vergi idarelerinin tahsilat aşamasında düzenlediği işlemlerdendir. Yukarıda belirtilen Kanun hükümlerinde sözü edilen düzeltme ve şikâyet başvurusu, vergilendirme işlemleri için öngörülmüş olup, 6183 sayılı Amme Alacaklarının Tahsil Usulü Hakkında Kanun hükümlerine göre kamu alacağının tahsili amacıyla tesis edilen ödeme emri ve haciz işleminin bu kapsamda değerlendirilmesi olanaklı değildir.” şeklindedir.

²⁹³ T.C. Danıştay 4. D. 06.04.2022 Tarih, E. 2022/2262, K. 2022/2215 sayılı kararı karşı oyu “Dosyanın incelenmesinden; asıl borçlu şirketin vadesinde ödenmeyerek kesinleşen vergi borçlarının tahsili amacıyla, davacı adına şirket ortağı sıfatıyla ödeme emirlerinin düzenlenerek 10/07/2021 tarihinde tebliğ edildiği, 14/07/2021 tarihli dilekçe ile söz konusu borçtan sorumlu olmadığı ileri sürülerek ödeme emrinin kaldırılması talebiyle yapılan başvurusunun zımnen reddedilmesi üzerine de bakılmakta olan davanın açıldığı anlaşılmaktadır. Ödeme emri, kamu alacağı niteliğini kazanmış vergi ve cezaların tahsili amacıyla vergi dairelerinin tahsilat aşamasında yaptıkları işlemlerdendir. 6183 sayılı Kanuna göre yapılan bu işleme karşı 213 sayılı Kanunla getirilen bir düzenleme olan düzeltme ve şikâyet yolunun kullanılmasına hukuki olanak bulunmamaktadır. Bu nedenle, davacı tarafından düzeltme ve şikâyet başvurusu kapsamında ileri sürülen iddialar, ancak ödeme emrine karşı süresi içerisinde açılan davalarda ileri sürülebilir. Bu durumda; ödeme emrine karşı düzeltme ve şikâyet yolunun kullanılmasına hukuki imkân bulunmadığı dikkate alındığında, davacının vergi borçlarının terkiine talebiyle yaptığı başvuruyu, idari davaya konu olabilecek idari işlem tesis ettirmek amaçlı bir başvuru şeklinde değil de, 213 sayılı Kanun'da belirtilen düzeltme hükümleri çerçevesinde değerlendirilerek karara bağlayan temyize konu Vergi Dava Dairesi kararında hukuka uygunluk bulunmadığı sonucuna varılmıştır.” şeklindedir.

kararları olduğu gibi bunların düzeltme kapsamına girmediği yönünde de yargı kararlarının olduğu görülmektedir.

Diğer yandan VUK'un 126. maddesinde düzeltme başvurusunun tarh ve tebliğ zamanaşımı süresi içinde yapılabileceği düzenlenmektedir. Kanunun bu maddesine göre genişletici şekilde yorum yapılamamakta ve AATUHK kapsamındaki işlemlerin düzeltme kapsamında olmadığı sonucu çıkarılmaktaysa da tarh ve tebliğ zaman aşımı süresinin dolmamış olması kaydıyla, AATUHK kapsamındaki ödeme emri ve haciz gibi işlemlere konu teşkil eden vergilerde hata bulunması halinde, bu hatalara ilişkin düzeltme ve şikâyet başvurusu yapılmasına hukuki bir engel bulunmamaktadır.²⁹⁴

Tarh ve tebliğ zamanaşımı süresi içinde olması kaydıyla, ödeme emri ve haciz işlemine konu vergi işleminde bulunan hataların düzeltilebileceği yönündeki görüşün kabulünde ise; müteselsil sorumluluk hükümleri kapsamında hakkında takibe direkt ödeme emri ile başlanılan kişiler bakımından, ödeme emri veya haciz işlemine karşı dava süresinin geçirildiği durumlarda bu işlemlerin konusunda vergi hatası olsa bile, ödeme emri gibi işlemlerin doğrudan düzeltmeye konu olamaması nedeniyle mağduriyetlerin doğması olasıdır. Diğer yandan ödeme emri ve haciz gibi işlemler sonrasında ödeme yapılması halinde, ödeme yapılan vergiye ilişkin hesap hatası veya vergilendirme hatası var ise bu hatalar düzeltme işlemine konu edilebilmektedir.²⁹⁵

Ödeme emri gibi işlemlere karşı 15 günlük dava açma süresi içinde düzeltme başvurusunda bulunulabileceğinin kabul edilmesi halinde, düzeltme başvurusuyla birlikte dava açma süresinin durup durmayacağı hususunun tespiti de olası hak kayıplarını önleyecektir. Buna göre İYUK 11. maddesi kapsamında ödeme emrinin tebliğini izleyen 15 gün²⁹⁶ içinde vergi dairesine yapılan düzeltme başvurusuyla dava açma süresi duracak, düzeltme başvuru tarihinden itibaren 30 günlük²⁹⁷ bekleme süresi

²⁹⁴ Balci, *Vergi Hataları ile Düzeltme Şikâyet Konusunda Uygulamada Yaşanan Hukuki Sorunlar ve Çözüm Önerileri*, s. 20.

²⁹⁵ Balci, *Vergi Hataları ile Düzeltme Şikâyet Konusunda Uygulamada Yaşanan Hukuki Sorunlar ve Çözüm Önerileri*, s. 20.

²⁹⁶ 7061 sayılı Bazı Vergi Kanunları ile Diğer Bazı Kanunlarda Değişiklik Yapılmasına Dair Kanun'un 9. maddesi ile yapılan değişiklik ile birlikte 01.01.2018 tarihinden itibaren ödeme emrine karşı 7 gün olan dava açma süresi 15 gün olarak belirlenmiştir. 30261 sayılı, 05.12.2017 tarihli Resmî Gazete'de yayımlanmıştır.

²⁹⁷ 7331 sayılı Ceza Muhakemesi Kanunu ve Bazı Kanunlarda Değişiklik Yapılmasına Dair Kanun'un birinci maddesi ile 60 gün olan bekleme süresi, 30 gün olarak değiştirilmiştir. 31541 sayılı 14.07.2021 tarihli Resmî Gazetede yayımlanmıştır.

içerisinde idarece açıkça başvuru reddedilirse, ret kararının tebliğinden itibaren, idarece hiç cevap verilmeme suretiyle başvurunun zımnen reddi halinde 30. günü izleyen günden itibaren dava açma süresi kaldığı yerden işlemeye devam edecektir.²⁹⁸ Konuya örnek olarak, ödeme emrinin 01.01.2024 tarihinde tebliğ edildiği durumda 05.01.2024 tarihinde idareye düzeltme başvurusunda bulunan muhatabın başvurusuyla birlikte, düzeltme talebinde bulunmasaydı 16.01.2024 itibariyle sonlanması gereken dava açma süresi, 6.günü itibariyle duracaktır. Bu başvuruya verilen olumsuz cevabın tebliğini veya cevapsız geçen 30. günü izleyen günden itibaren başlayacak ve geriye kalan dava açma süresi 9 günlük süre olacaktır. Bu sürenin sonunda dava açılmazsa ilgili işleme karşı dava açma süresi sonlanacak ve bu süreden sonra açılan dava süre yönünden reddolunacaktır.²⁹⁹

3.8.2. Beyannamede Hata Yapılmasından Kaynaklanan Vergi Hataları

VUK'un "Dava Konusu" başlıklı 378. maddesinde kural olarak vergilendirme işlemlerinin muhatabı olan kişilerin ya da hakkında vergi cezası kesilenlerin, yapılan işlem ve cezalara karşı dava açma hakkı olduğu ancak, mükellefin kendi beyanına dayanarak tarh ve tahakkuk ettirilen vergilere karşı dava açılmayacağı belirtilmiş ancak madde hükmü devamında beyannamelerde vergi hatası olması hali hariç tutulmuştur.³⁰⁰

VUK 378. maddesi doğrultusunda, kural olarak mükellef veya vergi sorumlusunun beyan ettikleri matrahlar karşı dava açma hakları bulunmamaktadır. Ancak ihtirazi kayıtla beyanname verilmesi ve beyannamede vergi hatası bulunması halleri bu genel kuralın istisnası olarak karşımıza çıkmaktadır. Kanun maddesinin ikinci fıkrasında da vergi hatalarına ait hükümlerin saklı olduğu ifade edilmiş olduğundan, mükellef veya vergi sorumlusu tarafından verilen beyannamede hesap

²⁹⁸ Z. Bakmaz, "Vergi Mükellefleri Ödeme Emirlerine Karşı Hata Düzeltme Talebinde Bulunabilirler mi?", <https://frekansdenetim.com.tr/>, E.T: 15 Ekim 2024.

²⁹⁹ Ürel, a.g.e., s. 317.

³⁰⁰ 213 sayılı VUK m. 378 "Vergi mahkemesinde dava açabilmek için verginin tarh edilmesi, cezanın kesilmesi, tadilat ve takdir komisyonları kararlarının tebliğ edilmiş olması; tevkif yoluyla alınan vergilerde istihkak sahiplerine ödemenin yapılmış ve ödemeyi yapan tarafından verginin kesilmiş olması lazımdır. Mükellefler beyan ettikleri matrahlar ve bu matrahlar üzerinden tarh edilen vergilere karşı dava açamazlar. Bu Kanunun vergi hatalarına ait hükümleri mahfuzdur."

hatası ya da vergilendirme hatası bulunması halinde, bu hatalar düzeltme başvurusuna konu edilebilmektedir.³⁰¹

Gelir vergisi beyannamesinde ortaya çıkan vergi hatası nedeniyle, verginin matrahında hata yapılmış olması ve bu hata doğrultusunda hesaplama yapılarak verginin fazla ödenmesi halinde, hatalı işlemin düzeltme başvurusuna konu edilerek düzeltilmesi mümkündür. Örneğin; yıllık gelir vergisi beyannamesine dâhil edilmeyecek nitelikte olan bir gelirin, beyannameye dâhil edilerek beyanname verilmesi ve bu beyanname doğrultusunda hesaplama yapılmış olması halinde ortaya çıkan gelir vergisi hatalı olacaktır.³⁰²

Konuya örnek olarak Danıştay VDDK kararı “Olayda, 27/03/2018 tarihinden önce yapılan ikale sözleşmesi uyarınca işveren tarafından davacıya yapılan ek ödeme ile kıdem tazminatı olarak ödenen tutar ücret mahiyetinde değerlendirilerek gelir vergisi kesintisine tabi tutulduğu anlaşılmaktadır. Gelir Vergisi Kanunu'nda kıdem tazminatının vergiden müstesna tutulduğunun açıkça belirtilmesi ve davacıya ödenen kıdem tazminatının 1475 sayılı İş Kanunu'nun 14. maddesine göre belirlenen ve yasa uyarınca ödenebilecek kısmı üzerinden gelir vergisi kesintisi yapılması vergilendirme hatası teşkil etmekte olup hukuka aykırıdır. Bu durumda, davacı ile işvereni arasında... yapılan ikale sözleşmesi kapsamında davacıya yapılan ek ödemenin gelir vergisine tabi olmadığı ve uyuşmazlığın müstakar hale gelen yargı kararları uyarınca herhangi... açık bir vergi hatası niteliğinde olduğu anlaşıldığından, dava konusu işlemde bu yönden hukuka uygunluk bulunmamaktadır.” şeklindedir.³⁰³

3.8.3. Uzlaşmaya Konu Vergilerde Ortaya Çıkan Vergi Hataları

Uzlaşma müessesesi, ortada bulunan bir vergi uyuşmazlığından dolayı mükellefin yargı yoluna başvurarak uyuşmazlığı sürdürmesi yerine vergi idaresi ile anlaşarak uyuşmazlığın sona erdirildiği barışçıl bir idari çözüm yoludur.³⁰⁴

³⁰¹ Balcı, *Vergi Hataları ile Düzeltme Şikâyet Konusunda Uygulamada Yaşanan Hukuki Sorunlar ve Çözüm Önerileri*, s. 24.

³⁰² Öner, a.g.e., s. 142.

³⁰³ T.C. Danıştay VDDK. 27.03.2024 Tarih, E. 2023/933, K. 2024/343 sayılı kararı.

³⁰⁴ Erol, *Türk Vergi Sistemi ve Vergi Hukuku*, s. 493.

213 sayılı Vergi Usul Kanunu'nun Ek birinci maddesinin ilk fıkrasının birinci cümlesi³⁰⁵ ve 213 sayılı Vergi Usul Kanunu'nun Ek 6. maddesinde³⁰⁶ uzlaşmaya konu edilebilecek vergiler ve uzlaşma tutanaklarının niteliği ifade etmektedir. Kanun maddelerine göre, uzlaşma tutanakları kesin nitelikte olduğundan, bu tutanaklarla hüküm altına alınmış ve uzlaşmış vergilere ilişkin düzeltme yoluna başvurulamamaktadır. Ancak uzlaşmaya konu vergilere ilişkin düzeltme başvurusunda bulunup bulunamayacağı hususunda, uzlaşma görüşmelerinde tartışılmayan ve uzlaşma tutanağında bunlarla ilgili herhangi bir hükme yer verilmeyen vergilendirme işlemlerinde ortaya çıkan hataların düzeltme kapsamında olduğu, uzlaşma tutanağı sonrasında kanun gereği yalnızca şikâyet başvurusunda bulunulamayacak olup ilgili hatanın düzeltme başvurusuna konu edilmesinde hukuki bir engel olmadığı yönünde literatürde farklı görüşler de bulunmaktadır.³⁰⁷

Uzlaşma ile çözülen vergi ve cezalara ilişkin dava ve şikâyet yoluna başvurulamayacağı esas alınmakla birlikte, uzlaşmaya varılan verginin maddi ve hukuki dayanaklarında farklı bir nedenin ortaya çıkması, işlemde vergi hatasının bulunması gibi durumlarda, idarenin ilgili işlemi inceleme yetkisi mevcuttur. İdareye tanınan bu inceleme yetkisi, uzlaşma tutanağının kesinliği ilkesinin bir istisnası olarak karşımıza çıkmaktadır.³⁰⁸

Konuya örnek Danıştay 4. Dairesinin, uzlaşma tutanağının kapsamı dışında bırakılan vergi ve cezalara ilişkin, vergi hatalarının varlığı halinde düzeltme yoluna başvurulabileceği yönünde kararı vardır.³⁰⁹

³⁰⁵ 213 sayılı VUK Ek m. 1 “ikmalen, re'sen veya idarece tarh edilen vergilerle bunlara ilişkin vergi ziyai cezalarının (344.maddenin 3'üncü fıkrası uyarınca vergi ziyai cezası kesilen tarha ilişkin vergi ve ceza hariç) uzlaşmaya konu edilebileceğini...”

³⁰⁶ 213 sayılı VUK Ek m. 6 “Uzlaşma komisyonlarının uzlaşma tutanakları kesin olup gereği vergi dairelerince derhal yerine getirilir. Mükellef veya adına ceza kesilen, üzerinde uzlaşılan ve tutanakla tespit olunan hususlar hakkında dava açamaz ve hiçbir mercie şikâyetle bulunamaz.”

³⁰⁷ Balcı, *Vergi Hataları ile Düzeltme Şikâyet Konusunda Uygulamada Yaşanan Hukuki Sorunlar ve Çözüm Önerileri*, s. 33.

³⁰⁸ M. Biniş, ‘Türk Vergi Hukukunda Vergi Hataları ve Sonuçları’, Doktora Tezi, *Dokuz Eylül Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü*, İzmir, 2012, s. 89.

³⁰⁹ T.C. Danıştay 4. D. 17.04.2012 Tarih, E. 2009/8579, K. 2012/1452 sayılı kararı, “Ancak, beyan üzerine tarh olunan vergiler üzerinden re'sen kesilen vergi ziyai cezası için uzlaşmış olsa bile uzlaşmanın kapsamı dışında tutulması nedeniyle bu vergiler için 213 sayılı Kanunun 116, 117 ve 118 inci maddelerinde tanımlanan türde bir vergi hatasının bulunması halinde düzeltme şikâyet başvurusu yapılmasına yasal bir engel yoktur.” şeklindedir.

Danıştay 3. Dairesi kararında ise; uzlaşma tutanağına konu vergi ve cezaların düzeltme kapsamında olmadığı belirtilmektedir.³¹⁰

Uzlaşmaya konu vergi ve cezalarda ortaya çıkan vergi hatalarına karşı düzeltme yoluna başvurulup başvurulamayacağı hususu, VUK'da belirtilmemiş ve görüldüğü üzere yargı kararlarında da içtihat birliği bulunmamaktadır.³¹¹ Ancak, kural olarak Türk vergi sisteminde, vergi hatası sonucu doğan hatalı verginin alınmaması prensibi esas olup, bu doğrultuda hataların giderilerek hatalı işlemin düzeltilmesi gerekmektedir. Uzlaşma tutanaklarında da bazen hatalı işlem tutanak imza edildikten sonra fark edilebilir. Bu durumda, verginin konusuna girmeyen ya da vergiden muaf kişi veya kurumlar hakkında yapılmış tarhiyatların, vergiye tabi olmayan kişiler hakkında yapılan tarhiyatların uzlaşmaya konu edilmek suretiyle üzerinde uzlaşılmış olması ve ilgili işlemlerdeki vergi hatasının da uzlaşma sırasında dikkate alınmamış olması hallerinde” söz konusu hataların VUK kapsamında düzeltilmesi gerektiği kabul edilmektedir.³¹²

3.8.4. Kesinleşmiş Yargı Kararına Konu Vergilendirme İşleminde Bulunan Vergi Hataları

VUK'un 125. maddesinde, kesinleşmiş yargı kararına konu vergilendirme işlemlerinde ortaya çıkan hataların, düzeltme işlemine konu edilebileceği ifade edilmektedir.³¹³ Kanun maddesinde belirtilen vergi hatası, yargı kararında doğan hata değil yargı kararına konu edilen vergilendirme işleminde bulunan vergi hatasıdır.

³¹⁰ T.C. Danıştay 3. D. 16.03.2009 Tarih, E. 2007/856, K. 2009/776 sayılı kararı, “Vergi mahkemesince tarhiyattan önce uzlaşmaya varılması halinde tutanakla tespit edilen husus hakkında dava açılmayacağı ve hiçbir mercie şikâyetle bulunulamayacağı kurala bağlandığından, uzlaşma tutanağının iptalinin istenemeyeceği gerekçesiyle dava reddedilmiştir. Vergi Mahkemesi kararı, aynı gerekçe ve nedenlerle Dairemizce de uygun görülmüş olup kararın onanmasına, oybirliği ile karar verildi.” şeklindedir.

³¹¹ Ürel, a.g.e., s. 319.

³¹² Biniş, a.g.e., s. 87.

³¹³ 213 sayılı VUK m. 125 “Vergi mahkemesi, bölge idare mahkemesi ve Danıştay’dan geçmiş olan muamelelerde vergi hataları bulunduğu takdirde, bu hatalar, yargı kararları kesinleşmiş olsa bile, evvelki maddelerde yazılı usul dairesinde düzeltilebilir. Şu kadar ki; düzeltmenin yapılabilmesi için hatalar hakkın da anılan yargı mercileri tarafından bir karar verilmemiş olması şarttır.”

Yargı kararına konu edilen vergilendirme işleminde VUK kapsamında belirtilen vergi hatasının bulunması halinde, yargı kararında vergi hatası bulunduğu ileri sürülen husus ile ilgili bir karar verilmemiş olması şartıyla, yargı kararının kesinleşmiş olması halinde dahi düzeltme başvurusu yapılmasına engel değildir.³¹⁴

3.8.5. Ceza İndiriminden Yararlanarak Ödeme

Ceza indiriminden yararlanarak ödeme, vergi dairesi ve mükellef arasında koşulları kanunen belirlenmiş bir anlaşma şekli olarak karşımıza çıkmaktadır.³¹⁵ Mükellef indirim yapılan vergi ve vergi cezalarına ilişkin ödemeyi kabul ederek daha az ödeme yapmakta, vergi idaresi de alacağını daha hızlı şekilde tahsil etmektedir.

Cezalarda indirim yapılması; ilgili vergi ve ceza için dava açılmamış olması, ihbarnamenin tebliğinden itibaren 30 gün içinde vergi dairesine başvurulması, kanunda belirtilen süre içerisinde vergi aslı ve cezasının tamamının ödenmesi koşullarına bağlanmıştır.³¹⁶

İndirimli şekilde vergi ve vergi cezalarına ödemeyi kabul eden mükellef esasında ilgili vergilendirme işlemine ilişkin tarhiyata rıza göstermiş bulunmaktadır. Ancak her ne kadar tarhiyata rıza gösterme hali varsa da indirimli şekilde ödenen vergilerde ve cezalarda VUK kapsamında vergi hatası bulunması halinde, bu hatalar düzeltme işlemine konu edilmek suretiyle ortadan kaldırılabilmekte dolayısıyla düzeltme kapsamında yer almaktadır.³¹⁷

³¹⁴ Balcı, *Vergi Hataları ile Düzeltme Şikâyet Konusunda Uygulamada Yaşanan Hukuki Sorunlar ve Çözüm Önerileri*, s. 37.

³¹⁵ 7194 Sayılı Dijital Hizmet Vergisi ile Bazı Kanunlarda Ve 375 Sayılı Kanun Hükmünde Kararnamede Değişiklik Yapılması Hakkında Kanun 07.12.2019 tarih ve 30971 Sayılı Resmî Gazete’de yayımlanarak yürürlüğe girmiştir. İlgili Kanunun 26. maddesiyle, 213 sayılı Kanunun 376. maddesinin birinci fıkrası aşağıdaki şekilde değiştirilmiş olup madde hükmü “Mükellef veya vergi sorumlusu; 1. İkmalen, resen veya idarece tarh edilen vergiyi veya vergi farkını ve vergi ziyai, usulsüzlük ve özel usulsüzlük cezalarının yarısını ihbarnamelerin tebliğ tarihinden itibaren otuz gün içinde ilgili vergi dairesine başvurarak vadesinde veya 6183 sayılı Kanunda belirtilen türden teminat göstererek vadenin bitmesinden itibaren üç ay içinde ödeyeceğini bildirirse kesilen cezanın yarısı, 2. Uzlaşmanın vaki olması durumunda, üzerinde uzlaşılan vergiyi veya vergi farkını ve vergi ziyai cezasının %75’ini, bu Kanunun ek 8 inci maddesinin birinci fıkrasının (1) numaralı bendinde yer alan ödeme süreleri içinde öderse üzerinde uzlaşılan cezanın %25’i, indirilir.”

³¹⁶ Erol, *Türk Vergi Sistemi ve Vergi Hukuku*, s. 491-492.

³¹⁷ Şenyüz, a.g.e., s. 96.

3.8.6. Vergi Mahkemeleri, Bölge İdare Mahkemeleri ve Danıştay'dan Geçen Muamelelerde Hata Bulunması

Vergi yargı organlarından geçen işlemlerde hata bulunduğu takdirde, kararlar kesinleşmiş bile olsa düzeltme hükümleri çerçevesinde, vergi dairesince düzeltme yapılabilmektedir.³¹⁸ Bu doğrultuda gerçekleştirilen işlemlerde vergi hatası bulunması ve bu hataların düzeltilebilmesi için ilgili hatanın yargı kararında çözüme bağlanmamış olması gerekmekte olup, aksi halde yargı kararıyla çözüme bağlanan vergi hataları düzeltme işlemine konu edilememektedir. Aksi durum, kuvvetler ayrılığı ilkesine aykırılık teşkil etmekle, yargı organlarınca verilen bir kararın idari işlem ile değiştirilmesi söz konusu olacaktır.³¹⁹

Yargı organlarından geçen muamelelerde hata olması durumu, yargı organlarının yapmış olduğu hataları değil, vergi dairesi ya da mükellef tarafından yargı organlarına aktarılan işlemlerde hata olmasını ifade etmektedir. Bu işlemlerde bulunan hatalar da düzeltme yoluyla düzeltilebilmektedir. Buna karşılık yargı organlarının karar verdiği konularda hata ve çelişki mevcut ise, bu kararlardaki hatalar vergi idaresi tarafından düzeltilememekte, bu kararlar için ilgili yargı organından düzeltme istenmesi gerekmektedir.³²⁰

3.8.7. Vergi Mahkemeleri veya Danıştay Kararlarında Hata Bulunması

Vergi mahkemeleri veya Danıştay kararlarında, rakam hatası gibi maddi hata yapılması veya yargı kararının gerekçe kısmı ile sonuç kısmı arasında çelişki olması nedeniyle alınması gereken vergi, hatalı olarak eksik ya da fazla hesaplanmış olabilir. Doğrudan yargı kararında yapılmış olan hesap yanlışlığı gibi basit hatalar, VUK kapsamında değil, İYUK 30.maddesinin birinci fıkrasında belirtilen maddi yanlışlığın düzeltilmesi yoluyla giderilmektedir.³²¹

³¹⁸ Ürel, a.g.e., s. 319.

³¹⁹ Oktar, a.g.e., s. 170.

³²⁰ Ürel, a.g.e., s. 319.

³²¹ 2577 sayılı İYUK “Yanlışlıkların Düzeltilmesi” başlıklı m. 30/1 “1. İki tarafın adı ve soyadı ile sıfatı ve iddiaları sonucuna ilişkin yanlışlıklar ile hüküm fıkrasındaki hesap yanlışlıklarının düzeltilmesi de istenebilir.”

Yargı kararında bulunan yanlışlıkların düzeltilmesi halinde esasen kararda bir belirsizlik bulunmamakta ve hükmün değiştirilmesi niteliğinde olmayan hatalı olarak kaleme alındığı net olan hususların düzeltilmesi yoluna gidilmektedir. Örneğin davacının ismi “Sevil” olmasına rağmen yanlışlıkla “Seval” olarak yazılması, unvanı “doçent” şeklinde yazılması gerekirken “profesör” olarak yazılması yahut vekâlet ücretinin 1000 TL yerine 100 TL olarak yazılması gibi hususların, kararda sehven yazıldığı açıktır. Bu gibi durumlarda İYUK hükümleri doğrultusunda kararı veren mahkemeye başvurularak, karardaki yanlışlığın düzeltilerek giderilmesi talep edilir. Ancak doğrudan doğruya vergi mahkemeleri veya Danıştay kararlarında ortaya çıkan vergi hataları da olabilir. Bu durumda, yargı kararındaki vergi hataları, düzeltme hükümlerine göre vergi dairesince düzeltilememekte, bu hataların düzeltilmesi, kararı veren mahkeme tarafından önceki kararın izah edilmesi, tavzihi ile yapılmaktadır.

3.8.8. Vergi Cezalarında Yapılan Hatalar ve Düzeltilmesi

VUK’un 375. maddesi, vergi cezalarında ortaya çıkan vergi hatalarının düzeltilmesine ilişkin bir düzenleme olup, madde hükmünde; bu hataların VUK hükümleri doğrultusunda düzeltileceği ifade edilmektedir.³²² Kanun maddesinde belirtilen vergi cezaları, vergi suçu kapsamına girmeyen kabahat niteliğinde olan; vergi zıyayı cezası, usulsüzlük ve özel usulsüzlük cezalarıdır. Dolayısıyla vergi suçu niteliğinde olan ve ceza mahkemelerince hükmedilen vergi cezaları, düzeltme kapsamında değildir.³²³

Vergi cezalarında yapılan hatalar, genellikle ilgili ceza ihbarnamesinin mükellef veya vergi sorumlusuna tebliğ edilmesinden sonra ortaya çıkmakta olup hesap hataları ve cezalandırma hataları olmak üzere iki şekildedir.³²⁴ Hesap hataları, vergi aslında ortaya çıkan ve bu nedenle vergi cezalarının hatalı olmasına sebebiyet hatalardır. Diğer bir ifadeyle, vergi aslında matrah hatası yapılmış olması sebebiyle ortaya çıkan vergi cezasının da hatalı olmasıdır.³²⁵

³²² 213 sayılı VUK m. 375 “Vergi cezalarında yapılan hatalar, bu kanunda vergi hataları için belli edilen usul ve şartlara göre düzeltilir.”

³²³ Balcı, *Vergi Hataları ile Düzeltme Şikâyet Konusunda Uygulamada Yaşanan Hukuki Sorunlar ve Çözüm Önerileri*, s. 11.

³²⁴ Kaşıkçı, a.g.e., s. 96.

³²⁵ Şenyüz, a.g.e., s. 279.

Cezalandırma hataları ise vergi cezası sonucunda cezalandırılan şahsın hatalı olması ya da ceza kesilmemesi gereken bir fiil olmasına rağmen cezalandırılan fiilin niteliğinde hata yapılarak ceza kesilmesidir. Vergi cezalarında yapılan hatalar, düzeltme kapsamında olup, VUK'un düzeltme hükümleri çerçevesinde, düzeltme fişine dayanılarak düzeltilmektedir. Vergi cezalarında ortaya çıkan vergi hataları, vergi idaresi lehine düzeltilebileceği gibi mükellef lehine de düzeltilebilmekte olup mükellef lehine düzeltildiği takdirde, cezanın kısmen ya da tamamen sona ermesi söz konusu olmaktadır.³²⁶

3.8.9. Damga Vergisinde Düzeltme

488 sayılı Damga Vergisi Kanunu 1. maddesinde damga vergisine konu olan kâğıtlar belirtilmiştir.³²⁷ Kanun maddesi doğrultusunda, damga vergisini doğuran olay, kanunda belirtili vergiye konu kâğıtların düzenlenerek elektronik ya da fiziki imza edilmesidir.

Damga vergisine konu edilen kâğıtlar imzalanmadan önce, kâğıdın düzenlenmesini gerektiren sebep ortadan kalkmışsa, vergiyi doğuran olay meydana gelmeyecektir. Dolayısıyla vergiye konu kâğıdın henüz imza edilmemiş iken düzenlenmesini gerektiren neden ortadan kalkmasına rağmen bu kâğıda istinaden tahsil edilmiş bir damga vergisi varsa düzeltme yoluyla tahsil edilen bu verginin iadesi gerekmektedir. Ayrıca vergiye konu kâğıt üzerinden maktu olarak vergi alınması gerekirken, yanlışlıkla nispi oranda hesaplama yapılarak nispi vergi alınması halinde de düzeltme kapsamında fazladan alınan verginin iadesi gerekmektedir.³²⁸

Konuya örnek Danıştay VDDK kararı “Anayasa Mahkemesinin belirtilen iptal kararının yürürlüğe girdiği 28/04/2021 tarihinden sonra yapılan hak ediş ödemesinden

³²⁶ Şenyüz, a.g.e., s. 279.

³²⁷ 488 sayılı Damga Vergisi Kanunu m. 1“Bu Kanuna ekli (1) sayılı tabloda yazılı kâğıtlar Damga vergisine tabidir. Bu kanundaki kâğıtlar terimi, yazılıp imzalamak veya imza yerine geçen bir işaret konmak suretiyle düzenlenen ve herhangi bir hususu ispat veya belli etmek için ibraz edilebilecek olan belgeler ile elektronik imza kullanılmak suretiyle manyetik ortamda ve elektronik veri şeklinde oluşturulan belgeleri ifade eder. Yabancı memleketlerle Türkiye'deki yabancı elçilik ve konsolosluklarda düzenlenen kâğıtlar, Türkiye'de resmî dairelere ibraz edildiği, üzerine devir veya ciro işlemleri yürütüldüğü veya herhangi bir suretle hükümlerinden faydalanıldığı takdirde vergiye tabi tutulur.”

³²⁸ Öner, a.g.e., s. 279.

damga vergisi tahsil edilmesi mevzuda hata halini oluşturduğundan... Olayda, Kalkınma Bakanlığının cari yıl yatırım programında yer alan ve idari şartnamede yerli ve yabancı tüm isteklilere açık olduğu belirtilen ihaleye ilişkin olarak ödenen damga vergilerinin iadesi istemiyle yapılan düzeltme başvurusunun reddi üzerine yapılan şikâyet başvurusu, Anayasa Mahkemesi kararlarının geriye yürümeyeceği de belirtilerek Damga Vergisi Kanunu'nun ek 2. maddesinde yer alan şartların sağlanması halinde istisnadan yararlanılabileceği gerekçesiyle reddedilmiştir.

Anayasa Mahkemesinin iptal kararından sonra ortaya çıkan hukuki sonucun, uyuşmazlığa konu vergilendirme işlemini uluslararası ihale tanımı yönünden baştan itibaren etkilediği dikkate alındığında, anılan gerekçeyle tesis edilen işlemin hukuka uygun olmadığı ve olayda alınmaması gereken verginin tahsil edilmesi suretiyle hukuki değerlendirmeyi gerektirmeyecek açıklıkta bir vergilendirme hatası bulunduğu sonucuna varılmıştır.” şeklindedir.³²⁹

Damga vergisine tabi bir kâğıdın düzenlenmesinden sonra herhangi bir nedenle vergiye konu kâğıdın iptal edilmesi halinde vergiyi doğuran olayın ortadan kalkıp kalmadığının belirlenmesi gerekiyorsa, bu durumda vergi hatasından değil hukuki yorum gerektiren hukuki ihtilaftan bahsedileceğinden ortaya çıkan bu uyuşmazlığın düzeltme yoluyla giderilmesine imkân bulunmamaktadır.³³⁰

3.8.10. Katma Değer Vergisinde Düzeltme

Genel tüketim vergilerinden birisi olan katma değer vergisi, ekonomideki üretim zincirinin tüm aşamalarında alınmakta yani yayılı muamele vergisi özelliği

³²⁹ T.C. Danıştay VDDK. 11.09.2024 Tarih, E. 2024/479, K. 2024/754 sayılı kararı.

³³⁰ T.C. Danıştay 7. D. 07.10.2004 Tarih, E. 2001/2601, K. 2004/2400 sayılı kararı “Olayda ise, davacı tarafından düzenlenen teminat mektuplarının lehtar tarafından kabul edilmemesi nedeniyle iptal edildiği, dolayısıyla vergiye konu olabilecek bir kâğıdın olmadığı ileri sürüldüğüne göre, uyuşmazlığın çözümü, öncelikle, damga vergisine tabi bir kâğıdın düzenlenmesinden, dolayısıyla vergiyi doğuran olay meydana gelmesinden sonra herhangi bir nedenle iptal edilmesi halinde, vergiyi doğuran olayın da ortadan kalkıp kalkmayacağını belirlenmesine bağlıdır. Bu belirleme ise, yasa hükümlerinin yorumunu gerektirdiğinden, davada ileri sürülen hata, açıklanan yasa hükümlerinin aradığı anlamda vergi hatası değildir. Bu bakımdan; ileri sürülen hatanın düzeltme ve şikâyet yoluyla giderilmesi imkânı bulunmadığından, hukuki bir sorun teşkil eden ve yasaların yorumu sonunda çözümlenebilecek nitelikte olan uyuşmazlıkta, düzeltme ve şikâyet yoluna gidilmesi sonucu tesis edilen işlemin iptal eden mahkeme kararında isabet görülmemiştir.”

taşımaktadır. Ancak vergi her aşamadaki satış fiyatı üzerinden değil sadece ortaya çıkarılan katma değer üzerinden alınmaktadır.³³¹

KDV'nin hesaplanması genellikle bir aylık dönem için yapılmakta olup ülkemizde hesaplama yapılırken Vergi Mahsubu Yöntemi kullanılmaktadır. Bu yönteme göre, vergi mükellefinin KDV ye konu malı satarken topladığı KDV'den mal alışlarında ödemiş olduğu KDV çıkarılarak bulunduğu ayın vergisi hesaplanır.³³² İşte bu hesaplamalar doğrultusunda ortaya çıkan vergi miktarı beyanname verilirken yanlış gösterilmiş ya da hesaplama yanlış yapılmış ise VUK kapsamında vergi hatası meydana gelmektedir. Bu şekilde ortaya çıkan hatalar düzeltme kapsamında olup, düzeltme yoluyla giderilmesi gerekir.³³³

Konuya örnek olarak Danıştay 4. Dairesinin vergi üzerinde ilgili indirimlerin yapılmaması suretiyle hesaplanan KDV'nin iadesi gerektiği ve bu kapsamda yapılan yanlışlığın vergi hatası olarak değerlendirilerek, düzeltme işlemine konu edilebileceği, şeklinde kararı vardır.³³⁴

3.9. Düzeltme İşleminin Sonuçları

Vergi hatalarının düzeltme yoluyla ortadan kaldırılmasının hem hukuki hem de mali sonuçları bulunmaktadır. Vergi hatalarının düzeltme yoluyla giderilmesi, hatalı işlemi ortadan kaldırarak, ilgili vergi işlemini olması gereken hale getirmektedir. Bu doğrultuda vergi yükümlüsü, vergi ile ilgili yükümlülüklerini doğru bir şekilde yerine getirmekte, haksız yere fazla ya da eksik vergi ödememekte yahut haksız şekilde vergi cezasıyla karşılaşmamaktadır.

Vergi hatası, tahakkuk etmemiş vergide meydana gelmişse re'sen düzeltilerek hatalı işlem ortadan kaldırılmaktadır. Tahakkuk etmiş vergilere ilişkin vergi hatası söz konusu ve bu hatalı işlem düzeltme yoluyla giderilmişse, hatalı vergi terkin edilmektedir. Vergi hatası, vergi tahsil edildikten sonra ortaya çıkmış yani tahsil

³³¹ Öner, a.g.e., s. 231.

³³² Öner, a.g.e., s. 245.

³³³ Kaşıkçı, a.g.e., s. 100.

³³⁴ T.C. Danıştay 4. D. 14.06.2007 Tarih, E. 2006/4956, K. 2007/2034 sayılı kararı, "İndirimli orana tabi işlemleri nedeniyle indirilemeyen katma değer vergisinin iadesi istemiyle yapılan düzeltme şikâyet başvurusunun, vergi hatası kapsamında incelenmesi gerektiği" şeklindedir.

edilmiş vergilere ilişkin bir hatanın düzeltilmesi söz konusu olmuş ise; fazla veya yersiz alınan vergi mükellefe ret ve iade edilmektedir. Bu durumda, vergi miktarındaki yanlışlığın mükelleften kaynaklanması halinde başvuru tarihinden, diğer hallerde ise tahsil tarihinden itibaren düzeltme fişinin mükellefe tebliğ tarihine kadar geçen süre için tecil faizi oranında faiz hesaplanmak suretiyle, faiziyle birlikte ret ve iade işlemi yapılmaktadır.³³⁵ VUK'un 112/5'inci maddesinde ise, iadesi gereken vergiye ilişkin, mükellefin düzeltme işlemi için gereken belgeleri tesliminden itibaren üç ay içinde iade yapılmaması halinde, ilgili tutara üç aylık sürenin sonundan düzeltme fişinin tebliğine kadar geçen süre bakımından tecil faizi oranında faiz işletileceği belirtilmektedir.³³⁶

VUK'un 112/5'inci maddesinde belirtilen husus, esasında silahların eşitliği ilkesi ve mülkiyet hakkı gibi bazı temel hak ve ilkelere aykırılık teşkil etmektedir. Zira iadesi gereken vergi miktarı, mükellef bakımında artık bir "alacak" haline gelmekte ve alacak hakkı da mülkiyet hakkı kapsamında yer almaktadır. Mükellef bu alacağına ulaşamadığı süre bakımından, alacağı meblağ üzerinde harcama, yararlanma ve tasarrufta bulunma gibi haklarını kullanamamaktadır. Ayrıca enflasyon gibi nedenlerle, alacağı meblağ bakımında alım gücü de azalmaktadır. Devletin mükelleften alacağı olması halinde, alacağın doğduğu andan itibaren ve gecikme faizi oranında faiz işletilmektedirken, mükellefin alacağı bakımından faizin üç ay sonra işlemeye başlaması ve gecikme faizine kıyasen daha düşük olan tecil faizi oranında faiz işletilmesi de silahların eşitliği ilkesine aykırıdır.³³⁷ İdarece gönderilen ve 'iade alınması gereken vergiye ilişkin bir yıl içinde başvuru yapılmasını içerir' tebligat mükellef tarafından tebliğ alındıktan sonra belirtilen bir yıllık süre içerisinde idareye başvurulmazsa, iade işlemi artık yapılmayacaktır.

Vergi hatalarının düzeltme yoluyla idari aşamada çözümlenmesi, vergi mükellefi bakımından söz konusu uyuşmazlığı sona erdirmekte, hatalı vergi veya ceza

³³⁵ Erol, *Vergi Uyuşmazlıkları ve Çözüm Yolları*, s. 149.

³³⁶ 213 sayılı VUK m.112/5 "Vergi kanunları uyarınca iadesi gereken vergilerin, ilgili mevzuatı gereğince mükellef tarafından tamamlanması gereken bilgi ve belgelerin tamamlandığı tarihi takip eden üç ay içinde iade edilmemesi halinde, bu tutarlara üç aylık sürenin sonundan itibaren düzeltme fişinin mükellefe tebliğ edildiği tarihe kadar geçen süre için aynı dönemde 6183 sayılı Kanuna göre belirlenen tecil faizi oranında hesaplanan faiz, 120'nci madde hükümlerine göre ret ve iadesi gereken vergi ile birlikte mükellefe ödenir."

³³⁷ Erol, *Vergi Uyuşmazlıkları ve Çözüm Yolları*, s. 150-151.

işlemi nedeniyle belirsiz dava sürelerinin beklenmesini önlemekte ve psikolojik anlamda olumlu bir etki yaratmaktadır. Aynı zamanda, mükellef, gereksiz yere yargılama gideri ödemekten de kurtulmaktadır. Zira uyuşmazlığın yargı yoluna intikal ettirilerek çözülmeye çalışılması halinde, önce uzun süre ilk derece mahkemesi yargılaması beklenilecek, devamında duruma göre Bölge İdare Mahkemesi ve Danıştay yoluna başvurulacak dolayısıyla hem emek hem zaman hem de maddi anlamda kayıplar söz konusu olacaktır.

Vergi hatasının idari aşamada düzeltilmesi ile vergi mükellefinin vergi idaresine olan güveni artmakta, vergi idaresi de vergilendirme sürecini daha iyi yönetmekle birlikte vergi alacağına daha kısa sürede ulaşmaktadır. Bu bakımdan düzeltme müessesesi, etkin bir şekilde işlediğinde, vergilendirme işleminin tüm tarafları bakımından daha kolay ve tercih edilebilir nitelikte bir çözüm yoludur.

SONUÇ

Devlet, kamu hizmetlerini yerine getirirken ve görevlerini ifa ederken gereksinim duyduğu finansman ihtiyacını, büyük ölçüde vergilerden temin etmektedir. Vergi alacağının tahsil edilebilir aşamaya gelmesi için ise, vergilendirme işlemleri olan vergiyi doğuran olay, tarh, tebliğ, tahakkuk ve tahsil aşamalarının sırasıyla meydana gelmesi gerekmektedir. Vergi yükümlülüğü, vergiyi doğuran olayın meydana gelmesiyle başlamaktadır. Vergiyi doğuran olay meydana geldikten sonra vergi borcu hesaplanır ve ilgisine tebliğ edilir. Vergi mükellefi veya vergi sorumlusu tarafından kanuna uygun şekilde ödeme yapılması suretiyle vergi borcu sona ermektedir. Ödeme dışında; uzlaşma, zamanaşımı, terkin, vergi affı ve vergi hatalarının düzeltilmesi yoluyla da vergi borcunun sona ermesi söz konusu olmaktadır.

Hata bir tür yanılma hali olması sebebiyle insan unsurunun olduğu her yerde hataya sıklıkla rastlanılmakta, özellikle vergi işlemlerinde hata yapılması kaçınılmaz olmaktadır. Vergilendirme işleminin tüm aşamalarında vergi hatası ortaya çıkabilmektedir. Ortaya çıkan vergi hatası, mükellef lehine, vergi idaresi aleyhine olabileceği gibi tam tersi de söz konusu olabilir. Çeşitli kanunlarda geçmişten bu yana maddi hata kavramı kullanılmakta ve hatanın düzeltilmesi gerektiği ifade edilmekteyse de 1961 yılında yürürlüğe giren 213 sayılı Vergi Usul Kanunu ile vergi hatalarının, zamanaşımı süresi içinde başvuru üzerine ya da re'sen idarece düzeltilmesi gerektiği öngörülmüştür.

Vergi Usul Kanunu doğrultusunda vergi hatası; vergi miktarını etkileyen ve kolayca görülebilen hesap hataları ve vergi mükellefiyetine ilişkin vergilendirme hataları olmak üzere iki başlık altında ifade edilmiştir. Hesap hataları; matrah hataları, vergi miktarındaki hatalar ve verginin mükerrer olması şeklinde ortaya çıkan hatalardır. Vergilendirme hataları ise; mükellefin şahsında hata, mükellefiyette hata, mevzuda hata ve vergilendirme ve muafiyet döneminde hata şeklinde ortaya çıkan hatalardır. Vergi Usul Kanunu'nun 116 ve 117. maddelerinde vergi hatası halleri tahdidi olarak sayılmış olup, düzeltme işleminin yapılabilmesi için, vergilendirme işleminde ancak bu hata hallerinden birinin bulunması ve vergi hatasının ortaya çıkarılması gerekmektedir. Aksi halde söz konusu hatanın çözülmesi için hukuki

yorum gerektiren bir ihtilaftan bahsedilecek olup vergi hatasından söz edilemeyecek ve düzeltme yoluna başvurulamayacaktır.

Düzeltilme müessesesi, uyuşmazlığın idari aşamada çözümlenmesini sağlayan barışçıl bir çözüm yolu olarak karşımıza çıkmaktadır. Vergi hatalarının düzeltilmesi; otaya çıkan vergi hatalarının giderilmesi için yargı yoluna başvurulmaksızın, hatalı vergilendirme işlemini tesis eden vergi idaresince, talep üzerine ya da re'sen hatanın düzeltilerek, sorunun çözümlenmesidir. Vergi hatalarının düzeltme yolu ile giderilmesi; mükellefin vergi idaresine güven duymasını sağlamakla birlikte, mükellef açısından uzun ve belirsiz bir süreç olan yargı yoluna başvurmaya gerek olmaksızın ve herhangi bir yargılama gideri ödemeksizin, uyuşmazlık konusu olan sorun çözümlenmektedir. Vergi idaresi ise, vergi alacağına daha hızlı tahsil etmekte, aynı zamanda yargı organlarının da yükü hafifletilmektedir.

Vergilendirme işleminde, VUK'un 116.-117. ve 118. maddelerinde belirtilen vergi hatalarının birinin varlığı halinde ortaya çıkan vergi hatasının düzeltilmesine, ilgili vergi dairesi müdürü karar vermektedir. Vergi dairesi müdürü tarafından hatanın düzeltilmesine karar verilirse, düzeltme fişine dayanılarak vergi hatası düzeltilir. Ayrıca vergi hatasının düzeltilebilmesi için zamanaşımı süresinin dolmamış olması gerekir. VUK 126. maddesi doğrultusunda, düzeltmede zamanaşımı, vergi alacağının doğduğu takvim yılını izleyen yılbaşından itibaren 5 yıldır. Ancak tarh ve tebliğ işleminin zamanaşımı süresinin son yılında yapılması, ilan yolu ile tebliğ yapıp dava konusu edilmeyen vergi ve cezalarda ödeme emri gönderilmesi, ödeme emri veya ihbarnamenin ilan tebliğ edildiği vergi ve cezalarda haciz işleminin yapılması gibi durumlarda, bu süre 1 yıl uzamakta ve toplamda 6 yıla çıkabilmektedir.

Vergi dairesi müdürü tarafından düzeltme başvurusu yerinde görülmez ise talep reddedilir ve durum başvuruda bulunan mükellefe ya da vergi sorumlusuna bildirilir. Düzeltme talebinin reddedilmesi halinde, düzeltme başvurusunun dava açma süresi içinde yapılmış olması ve dava açma süresi geçirildikten sonra yapılmış olması hallerinde izlenecek hukuki süreç farklılık arz etmektedir.

İYUK 11. maddesi doğrultusunda, dava açma süresi içinde yapılan düzeltme başvurusuyla birlikte başvurunun açıkça veya zımnen reddedildiği tarihe kadar dava açma süresi durmakta, ret sonrasında duran dava açma süreleri kaldığı yerden işlemeye

devam etmektedir. Dava süresi geçirildikten sonra yapılan düzeltme başvurusu ise İYUK 10. Maddesi kapsamında değerlendirilmekte olup, düzeltme talebinin reddine ilişkin şikâyet yolu ile Maliye Bakanlığına müracaat edilebilmekte, bu başvurunun da reddedilmesi halinde yargı yoluna başvurma imkânı doğmaktadır.

Vergi hatalarının ve düzeltme işleminin kapsamı, düzeltme başvurusunda takip edilecek yol ve yöntemleri, düzeltme işleminin ne şekilde ve hangi sürede yapılacağı gibi hususlar 213 sayılı VUK'un 116 ile 126. maddeleri arasında düzenlenmiş ancak bu düzenlemelerde gerekli ayrıntılara yer verilmemiş olması, pek çok konuda hukuki tartışmanın oluşmasına ve yargı kararlarında farklı sonuçlar ortaya çıkmasına sebebiyet vermektedir.

Kanunda yeterli açıklık olmaması, kanunun uygulandığı kişiler bakımından bir güvensizliğe sebep olacağından bir bakıma hukuki güvenlik ilkesinin ihlali anlamına gelmekte aynı zamanda vergi sisteminin etkinliğini olumsuz etkilemektedir. Bu bakımdan 213 sayılı VUK'un ek maddelerle gerekli açıklamaları ve düzenlemeleri yapması ve bu doğrultuda kanunun uygulanmasında ortaya çıkan tartışma ve görüş ayrılıklarının sonlandırılması gerekmektedir. Aşağıda, uygulamada tartışmalı konu ve sorular belirtildikten sonra, yapılan araştırmalar doğrultusunda çözüm önerileri sunulmaktadır.

Vergilendirme işlemlerinin; vergiyi doğuran olay, tarh, tebliğ ve tahakkuk aşamaları 213 sayılı VUK'da düzenlenmesine karşın, tahsil aşaması 6183 sayılı Amme Alacaklarının Tahsili Usulü Hakkında Kanun'da düzenlenmiştir. 6183 sayılı AATUHK kapsamındaki ödeme emri, haciz gibi idari işlemlerin düzeltme kapsamında olup olmadığı hususu, literatürde ve yargı kararlarında tartışmalı olup, 213 sayılı VUK'da bu konuda bir açıklık bulunmamaktadır.

Vergi hataları, vergilendirme işlemlerinde ortaya çıkan hata sebebiyle, verginin “haksız yere eksik veya fazla istenmesi ve alınması” şeklinde ifade edilmektedir. Bu tanıma göre hem vergi ödenmeden önce hem de vergi ödendikten sonra hatanın söz konusu olabileceği, dolayısıyla vergi hatasının kapsamının tarhiyat işlemleriyle sınırlı olmayıp haksız yere ödenen ve tahsil edilen tutarların da vergi hatası kapsamında olduğu çıkarımı yapılmaktadır. Danıştay'ın konuya ilişkin kararları toplu olarak değerlendirildiğinde, yargı mercileri arasında tam olarak görüş birliği olmamakla

birlikte, düzeltme müessesinin, 6183 sayılı AATUHK kapsamındaki işlemleri kapsamadığı söylenebilir. Ancak bu yöndeki görüş, düzeltme müessesinin amacına aykırılık teşkil etmektedir. Zira hatanın tahsil aşamasında fark edilmiş olmasının düzeltmeye ilişkin talebin değerlendirilmesine engel teşkil etmesi, eşitlik ve hakkaniyet ilkelerine ters düşmektedir. Ayrıca bu durum, VUK'un 126. maddesi doğrultusunda beş yıllık tarh ve tebliğ zamanaşımı içinde her zaman düzeltme başvurusunda bulunulabileceği yönündeki hükme de aykırı düşmektedir.

Literatürde çoğunluğun görüşü ise, VUK 126. maddesi doğrultusunda, beş yıllık zamanaşımı içinde olmak kaydıyla, 6183 sayılı AATUHK kapsamındaki ödeme emri ve haciz işlemlerinin değil, bu işlemlere konu vergi ve cezaların düzeltme kapsamında olduğu yönündedir. Bu görüşün kabulü halinde ise, müteselsil sorumluluk hükümleri kapsamında hakkında takibata doğrudan ödeme emri ile başlanılan kişiler bakımından ödeme emrine karşı 15 günlük dava açma süresinin geçirildiği hallerde, ortada VUK kapsamında vergi hatası olsa dahi, 6183 sayılı Kanun kapsamındaki işlemlerin doğrudan düzeltme kapsamında olmadığı sebebiyle mağduriyetler yaşanacaktır.

Bu nedenle, mağduriyet yaşanmasına mahal vermeksizin konu hakkındaki hukuki tartışmaları sonlandırmak ve yargı kararlarında istikrarı sağlamak için, 213 sayılı Vergi Usul Kanunu'nda yapılacak yeni bir düzenleme ile 6183 sayılı AATUHK kapsamındaki işlemlerin düzeltme kapsamında olduğunun açıkça belirtilmesi gerekmektedir. Kanun koyucu ayrı görüşte ise yani, 6183 sayılı Kanun kapsamındaki ödeme emri ve haciz gibi işlemlerin değil, bu işlemlere konu vergi ve cezaların düzeltme kapsamında olduğu görüşünde ise, yine bunun kanunda açıkça belirtilerek, müteselsil sorumluluk hükümleri kapsamında takibe ödeme emri ile başlanılan kişiler yönünden özel bir düzenleme yapılması gerekmektedir.

Vergi hatası olduğunu iddia etme ve düzeltme başvurusunda bulunma hakkının kim tarafından kullanılacağı, hem mükellef hem de vergi sorumlusu tarafından aynı anda düzeltme başvurusu yapılması ya da yargı yoluna başvurulması halinde, yapılan başvuruların ne şekilde sonuçlandırılacağı hususları da VUK'da açıkça belirtilmediğinden, tartışmalı bir konu olarak karşımıza çıkmaktadır. VUK'un 122. maddesinde, vergi mükelleflerinin düzeltme başvurusunda bulunabileceği belirtilmiş,

yargı kararlarında ise mükelleflerin yanı sıra, vergi sorumlusunun ve verginin nihai yüklenicisinin de düzeltme başvurusunda bulunabileceği kabul edilmektedir. Bu konuda 213 sayılı VUK'a yapılacak bir düzenleme ile düzeltme başvurusunda bulunma hakkı olan kişiler tam olarak belirtilerek, aynı anda hem mükellefin hem de vergi sorumlusunun düzeltme ya da yargı yoluna başvurması halinde, görülen başvurular ve davalar hakkında izlenmesi gereken prosedürün net olarak belirtilmesi gerekmektedir. Bu yönde yapılacak düzenleme hem hak kayıplarının önüne geçmeye de hem de ilgili mercilerin yükünü hafifletmeye fayda sağlayacaktır.

VUK'un 117 ve 118. maddeleri arasında vergi hataları sınırlı şekilde sayılmış olup, hesap hatalarının tespiti ve düzeltilmesinde genellikle sorun yaşanmamakla birlikte, vergilendirme hatalarının tespitinde hukuki tartışmalar yaşanmaktadır. Bunun sebebi ise; vergilendirme hatalarından olan özellikle mükellefiyette hata ve mevzuda hata hallerinin tespit edilmesinin diğer hata tiplerine göre biraz daha karmaşık olması ve detaylı araştırma gerektirmesidir. Bu hata tiplerine ilişkin uyuşmazlıkların vergi hatası mı yoksa hukuki ihtilaf mı olduğu konusunda Danıştay daireleri arasında içtihat farklılıkları bulunmaktadır. Danıştay bazı kararlarında, hatanın tespit edilmesinde hukuki yorum gerektiğinden ortada bulunan uyuşmazlığın vergi hatası değil, hukuki ihtilaf kapsamında olduğu ve düzeltme işlemine konu edilemeyeceği yönünde karar vermektedirken, bazı kararlarında ise uyuşmazlığa ilişkin yapılan hukuki yorum neticesinde vergi hatasının olduğu sonucuna varıldığından düzeltme kapsamında olduğu yönünde karar verilmektedir. Danıştay kararlarındaki içtihat farklılığının altında, Danıştay daireleri arasında VUK'un özellikle 118. maddesinin ikinci ve üçüncü fıkrasında belirtilen hata hükümlerinin bazı dairelerce daraltıcı yorum benimsenmek ve bazı dairelerce genişletici yorum benimsenmek suretiyle çözümlenmeye çalışılması yatmaktadır. Bunun sonucu olarak da birbiriyle tamamen zıt yönde kararlar çıkmaktadır.

Yargı kararlarında ortaya çıkan bu istikrarsızlığın ve görüş ayrılığının sona erdirilmesi için Danıştay İçtihadı Birleştirme Kurulunca içtihadı birleştirme kararı alınarak, VUK'un 118. maddesinin ikinci ve üçüncü fıkra hükümleri doğrultusunda ortaya çıkan uyuşmazlıkların çözümünde, daraltıcı veya genişletici yorum şekillerinden hangisinin uygulanması gerektiğinin belirtilmesi gerekmektedir. Bu yönde alınan içtihadı birleştirme kararı doğrultusunda, belirtili uyuşmazlıklar

hakkında verilen yargı kararları arasında ortaya çıkacak farklılıklar en aza indirgenecektir.

Vergi hukuku kapsamında tesis edilen işlemler esasında birer idari işlem olduğundan, vergi hukuku ile idare hukuku arasında yakın bir ilişki bulunmaktadır. Vergi uyuşmazlıklarının çözümünde, düzeltme ve şikâyet başvurusunun hukuki niteliği ve başvuruların hangi kanun maddeleri kapsamında değerlendirilmesi gerektiği konusunda, VUK ve İYUK'da hükümler bulunmaktadır. Literatürde, dava açma süresi içinde yapılan düzeltme başvurusunun hukuki niteliği İYUK 11. maddesi kapsamında, dava açma süresi geçirildikten sonra yapılan düzeltme başvurusu ise İYUK 10. maddesi kapsamında değerlendirilmektedir.

Düzeltilme başvurusunun hukuki niteliğinin belirlenmesi, başvuruyla birlikte dava açma süresinin durup durmayacağı ya da talebin reddi halinde izlenecek hukuki yol bakımında önem arz etmektedir. Vergi mahkemesinde dava açma süresi içerisinde bulunulan düzeltme başvurusunun reddi sonucunda açılacak davaya ilişkin VUK'da bir düzenleme bulunmamaktadır. Bu kapsamda VUK'da açıkça belirtilen bir husus olmadığından İYUK maddeleri değerlendirilmek suretiyle başvurunun hukuki niteliği ve izlenecek yol belirlenmeye çalışılmakta ve bu da Danıştay kararlarında zıtlıklara ve hukuki tartışmalara sebebiyet vermektedir. Söz konusu tartışmalara son vermek adına bu konuda, VUK ve İYUK maddeleri, kanun maddesinde atıf yapılmak suretiyle uyumlu hale getirilmeli ya da VUK'da yapılacak bir düzenlemeyle, başvurunun hukuki niteliği açıklanmalı ve izlenecek hukuki süreç ayrıntılı olarak belirtilmelidir.

VUK'da dava açma süresi geçirildikten sonra yapılan düzeltme başvurusunun reddi halinde şikâyet yoluna gidilebileceği düzenlenmiş ve dava açmanın bir ön koşulu olarak şikâyet yoluna başvuru yolu belirtilmiştir. Şikâyet yoluna başvurulmaksızın açılan dava, ortada dava konusu edilebilir bir işlem olmadığı gerekçesiyle incelenmeksizin reddedilmektedir. Ancak reddedilen düzeltme başvurusuna ilişkin şikâyet yoluna başvuru süresi ve başvuruya hangi sürede cevap verilmesi gerektiği yahut başvuruya cevap verilmemesi halinde sonucun ne olacağı, VUK'da düzenlenmemiştir. Şikâyetin süresine ilişkin İYUK'da da net bir hüküm bulunmamakta, düzeltme başvurusuna idarece cevap verilmemesi halinde ise

İYUK'da yer alan başvurunun zımnen reddine ilişkin hükümler uygulanmakta ve başvurunun zımnen reddedildiği kabul edilerek şikâyet yoluna gidilmektedir.

Tüm bu belirtilenler üzere, vergi hataları ve düzeltme konusunda VUK'daki yasal düzenlemelerde eksiklikler olduğu ve bu nedenle pek çok tartışmalı konu ve içtihat farklılığı olduğu görülmektedir. Vergi hatalarının düzeltilmesi başvuruları ve bu başvuruların reddi halinde izlenecek hukuki süreç İYUK hükümleri doğrultusunda ilerletilmekteyse de İYUK'un bir idari yargılama kanunu, VUK'un ise idari usul kanunu olduğu gözetildiğinde, İYUK'da belirtilen hükümlerin uyuşmazlıkların çözümü için tatmin edici açıklıkta olmadığı görülmektedir. Dolayısıyla, idari başvuru, süreler ve usul esaslarının idari usul kanunu olan Vergi Usul Kanunu'nda ayrıntılı olarak açıklanması ya da en azından İYUK ve VUK'un bu hükümler bakımından atıfta bulunmak suretiyle tereddüde mahal vermeyecek şekilde açık ve uyumlu hale getirilmesi gerekmektedir. Ancak belirtildiği üzere ilgili sorunların çözümünde en etkili çözüm, VUK'da gerekli yasal düzenlemeler yapılması ve bu suretle düzeltme müessesinin daha etkin olması sağlanmasıdır. Zira bu haliyle düzeltme müessesinin özünde yatan kolaylaştırıcılık ve sunduğu avantajlar uygulamaya yansımamakta aksine düzeltme başvurusundan sonra çoğu kez dava yoluna başvurulmaktadır. Tüm bu sorunların çözümü için yukarıda belirtilen yasal düzenlemelerin yapılarak mevzuat hükümlerinde değişikliğe gidilmesi aynı zamanda Gelir İdaresi Başkanlığı'nca düzeltme yolunun gereği gibi işletilebilmesinin koşulları sağlanmalıdır.

Bunların yanı sıra, vergi hatalarının düzeltilmesi, hem vergi sisteminin genel verimliliği hem de mükelleflerin haksızlığa maruz kalmaması adına önemli bir çözüm yolu olduğundan sadece vergi idaresi teşkilatının değil, mükelleflerinde vergi sorumlulukları hakkında bilinçlenmesi ve ödevlerini doğru olarak yerine getirmesi gerekmektedir. Bu doğrultuda, VUK kapsamında yapılacak düzenlemeler ile vergi idaresi ve mükellef arasında iş birliği sağlanarak, vergi sisteminde yenilikçi yöntemlerin ve gelişmiş teknolojinin uygulanabilirliğinin artırılması ile daha adil ve etkili bir vergilendirme süreci oluşacak ve bu doğrultuda vergi hatalarının da minimize edilebileceği sonucuna varılmıştır.

KAYNAKÇA

- Balcı, M. *Kamu İcra Hukuku ve 6183 Sayılı Kanun Uygulaması*, On İki Levha Yayıncılık, İstanbul, 2021.
- Balcı, M. *Vergi Hataları ile Düzeltme Şikâyet Konusunda Uygulamada Yaşanan Hukuki Sorunlar ve Çözüm Önerileri*, On İki Levha Yayıncılık, İstanbul, 2022.
- Batı, M. *Vergi Hukuku (Genel Hükümler)*, Seçkin Akademik ve Mesleki Yayınlar, Ankara, 2023.
- Bilge, N. *Hukuk Başlangıcı*, Turhan Kitabevi, Ankara, 2024.
- Bilici, N. *Kamu Maliyesi*, Savaş Yayınevi, Ankara, 2024.
- Bilici, N. *Vergi Hukuku (Vergi Usul Hukuku, Vergi Tahsil Hukuku, Vergi Yargı Hukuku)*, Savaş Yayınevi, Ankara, 2024.
- Biniş, M. 'Türk Vergi Hukukunda Vergi Hataları ve Sonuçları', Doktora Tezi, *Dokuz Eylül Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü*, İzmir, 2012.
- Bozdoğan, D. Organ, İ. 'KDV'de Yaşanan Mükellefiyet Sorununun Hukuki Güvenlik İlkesi Açısından Değerlendirilmesi: Türkiye İngiltere Karşılaştırması'. *Kesit Akademi Dergisi (The Journal of Kesit Academy)*, cilt: 3, sayı: 10, Aralık, 2017, s. 175.
- Candan, T. *Açıklamalı İdari Yargılama Usulü Kanunu*, Yetkin Yayınları, Ankara, 2023.
- Çelik, B. *Kamu Alacaklarının Takip ve Tahsil Usulü*, On iki Levha Yayıncılık, İstanbul, 2018.
- Demirel, M. Vergi Hataları ve Düzeltme Yolları, *Okan Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü*, Yüksek Lisans Tezi, İstanbul, 2016.
- Ergür, O. K. 'Türk Vergi Hukukunda Terkin Müessesesi'. *Süleyman Demirel Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi*, cilt: 11, sayı: 1, 2021, s. 199-200.
- Erol, A. *Türk Vergi Sistemi ve Vergi Hukuku*, Adalet Yayınevi, Ankara, 2024.
- Erol, A. *Vergi Uyuşmazlıkları ve Çözüm Yolları*, Adalet Yayınevi, Ankara, 2023.

- Gözler, K. Kaplan, G. *İdare Hukuku Dersleri*, Ekin Yayınevi, Bursa, 2023.
- Günday, M. *İdari Yargılama Hukuku*, Turhan Kitabevi, Ankara, 2022.
- Kaşıkcı, N. ‘Vergi Usul Hukukunda Hata ve Düzeltme’, Yüksek Lisans Tezi, *İstanbul Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü*, İstanbul, 2011.
- Melikoğlu, B. Vergi Hataları ve Düzeltme Yolu, Yüksek Lisans Tezi, *Karadeniz Teknik Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü*, Ankara, Haziran, 2007.
- Müderrişoğlu, Ü. ‘Sivil Toplum Siyasal Toplum Ekseninde Hukuk İdeal Tip Hukuk Normu Üzerinden Kuramsal Bir Analiz’, Yayınlanmamış Doktora Tezi, *Sakarya Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü*, Sakarya, 2021.
- Oktar, S. A. *Vergi Hukuku*, Türkmen Kitabevi, İstanbul, 2022.
- Öncel, M. Kumrulu, A. Çağan N. Göker, C. *Vergi Hukuku*, Turhan Kitabevi, Ankara, 2024.
- Öner, E. *Türk Vergi Sistemi*, Seçkin Yayıncılık, Ankara, 2023.
- Ürel, G. *Vergi Usul Kanunu Uygulaması*, Seçkin Yayıncılık, Ankara, 2023.
- Pehlivan, O. *Vergi Hukuku Genel Hükümler ve Türk Vergi Sistemi*, Ekin Yayınevi, Trabzon, 2024.
- Saban, N. *Vergi Hukuku*, Beta Yayıncılık, İstanbul, 2022.
- Şenyüz, D. Yüce, M. Gerçek, A. *Vergi Hukuku (Genel Hükümler)*, Ekin Basım Yayın Dağıtım, Bursa, 2024.
- Şenyüz, D. *Vergi Ceza Hukuku (Vergi Kabahatleri ve Suçları)*, Ekin Yayınevi, Bursa, 2022.
- Taşkan, Y. Z. *Vergi Hukuku Genel Hükümler ve Türk Vergi Sistemi*, Adalet Yayınevi, Ankara, 2023.
- Turna, F. ‘Türk Vergi Hukukunda Zamanaşımı’, Yüksek Lisans Tezi, *Marmara Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü*, İstanbul, 2014.
- Üstün, Ü. S. ‘Türk Vergi Hukukunda İdarenin Takdir Yetkisi’. *Selçuk Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi*, cilt: 14., sayı:1., 2006, s. 218-219.
- Yüce, M. *Vergi Yargılama Hukuku*, Ekin Yayınları, Bursa, 2023.

İnternet Kaynakları

Alpağut, L. ‘*Vergi Yargısında Ödeme Emrine Karşı Dava Açma Süresi*’.
<https://pkf.com.tr/vergi-yargi-odeme-emri-karsi-dava/>, E.T: 20 Eylül 2024.

Bakmaz, Z. ‘*Vergi Mükellefleri Ödeme Emirlerine Karşı Hata Düzeltme Talebinde Bulunabilirler mi ?*’. <https://frekansdenetim.com.tr/vergi-mukellefleri-odeme-emirlerine-karsi-hata-duzeltme-talebinde-bulunabilirler-mi/>, E.T: 15 Ekim 2024.

Cambazoğlu, K. ‘*Vergilendirme ve Vergi Alacağının Cebren Tahsili Süreçlerinde Tesis Edilen İşlemlerin Ayrılabilir İşlem Teorisi Çerçevesinde Yargısal Denetimi*’. <https://tbbdergisi.barobirlik.org.tr/>, E.T: 20 Mart 2024.

Çelik, M. Yüce M. , ‘*Vergi Hukukunda Tebligat Usulleri; Muhatabın Önemi*’.
<https://dergipark.org.tr/tr/download/article-file/1473091> ,E.T: 17 Mart 2024.

Dursun, S. ‘*İdari İşlemlerin Geri Alınması, Kaldırılması, Değiştirilmesi ve Düzenlenmesi*’. <http://www.selmandursun.com/wp-content/uploads/sdursun-idari-islemleri-geri-alma-vs.pdf>, E.T: 23 Nisan 2024.

Eroğlu, O. ‘*Vergi Ceza Hukuku Açısından Kanunilik İlkesi*’.
<https://dergipark.org.tr/tr/download/article-file/65389>, E.T: 20 Haziran 2024.

Gerçek, A. ‘*Türk Vergi Hukukunda Vergi Sorumlusu, Sorumluluk Halleri ve Türlerinin İncelenmesi*’. https://doi.org/10.1501/Hukfak_0000000398 , E.T: 25 Mart 2024.

Hayalioğlu, Ö. Akdemir, O. ‘*Vergi Hataları Nelerdir? Nasıl Düzeltilir?*’.
<https://www.mgc.com.tr/vergi-hatalari-nelerdir-nasil-duzeltilir/> E.T: 01 Temmuz 2024.

<https://sozluk.adalet.gov.tr/Tebli%c4%9f>, ‘*Hukuk Sözlüğü*’. E.T: 26 Haziran 2024.

<https://sozluk.gov.tr/> , ‘*Türk Dil Kurumu Sözlükleri*’. E.T: 15 Mart 2024.

<https://sozluk.adalet.gov.tr/Harf/%C4%B0?Sayfa=4> , ‘*T.C. Adalet Bakanlığı Hukuk Sözlüğü*’. E.T: 03 Nisan 2024.

Örenay, H. ‘*Teftiş Ve Denetim Kavramları ve Denetiminin Yeniden Yapılanması*’.
<https://dergipark.org.tr/tr/download/article-file/208827>, E.T: 15 Haziran 2024.

Taşdelen, A. ‘*Vergi Alacağının Tahakkuku: Bir Aşama Bir İşlem*’.
<https://dergipark.org.tr/tr/download/article-file/627851> , E.T: 19 Mart 2024.

Yoruldu, M. ‘*Vergi Uyuşmazlıklarının Yargısal Çözümünde Vergi Mahkemelerinin Rolünün Değerlendirilmesi*’. <https://doi.org/10.46872/pj.16>, E.T: 20 Nisan 2024.



TOPLUMSAL KATKI

Vergilendirme işleminde, vergi hatalarının ortaya çıkması; vergi gelirlerinin azalmasına ya da vergi mükellefinin haksız yere fazla ödeme yapmasına, dolayısıyla kanuna aykırı işlem tesisine sebebiyet vermektedir. Hatalı işlem nedeniyle, hem bütçe vergi gelirlerinde eksilme olmakta hem de kamu harcamalarının finansmanında aksamalar yaşanmaktadır. Bunun yanı sıra, mükellefin hata nedeniyle fazla vergi ödemesi halinde ise; bireyin idareye olan güveni zedelenmekte ve bireyin maddi kaynaklarında eksilme olmakta ayrıca hatalı işlem nedeniyle vergi cezası yaptırımıyla karşılaşmaktadır.

Vergi hatalarının düzeltme yoluyla çözümlenmesi ve düzeltme müessesinin etkin bir şekilde işletilmesiyle, hukuk devleti ve hukuki güvenlik ilkesi kapsamında vergi hataları kısa sürede giderilecek ve yaşanması muhtemel toplumsal sorunların önüne geçilecektir.

Bu çalışmada; vergi hatalarının ortaya çıkmasının önlenmesi ve düzeltme müessesinin etkin bir şekilde işletilebilmesi için çözüm önerileri sunulmaktadır. Çalışmada ortaya konulan bulgular ve öneriler doğrultusunda, vergi hataları ve düzeltme kapsamına ilişkin belirsizlikler giderilerek, düzeltme yolunun daha etkin bir şekilde işlemesi söz konusu olacaktır. Bunun sağlanması ile hem vergi yükümlüsü görevlerini daha doğru yerine getirecek, hem de kamu hizmetlerine mali kaynak teşkil eden vergiler doğru şekilde ve kısa sürede toplanacak, dolayısıyla kamu hizmetlerinde aksama yaşanmasının önüne geçilmiş olacaktır.